

Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Sektörel Büyüklüklere Göre İncelenmesi: BİST Ana Metal Sanayi Örneği*

Fikret ETÇİ¹

Azize ESMERAY²

Özet

Denetimin tarihsel süreci dikkate alındığında risk odaklı denetim yaklaşımının yaklaşık çeyrek yüzyıl önce ortaya çıktığı görülmüştür. Bu dönemde meydana gelen finansal krizler ve skandallar denetimin ciddi bir şekilde sorgulanmasına yol açmıştır. Bu durum, birçok denetim standardının güncellenmesine ve denetçi raporlarının formatının değişmesine yol açmıştır. Bu değişimle standartlara eklenen kilit denetim konuları (KDK) paydaşlarıyla işletme arasında bir diyalog vasıtasıdır. Amacı denetim yapılan dönemde, varsa işletmenin kendine özgü riskli alanlarını ve önemli durumlarını da izah eden denetçi raporları üretmektir. Bu çalışmada, işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının sayısı, seçilme sebebi vb. hususlar incelenmiş ve işletmelerin sektörel büyüklükleri ile KDK arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı araştırılmıştır. Çalışmanın kapsamı Borsa İstanbul Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporlarını kapsamaktadır. İçerik analizi yönteminin kullanıldığı çalışmada, aynı sektörde yer alan işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK konularının, işletmelerin hasılat büyüklükleri açısından hem sayı hem içerik hem de yıllar itibarıyla farklı olup olmadığı araştırılmıştır. Ancak beklentinin aksine KDK ile işletmelerin hasılat büyüklükleri arasında bir bağlantı bulunmadığı, dolayısı ile KDK'ni belirleyici faktörler arasında hasılatın tek başına yeterli olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Benzer çalışmalarda kilit denetim konularını belirleyici diğer faktörler ele alınarak daha farklı sonuçlar elde edilebileceği kanaatine ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetçi, Kilit Denetim Konuları, BİST, Ana Metal Sanayi, Rapor

Review of Key Audit Matters Contained in Independent Auditor Reports According to Sectoral Size: BIST Main Metal Industry Example

Abstract

The inclusion of Key Audit Matters (KAM) in the audit standards serves as a means of dialogue between auditors and stakeholders of the business. Its aim is to produce auditor reports that explain any unique areas of risk and significant circumstances of the business during the audit period. In this study, the number of KAM included in independent auditor reports of businesses, the reasons for their selection, and whether there is a significant relationship between the businesses' industry size and KAM have been examined. The scope of the study encompasses independent auditor reports of companies operating in the Main Metal Industry sector of Borsa İstanbul for the years 2018-2022. Using content analysis as the method, the study investigates whether the reported KAM topics in independent auditor reports of businesses in the same sector differ in terms of number, content, and years based on the companies' revenue sizes. However, contrary to expectations, it was concluded that there is no connection between KAM and the revenue sizes of businesses, indicating that revenue alone is not sufficient

Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 14.12.2023 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 30.01.2024

*Bu çalışma, Doç. Dr. Azize Esmeray'ın danışmanlığında, Fikret Etçi tarafından Ağustos 2023 tarihinde tamamlanan "Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Sektörel Büyüklüklere Göre İncelenmesi: BİST Ana Metal Sanayi Örneği" başlıklı ve 825853 tez no'lu yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

¹Sorumlu Yazar, Doktora Öğrencisi, Kayseri Üniversitesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, Sağlık Yönetimi Anabilim Dalı, fikret.etc@gmail.com, <http://orcid.org/0009-0007-5038-6879>

²Doç. Dr., Kayseri Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finans Yönetimi Bölümü, esmeray@kayseri.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0002-3483-6258>

Atf (Citation): Etçi, F. ve Esmeray, A. (2024). Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının sektörel büyüklüklere göre incelenmesi: bist ana metal sanayi örneği. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 4(1), 20-37.

among the determining factors for KAM. Similar studies suggest that different results could be obtained by considering other factors that determine KAM.

Keywords: *Independent Auditor, Key Audit Matters, BIST, Main Metal Industry, Report*

1.GİRİŞ

Finansal raporlar; yatırımcılar, işletme yönetimi ve kamu için son derece kritik bir role sahiptir. İlgili tarafların, işletme yönetiminin ve kamu otoritelerinin işletmeyle ilgili kanaatlerinin doğruluğu, finansal tabloların kalitesine bağlıdır. Finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığının teminatı ise denetim faaliyetleriyle sağlanır. Denetim sürecinin sonucunda hazırlanan denetçi raporları, işletme yönetimi ve ilgili tarafların odak noktası haline gelir. Bu raporlar, işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında güvenilir bir değerlendirme sunması nedeniyle son derece hayati bir öneme sahiptir.

Denetim anlayışı, özellikle sanayi devrimi sonrasında çeşitli yapısal değişimlere uğramıştır. Sanayi devrimi, sermaye gruplarının artışı, işletmelerin mali büyümesi ve şubeleşerek yayılması, teknolojik ilerlemeler, artan ürün çeşitliliği ve işletme faaliyetlerinin karmaşık bir yapıya dönüşmesi gibi faktörlerle birlikte iç kontrol sistemlerine duyulan ihtiyacı ve bağımsız denetim gerekliliğini artırmıştır.

Bağımsız denetim, mali tablolar ve diğer finansal bilgilerin finansal raporlama standartlarına uygunluğunu ve doğruluğunu sağlamak amacıyla, defter, kayıt ve belgelerin bağımsız denetim teknikleri kullanılarak incelenmesi ve değerlendirilerek elde edilecek yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının temin edilmesi sürecini ifade eder. Denetim hata ve hile gibi unsurları tespit ederek bunların minimum düzeye indirilmesi için yönetime tavsiyelerde bulunmayı amaçlar. Denetim finansal tablolara ilişkin makul güvence verdiği için bu tablolarda yer alan hata ve hile gibi unsurlar hiçbir zaman sıfıra düşürülme de finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığına yönelik belir bir seviyede güvence verir. Zamanla, denetimin giderek daha fazla önem kazanması ve yasal zorunlulukların artması, denetim kuruluşlarının gelirlerinde büyük artışlara yol açmıştır. Ancak bu süreçte, bazı denetim şirketleri, yasal boşlukları kullanarak denetledikleri işletmelere danışmanlık hizmetleri sunmaya başlamışlardır. Bu durum, denetim şirketlerinin müşterileriyle daha yakın ilişkiler geliştirmesine ve denetçi raporlarını manipüle etme eğilimine girmelerine neden olmuştur. Özellikle 2001 ve 2008'deki ABD merkezli küresel finansal krizler sonrasında, denetçi raporlarının gerçeği yansıtmadığı anlaşılınca, denetim skandalları patlak vermiş ve denetime olan güven ciddi şekilde sarsılmıştır. Bu durum, denetim şirketlerinin işletmeleri kaybetme korkusuyla bağlantılı olarak denetim raporlarını tahrif etme eğilimlerini ortaya çıkarmıştır.

Yaşanan skandallar, denetim faaliyetlerinin ciddi bir sorgulamaya tabi tutulmasına yol açmıştır. Bu durum, denetçi raporlarının kalitesinin artırılması, daha şeffaf olmalarının sağlanması, prosedürlerin sıkılaştırılması gibi hedeflerle, 2011 yılında Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yeni bir denetçi projesinin başlatılmasına neden olmuştur. Bu proje kapsamında birçok denetim standardı revize edilmiş ve güncellenmiştir. Ayrıca, projenin en önemli sonuçlarından biri Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 standardının denetçi raporlarına eklenmesi olmuştur.

2017 yılında BDS 701 standardının yürürlüğe girmesi, bağımsız denetçi raporlarında finansal tablolarda yüksek risk seviyeleri veya önemli tahmin belirsizlikleri içeren kalemlerin özetlendiği ve vurgulandığı kilit denetim konularının belirlenmesini önemli hale getirmiştir.

Bu çalışma, Borsa İstanbul Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018-2022 yıllarına ilişkin hasılat verileri temel alınarak, bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının (KDK) içeriği ve sayısı ile işletmelerin sektörel büyüklükleri arasındaki olası ilişkiyi belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda, incelenen yıllar boyunca kilit denetim konularının sayıları, içeriği ve söz konusu işletmelerin hasılat kalemleri belirlenmiş ve yıllar içindeki değişimlerin incelenmesi amaçlanmıştır.

Bu doğrultuda öncelikle kavramsal olarak kilit denetim konuları ve literatür çalışmalarına yer verilmiştir. Çalışmanın araştırma bölümünde ise, Borsa İstanbul Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yıllarına ait bağımsız denetçi raporları detaylı bir şekilde incelenmiş, bu raporlar içerisinde yer alan finansal tablo niteliği, kilit denetim konularının sayıları ve içerikleri ile işletmelerin hasılat

kalemleri üzerine bir analiz yapılmıştır. Kilit denetim konuları ile işletmelerin sektörel büyüklükleri arasındaki ilişkiyi inceleyen ulusal nitelikte herhangi bir araştırmaya rastlanılmamıştır.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde kilit denetim konularının neleri kapsadığı, faydaları, nasıl tespit edildiği ve belgelendirildiği konularına değinilecektir.

2.1. Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, üst yönetime sunulan konular içerisinde, denetçinin mesleki muhakemesi baz alınarak cari döneme ilişkin finansal tabloların denetimi esnasında en fazla önem atfedilen konular olarak tanımlanmaktadır (BDS 701, md. 8). Denetim sürecinin boyutu, içeriği ve sonuçları hakkında en güvenilir bilgi kaynağı, bağımsız denetçi raporlarıdır. Kilit denetim konuları, finansal tablo kullanıcılarına işletmeyle ilgili önemli bilgilerin veya riskli konuların bir özeti niteliğindedir. Dolayısıyla, doğru bilginin tüm paydaşlara aktarılması amacıyla kilit denetim konularının belirlenmesi büyük önem taşır (Akdoğan ve Bülbül, 2019: 4). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701, bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının açıklamasını zorunlu kılar. Bu gereklilik, işletmenin ve gerçekleştirilen denetimin koşullarının yatırımcılara ve diğer denetçi raporu kullanıcılarına aktarılmasını sağlayarak, anlaşılabilir ve gereksinime uygun bir bilgi sunmayı hedefler (Sayar ve Ergüden, 2016: 94).

2.2. Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konularının Beyan Edilmesinin Faydaları

Bağımsız denetçi raporu, finansal tablo kullanıcıları ile etkileşimde bulunmanın temel yollarından biridir. Bu sebeple, denetçi raporunda, denetçinin mesleki deneyimi ve perspektifine göre özellikle önemli bulunduğu konuların vurgulanması gereklidir (Biçer ve Erol, 2017:75). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda yer alması, finansal tablo kullanıcılarının yönetimle ve denetimden geçmiş finansal tablolara ilgili belirli konuları daha yakından incelemelerine olanak tanıyabilir. Amaç, denetçinin raporunda hangi hususların öne çıkarılacağına ve iletişimin şekline ve içeriğine nasıl karar verileceğine odaklanarak, finansal tablo kullanıcılarıyla daha etkin bir iletişim kurmayı hedeflemektedir (Tereman ve Çelik, 2019: 53). Kilit denetim konularının denetçi raporunda yer alması, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından belirtilen diğer faydaları da beraberinde getirebilir. Bu faydalar aşağıda belirtildiği gibidir (Biçer ve Erol, 2017: 75);

- Denetçi raporunda kilit denetim konularının vurgulanması, şirketlerin finansal performansıyla ilgili daha doğru ve güvenilir bilgilere erişmelerini sağlayarak denetim sürecinde daha fazla şeffaflık sağlayabilir. Kullanıcılar ve yönetim, bu bilgilerle etkileşime girerek işletmenin mali durumunu daha iyi anlayabilirler,
- Denetçinin belirlediği kilit konular ve denetim bulgularına ilişkin bilgilerin denetçi raporunda yer alması, finansal tablo kullanıcılarının bu özel konulara daha fazla odaklanmalarını teşvik ederek, denetçinin dikkatini çekmiş konular hakkında daha derinlemesine bilgi sahibi olmalarına olanak tanıyabilir,
- Mesleki şüpheciliğin artırılması ve denetim kalitesini etkileyebilecek konularda daha fazla dikkat gerekliliği, denetçinin dikkat eşliğinin gözden geçirilmesiyle sağlanabilir. Bu şekilde, denetçi daha fazla özen göstererek ayrıntılı bir inceleme yapabilir.

2.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

“BDS 701- Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı “da denetçinin, kilit denetim konularını tespit etme süreci detaylı bir şekilde anlatılmaktadır. Denetçi, üst düzey yöneticilerle (örneğin, denetim komitesi gibi) yaptığı görüşmelerden denetim süreci boyunca en önemli olan konuları belirler. Bu amaçla şu hususlar dikkate alınır (Akdoğan ve Bülbül, 2019: 4; BDS 701, md. 9):

- BDS 315'in kapsamında, yüksek yanlışlık riski taşıyan veya risk seviyesi ciddi olan alanlar,
- Finansal tablolarda yönetim tarafından yapılan önemli değerlendirmelerle ilgili olarak, özellikle yüksek derecede belirsizlik içeren muhasebe tahminlerini kapsayan alanlara ilişkin önemli denetçi değerlendirmeleri,
- Dönem boyunca gerçekleşen önemli olayların ve işlemlerin denetim sürecine olan etkileri,

Denetçi, yukarıda ifade edilen konular arasından mevcut döneme ait finansal tabloların denetimi açısından en kritik olanları belirlemeli ve bu hususlardan kilit denetim konularını oluşturmalıdır (BDS 701, md. 9).

2.4. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporlarında Bildirilmesi

Denetçi raporunda, kilit denetim konularına ayrı bir bölümde ve mümkün olduğunca dikkat çekici bir konumda yer verilmesi, bu bilgilerin öne çıkarılarak denetimle ilgili bilgilere hedef kitlenin anlayabileceği bir tarzda sunulmasını sağlar. Her bir kilit denetim konusu, raporun ayrı bir bölümünde, "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında uygun bir alt başlık kullanılarak detaylıca açıklanmalıdır. Bu bölümdeki giriş cümlesi, aşağıdaki hususları içermelidir (Akdoğan ve Bülbül, 2019: 5; BDS 701, md. 11):

- Denetçinin mesleki değerlendirmesine göre, kilit denetim konuları, mevcut döneme ait finansal tabloların denetimi sırasında en büyük öneme sahip olan konulardır.
- Denetçi, finansal tabloların denetimini bütünsel olarak yapar; bu nedenle her bir kilit denetim konusuyla ilgili ayrı bir görüş beyan etmez.
- Denetim standartları, denetçiye kilit denetim konusu hakkında açıklama yapma yetkisi verirken, bu açıklamanın finansal tabloların bütünsel denetim sürecindeki önemini vurgular. Bu açıklama, hedef kullanıcıların kilit denetim konusunun önemini anlamalarına ve denetim sürecinin nasıl işlediğini kavramalarına yardımcı olmalıdır. Bu açıklama yapılırken, denetimle ilgili karmaşık terimlerin kullanımı minimumda tutulmalı ve mümkün olduğunca basit ve anlaşılır bir dil kullanılmalıdır (Doğan, 2017: 73).
- Denetim standartlarına göre, hedef kullanıcıların (denetim hakkında sınırlı bilgiye sahip olanlar da dahil) denetçinin niçin belirli konulara odaklandığını anlamalarına yardımcı olacak açıklamaların yapılması gerektiği belirtilir. Bu şekilde, münferit kilit denetim konularına ilişkin yapılan açıklamaların anlaşılabilirliği artırılabilir (Akdoğan ve Bülbül, 2019: 5).
- Bağımsız denetçiler, yayımladıkları bağımsız denetçi raporunda gerektiği takdirde diğer hususlar ve dikkat çekilen diğer hususlar paragraflarına yer verebilirler. Bazı durumlarda, bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konularıyla beraber dikkat çekilen diğer hususlar paragraflarına yer verilir. Bu durumda, hangi paragrafa öncelik verileceği bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır. Eğer bağımsız denetçi kilit denetim konusu olarak belirlediği bir konuyu dikkat çekilen diğer hususlar paragrafında da yer vermişse, bu konu kilit denetim konuları paragrafında yer almasının yerine geçmez (BDS 705, md. 29T).
- Bağımsız denetçi, işletmenin finansal tablolarına dair sınırlı olumlu bir görüş veya olumsuz bir görüş beyan ettiği durumlarda, kilit denetim konularına odaklanılması gerektiğini düşünebilir. Ancak, bağımsız denetçinin olumlu bir görüş bildirmede olduğu durumlarda, bu görüşün temelini oluşturan konular, kilit denetim konuları bölümünde değil, "Görüşün Dayanağı" başlığı altında açıklanmalıdır (BDS 705, md. 29T).
- Bağımsız denetçi, eğer bir raporda görüş bildirmekten kaçınma durumu söz konusu ise, denetçi raporunda kilit denetim konularına yer vermez. Çünkü görüşten kaçınma durumunda, kilit denetim konularının raporda bulunması finansal tabloların güvenilirliği açısından tutarsızlık oluşturabilir. Bu sebeple, denetçinin görüş bildirmekten kaçındığı durumlarda BDS 705'e göre, "Kilit Denetim Konuları" bölümü ve "Diğer Bilgiler" bölümünün raporda yer alması yasaktır (BDS 705, md. 26).

2.5. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

Bağımsız denetçi, denetim sürecinde elde ettiği sonuçları desteklemek amacıyla bütün süreç boyunca çalışma kağıtları hazırlar. Kilit denetim konularını belirlerken, BDS 230 gereği, denetim sürecinde kullanılan prosedürlere, toplanan kanıtlara ve ulaşılan sonuçlara dayanan kayıtlar olan çalışma kağıtlarına başvurur (BDS 230, md. 6).

BDS 701 standardına göre, çalışma kağıtlarında bulunması gereken konular aşağıda belirtilmiştir (BDS 701, md. 18);

- Denetçinin azami derecede dikkat etmesi gereken konular ve seçilen her bir konunun neden kilit denetim konusu olarak seçildiğine dair açıklama,

- Bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konusu bildirilmediği durumlarda veya bildirilecek konuların BDS 701 15. paragrafa göre ele alındığına karar verildiği durumlarda, bu kararın gerekçesi açıklanmaktadır,
- Denetçi tarafından belirlenen bir konunun kilit denetim konusu olarak raporda yer almamasına karar verilmesi durumunda, bu kararın nedeni çalışma kağıtlarında açıklanmalıdır.

3. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetçi raporlarında beyan edilen kilit denetim konularına ilişkin olarak çok sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu bağlamda, öne çıkan çalışmalardan bazıları aşağıdaki gibidir:

Korkmaz (2023) çalışmasında, BİST 100 endeksindeki işletmelerin 2019, 2020 ve 2021 yıllarına dair bağımsız denetçi raporlarını içerik analizi yöntemi ile incelemiştir. İnceleme sonucunda, en fazla raporlanan KDK'ların ticari alacaklar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar, şerefiyeler ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu neticesine ulaşılmıştır.

Genç ve Karaca (2023) çalışmalarında, 2021 yılında BİST'te faaliyet gösteren 24 adet işletmenin 2017-2021 yılları bağımsız denetçi raporlarını içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. Çalışma kapsamında 120 adet bağımsız denetçi raporunda toplam 244 adet kilit denetim konusu bildirildiği tespit edilmiştir. Yapılan çalışma neticesinde gıda sektöründe en fazla bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, stoklar ve ticari alacaklar olduğu görülmüştür.

Atay ve Çeltikçi (2021) çalışmalarında, BİST 100 endeksinde listelenen işletmelerin 2017-2019 dönemlerine ait bağımsız denetçi raporları içerik analizi yöntemiyle incelemiştir. Çalışmanın sonucunda, 647 adet kilit denetim konusu beyan edilmiştir. En fazla bildirilen kilit denetim konuları arasında %15,6 ile hasılat, %9,1 ile şerfiye, %7,1 ile ticari alacaklar, %5,4 ile maddi duran varlıklar ve %5,4 ile stokların bildirildiği sonucuna ulaşılmıştır.

Çakalı (2021) yaptığı çalışmada, 2020 yılına ait Bağımsız Denetçi Raporları üzerinde içerik analizi yöntemi uygulanarak BİST 100 endeksindeki şirketlerin raporlarını incelemiştir. İnceleme sonucunda, toplamda 210 kilit denetim konusunun raporlarda bildirildiğini tespit etmiş olup, bu konular arasında en fazla bildirilenler sırasıyla: 46 adetle finansal araçlar, 36 adetle hasılat ve 26 adetle maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller olarak belirlenmiştir.

Karapınar ve Dölen (2020) tarafından yapılan araştırmada, kilit denetim konularının sektörler, denetim firmaları ve denetim görüş türleri açısından karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışmanın sonucuna göre, incelenen 374 bağımsız denetçi raporunda toplam 707 kilit denetim konusu beyan edilmiştir. Kilit denetim konusu sayılarının denetçi görüşüne ve sektörler göre farklılık gösterdiği, dört büyük bağımsız denetim kuruluşunun belirlediği kilit denetim konusu sayısı ile diğer bağımsız denetim kuruluşlarının seçtikleri kilit denetim konu sayıları arasında anlamlı bir fark olduğu sonucuna varılmıştır.

Aktaş ve Acar (2020) çalışmalarında, Borsa İstanbul 100 endeksinde yer alan işletmelerin bağımsız denetçi raporlarını 2017 – 2018 dönemleri açısından incelemiştir. Çalışmada, Kilit Denetim Konuları raporlandıktan sonra, bu hesaplar önemlilik seviyeleri açısından analiz edilmiş olup, kullanılan yöntemlere veya yıllara göre önemli bir fark olup olmadığı t-testi ile incelenmiştir. Sonuç olarak, önemlilik eşik değerlerinin, kullanılan hesaplama yöntemine bağlı olarak değiştiğini gösterirken, 2017 ve 2018 dönemleri arasında önemlilik seviyelerinde anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Botes ve diğerleri (2020) çalışmalarında, bağımsız denetim standardı ISA 701: kilit denetim konularının denetim raporlarının tarihsel olarak sunduğu sorunları nasıl ele aldığını araştırmışlardır. Çalışmada, NZX, ASX ve FTSE'de listelenen ilk 100 şirketin en son denetim raporlarının nitel bir içerik analizi incelemesi yoluyla, kilit denetim konuları belirlenmiştir. Çalışmanın sonucunda, şerfiye ve maddi olmayan duran varlıklar, hasılatın muhasebeleştirilmesi ve vergilendirilmenin en yaygın kilit denetim konuları olduğunu sonucuna ulaşılmıştır.

Ertan ve Kızılcık (2019) çalışmalarında, Borsa İstanbul'da işlem gören imalat işletmelerinin 2017 yılına ait bağımsız denetçi raporlarını incelenmiştir. Araştırmada, imalat sektörü ve alt sektörler ile denetim firmaları açısından kilit denetim konularının ilk uygulamaları değerlendirilmiştir. Çalışma sonucunda, kilit denetim konusu sayısının

en fazla olduğu alt sektörlerin metal eşya, makine ve gereç yapım alt sektörü olduğunu neticesi elde edilmiştir. Ayrıca, raporların %4,52'sinde kilit denetim konusunun yer almadığı, en çok sayıda kilit denetim konusunun ise hasılatın muhasebeleştirilmesi olduğu belirlenmiştir.

İşseveroğlu (2019) araştırmasında, Borsa İstanbul 100 endeksinde yer alan sigorta şirketlerinin 2017 ve 2018 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları üzerine bir içerik analizi gerçekleştirmiştir. Araştırma sonuçlarına göre, BDS 701 standardının kapsamına uygun ve sektöre özgü konuların bu raporlarda öne çıktığı belirlenmiştir. Bu konular arasında, Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş tazminat bedellerinin tahmini, Muallak Tazminat Karşılığında Kaynaklanan Net Nakit Akışlarının İskonto Edilmesi ve 31 Aralık 2016 Tarihi İtibariyle Hazırlanan Geçmiş Dönem Finansal Tablolarının Yeniden Düzenlenmesi, Sigorta sözleşmeleri yükümlülüklerinin hesaplanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar, “Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin avanslar ve yatırımlar, Kullanım amaçlı gayrimenkullerin değerlemeye tabi tutulması gibi konular yer almaktadır

Türel ve Türel (2019) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren işletmelerin 2017 ve 2018 yıllarına yönelik olarak denetçi raporları ve bu raporlarda bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir. Ulaşılan sonuçlara göre denetçi raporunda en fazla önem atfedilen konuların sırasıyla “finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğü” olduğunu tespit etmişlerdir.

Güleç (2020) çalışmasında, 2017 yılında uygulamaya giren BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardının gelişim süreci ve uygulama alanını incelemiştir. Çalışmada, 242 muhasebe öğretim elemanı ve meslek mensubuna anket uygulanmıştır. Çalışma sonucunda, katılımcıların çoğunluğu, KDK bildirimlerinin denetimin kalitesine pozitif anlamda katkıda bulunacağını ve denetim raporlarının daha güvenilir, şeffaf ve iletişim değerinin yüksek olacağını, ayrıca, KDK'lerin beyan edilmesinin denetçi üzerinde cezai, maliyet ve hukuki manada çeşitli baskı oluşturabileceği beyan edilmiştir. İlâveten, denetçi raporlarında KDK'lerin bildirilmesinin denetçinin iş yükünü artıran bir unsur olduğu ancak denetçi raporlarının yayınlanması sürecinin negatif anlamda etkilenmeyeceği çalışma nihayetinde ulaşılan diğer sonuçlar içerisinde yer almaktadır.

Kavut ve Güngör (2018) çalışmalarında, KDK standardı ve uygulamasının temel unsurlarını açıklamış olup, BİST-100 İşletmelerinin 2017 yılı bağımsız denetçi raporlarında yer alan Kilit Denetim Konularının, muhteviyatlarının incelemesini yapmışlardır. Sonuç olarak, denetçi raporlarında BDS 701 standardının teori ve ilkesine uygun kapsamlı bildirimler yaptıkları gözlemlenmiştir. Ayrıca, aynı sektördeki işletmelerde belirli konular üzerine yoğunlaşıldığını, bu sebeple denetçilerin sektörel alanlarda benzer konuları önemli bulduklarını göstermiştir.

Doğan (2018) çalışmasında, KDK'yi ve KDK'nin yeni denetim standardı BDS 701'e uygun olarak nasıl belirleneceğini ve bağımsız denetçi raporunda nasıl bildirileceğini incelemiştir. Sonuç olarak, KDK'nin belirlenmesi, ele alınması ve raporlanmasında, her bir işletme ve denetime özgü olduğu, denetçinin kalıplaşmış ifadelerden kaçınması gerektiği bununla birlikte üst yönetimden sorumlu olanlar ile daha fazla iletişim kurmaları gerektiği sonucuna ulaşmışlardır.

Uzay ve Köylü (2018) çalışmalarında, Borsa İstanbul imalat sektöründe yer alan 181 işletmenin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir. Yapılan araştırma sonucunda, en fazla rapor edilen kilit denetim konularının sırasıyla "hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar" olduğunu belirlemiştir.

Gökgöz (2018) yaptığı çalışmada, 2017 yılı itibariyle Borsa İstanbul'da yer alan 140 işletmenin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir. Yapılan araştırma sonucunda, Borsa İstanbul'da 2017 yılında en fazla rapor edilen kilit denetim konularının sırasıyla "hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller" olduğu gözlemlenmiştir.

4. YÖNTEM

Bu bölümde çalışmanın amacına, önemine, kapsamına, sınırlılığına ve yöntemine ilişkin bilgiler yer almaktadır.

4.1. Çalışmanın Önemi ve Amacı

Denetim, finansal tablolara ilişkin doğru bilgi akışı sağlaması sebebiyle geleceğe dair güvenli tahmin ve analizlerin yapılmasında etkin bir rol oynayarak (Özyürek, 2012: 104) aynı zamanda işletmenin iç ve dış paydaşları ile işletme yönetime yol gösterici bir rehber özelliği taşımaktadır. Yapılan tahmin ve analizlerin doğruluğu işletmelerin hem mevcut durumunu göstermesi hem de geleceğe dönük yatırım ve stratejilerini şekillendirmesi açısından büyük bir önem teşkil etmektedir. Bu sebeple, bu hususların temel dayanağı olan finansal tablo verilerine yönelik önemli hata ve hilelerin olduğu alanlar ile hesapların tespiti mahiyetinde olan kilit denetim konuları işletmeler açısından önem arz etmektedir.

Bu bağlamda çalışmanın amacı, Borsa İstanbul Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018-2022 yıllarına ilişkin hasılat kalemi baz alınarak, bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının içeriği ve sayısı ile işletmelerin sektörel büyüklükleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının belirlenmesidir.

4.2. Çalışmanın Kapsamı, Sınırlılığı ve Yöntemi

Çalışmanın kapsamını, 01 Mayıs 2023 tarihinde BİST Ana Metal Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren 23 adet işletme oluşturmaktadır. Bu doğrultuda, çalışmada bahsi geçen işletmelerin 2018-2019-2020-2021 ve 2022 yıllarına ait bağımsız denetçi raporları içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Yapılan inceleme kapsamında ağırlıklı olarak denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları, sayısı ve işletmelerin finansal tablo nitelikleri yıllar itibarıyla incelenmiştir.

Çalışmada, denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayısı ve içeriği ile işletmelerin hasılat kalemi arasında anlamlı bir bağ olup olmadığının tespitini yapmaktır. Çalışmaya dahil olan işletmelerin verilerine Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) web sitesinden (www.kap.gov.tr) ve işletmelerin kurumsal internet sitelerinden yatırımcı ilişkileri bölümünde yer alan yıllık bağımsız denetçi raporlarından ulaşılmıştır.

5. BULGULAR

Bu bölümde BIST Ana Metal Sanayi işletmelerin 2018 – 2022 yılları en fazla bildirilen dört kilit denetim konusunun bildirilme sebepleri ile uygulama prosedürleri, denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları, finansal tablo nitelikleri ve sektörel büyüklüğü ile KDK sayıları arasındaki ilişkinin incelenmesi yapılmıştır.

5.1. BIST Ana Metal Sanayi İşletmeleri 2018 – 2022 Yılları Kilit Denetim Konularının Uygulanma Prosedürleri

Çalışmanın bu bölümünde, BİST Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018 – 2020 yılları denetçi raporlarında en fazla bildirilen dört kilit denetim konusunun, bildirilme sebepleri ve denetçilerin belirledikleri bu konulara ilişkin denetim prosedürlerinin detaylı bir incelemesi yapılmıştır.

Tablo 1. Kilit Denetim Konusu: Hasılat

KDK Olarak Bildirilme Sebepleri	KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Nasıl Ele Alındığı)
Hasılatın finansal tabloların bütünü içerisinde önemli bir finansal tablo kalemi olması sebebiyle, doğru tutarda ve zamanda kayıtlara alınıp, tahakkuk ettirilmesi denetim açısından önemli olması	Satış sürecine yönelik olarak iç kontrol sisteminin tasarım ve etkinliğinin değerlendirilmesi
Hasılat edim yükümlülüğü gerçekleştirildiğinde kayıtlara alınması	Hasılatın yasal mevzuat çerçevesinde muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak gerekli kontrollerin yapılması
Hasılatın muhasebeleştirilmesinin, imalat konusu olan mamulün nevi cinsine bağlı olarak değişiklik göstermesi	Sevk irsaliyeleri, faturalar ve muhasebe kayıtlarının örnekleme metodu ile karşılaştırılarak hasılatın tamlığının incelenmesi
Hasılatın, performans ölçümünde önemli bir kriter olması	Yapılan satış sözleşmeleri ile hasılatın kayıt zamanlamasının incelenmesi
	Mutabakat mektuplarının temin edilerek kontrol edilmesi
	Takip eden hesap döneminde gerçekleşen iade, iskonto ve fiyat farkları incelenerek, maddi doğrulama prosedürleri uygulanarak, gerekli şekilde kayıtlara alınıp alınmadığı test edilmesi
	Satışlar ve satışların maliyetlerindeki değişimler önceki dönemler ile karşılaştırılarak oluşan değişimler birim fiyatlar ve miktarlar baz alınarak incelenmesi
	Gelirin faturalandırılmış ancak gerçekleşmediği durumların olup olmadığı kontrol edilmesi
	Dipnot açıklamalarının TMS kapsamında yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi

Kaynak: KAP'da (t.y.) BİST Ana Metal Sanayi 2018-2022 yıllarında yayınlanan bağımsız denetçi raporları incelenmesi neticesinde oluşturulmuştur.

Tablo 2. Kilit Denetim Konusu: Maddi Duran Varlıklar

KDK Olarak Bildirilme Sebepleri	KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Nasıl Ele Alındığı)
Maddi duran varlıkların (arsa, bina, makine teçhizat vb.), işletmenin toplam varlıklarının önemli bölümünü teşkil etmesi	Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) ile uygunluğunun kontrol edilmesi
Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesinde ki karmaşıklık ve piyasa şartlarından etkilenmesi sebebiyle denetim açısından önemli olması	Değerleme uzmanları tarafından kullanılan metodların uygunluğunun kontrolü ve değerlendirilmesinin uzmanlarınca takdir edilen tutarların dipnotlarda açıklanan tutar ile mutabakatının kontrol edilmesi
İlgili varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine yönelik yapılan çalışma, varlıkların işletme varlıklarının önemli bir kısmını oluşturması, niteliği ve önemli varsayım ile muhakemelere sahip olması	Değerlemeye konu olan gayrimenkullerin emsal satış tutarlarının ilgili gayrimenkuller ile karşılaştırılıp uygunluğunun değerlendirilmesi
Maddi duran varlıkların faydalı ömürlerinin belirlenmesi sürecinde uygulanan yönetim muhakemeleri	Söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değer tespitine yönelik olarak finansal tablo dipnotlarında yer verilen hususların ilgili muhasebe standartlarına uygunluğunun ve yeterliliğinin değerlendirilmesi
	Amortisman çalışmalarının yeniden hesaplanması

Kaynak: KAP'da (t.y.) BİST Ana Metal Sanayi 2018-2022 yıllarında yayınlanan bağımsız denetçi raporları incelenmesi neticesinde oluşturulmuştur.

Tablo 3. Kilit Denetim Konusu Alacak

KDK Olarak Bildirilme Sebepleri	KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Nasıl Ele Alındığı)
Ticari alacakların finansal tablolar içerisinde aktif toplamın önemli bir bölümünü oluşturması	Alacak yaşlandırma çalışmalarının yapılması, vadesi geçmiş ticari alacakların kontrol edilmesini, tahsilat devir hızının önceki dönemler ile kıyas edilmesi, dava veya icra safhasında olan alacakların avukatlarla yapılan görüşmelerle teyit edilmesini, ticari alacaklarda değer düşüklüğünün varlığının test edilmesi
Ticari alacakların oluşturduğu muavin hesaplar ve işlemlerin sayıca fazla olması	Satış işlemlerine temel teşkil eden belgelerin detaylı bir şekilde incelenmesi, ticari alacak bakiyelerinin doğruluğunun teyit mektupları aracılığıyla test edilmesi ve ticari alacak bakiyelerini etkileyen faktörlerden olan alacak reeskontu, kur değerlemesi gibi işlemlerinin yapılması
Ticari alacakların geri kazanılabilirliği işletmenin kredi riski ve işletme sermayesi açısından önemli hususlardan bir tanesi olması	Finansal tablo dipnot açıklamalarının yeterliliğinin değerlendirilmesi Hareket görmeyen bakiyelerin sebepleri incelenerek faiz hesaplamaları ve vade farkı karşılıklarının kontrol edilmesi

Kaynak: KAP’da (t.y.) BİST Ana Metal Sanayi 2018-2022 yıllarında yayınlanan bağımsız denetçi raporları incelenmesi neticesinde oluşturulmuştur.

Tablo 4. Kilit Denetim Konusu Stoklar

KDK Olarak Bildirilme Sebepleri	KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Nasıl Ele Alındığı)
Stokların işletme varlıkları arasında önemli bir büyüklüğe sahip olması	İşletmenin stok takip prosedürleri ile ilgili gerekli incelemelerin yapılması
İşletme stoklarının miktar ve değer olarak tespit edilmesindeki zorluklar	Stok maliyet bedelleri sektör fiyatları ile karşılaştırılması Hammaddelerin üretim sürecinde kullanılmak üzere gönderildiği ve tamamlanan ürünlerin depoya sevkiyat prosedürlerinin incelenmesi Stok zayıfatını önlemeye yönelik alınan tedbirler incelenmesi Stokların net gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesine dair analizlerin yapılması Stokların belgelendirilmesi ve kayıt altına alınmasına ilişkin prosedürlerin değerlendirilmesi

Kaynak: KAP’da (t.y.) BİST Ana Metal Sanayi 2018-2022 yıllarında yayınlanan bağımsız denetçi raporları incelenmesi neticesinde oluşturulmuştur.

Tablo 1, Tablo 2, Tablo 3 ve Tablo 4’te BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Yılları Denetçi Raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konularının bildirilme sebepleri ve uygulama prosedürleri verilmiştir. İçerik analizi yöntemiyle incelenen raporlarda kilit denetim konularının bildirilme sebepleri ile uygulama prosedürlerinin işletmeler veya denetim kuruluşları değışse bile büyük oranda benzer oldukları görülmüştür. Bu sebeple, kilit denetim konularının işletmelere veya sektöre özgü olmadığı, işletmenin içinde bulunduğu durum ve koşullara bağılı olarak değıştiği söylenebilir.

Kilit denetim konuları belirlenirken, ilgili kalemin finansal tablo içindeki payına, hata ve hile olma olasılığının yüksek olduğu hesapların dikkate alındığı görülmüştür.

5.1. BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Yılları Denetçi Raporlarının Finansal Tablo Niteliği Açısından İncelenmesi

Çalışmanın bu bölümünde, BİST Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018 – 2020 yılları denetçi raporlarının finansal tablo niteliği açısından detaylı bir incelemesi yapılmıştır.

Tablo 5. 2018 – 2022 Yılları Finansal Tablo Niteliği Sayısal Dağılımı

Finansal Tablo Niteliği	2018		2019		2020		2021		2022		Toplam	
	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran
Konsolide	13	76,47	12	66,67	12	63,16	13	61,90	14	60,87%	64	65,31
Konsolide Olmayan	4	23,53	6	33,33	7	36,84	8	38,10	9	39,13%	34	34,69

Kaynak: KAP'da (t.y.) 2018 – 2022 yılları arasında yayınlanan bağımsız denetçi raporlarından oluşturulmuştur.

Tablo 5'te görüldüğü üzere, 2018 – 2022 yılları itibariyle incelenen 98 adet denetçi raporunun, finansal tabloların toplam olarak 64 adet (%65,31) konsolide finansal tablolardan, 34 adet (34,69) ise konsolide olmayan finansal tablolardan meydana geldiği görülmektedir.

5.2. BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 Yılları Kilit Denetim Konularının İncelenmesi

Tablo 6'da 2018- 2022 yılları bağımsız denetçi raporları incelenen Borsa İstanbul (BİST) Ana Metal Sanayi işletmelerinin kilit denetim konuları yer almaktadır.

Tablo 6. 2018 – 2022 Yılları Kilit Denetim Konuları ve Oranları

Kilit Denetim Konusu	2018		2019		2020		2021		2022	
	KDK Sayısı	Oran %	KDK Sayısı	Oran %	KDK Sayısı	Oran %	KDK Sayısı	Oran %	KDK Sayısı	Oran %
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	12	33,33	13	37,14	13	37,14	14	36,84	15	34,88
Ticari Alacaklar	6	16,67	7	20,00	7	20,00	7	18,42	6	13,95
Stoklar	4	11,11	4	11,43	4	11,43	7	18,42	7	16,28
Maddi Duran Varlıklar	8	22,22	4	11,43	6	17,14	6	15,79	11	25,58
Borçlar	2	5,56	3	8,57	2	5,71	1	2,63	1	2,33
Ertelenmiş Vergi	2	5,56			1	2,86	1	2,63	1	2,33
İlişkili Taraflar	1	2,78	1	2,86	1	2,86	1	2,63	1	2,33
Dövizli İşlemler	1	2,78	1	2,86						
TFRS16 Kiralamalar			2	5,71						
Banka Kredileri					1	2,86				
Nakit Akış Riski									1	2,33
İşletme Birleşmeleri							1	2,63		
Toplam	36	100	35	100	35	100	38	100	43	100

Kaynak: KAP'da (t.y.) 2018 – 2022 yılları arasında yayınlanan bağımsız denetçi raporlarından oluşturulmuştur.

Tablo 6'dan anlaşılacağı üzere, BİST Ana Metal Sanayi sektöründeki 23 adet işletmenin, 2018- 2022 yıllarında 12 farklı başlık altında toplam 187 adet kilit denetim konusu bildirildiği görülmektedir.

BİST Ana Metal Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren işletmelerinin kilit denetim konularına ilişkin genel bir değerlendirme yapıldığında; en fazla bildirilen kilit denetim konularının “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacaklar, Maddi Duran Varlıklar ve Stoklar” olduğu görülmektedir.

5.3. BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Sektörel Büyüklüğü ile KDK Sayıları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin sektörel büyüklüklerinin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konusu sayıları üzerinde herhangi bir etkisi olup olmadığı incelenmeye çalışılmıştır. Bu kapsamda sektörde yer alan işletmelerin sektörel konularının derecesi Kar veya Zarar Tablosunda yer alan hasılat kalemi ile ölçülmüştür. Tablo 7, Tablo 8, Tablo 9, Tablo 10 ve Tablo 11’de BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin yıllar itibariyle “Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği” verilmiştir. Bu tablolar, işletmelerin hasılat kalemi baz alınarak büyükten küçüğe doğru olacak şekilde sıralanarak oluşturulmuştur.

Tablo 7. 2018 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği

İşletme Adı	Hasılat (TL)	KDK	Fin. Tab. Nit.
Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	5.645.635.715	4	Konsolide
Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	5.582.800.586	3	Konsolide
Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	4.883.125.477	2	Konsolide
İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	4.666.022.227	2	Konsolide
Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	1.179.872.081	3	Konsolide
Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	764.727.419	1	Konsolide Olmayan
Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	563.750.838	1	Konsolide Olmayan
Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş.	402.090.130	2	Konsolide
Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	368.232.557	3	Konsolide Olmayan
Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	311.900.263	1	Konsolide
Çuhadaroğlu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	275.612.157	1	Konsolide
Tuççelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	156.647.656	2	Konsolide
Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	141.209.515	3	Konsolide
Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	66.469.340	2	Konsolide
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	27.015.254	2	Konsolide
Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	16.550.121	2	Konsolide Olmayan
İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	15.881.960	2	Konsolide Olmayan

Kaynak: KAP’da (t.y.) yer alan 2018 yılı BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarından alınmıştır.

Tablo 7’den anlaşılacağı üzere, KDK dağılımları ile işletmelerin hasılatları arasında anlamlı bir ilişki olmadığı görülmektedir. Çünkü en yüksek hasılatla sahip üçüncü işletme ile en düşük hasılatla sahip işletmenin aynı sayıda KDK bildirdiği veya 563.750.838 TL hasılatla sahip olan Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.’nin en düşük hasılatla sahip işletmelerden daha az KDK bildirdiği görülmektedir. Bu sebeple işletmelerin kilit denetim konuları belirlenirken hasılat kaleminin etkisinden bahsetmek mümkün gözükmemektedir.

Tablo 8. 2019 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği

İşletme Adı	Hasılat (TL)	KDK	Fin. Tab. Nit.
Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	6.076.355.980	1	Konsolide
Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	5.780.611.154	4	Konsolide
Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	4.574.046.063	2	Konsolide
İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	4.115.351.878	3	Konsolide
Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	1.156.973.953	2	Konsolide
Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	693.049.118	1	Konsolide Olmayan
Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	603.815.383	1	Konsolide Olmayan
Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	378.799.455	3	Konsolide Olmayan
Çuhadaroğlu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	351.652.702	2	Konsolide
Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş.	343.116.474	1	Konsolide
Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	315.152.125	1	Konsolide
Tuççelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	183.115.921	2	Konsolide
Yükselen Çelik A.Ş.	170.677.870	3	Konsolide Olmayan
Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	145.340.024	3	Konsolide
Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	65.477.818	1	Konsolide
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	27.465.185	2	Konsolide
İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	16.453.432	2	Konsolide Olmayan
Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	11.339.684	1	Konsolide

Kaynak: KAP'da (t.y.) yer alan 2019 yılı BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarından alınmıştır.

Tablo 8'den anlaşılacağı üzere, farklı hasıllara sahip işletmelerin aynı sayıda KDK bildirdikleri ve birbirlerine yakın hasıllara sahip işletmelerin farklı sayıda KDK bildirdikleri görülmektedir. Dolayısıyla hasılat kaleminin KDK sayıları üzerinde bir etkisinin olduğundan bahsetmek mümkün değildir. Örneğin; Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 6.076.355.980 TL hasılat ile 1 adet kilit denetim konusu bildirirken, Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin 11.339.684 TL hasılat ile 1 adet kilit denetim konusu bildirdiği Tablo 5'te görülmektedir.

Tablo 9. 2020 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği

İşletme Adı	Hasılat (TL)	KDK.	Fin. Tab. Nit.
Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	7.519.540.408	1	Konsolide
Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	6.742.787.513	4	Konsolide
İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	5.211.853.246	2	Konsolide
Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	3.728.997.637	2	Konsolide
Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	1.333.390.308	2	Konsolide
Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	788.294.209	1	Konsolide Olmayan
Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş.	603.386.463	2	Konsolide
Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	571.388.766	1	Konsolide Olmayan
Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	387.583.617	3	Konsolide Olmayan
Çuhadaroğlu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	341.064.809	2	Konsolide
Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	335.265.960	1	Konsolide
Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	202.781.785	3	Konsolide
Tuççelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	187.860.133	2	Konsolide
Yükselen Çelik A.Ş.	183.742.707	3	Konsolide Olmayan
Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	81.534.003	2	Konsolide
Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	33.060.537	2	Konsolide Olmayan
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	32.048.029	1	Konsolide
İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	16.924.093	1	Konsolide Olmayan

Kaynak: KAP'da (t.y.) yer alan 2020 yılı BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarından alınmıştır.

Tablo 9'da görüldüğü gibi, aynı KDK sahip olan işletmelerin hasılatlarının farklı olduğu görülmektedir. En yüksek hasıllara sahip olan işletmelerin KDK'nin farklı olduğu veya en yüksek ve en düşük hasıllara sahip olan işletmelerin aynı sayıda KDK bildirmelerinden de anlaşılacağı üzere hasılat ile KDK arasında herhangi bir ilişki bulunmamaktadır.

Tablo 10. 2021 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği

İşletme Adı	Hasılat (TL)	KDK	Fin. Tab. Nit.
Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	14.764.791.145	1	Konsolide
Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	13.863.404.122	4	Konsolide
İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	10.823.179.851	1	Konsolide
Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	2.722.072.097	2	Konsolide
Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1.510.820.977	1	Konsolide Olmayan
Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş.	1.340.579.006	2	Konsolide
Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	1.296.453.339	3	Konsolide Olmayan
Çuhadaroğlu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	1.088.039.602	1	Konsolide
Erciyas Çelik Boru Sanayi A.Ş.	1.050.358.860	3	Konsolide
Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	686.839.428	1	Konsolide
Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	680.882.749	3	Konsolide Olmayan
Yükselen Çelik A.Ş.	678.717.588	2	Konsolide Olmayan
Panelan Çatı Cephe Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	605.449.972	3	Konsolide Olmayan
Bms Çelik Hasır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	447.792.698	2	Konsolide Olmayan
Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	332.906.130	2	Konsolide
Tuççelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	323.933.316	1	Konsolide Olmayan
Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	119.009.315	1	Konsolide
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	68.227.404	2	Konsolide
İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	36.499.516	1	Konsolide Olmayan
Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	17.546.249	1	Konsolide Olmayan
Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	7.329.974	1	Konsolide

Kaynak: KAP'da (t.y.) yer alan 2021 yılı BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarından alınmıştır.

Tablo 10'da görüldüğü üzere, en yüksek ve en düşük hasıllata sahip olan işletmelerin aynı sayıda KDK'lere sahip oldukları, yakın hasıllata sahip olan işletmelerin farklı sayıda KDK bildirdikleri görülmektedir. Bu sebeple, hasıllatın KDK üzerinde etkisi olmadığı görülmektedir.

Tablo 11. 2022 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği

İşletme Adı	Hasılat (TL)	KDK	Fin. Tab. Nit.
Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	27.406.387.245	4	Konsolide
Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	27.397.320.022	1	Konsolide
İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	24.646.553.834	1	Konsolide
Kocaer Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	9.418.465.603	2	Konsolide
Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	6.380.697.108	2	Konsolide
Erciyas Çelik Boru Sanayi A.Ş.	3.518.000.942	3	Konsolide
Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	3.308.224.895	1	Konsolide Olmayan
Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş.	2.813.066.942	1	Konsolide
Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	2.454.454.538	2	Konsolide Olmayan
Çuhadaroğlu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	1.920.439.355	1	Konsolide
Yükselen Çelik A.Ş.	1.477.757.197	2	Konsolide Olmayan
Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	1.422.045.792	1	Konsolide
Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	1.409.162.831	3	Konsolide Olmayan
Panelan Çatı Cephe Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1.176.616.894	3	Konsolide Olmayan
Bms Birleşik Metal Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1.112.868.185	2	Konsolide Olmayan
Bms Çelik Hasır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1.012.689.043	2	Konsolide
Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	794.977.531	2	Konsolide
Tuççelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	671.735.003	2	Konsolide Olmayan
Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	296.342.870	2	Konsolide
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	127.782.881	1	Konsolide
İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	62.010.484	1	Konsolide Olmayan
Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	42.910.830	2	Konsolide Olmayan
Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	22.204.754	2	Konsolide

Kaynak: KAP'da (t.y.) yer alan 2022 yılı BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarından alınmıştır.

Tablo 11’den anlaşılacağı üzere, aynı KDK’ya sahip olan işletmelerin farklı hasıllara sahip oldukları veya yakın hasıllara sahip olan işletmelerin farklı KDK bildirdikleri görülmektedir. Dolayısıyla KDK ile hasılat arasında herhangi bir bağlantı olmadığı görülmektedir.

Tablo 7, Tablo 8, Tablo 9, Tablo 10 ve Tablo 11’de yer alan hasılat, finansal tablo niteliği ve KDK’lar incelendiği zaman, işletmelerin hasılat kalemi baz alınarak belirlenen sektörel konuları ile bağımsız denetçi raporunda bildirdikleri kilit denetim konusu sayıları arasında anlamlı bir ilişki olmadığı farklı hasıllara sahip olan işletmelerin aynı sayıda kilit denetim konusu bildirmeleri, yakın hasıllara sahip olan işletmelerin farklı sayıda kilit denetim konusu bildirmeleri ile büyükten küçüğe doğru sıralanan işletmelerin KDK sayılarının orantısız dağılımından da anlaşılmaktadır. Ayrıca, TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar uyarınca konsolide finansal tablolardaki hasılat konsolidasyona tabi şirketleri bireysel finansal tablolarındaki toplamını vermeyebilir. Zira konsolidasyona tabi şirketleri birbirine yaptığı satışlar varsa bu tutarlar konsolidasyon sırasında elemine edilir. Bunun sonucunda bireysel tablolarındaki hasılat toplamı ile konsolide finansal tablolarındaki hasılat toplamı farklılaşmış olur.

6. SONUÇ

Bağımsız denetçi raporlarının iletişim dilini kuvvetlendirmek ve daha özgün hale getirmek için kilit denetim konularının kullanılması denetçi raporlarını tek düze olmaktan kurtarır. Çalışmada BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin 2018 - 2022 yılları denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının işletmelerin sektörel büyüklüğü açısından incelenmesi yapılmıştır. Bu inceleme kilit denetim konularının neler olduğu, kilit denetim konuları sayısı ve finansal tabloların niteliği incelenmiştir.

Araştırma kapsamında BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporları incelenmiş olup, elde edilen bulgulara göre 2018 yılında 36 adet KDK, 2019 yılında 35 adet KDK, 2020 yılında 35 adet KDK, 2021 yılında 38 adet KDK, 2022 yılında 43 adet KDK bildirdikleri tespit edilmiştir. Toplamda 2018-2022 yılları 187 adet KDK bildiriminde bulunulmuştur. İlgili yıllar kapsamında hem yıl bazında hem de yıllara yaygın olarak en çok bildirilen kilit denetim konuları (KDK) sırasıyla “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar ve Stoklar” kalemlerinden oluşmaktadır. Toplam olarak Hasılatın Muhasebeleştirilmesi 67 (%35,83) kez, Ticari Alacaklar 33 (%17,65) kez, Maddi Duran Varlıklar 35 (%18,72) kez ve Stoklar 26 (%13,90) kez bildirilmiştir. En fazla bildirilen bu dört konu toplam konuların %86,10 unu oluşturmaktadır.

BİST Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018 - 2022 yılları bağımsız denetçi raporlarının incelendiği bu çalışma kapsamında BDS 701 standardının denetçi raporlarında uygulanış şekli kapsamlı olarak analiz edilmiştir. Çalışma kapsamında ilgili yıllardaki işletmelerin kilit denetim konuları ile sektörel konuları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı incelenmiştir.

İçerik analizi yapılan çalışmada, ayrıca kilit denetim konuları ve hasılat arasında bağlantı olup olmadığı araştırılmış ancak beklentinin tersine bir ilişki bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. İşletme büyüklüklerini gösteren farklı kriterler ile kilit denetim konuları arasında bağlantı olup olmadığı gelecekteki çalışmalarda sorgulanabilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar Katkısı: Fikret Etçi (%70), Azize Esmeray (%30)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author Contributions: Fikret Etçi (70%), Azize Esmeray (30%)

KAYNAKÇA

- Akdoğan, N., GÜDÜ, E. S., IŞIK, A., SEVİNDİK, İ., ŞAHİN, D., ve ÖZKAN, G. (2018). 2014-2016 yılları arasında BİST şirketleri ile ilgili denetim görüşleri. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 18(54), 1-18. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/pub/mbbakis/issue/63891/967134>
- Akdoğan, N., ve Bülbül, S. (2019). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde BİST 100 şirketlerindeki ilk uygulama sonuçlarının değerlendirmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 18(56), 1-24.
- Aktaş, R., ve Acar, M. (2020). Bağımsız denetimde önemlilik perspektifinden kilit denetim konuları: bist 100 uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214. doi:10.17065/huniibf.557531
- Atay, M. S. ve Polat Çeltikci, N. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) bildirimlerinin içerik analizi yöntemiyle incelenmesi: borsa İstanbul (BİST-100) şirketleri üzerine bir araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 31(164), 113-142.
- Bıçer, A. A., ve Erol, S. (2017). UDS 701 kapsamında denetimde tespit edilen kilit bulguların finansal bilgi kullanıcılarına sunulması. *Öneri Dergisi*, 12(47), 71-84. doi:10.14783/maruoneri.v12i27581.290488
- Botes, V., Low, M. ve Sutton, A. (2020). Key audit matters and their implications for the audit environment, *International Journal of Economics and Accounting*, 9(4), 374-396.
- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız denetim raporlarında yeni uygulama: kilit denetim konularının raporlanması ve bist 100 analizi. *Denetişim*, 23, 60-77. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/pub/denetisim/issue/64357/947972>
- Doğan, A. (2017). Yeni denetim raporlaması. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 2 (4), 1-20. Erişim adresi: <https://denetimakademisi.com/wp-content/uploads/2017/07/muhasebe-ve-denetim-dünyası-1.-sayı-1.pdf>
- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Ertan, Y., ve Kızılcık, E. (2019). Kilit Denetim Konuları: bist imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 263-278. doi:10.25095/mufad.606023
- Genç, F., ve Karaca, N. (2023). Gıda sektörü işletmelerinin 2017-2021 yılları arası kilit denetim konularının incelenmesi: bist'te bir araştırma. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 6(1), 69-83. doi:10.32951/mufider.1263377
- Gökgöz, A. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi ve borsa istanbul'da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4 (2), 126-138. doi: 10.32951/mufider.1263377
- Güleç, Ö. F. (2020). Muhasebe meslek mensupları perspektifinden bağımsız denetimde kilit denetim konuları. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 19(59), 253-274.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: bist sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi* (84), 49-64. doi:10.25095/mufad.619076
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, BDS 230 Bağımsız denetimin belgelendirilmesi.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, BDS 701 Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu, BDS 705 Bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi.

- Kamuyu Aydınlatma Platformu [KAP] (t.y.). Bağımsız denetim raporları. Erişim adresi: <https://www.kap.org.tr/>
- Karapınar, A., ve Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780. doi:10.31460/mbdd.781322
- 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.
- Korkmaz, L. (2023). *Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi standardı: BİST 100'de işlem gören işletmeler/sektörler üzerine bir araştırma*. (Yüksek Lisans Tezi). Yozgat Bozok Üniversitesi, Yozgat.
- Özyürek, H. (2012). Uluslararası finansal raporlama standartları açısından bağımsız denetimin önemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 95-105.
- Sayar, Z., ve Ergüden, E. (2016). Son düzenlemeler ve gelişmeler kapsamında değişecek ve yenilenecek bağımsız denetçi raporları. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 16(48), 85-98. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1869726>
- Tereman, Ö., ve Çelik, B. (2019). Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda yansıtılması: bağımsız denetçileri etkilemesi üzerine bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(1), 49-91. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/pub/cuiibfd/issue/49574/487144>
- Türel, A., ve Türel, A. (2019). Bağımsız denetim ve kilit denetim konuları: BİST şirketleri 2017-2018 analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(68), 1268-1272. doi:10.17719/jisr.2019.3912
- Uzay, Ş., ve Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: borsa istanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52, 47-70. doi:10.18070/erciyesiibd.439076

SUMMARY

Introduction

Financial reports play an extremely critical role for investors, business management and the public. These reports are vital for business management, public authorities and all relevant parties to form correct opinions. The quality of financial statements provides confidence to relevant stakeholders and ensures whether they reflect the real situation. This trust is achieved through the audit process. The auditing process has undergone significant changes after the industrial revolution. Factors such as increasing capital groups, growth and complexity of businesses, and technological advances have increased the need for internal control systems and independent auditing. Independent audit is a review process to ensure the suitability and accuracy of financial statements. In this process, it is aimed to detect audit errors and frauds and reduce them to a minimum level. After the US-based global financial crises of 2001 and 2008, audit scandals broke out and trust in auditing was shaken when it was realized that auditor reports did not reflect the truth. The scandals caused the audit to be seriously questioned. As a result, the understanding of risk-based auditing has developed and the need to prepare quality auditor reports has arisen to increase stakeholders' trust in both companies and financial statements. In this regard, a new auditor project was launched in 2011 by the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) and the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). Many standards have been revised and renewed in the project. In this context, one of the most important results of the project was the addition of the Independent Auditing Standard (BDS) 701 standard to the report. With the BDS 701 standard coming into force in 2017, key audit issues that are important in detecting items with high risk levels or significant estimation uncertainties in the financial statements have become a new subject of study for researchers.

Purpose

Auditing plays an active role in making reliable predictions and analyzes regarding financial statements. The accuracy of the predictions and analyzes made is of great importance in terms of showing the current situation of businesses and their future decisions. For this reason, areas where there are significant errors and frauds in the financial statement data, which are the basis of these issues, and key audit issues, which are the detection of accounts, are important for businesses. In this context, the purpose of the study is to determine whether there is a significant relationship between the content and number of key audit issues reported in the independent auditor reports and the sectoral size of the enterprises, based on the revenue item of the companies operating in the Borsa Istanbul Main Metal Industry sector for the years 2018-2022.

Findings

According to the findings obtained from the independent auditor reports of BIST Main Metal Industry enterprises between 2018 and 2022, it was determined that they reported 36 KAMs in 2018, 35 KAMs in 2019, 35 KAMs in 2020, 38 KAMs in 2021, and 43 KAMs in 2022. In total, 187 KAM notifications were made between 2018 and 2022. Within the scope of the relevant years, the most frequently reported key audit matters (KAM) both on a yearly basis and on a year-to-year basis consist of the items "Revenue Recognition, Tangible Fixed Assets, Trade Receivables and Inventories", respectively. In total, Revenue Recognition was reported 67 (35.83%) times, Trade Receivables 33 (17.65%) times, Tangible Assets 35 (18.72%) and Inventories 26 (13.90%) times, the most These four reported topics constitute 86.10% of the total topics.

Conclusions

Using key audit issues to strengthen the communication language of independent auditor reports and make them more original prevents auditor reports from being monotonous. In the study, the key audit issues reported in the auditor reports of BIST Main Metal Industry enterprises between 2018 and 2022 were examined in terms of the sectoral size of the enterprises. This review examined the key audit matters, the number of key audit matters and the nature of the financial statements. Within the scope of this study, where the independent auditor reports of the companies operating in the BIST Main Metal Industry sector between 2018 and 2022 were examined, the application of the BDS 701 standard in the auditor reports was comprehensively analyzed. Within the scope of the

study, it was examined whether there was a significant relationship between the key audit issues and sectoral positions of the companies in the relevant years. In the study where content analysis was performed, it was also investigated whether there was a connection between key audit issues and revenue, but it was concluded that there was no relationship contrary to expectations.