

BDS701 KAPSAMINDA KİLİT DENETİM KONULARI:**BİST100 ENDEKSİNDE İŞLEM
GÖREN İŞLETMELER ÜZERİNE BİR
ARAŞTIRMA****Makale Bilgileri**

Geliş Tarihi : 19.07.2024
Kabul Tarihi : 03.03.2025
Türü : Araştırma Makalesi
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1518914

Dr. Öğr. Üyesi Bekir KORKMAZ***Bibliyografik Bilgiler**

Korkmaz, B. (2025). “BDS701 Kapsamında Kilit Denetim Konuları: BİST100 Endeksinde İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2025, Sayı : 75, Sayfa : 27-48)
<https://doi.org/10.55322/mdbakis.1518914>

ÖZ

Bağımsız denetim sürecinin son aşamasını oluşturan bağımsız denetim raporlarının hazırlanması ile bilgi kullanıcıları tarafından ihtiyaç duyulan finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine yönelik görüş beyan edilmektedir. Bağımsız denetim sürecinin kaliteli bir şekilde işlemesi açısından denetçilerin Bağımsız Denetim Standartları'na uygun şekilde hareket etmesi önemlidir. Bilgi kullanıcılarının bilgi ihtiyacını daha fazla gidermek ve denetim raporlarının iletişim yönünü etkin hale getirebilmek amacıyla denetçilerin denetim standartlarını bir rehber olarak değerlendirmeleri ve yeni standartlar hakkında bilgi sahibi olmaları gerekir. Bu kapsamda bağımsız denetim standardı olan BDS 701 Kilit Denetim Konuları, denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu durum bilgi kullanıcılarının denetim raporunda yer alan bilgiler arasında daha fazla ilişki kurarak sağlıklı bilgiler edinmesini mümkün kılmaktadır. Bu çalışma ile işletmelerin finansal raporlarına ilişkin bağımsız denetim raporlarında hangi kilit denetim konularının ön plana çıktığının, kilit denetim konularının sektörel dağılımının hangi yönde olduğunun, denetçi görüşüne ve denetim firmasına göre kilit denetim konularının nasıl dağılım sergilediğinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu kapsamda BİST 100 endeksinde payları işlem gören işletmelerin 2022 ve 2023

* Karabük Üniversitesi, Sağlık Hizmetleri MYO, Yönetim ve Organizasyon Bölümü, bekirkorkmaz@karabuk.edu.tr, ORCID: 0000-0001-9510-8636. ID : 103987

faaliyet dönemlerine ilişkin bağımsız denetim raporları çalışma kapsamına dahil edilmiştir. Çalışma sonucunda; en fazla kilit denetim konularının 2022 ile 2023 yıllarında “İmalat” sektörüne ait olduğu, en az kilit denetim konularının ise 2022 yılında “Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler, İnşaat ve Bayındırlık ve Madencilik ve Taş Ocakçılığı” 2023 yılında ise “İnşaat ve Bayındırlık” sektöründe olduğu bildirilmiştir. 2022 yılındaki raporlarda en fazla bildirilen kilit denetim konusunun “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi”, “Maddi Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeriyle Değerlendirilmesi” ve “Finansal Türev Araçlar” olduğu, 2023 yılında ise “Enflasyon Muhasebesinin Uygulanması” “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” ve “Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği” olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim Raporu, Kilit Denetim Konuları, BDS 701

JEL Kodları: M40, M41, M42

KEY AUDIT MATTERS WITHIN THE SCOPE OF BDS701: A STUDY ON COMPANIES LISTED IN THE BIST100 INDEX

ABSTRACT

The preparation of independent audit reports, which constitutes the final stage of the independent audit process, expresses an opinion on the accuracy and reliability of financial information required by information users. It is important for auditors to act in accordance with Independent Auditing Standards to ensure a high-quality audit process. To further address the information needs of users and enhance the communication aspect of audit reports, auditors should consider audit standards as a guide and be knowledgeable about new standards. In this context, the independent auditing standard BDS 701 Key Audit Matters regulates the auditor’s responsibility for reporting key audit matters in the auditor’s report. This makes it possible for information users to obtain accurate information by establishing more relationships between the information included in the audit report. This study aims to determine which key audit matters are prominent in independent audit reports on companies’ financial reports, how key audit matters are distributed across sectors, and how key audit matters are distributed according to auditor opinions and audit firms. In this context, independent audit reports for the 2022 and 2023 operating periods of companies traded in the BIST 100 index were included in the study. As a result of the study, it was reported that the most key audit matters in 2022 and 2023 belonged to the “Manufacturing” sector, while the least key audit matters were in the “Professional, Scientific and Technical Activities, Construction and Public Works, and Mining and Quarrying” sectors in 2022, and in the “Construction and Public Works” sector in 2023. The most frequently reported key audit matters in the 2022 reports were “Revenue Recognition,” “Fair Value Measurement of Tangible Fixed Assets,” and “Financial Derivative Instruments,” while in 2023 they were “Application of Inflation Accounting,” “Revenue Recognition,” and “Recoverability of Trade Receivables.”

Keywords: Independent Audit Report, Key Audit Matters, TSA 701

JEL Classification: M40, M41, M42

1. GİRİŞ

Teknolojinin hızlı bir şekilde ilerlemesi, ticaretin küresel boyutlara ulaşmasını sağlamış, işletmeler bu dönüşüme ayak uydurmak için sermaye piyasalarına hâkim olmak ve yatırımcı sayılarını artırmayı hedeflemektedir. İşletmeler sermaye piyasalarından ihtiyaçları olan fonları temin edebilmek, yatırımcılara güven vermek ve istikrar sağlayabilmek için ilgili mevzuat ve uygulamaları en iyi şekilde takip etmeleri ve yerine getirmeleri gerekmektedir. Çünkü bu uygulamalar piyasaların güven ve istikrar içinde çalışmasını sağlamak için alınmaktadır. Bu düzenlemelerden biri de finansal raporların Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS)’na uygun şekilde hazırlaması, raporların bağımsız denetimden geçtikten sonra raporlanması ve bu raporların zamanında sunulması zorunluluğudur. Finansal bilgi kullanıcılarının sağlıklı karar almalarına ve işletmelere olan güvenin daha da artmasını sağlamak amacıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından finansal tabloların denetiminde “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardını yürürlüğe koymuştur. Denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi denetim raporlarına getirilen en önemli değişikliklerden birisi olmuştur. Standardın temel amacı denetim raporlarının şeffaflığını ve iletişimin değerini artırmayı hedeflemektedir. Kilit denetim konularının önemi arttığından denetçi raporlarının kalitesi de buna paralel artmaktadır. Bağımsız denetçiler denetim görüşünün verilmesine etki eden kilit denetim konularını da ayrıca belirtmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçiler tarafından verilen denetim görüşü ve kilit denetim konuları bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılayacaktır.

Literatür araştırmalarında kilit denetim konularına yönelik yapılan çalışmaların BİST endeks ve sektörlerine yönelik olduğu, BIST 100 endeksine yönelik çalışmaların en son 2022 yılında yapıldığı görülmüştür. Dolayısıyla BIST 100 endeksindeki işletmelerin 2023 yılındaki kilit denetim konularına yönelik herhangi bir çalışmanın yapılmamış olmasından hareketle bu çalışmada BIST 100 Endeksinde yer alan işletmelerin 2022 ile 2023 yılına ait kilit denetim konuları ele alınarak literatürdeki boşluğun doldurulması amaçlanmıştır. Bu amaçla yapılan çalışmada, ilk olarak, kilit denetim konuları hakkında bilgi verilecek, raporlarda bildirilecek olan kilit denetim konularının ne olduğu ve kilit denetim konularının nasıl raporlanması gerektiği hakkında bilgi sunulacaktır. Çalışmanın uygulama bölümünde ise BİST 100 endeksinde payları işlem gören işletmelerin 2022 ve 2023 faaliyet dönemlerine ilişkin bağımsız denetim raporlarında hangi kilit denetim konularının ön plana çıktığının, kilit denetim konularının sektörel dağılımının hangi yönde olduğunun, denetçi görüşüne ve denetim firmasına göre kilit denetim konularının nasıl dağılım sergilediği tespit edilmeye çalışılacaktır.

2. KİLİT DENETİM KONULARI

Teknolojinin ilerlemesi ve küreselleşmenin bir sonucu olarak işletmelerin iş yapış şekilleri değişmiş, işletmelerin iş hacimlerinde ve yapılarında önemli değişiklikler ortaya çıkmıştır. Bu durum paydaşların işletmelerden olan beklentilerini de değiştirmiştir. 21. Yüzyılın başlarında ortaya çıkan skandallar ve finansal krizler, denetçilerden ve denetim raporlarından olan beklentilerin farklılaşmasına neden olmuştur (Özbay, 2022, s.52). Böylece paydaşlar, bağımsız denetim raporlarının daha fazla bilgi barındırmaları yönünde bir beklenti içine girmişlerdir (Çakalı, 2021, s. 61). Kilit denetim konuları, denetçinin işletmenin finansal tablolarının denetimi sırasında mesleki muhakemesi ve deneyimi doğrultusunda en önemli

gördüğü konular olup, işletmenin finansal raporlama sürecindeki kritik noktaları ve potansiyel riskleri yansıtır. Denetçi, işletmenin üst yönetiminden sorumlu olan kişi veya kişilere bildirilen konular arasından bu kilit konuları seçer (BDS 701, md. 8). Bu kilit konular genellikle işletmenin finansal durumu, işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, işletmenin iç kontrol sistemleri ve diğer önemli risk faktörleri gibi faktörlere bağlı olarak belirlenir. Bu konular, denetim sürecinde özel bir dikkat ve analiz gerektiren alanları vurgular ve denetçinin denetim görüşünü şekillendirmede önemli bir rol oynar. Bu nedenle, kilit denetim konularının doğru bir şekilde belirlenmesi, denetim sürecinin etkinliğini artırır ve denetim raporunun kalitesini yükseltir. Çünkü bağımsız denetim raporları işletmenin finansal raporlarını ve burada yer alan bilgilerin gerçeğe uygun ve doğru olduğuna dair görüş bildiren en önemli iletişim aracıdır (Kavut ve Güngör, 2018, s.60). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 ile kilit denetim konularının açıklanması, bağımsız denetçi raporlarının etkinliğini artırır ve işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliği konusunda paydaşlara güven verir. Bu açıklamalar, denetim sürecinin önemli bir parçası olarak kabul edilir ve denetim standartlarında belirtilen gereklilikler doğrultusunda yerine getirilmelidir (Sayar ve Ergüden, 2016, s.94). 2000 yılların başlarında dünyada meydana gelen yolsuzluklardan ve yaşanan krizlerden sonra işletmelere ve bağımsız denetçi raporlarına yeniden güven tesis etmek amacıyla denetleyici kuruluşların ve finansal bilgi kullanıcılarının birtakım taleplerini karşılamak için ve denetçinin görüş bildirdiğinde daha fazla faydalı bilgiler sunmasına yönelik proje çalışması başlatılmıştır. Bu doğrultuda, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), denetim raporlarında ve ilgili standartlarda revizyon yapılmasını istemiştir. Böylece, Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 701 setinde önemli yapısal ve içerik değişiklikleri yapılmış; işletmeler ile finansal bilgi kullanıcıları arasında yeni bir iletişim biçimi geliştirilmiştir. (Garcia, 2019 s.228). Başlatılan yeni projede denetçi raporlarına getirilen en önemli konu; Kilit Denetim Konularını düzenleyen 701 no'lu standardın (ISA 701) kabul edilmesi olmuştur (Doğan, 2018, s.66). “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” isimli 701 numaralı standardının 2017 yılında yayınlanması ile “kilit denetim konusu” kavramı ve konunun nasıl uygulanacağı belirtilmiştir. İlgili standartta borsaya kote olmuş işletmeler için yürürlük tarihi 01.01.2017 tarihinden itibaren, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu kapsamında gerçekleştirilen denetim çalışmaları için ise 01.01.2018 tarihi itibarı ile başlayacağı belirtilmiştir (Çakalı, 2021, s.66). Standartta ayrıca denetçilerin uyacağı sorumluluklar detaylı olarak açıklanmıştır.

2.1. Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Kilit denetim konuları, bir işletmenin finansal tablolarının denetimi sırasında denetçinin öncelik verdiği ve en fazla önemsendiği konulardır. Bu konular işletmenin finansal durumu, performansı ve işletme faaliyetlerinin doğruluğu ve dürüstlüğü üzerinde büyük etkiye sahip olan unsurlar olup, denetçinin mesleki muhakemesi doğrultusunda işletmenin üst yönetiminden sorumlu olanlara bildirilen önemli konulardan seçilmektedir (BDS701, P.8). Bu nedenle; Kilit denetim konularının denetim raporlarına dahil edilmesinin temel amacı, denetim sürecinde karşılaşılan önemli konuların belirtilerek şeffaflığın artırılmasıdır. Bu durum, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini arttıracığından yatırımcıların güvenini sağlamayı hedeflemekte; aynı zamanda, denetim raporlarının iletişim değerini artırarak bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılama amacı gütmektedir (Doğan, 2018, s.70). Bunun sonucunda, yatırımcılar daha bilinçli kararlar alabilirler. Ayrıca, şeffaflık ve iletişimdeki artış, işletmenin itibarını güçlendirir ve finansal piyasalarda daha fazla güven oluşturur. Bu nedenle, kilit denetim konuları büyük önem taşımaktadır.

Denetim raporlarındaki Kilit denetim konularının denetçiler tarafından üst yönetime bildirilmesi gerekmektedir. Buna bağlı olarak denetçinin bu bildirimi yapması için yönetiminden sorumlu kişiler ile iletişim kurması (BDS260, A24) ve bildirim yapılırken dikkate alınması gereken belli unsurlar söz konusudur. Bu unsurlar aşağıdaki belirtilmektedir (BDS701, P.9).

(a) bünyesinde daha yüksek risk barındıran ‘önemli yanlışlık’ riski ve riskin ciddiyet düzeyi yüksek olan konular,

(b) Denetçinin muhasebe öngörülleri yaparken tahmin belirsizliği yüksek olan finansal tablolara ilişkin konulara yönelik yargıları yönetime bildirmesi,

(c) ilgili dönemde gerçekleşen ve önem arz eden işlemlerin, olayların denetim sürecine etkisi.

Kilit denetim konularının belirlenmesi aşamasında dikkate alınması gereken unsurlar; denetçinin mesleki muhakeme gücüne ilaveten işletmeye ait cari dönem ile önceki dönem bilgilerine ve finansal tabloların önemli yanlışlık risklerine maruz kalıp kalmadığının denetim ekibi ile müzakere edilmesi gibi faktörlere de bağlıdır (BDS315, A19-A21). Kilit denetim konularının belirlenmesi, denetim sürecinin çok yönlü olması ve birden fazla denetim prosedürünün uygulanmasını gerekli kılmaktadır. Denetçi, işletmenin finansal tablolarında kilit denetim konusu belirlemeyeceği gibi aynı anda birden çok kilit denetim konusu da belirleyebilir. Bu nedenle İşletmenin finansal tablolardaki yanlışlık riskleri, iç kontrol sisteminin etkin çalışıp çalışmadığı, işletme faaliyetlerinin karmaşıklığı ve işletme yönetiminin hileye yatkınlığı gibi faktörler, denetçilerin odaklanması gereken ve kilit denetim konularının belirlenmesinde dikkate alınması gereken temel noktalardır (Vargün, 2021, s. 386).

Denetim sürecinde denetçiler tarafından finansal tablolarda önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi sonucunda kilit denetim konularının varlığına karar verilmesi veya raporlanacak bir kilit denetim konusu olmadığına karar verilmesi durumunda, denetimin belgelendirilmesi için çalışma kağıtlarının hazırlanması gerekmektedir (BDS230, A10). Denetim sürecinde belgelendirme, denetim kalitesi ve sonuçlarının doğruluğu açısından son derece önemlidir. Denetçiler, kilit denetim konularının nasıl belirlendiği, nasıl ele alındığı ve standartlara uygun bir şekilde kilit denetim konularının sunulup sunulmadığını kanıtlamak için çalışma kağıtlarını hazırlayarak yaptıkları işlemleri ve elde ettikleri bulguları kayıt altına alır. Bu kayıtlar, denetim sürecinin her aşamasında tutarlılık sağlar, denetim ekibinin yaptığı çalışmaların izlenebilirliğini sağlar ve denetim sonuçlarının doğruluğunu destekler (Vargün, 2021, s. 386).

2.2. Kilit Denetim Konularının Raporlanması

Kilit denetim konularının raporda öne çıkarılması ve ayrı bir bölüm içinde gösterilmesi gerekmektedir. Bu nedenle, denetçi raporunda KDK bölümü, denetçi görüşünün verildiği bölüme yakın bir yerde yer alır. Raporun kullanıcıları kilit denetim konularına ilişkin bilgilerin değerini anlamalarını ve hemen fark edilmesini sağlar. Bu, denetim sürecinin etkin bir şekilde iletilmesine ve anlaşılmasına yardımcı olur (Kavut ve Güngör, 2018, s.62). Kilit denetim konuları başlığı altında açıklanan konuların denetçinin mesleki muhakemesi sonucunda en çok önem verdiği konulardan olduğu, finansal tabloların denetimi sonucu verilen görüşün oluşmasında dikkate alındığı belirtilmelidir (BDS701, P11). Ayrıca raporda olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma sonucuna ulaşıldı ise ve ayrıca işletmenin sürekliliği kavramı üzerinde güçlü şüpheler var ise kilit denetim konuları açıklanmayabilir (BDS701, P15). Çünkü

raporda olumlu görüş haricinde bir görüşe yer verilmesi ve işletmenin sürekliliği üzerindeki olumsuz etkilerin varlığı bile başlı başına kilit denetim konusu olarak değerlendirilir. KDK'larının raporlanması, denetçilerin yürüttüğü faaliyetlerin daha kaliteli ve daha şeffaf olmasını sağlayarak denetim raporlarının iletişim değerini artırmaktadır (Suttipun, 2020, s. 27). Mevzuat gereği kilit denetim konusunun açıklanmasına izin verilmediği durumda veya raporda açıklanan kilit denetim konusu olumsuz sonuçlar doğuracaksa; açıklanan konu faydadan fazla zarar getirecekse denetçi bu konulara yer vermez (BDS701, P.14). Kilit denetim konularının raporda detaylı bir şekilde açıklanması, denetçilerin önemli gördüğü konuları yansıtması ve bu konuların ele alınma şeklini belirtmesi açısından son derece önemlidir. Bu, denetim sürecinin şeffaflığını artırır ve raporu okuyan ilgililerin önemli konuları daha iyi anlamasına olanak tanır. Ayrıca, kilit denetim konularının nasıl elde edildiğinin açıklanması, denetim raporunun kullanıcılarına bu konuların önemini vurgular ve denetim sürecinin etkinliğini gösterir.

3. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

Sneller vd. (2016) Hollanda borsasında denetçiler tarafından bilgi teknolojisinin kilit denetim konusu olarak dikkate alınıp alınmadığını belirlemek amacıyla 75 işletmeye ait denetim raporlarını incelediği çalışmada denetçilerin denetim raporlarında 39'nun bilgi teknolojisi ile ilgili olduğu, geri kalan 255 adet kilit denetim konusunun diğer alanlarla ilgili olduğunu ortaya koymuşlardır.

Kilit denetim konularını belirlemeye yönelik yapılan araştırmalardan bir tanesi olan Gökgöz (2018) çalışmada 140 işletmenin bağımsız denetim raporlarını incelenmiş ve BIST 2017 yılındaki işletmelerin faaliyetlerine yönelik 273 ana kilit denetim konusunu tespit etmiştir. Çalışma kapsamında; hasılatın muhasebeleştirilmesi, ticari alacaklar, stoklar ve maddi duran varlıklar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi başlıkların en çok öne çıktığı görülmüştür.

Kilit denetim konusunda Karacan ve Uygun (2018) tarafından yapılan bir çalışmada ise 62 işletmenin verileri dikkate alınmıştır. 2017 yılındaki bağımsız denetim raporlarının incelendiği bu çalışmada 134 kilit denetim konusu ele alınmıştır. Çalışma sonucunda; maddi duran varlıklar, hasılat, ticari alacakların geri kazanılabilirliği, ertelenmiş vergiler, stoklar ve çalışanlara sunulan faydaların en çok öne çıkan temel kilit denetim başlıkları oldukları tespit edilmiştir.

Kavut ve Güngör (2018) BİST100 Endeksindeki işletmelerin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konularının ve sektörel bazda dağılımlarının nasıl olduğunu içerik analiz yöntemi ile inceledikleri çalışmada 211 adet kilit denetim konusunun raporlandığını, raporlanan konular arasında sırasıyla hasılatın muhasebeleştirilmesi, şerefiye, ticari alacaklar ve stoklar olduğunu ve sektörel açıdan kilit denetim konularının benzeştiğini belirlemişlerdir.

Pratoomsuwan ve Yorabil (2018) Tayland'da kilit denetim konularına ilk defa yer verilen 640 denetim raporunu inceledikleri çalışmada raporlar arasında tutarlılık seviyesinin düşük olduğu, aynı sektördeki işletmelerin raporlanan kilit denetim konularında farklılık olduğu, finans sektöründeki işletmelerin ise kilit denetim konularının benzeştiği ve bu nedenle finans sektörünün riskler barındırdığını tespit etmişlerdir.

Li (2020) yaptığı çalışmada; 2016-2018 yılları arasında Çin Borsası'nda A tipi hisse senedi olan şirketlerin üç dönemlik denetim raporlarına bakılarak bir çalışma gerçekleştirmiştir. İmalat işletmelerine yö-

nelik olarak gerçekleştirilen bu çalışmada; gelir tahakkuku, alacak hesapları, şerefiye değer düşüklüğü, stoklar ve varlıklardaki değer düşüklüğü gibi kilit konuların daha çok üzerinde durulduğu görülmüştür.

Arzova ve Şahin (2020) tarafından BIST 100 endeksinde yer alan işletmelere yönelik yapılan bir diğer çalışmada, 20 bağımsız denetim raporu nitel açıdan incelenmiştir. Çalışma sonucunda; emekli sandığı yükümlülükleri, TFRS 9 finansal araçlar standardı ile kredi ve alacaklara ilişkin beklenen kredi zarar karşılığının ele alındığı tespit edilmiştir.

Erdem (2020); 2018-2019 yıllarında BIST-100 de işlem gören 85 işletmenin verilerini genelleştirilmiş sıralı logit modeli kullanılarak analiz ettiği bu çalışmada; Beneish puanına göre finansal tablolarında hile yapma olasılığı olan işletmelerin, denetim raporunda açıkladıkları kilit denetim konusu sayısında farklılıklar bulunduğu, denetim sürecinde KDK sayısının, o yılın hile yapma olasılığı ile doğrudan ilişkili olduğunu ancak önceki yılın hile riskinin, sonraki yılın KDK sayısına daha az etki ettiğini belirtmiştir.

Varıcı ve Kalıpçı Çağırın (2021), BIST KOBİ sanayi endeksinde faaliyet gösteren işletmelerin kilit denetim konularına belirlemeye yönelik yaptıkları çalışmada; denetim raporlarına ve sayısal verilere bakıldığında üç temel kilit denetim faktörüne ulaşılmıştır. Bunlar; denetçinin (bağımlı veya bağımsız) türüne, işletmenin kapasitesine ve likidite bakımından cari oranın etkisi olarak belirtilmiştir.

Süer (2021) BİST30 şirketlerini sektörlere ayırarak kilit denetim konularında bildirilen önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarını tespit etmeye çalıştığı çalışmasında; BİST30 şirketlerinin denetim aşamasında önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarının yüzde 24'ünü kilit denetim konusu olarak ele aldıklarını, yüzde 71'inin ise muhasebe tahmin ve varsayımlarını finansal tablo dipnotlarında açıkladığını belirtmiştir.

2020 yılında BIST 100 Endeksindeki işlemlerin bağımsız denetim raporları 701 numaralı denetim standardı çerçevesinde incelenmiş; belirtilen kilit denetim konu başlıklarının en fazla faaliyet gösterdiği sektörün “Elektrik, Gaz ve Buhar” sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin olduğu belirtilmiştir (Çakalı, 2021).

BIST İmalat sektörlerinden Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe yer alan işletmelerin 2017-2020 yılları arasındaki faaliyetleri incelenen 27 işletmenin toplam 101 bağımsız denetim raporunu incelemiş ve 202 adet önemli konu olduğu belirlenmiş, en fazla bildirilen konular ise aşağıdaki tabloda verilmiştir (Özcan ve Günlük, 2021).

Kilit Denetim Konusu	Yüzde	Sayı
Hasılat	18,81	38 adet
Maddi duran varlıklar	16,34	33 adet
Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	15,84	32 adet
Ticari Alacaklar	15,34	31 adet
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	7,92	16 adet
Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü	5,94	12 adet

İngiltere ve Türkiye’de Gayrimenkul Yatırım Ortaklığı alanında faaliyet gösteren işletmelerin kilit denetim konuları bağımsız denetim raporlarından incelenmiş; özellikli konular arasından çok riskli alanlar belirlenerek değişen şartlara gelişmiş ülkelerin diğer ülkelere göre daha hızlı reaksiyon verdiğini tespit etmişlerdir (Mert ve Diğ., 2022).

Sağlar ve Kılıç (2022) Betimsel bir içerik analizi ile KDK’leri araştırmaya değecek hususların neler olduğunu ve fayda sağlamak için istenilen nitelikte olup olmadığını belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmada; KDK’ların genellikle olumlu yansımalarını tespit etmişlerdir.

Güçlü (2022) 2019 ve 2020 faaliyet döneminde 47 işletmenin bağımsız denetim raporlarını sektör, işletme, denetçi raporu, kilit denetim sayısı ve konuları üzerine analiz gerçekleştirmiştir. Denetim raporlarında sırasıyla en fazla “hasılat, ticari alacaklar, stoklar ve maddi duran varlıklar”ın olduğu, kilit denetim konusu bakımından en fazla bildirilen sektör “ulaştırma, depolama ve haberleşme sektörü” iken en az bildirilen sektör ise “elektrik, gaz ve su sektörü”nde olduğunu bildirmiştir. İşletme bazında ise “BERA, KARTN ve TKNSA’nın en fazla kilit denetim konusu bildiren işletme olduğu, sınırlı olumlu görüş bildirilen işletmelerin kilit denetim konusunun olumlu görüş bildirilen işletmelerden fazla olduğu belirlenmiştir.

Günay ve Tuğay (2023) Borsa İstanbul’daki şirketlerin 2017 ile 2020 yılları arasındaki bağımsız denetim raporlarında yer alan 1480 adet kilit denetim konularını incelemişler; 4 faaliyet döneminde toplam 13 sektörde kullanılan 94 farklı KDK sayısının olduğunu, bu 94 konunun da raporlarda 2779 defa tekrar ettiğini belirtmişlerdir.

1430 şirketin 2018-2021 yılları arasındaki denetim raporlarında açıklanan KDK’ları içerik analizi yöntemiyle inceleyerek; KDK’lara yönelik yapılan denetimlerin sonuçlara yansıyor yansımadığı belirlenmiş ve farklı uygulamaların olduğu ortaya çıkmıştır. KDK açıklayan şirketlerin ortalama yüzde 73’ü ile bildirilen KDK’ların da yüzde 77’sinin açıklanan sonuçlara işaret etmediği belirlenmiştir (Yaşar ve Yalçın, 2023).

Etçi ve Esmeray (2024) 2018-2022 yılları arasında BIST Ana Metal Sanayi Alanında faaliyet gösteren işletmelerin raporlarını içerik analizi yöntemiyle incelemişler, işletmelerin hasılat büyüklükleri ile KDK arasında bağlantı olmadığı; bu nedenle hasılatın KDK’yı tek başına belirleyecek bir faktör olmadığını tespit etmişlerdir.

4. METODOLOJİ

4.1. Çalışmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı BİST100 Endeksi’nde 2022 ve 2023 yıllarında hisse senetleri işlem gören işletmelerin bağımsız denetim raporlarında hangi kilit denetim konularının ön plana çıktığının, kilit denetim konularının sektörel dağılımının hangi yönde olduğunun, denetçi görüşüne ve denetim firmasına göre kilit denetim konularının nasıl dağılım sergilediğinin incelenmesidir.

4.2. Çalışmanın Önemi

Kilit denetim konularının belirlenmesi, bağımsız denetimin kalitesini artırmanın yanı sıra denetim görüşünün oluşturulması sürecinde de kritik bir rol oynar. Denetçilerin mesleki bilgi ve yetenekleri, tecrübeleri, işletmelerin finansal olan ve olmayan verilerini değerlendirerek kilit denetim konularını belirlemelerine olanak tanır. Bu nedenle, denetim raporlarında hangi kilit konuların etkili olduğunun açıkça raporlanması, denetçilerin aldıkları kararların ve sundukları görüşün anlaşılmasını sağlar. Bu hem denetçilerin hem de denetim raporundaki bilgilere ihtiyaç duyan tarafların, özellikle işletmenin finansal durumu hakkında bilgi edinmek isteyen paydaşların, daha doğru ve kapsamlı bir değerlendirme yapmalarına yardımcı olur. Bu da denetim sürecinin bütünlüğünü ve güvenilirliğini artırır. Bu çalışmanın önemi, BIST 100 endeksinde işlem gören işletmelerin 2022 ve 2023 faaliyet dönemlerine ait bağımsız denetim raporlarında yer verilen kilit denetim konularının neler olduğunu sektörel bazda ortaya koymasındır.

Çalışmanın Kapsamı ve Veri Seti

Çalışmanın kapsamını BİST 100 Endeksi'nde 2022 ve 2023 yıllarında hisse senetleri işlem gören işletmelerin konsolide mali tablolarına ilişkin hazırlayıp sundukları bağımsız denetim raporları oluşturmaktadır. İşletmelere ait denetim raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) ile işletmelerin kurumsal internet sayfalarında yer alan yatırımcı ilişkileri bölümünde yayınlanan mali raporlar ve faaliyet raporları bölümünden ulaşılmıştır. Araştırmanın veri setini denetim raporlarında yer alan denetim firmasının adı, denetçi görüşü, kilit denetim konuları, denetçinin cinsiyeti, denetçinin unvanı ve denetim raporu sayfa sayısı oluşturmaktadır.

4.3. Çalışmanın Kısıtları

Çalışma kapsamında BİST 100 endeksindeki tüm işlemlerin 2022 yılı verilerine ulaşılmasına rağmen 2023 yılında Kayseri Şeker Fabrikasının bağımsız denetim raporu henüz yayınlanmadığı için ulaşılamamıştır. Dolayısıyla 2022 yılı için 100 işletme denetim raporu incelenirken; 2023 yılı için 99 işletmenin denetim raporları değerlendirmeye alınmıştır.

4.4. Çalışmanın Yöntemi

Bu çalışmada, sosyal bilimler alanındaki araştırmalarda sıklıkla kullanılan bir yöntem olan “İçerik Analizi Yöntemi”nden yararlanılmıştır. İçerik analizi; bir raporu, görüntüyü, metni, eseri ve önemli sembollerini sistematik bir şekilde değerlendirerek analiz etmeyi amaçlayan bir tekniktir (Krippendorff, 2013, s.10). Çalışmanın amacı doğrultusunda elde edilen veriler, Excel programı kullanılarak analiz edilmiştir.

4.5. Çalışmanın Bulguları

BİST100 Endeksi'nde 2022 ve 2023 yıllarında hisse senetleri işlem gören işletmelerin bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayısının sektörlere göre dağılımı Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1: Kilit Denetim Konularının Sayısının Sektörlere Göre Dağılımı

Kodu	Sektörler	Rapor Sayısı	2022		Rapor Sayısı	2023	
			KDK Sayısı	Oran		KDK Sayısı	Oran
S1	Bilgi ve İletişim / Telekomünikasyon	2	8	4,00	2	7	3,50
S2	Elektrik Gaz ve Su	15	39	2,60	15	45	3,00
S3	Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	2	3	1,50	2	5	2,50
S4	İmalat	40	75	1,88	39	89	2,23
S5	İnşaat ve Bayındırlık	2	3	1,50	2	4	2,00
S6	Madencilik ve Taş Ocakçılığı	3	3	1,00	3	6	2,00
S7	Mali Kuruluşlar	25	51	2,04	25	62	2,48
S8	Teknoloji, Bilişim ve Savunma	4	8	2,00	4	8	2,00
S9	Toptan, Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller	5	8	1,60	5	11	2,20
S10	Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	2	5	2,50	2	4	2,00
Toplam		100	203	2,03	99	241	2,43

Tablo 1’de görüleceği üzere BİST 100 Endeksinde farklı sektörde faaliyetlerini sürdüren işletmeler 10 maddede listelenmiştir. 2022 ve 2023 yıllarında endekste en fazla paya “İmalat”, “Mali Kuruluşlar” ve “Elektrik Gaz ve Su” sektöründeki işletmelerin sahip olduğu görülmektedir. Bununla birlikte 2022 ve 2023 yıllarında en fazla kilit denetim konusunun ise “İmalat” “Mali Kuruluşlar” ve “Elektrik Gaz ve Su” sektöründe yer alan işletmelere ait olduğu, buna karşın 2022 yılında en az kilit denetim konusunun “Mesleki Bilimsel ve Teknik Faaliyetler”, “İnşaat ve Bayındırlık” ve “Madencilik ve Taş Ocakçılığı” sektöründe yer alan işletmelere ait olduğu; 2023 yılında ise “İnşaat ve Bayındırlık”, “Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme” ile “Mesleki Bilimsel ve Teknik Faaliyetler” sektöründe yer alan işletmelere ait olduğu görülmektedir. 2022 yılında denetim raporu bazında ortalama 4,00 kilit denetim konusunun “Bilgi ve İletişim / Telekomünikasyon” sektöründeki işletmelere ait olduğu, ortalama 1,00 kilit denetim konusu ile en az raporlama yapılan işletmelerin ise “Madencilik ve Taş Ocakçılığı” sektöründe yer aldığı anlaşılmaktadır. 2023 yılında da ortalama 3,50 kilit denetim konusu ile en yüksek raporlama yapılan işletmelerin “Bilgi ve İletişim / Telekomünikasyon” sektöründe, ortalama kilit denetim konusu sayısı 2,00 ile en az raporlama yapan işletmelerin ise “Madencilik ve Taş Ocakçılığı”, “İnşaat ve Bayındırlık”, “Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme” ile “Toptan, Perakende Ticaret, Lokanta ve Oteller” sektöründe yer aldığı görülmektedir.

Kilit denetim konuları sayısının sektörler göre dağılımı Tablo 2’de gösterilmektedir. Tabloda toplam 5 ve üzerinde raporlanan kilit denetim konularına ayrıntılı ele alınmış olup 5’ten az sayıda raporlanan kilit denetim konuları “Diğer Kilit Denetim Konuları” şeklinde verilmiştir.

Tablo 2: 2022 Yılına İlişkin Kilit Denetim Konularının Sektörlere Göre Dağılımı

Kilit Denetim Konuları	SEKTÖRLER										Toplam	Oran
	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10		
Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri	-	2	-	2	-	3	-	3	-	-	10	0,049
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	-	-	-	-	-	-	10	-	-	-	10	0,049
Ertelenmiş Vergi Varlığı	2	2	-	3	-	-	-	-	-	-	7	0,034
Garanti Gider Karşılıkları	-	-	-	4	-	-	-	-	1	-	5	0,025
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	2	9	2	20	1	-	6	4	3	4	51	0,250
Krediler ve Kiralama İşlemlerinden Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü	-	2	-	5	-	-	5	-	-	-	12	0,059
Maddi Duran Varlıklar	1	5	-	10	-	-	2	-	1	-	19	0,093
Stoklar	-	3	-	5	-	-	2	-	1	-	11	0,054
Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi	-	1	-	5	-	-	2	-	-	-	8	0,039
Finansal Türev araçlar	2	1	-	-	-	-	12	-	-	-	15	0,074
Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	-	1	-	10	-	-	-	1	-	-	12	0,059
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	-	-	-	1	1	-	5	-	-	-	7	0,034
I. Grup Kilit Denetim Konuları (5 ve üzeri sayıdaki 12 KDK)	7	26	2	65	2	3	44	8	6	4	167	0,823
II. Grup Kilit Denetim Konuları (5'ten az sayıdaki 22 KDK)	1	13	-	10	-	-	8	-	2	2	36	0,177
Toplam (I.Grup + II.Grup)	8	39	2	75	2	3	52	8	8	6	203	1

Tablo 2’de görüleceği üzere 2022 yılında raporlanan toplam 34 (I.Grup:12 ve II.Grup:22) adet farklı kilit denetim konusunun olduğu görülmektedir. I. Grupta raporlanan konuların toplam kilit denetim konularının yüzde 82’ini oluşturduğu ve bu konular arasında en fazla raporlanan ilk üç konunun “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi”, “Maddi Duran Varlıklar” ile “Finansal Araçlar” olduğu görülmektedir. Bununla birlikte I. Grupta 10 farklı kilit denetim konusunun raporlandığı “İmalat” sektörünün kilit denetim konuları çeşitliliği açısından ilk sırada yer aldığı, bunu 9 farklı kilit denetim konusunun raporlandığı “Elektirik Gaz ve Su” sektörü ile 8 farklı kilit denetim konusunun raporlandığı “Mali Kuruluşlar” sektörünün izlediği, buna karşın aynı grupta “Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler”, “Madencilik ve Taş Ocakçılığı” ile “Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme” sektöründe birer kilit denetim konusunun raporlandığı görülmektedir. II. Grupta en fazla bildirilen kilit denetim konusunun “Elektirik, Gaz ve Su” sektöründe raporlandığı, buna karşın “Mesleki Bilimsel ve Teknik Faaliyetler”, “Teknoloji, Bilişim ve Savunma”,

“İnşaat ve Bayındırlık” ile “Madencilik ve Taş Ocakçılığı” sektörlerinde hiçbir kilit denetim konusunun raporlanmadığı görülmektedir. II. Grupta bildirilen kilit denetim konuları ise şu şekildedir. “Riskten Korunma Muhasebesi, Alınan Sipariş Avansları, Banka Kredileri, Bilgi Teknolojileri Denetimi, Faturalanmamış Doğalgaz Gelirleri, Doğalgaz Şebekesi ve Altyapı Yatırımları ve Yapılmakta Olan Yatırımların Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi, Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Hesaplamaları, İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi, İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü ve Tahsil Edilebilirliği, TFRS 16 Kiralamalar Standardının Uygulanması, Ticari Alacaklar, İştirakler ve Özkaynak Yöntemi İle Muhasebeleştirilen Yatırımların Değer Düşüklüğü, Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Testleri, İtfa Edilmiş Maliyetiyle Ölçülen Kredilere İlişkin Değer Düşüklüğü, Kredilere İlişkin Beklenen Kredi Zarar Karşılığı, Kısa ve Uzun Vadeli Finansal Borçlar, Teslim Bakım Karşılıkları, Kredi ve Alacakların Değer Düşüklüğü, Uçakların Bileşenlerine Ayrılarak Muhasebeleştirilmesi, Maddi Olmayan Duran Varlıklar İçerisinde Yer Alan Bayi Sözleşme Varlıkları, Santrallerin Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi, İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi ve Lifecell LLC Kayıtlı Değeri İçin Değer Düşüklüğü Testi” bildirilen kilit denetim konuları olduğu tespit edilmiştir. II. Grupta bildirilen kilit denetim konuları sektörel bazda işletmenin kendi faaliyetlerine yönelik olması nedeni ile kilit denetim konularının farklı olduğu ve konuların farklı olması sonucu bildirilen kilit denetim konusunun sayı olarak az olduğu tespit edildiğinden II. Grupta ayrı olarak gösterilmiştir.

Tablo 3: 2023 Yılına İlişkin Sektörlere Göre Kilit Denetim Konularının Dağılımı

Kilit Denetim Konuları	SEKTÖRLER										Toplam	Oran
	S1	S2	S3	S4	S5	S6	S7	S8	S9	S10		
Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri	-	1	-	1	-	3	-	2	-	-	7	0,029
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	-	-	-	-	-	-	9	-	-	-	9	0,037
Ertelenmiş Vergi Varlığı	2	2	-	2	-	-	-	-	-	-	6	0,025
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	1	9	2	18	2	-	5	3	3	2	45	0,187
Kredi ve Alacakların Değer Düşüklüğü	-	1	-	1	-	-	3	-	-	-	5	0,021
Maddi Duran Varlıklar	-	3	1	5	-	-	2	-	-	-	11	0,046
Stoklar	-	2	-	2	-	-	2	-	1	-	7	0,029
Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi	-	1	-	3	-	-	2	-	-	-	6	0,025
Ticari Alacakların Geri Kazanılabili- rliği	-	2	-	12	-	-	-	1	-	-	15	0,062
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	-	-	-	1	1	-	6	1	-	-	9	0,037

Enflasyon muhasebesinin uygulanması	1	10	2	30	1	3	14	2	5	-	68	0,282
Riskten Korunma Muhasebesi	1	4	-	2	-	-	-	-	-	-	7	0,029
TFRS 9 “Finansal Araçlar Standardı”	-	-	-	-	-	-	8	-	-	-	8	0,033
I. Grup Kilit Denetim Konuları (5 ve üzeri sayıdaki 13 KDK)	5	35	5	77	4	6	51	9	9	2	203	0,842
II. Grup Kilit Denetim Konuları (5’ten az sayıdaki 27 KDK)	2	10	-	12	-	-	11	-	1	2	38	0,158
Toplam (I.Grup + II.Grup)	7	45	5	89	4	6	62	9	10	4	241	1

Tablo 3’de görüleceği üzere 2023 yılında raporlanan toplam 40 (I.Grup:13 ve II.Grup:27) adet farklı kilit denetim konusunun olduğu görülmektedir. I. Gruptaki konuların toplam kilit denetim konularının yüzde 84’ünü oluşturduğu ve bu konular arasında en fazla raporlanan ilk üç konunun sırasıyla “Enflasyon Muhasebesinin Uygulanması” “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” ve “Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi” olduğu görülmektedir. Bununla birlikte I. Grupta 11 farklı kilit denetim konusunun raporlandığı “İmalat” sektörü, 10 farklı kilit denetim konusunun raporlandığı “Elektrik Gaz ve Su ” sektörü ile 9 farklı kilit denetim konusunun raporlandığı “Mali Kuruluşlar” sektörünün kilit denetim konularının çeşitliliği açısından birbirini takip ettiği, buna karşın aynı grupta “Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme” sektöründe “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” konusu haricinde başka bir kilit denetim konusunun raporlanmadığı “Madencilik ve Taş Ocakçılığı” sektöründe ise “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” ve “Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri” konusu haricinde kilit denetim konusunun bildirilmediği tespit edilmiştir.

II. Grupta en fazla kilit denetim konusunun “İmalat” sektöründe raporlandığı, buna karşın “Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler”, “İnşaat ve Bayındırlık”, “Madencilik ve Taş Ocakçılığı” ile “Teknoloji, Bilişim ve Savunma” sektöründe ise hiçbir kilit denetim konusunun raporlanmadığı görülmektedir. II. Grupta bildirilen kilit denetim konuları ise şu şekildedir. “Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı, Yapılmakta Olan Yatırımlar, İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi, Topluluk Denetimi, Garanti Gider Karşılığı, Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Testleri, Rafineri Holding A.Ş. Hisse Satın Alımı, Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar, Yeniden Değerleme Modeli İle Muhasebeleştirilen Arsa ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri, Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değer Hesaplamaları, Doğal Gaz Şebekesi ve Alt Yapı Yatırımları ve Yapılmakta Olan Yatırımların Gerçeğe Uygun Değerinin Belirlenmesi, Faturalanmamış Doğal Gaz Gelirleri, Santrallerin Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi, İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü, İmtiyaz Sözleşmelerine İlişkin Finansal Varlıkların Muhasebeleştirilmesi, Görevli Tedarik Şirketlerinin Gelirlerin Muhasebeleştirilmesi, Alınan Sipariş Avansları, Banka Kredileri, Bilgi Teknolojileri Denetimi, Krediler ve Alacaklara İlişkin Bekle-

nen Kredi Zarar Karşılığı, TFRS 16, Kiralamalar Standardına Geçiş ve Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Konsolide Finansal Tablolarda Gösterimi, Riskten Korunma Muhasebesi, Teslim Bakım Karşılıkları, Uçakların Bileşenlerine Ayrılarak Muhasebeleştirilmesi, İştiraklerin Gerçeğe Uygun Değerinin Tespiti, Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü, Teslim Bakım Karşılıkları ve Telekomünikasyon Hizmetleri Gelirlerinin Muhasebeleştirilmesi” bildirilen kilit denetim konuları olduğu tespit edilmiştir. 2023 yılında II. Grupta bildirilen kilit denetim konuları 2022 yılında da olduğu gibi sektörel bazda işletmelerin kendi faaliyetlerine yönelik olması nedeni ile kilit denetim konularının farklı olduğu ve farklı olarak bildirilen kilit denetim konusu sayısının az olduğu tespit edilmiştir. 2022 yılında en fazla kilit denetim konusunu bildiren sektörler ile 2023 yılında en fazla kilit denetim konusunu bildirilen sektörlerde herhangi bir değişiklik olmamıştır. 2022 yılında en fazla bildirilen kilit denetim konusu “hasılatın muhasebeleştirilmesi” iken 2023 yılında Enflasyon muhasebesinin uygulanmasının yasal olarak zorunlu tutulmasından sonra ilk sırayı “Enflasyon muhasebesinin uygulanması” konusu olmuştur. 2022 yılında “Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler”, “Madencilik ve Taş Ocakçılığı” ile “Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme” sektöründe tek bir kilit denetim konusu bildirilmişken 2023 yılında sadece “Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme” sektöründe bir adet kilit denetim konusu bildirilmiştir.

Tablo 4: Kilit Denetim Konularının Denetçi Görüşüne Göre Dağılımı

Görüş Türü	2022			2023		
	Rapor Sayısı	KDK Sayısı	Ortalama KDK Sayısı	Rapor Sayısı	KDK Sayısı	Ortalama KDK Sayısı
Olumlu Görüş	87	176	2,02	86	211	2,45
Sınırlı Olumlu Görüş	13	27	2,07	13	30	2,31
Toplam	100	203	2,03	99	241	2,43

Tablo 4’te görüleceği üzere her iki dönemde denetim raporlarında ya olumlu görüş bildirilmiş ya da sınırlı olumlu görüş bildirilmiştir. Her iki dönemde toplam denetim raporu sayısına göre olumlu görüşün ağırlıkta olduğu ve sınırlı olumlu görüşün 2022 ve 2023 yıllarında da yüzde 13 seviyesinde olduğu görülmektedir. 2022 yılı denetim raporunda açıklanan olumlu görüş bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısının (2022:2,02) toplam ortalama kilit denetim konusu sayısından daha az olduğu; 2023 yılı denetim raporunda açıklanan olumlu görüş bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısının (2023:2,45) toplam ortalama kilit denetim konusu sayısından (2023:2,43) daha fazla olduğu; buna karşın 2022 yılı denetim raporunda açıklanan sınırlı olumlu görüş bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısının (2022:2,07) toplam ortalama kilit denetim konusu sayısından daha fazla olduğu; 2023 yılı denetim raporunda açıklanan sınırlı olumlu görüş bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısının (2023:2,31) toplam ortalama kilit denetim konusu sayısından (2023:2,43) daha az olduğu görülmektedir. 2023 yılında olumlu görüş bildirilen denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konusu sayısının 2022 yılına göre yaklaşık yüzde 1 oranında azaldığı ancak denetim raporlarında sınırlı olumlu görüş bildirilen kilit denetim konularının sayılarında ise herhangi bir değişikliğin olmadığı görülmektedir.

Tablo 5: Kilit Denetim Konusu Sayısının Sektörlere ve Denetçi Görüşüne Göre Dağılımı

Sektör Kodu	Şirket Sayısı	2022 Yılı			2023 Yılı			Toplam Görüş Sayısı
		KDK Sayısı	Olumlu Görüş Sayısı	Sınırlı Olumlu Görüş Sayısı	KDK Sayısı	Olumlu Görüş Sayısı	Sınırlı Olumlu Görüş Sayısı	
S1	2	8	2	-	7	2	-	2
S2	15	39	14	1	45	15	-	15
S3	2	3	2	-	5	2	-	2
S4	40	75	38	2	89	37	2	39
S5	2	3	2	-	4	2	-	2
S6	3	3	1	2	6	-	3	3
S7	25	51	17	8	62	17	8	25
S8	4	8	4	-	8	4	-	4
S9	5	8	5	-	11	5	-	5
S10	2	5	2	-	4	2	-	2
Toplam	100	203	87	13	241	86	13	99

Tablo 5’te görüleceği üzere; 2022 ve 2023 yıllarındaki denetim raporlarında olumlu ve sınırlı olumlu görüş bildirildiği görülmektedir. Her iki dönemde olumlu görüşün ağırlıkta olduğu ve sınırlı olumlu görüşün her iki yılda da %13 seviyesinde olduğu görülmektedir. 2022 yılında “Elektrik Gaz ve Su” sektöründe Bir (1), “İmalat” sektörü ile “Madencilik ve Taş Ocakçılığı” sektöründe iki (2) ve “Mali Kuruluşlar” sektöründe ise sekiz (8) sınırlı olumlu görüş bildirilmişken diğer sektörlerde olumlu görüş bildirilmiştir. 2023 yılında ise “İmalat” sektöründe iki (2), “Madencilik ve Taş Ocakçılığı” sektöründe üç (3) ve “Mali Kuruluşlar” sektöründe ise sekiz (8) sınırlı olumlu görüş bildirilmiştir. Diğer sektörlerde ise olumlu görüş bildirilmiştir. 2023 yılında olumlu görüş bildirilen denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konusu sayısının 2022 yılına göre yaklaşık %1 oranında azaldığı ancak denetim raporlarında sınırlı olumlu görüş bildirilen kilit denetim konularının sayılarında ise herhangi bir değişikliğin olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 6. Kilit Denetim Konuları ile İlgili Denetçi Görüşlerinin Denetim Yapan Firmalara Göre Dağılımı

Denetim Firması	2022 Yılı			2023 Yılı		
	Denetlenen İşletme Sayısı	Olumlu Rapor Sayısı	Sınırlı Olumlu Rapor Sayısı	Denetlenen İşletme Sayısı	Olumlu Rapor Sayısı	Sınırlı Olumlu Rapor Sayısı
PwC BAĞIMSIZ DENETİM	29	28	1	30	29	1
KPMG BAĞIMSIZ DENETİM	12	9	3	7	7	-
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM	17	11	6	19	11	8
DRT BAĞIMSIZ DENETİM	16	15	1	15	13	2
15 DİĞER DENETİM FİRMASI	26	24	2	28	26	2
TOPLAM	100	87	13	99	86	13

Tablo 6’da görüldüğü gibi BİST 100 Endeksinde faaliyette bulunan 100 işletmenin mali tabloları toplam 19 farklı denetim firması tarafından denetlenmiştir. Bu denetim firmalarının dördü (PWC Denetim, KPMG Denetim, Ernst& Young Denetim ve Deloitte Denetim) büyük denetim firması olarak adlandırılmaktadır. Dört büyük denetim firması 2022 yılında 100 işletmenin 74’ünü denetlenmiştir. Diğer denetim firmaları ise işletmelerin 26’sını denetlenmiştir. Dört büyük denetim firması 2022 yılında denetlediği işletmelerin 63’ü hakkında olumlu rapor bildirirken 11 rapor hakkında sınırlı olumlu rapor bildirmiştir. 2023 yılında ise denetlediği 71 işletmenin 60 hakkında olumlu rapor bildirirken yine 11 işletme hakkında sınırlı olumlu rapor düzenlenmiştir. Yerel denetim firmaları ise 2022 yılında denetledikleri işletmelerin 24’ü hakkında olumlu, 2 işletme hakkında sınırlı olumlu görüş bildirmiş, 2023 yılında ise 26 işletme hakkında olumlu rapor verirken yine 2 işletme hakkında sınırlı olumlu görüş bildirmişlerdir. Burada görülmektedir ki işletmeler denetimlerini ve tasdik hizmetlerini dünya çapında ün yapmış, büyük denetim firması olarak kabul edilen işletmelere yaptırmaktadır. 2022 yılında dört büyük denetim firmasının denetlediği işletme sayısı %74 iken 2023 yılında ise bu oran %71’e gerilemiştir.

Tablo 7: BIST 100’de 2022 ve 2023 Yıllarına İlişkin Bildirilen Denetim Görüşlerinin Kilit denetim Konularına Göre Dağılımı

Kilit Denetim Konuları	2022 yılı		2023 yılı	
	Olumlu Rapor	Sınırlı olumlu rapor	Olumlu Rapor	Sınırlı olumlu rapor
Aktifleştirilen Geliştirme Maliyetleri	8	2	4	3
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	5	5	4	5
Ertelenmiş Vergi Varlığı	7	-	6	-
Garanti Gider Karşılıkları	5	-	-	-
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	49	2	45	-
Krediler ve Kiralama İşlemlerinden Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü	11	1	4	1
Maddi Duran Varlıklar	18	1	9	2
Stoklar	10	1	6	1
Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi	8		6	-
Finansal Türev araçlar	8	7	-	8
Ticari Alacakların Geri Kazanılabirliği	10	2	14	1
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi	7	-	7	-
Enflasyon muhasebesinin uygulanması	-	-	62	6
Riskten Korunma Muhasebesi	-	-	7	-
I. Grup Kilit Denetim Konuları (5 ve üzeri sayıdaki KDK)	146	21	174	3
II. Grup Kilit Denetim Konuları (5’ten az sayıdaki KDK)	30	6	37	30
Toplam (I.Grup + II.Grup)	176	27	211	30

Tablo 7’de görüldüğü gibi 2022 yılında denetim raporlarında olumlu rapor bildirilen kilit denetim konusu sayısı 172 iken sınırlı olumlu bildirilen rapor sayısı ise 27’dir. 2022 yılında Olumlu rapor verilen kilit denetim konularının başında 49 adet ile “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” gelirken en fazla sınırlı olumlu raporun 7 adet ile “Finansal Türev Araçlar” olduğunu görmekteyiz. 2023 yılında olumlu rapor bildirilen kilit denetim konusu sayısı 211 iken, sınırlı olumlu bildirilen rapor sayısı 30’dur. 2023 yılında Olumlu rapor bildirilen kilit denetim konularının başında 62 adet ile “Enflasyon muhasebesinin uygulanması” olurken onu 45 adet ile “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” izlemektedir. 2023 yılında en fazla

sınırlı olumlu rapor verilen kilit denetim konuları 8 adet ile “Finansal Türev Araçlar”ın ve 6 adet ile “Enflasyon muhasebesinin uygulanması” olduğunu görmekteyiz. 2022 yılında denetim raporunda en fazla bildirilen olumlu kilit denetim konusunun “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” olurken 2023 yılında Enflasyon muhasebesinin uygulanmaya başlaması ile birinci sırayı “Enflasyon muhasebesinin uygulanması” almış “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” ikinci sıraya gerilemiştir. Her iki yılda da sınırlı olumlu raporda en fazla bildirilen kilit denetim konusunun “Finansal Türev Araçlar” olduğu görülmektedir.

5. SONUÇ

Finansal piyasaların güven ve istikrar içinde çalışabilmesi için doğru ve güvenilir bilgilere dayalı finansal tabloların sunulması son derece önemlidir. Şirket skandalları ve iflas vakaları, finansal tabloların bağımsız denetimden geçmesini zorunlu kılmıştır. Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, doğru ve güvenilir bilgileri raporlamasıyla özellikle yatırımcıların ve kredi veren kuruluşların doğru kararlar almasını sağlamıştır. Sermaye piyasalarının gelişimi, küresel düzeyde finansal raporlama standartlarının belirlenmeye çalışılması, uluslararası standartların bağımsız denetim süreçlerinde de uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. KGK, denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla Türkiye Denetim Standartları’nı yayımlamıştır. Bu standartlar, finansal denetim süreçlerinin belirlenmiş kurallar ve yönergeler çerçevesinde yürütülmesini zorunlu kılmaktadır. Bu adım, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanmasına yönelik önemli bir adımdır ve Türkiye’deki finansal piyasaların güvenilirliğini artırmaya katkıda bulunmaktadır. BDS701, “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı” denetim sürecinde denetçilerin önemsedikleri konuları belirlemelerini ve bu konuları denetim raporlarında nasıl ele aldıklarını açıklamalarını sağlar. Kilit denetim konuları, denetçilerin finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini en çok etkileyen konuları ifade eder ve denetçilere bu konuda sorumluluk yüklemektedir.

Bu çalışmada, BİST100 Endeksi’nde 2022 ve 2023 yıllarında hisse senetleri işlem gören işletmelerin konsolide mali tablolarına ait bağımsız denetim raporları içerik analizi ile incelenerek hangi kilit denetim konularının ön plana çıktığının, kilit denetim konularının sektörel dağılımının hangi yönde olduğunun, sektörler açısından en fazla bildirilen kilit denetim konusu ile en az bildirilen kilit denetim konularının neler olduğu, denetçi görüşüne ve denetim firmasına göre kilit denetim konularının nasıl dağılım sergilediği araştırılmıştır. Bu tür çalışmalar, farklı sektörlerde işlem gören işletmelerin denetim süreçlerinin etkinliği, şeffaflığı ve hesap verebilirliği açısından kritik bilgiler sunabilir.

Elde edilen bulgular incelendiğinde 2022 ve 2023 yıllarındaki denetim raporlarında en fazla kilit denetim konusunun “İmalat” sektöründe bulunan işletmelere ait olduğu belirlenmiştir. Çakalı (2021), “Elektrik, Gaz ve Buhar” sektöründe, Güçlü ise (2022), “Ulaştırma, depolama ve Haberleşme” sektöründe bulunan işletmelerin en fazla KDK bildirdiğini tespit etmişlerdir. Bununla birlikte 2022 yılında raporlanan kilit denetim konularının içinde en fazla paya “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi”, “Maddi Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeriyle Değerlendirilmesi” ve “Finansal Türev Araçlar” olduğu, 2023 yılında ise raporlanan kilit denetim konularından en fazla “Enflasyon Muhasebesinin Uygulanması” “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” ve “Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği” olduğu belirlenmiştir. Taştan ve Esmaray (2023), “Hasılat, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar ve Stoklar”, Güçlü (2022), “Hasılat, Ticari Alacaklar, Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar”, Atay ve Polat Çeltikçi (2021), “Hasılat,

Şerefiye, Ticari Alacaklar, Maddi Duran Varlıklar ve Stoklar”, Çakalı (2021), Finansal Araçlar, Hasılat, Maddi Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller” Özcan ve Günlük (2021), “Hasılat, Maddi Duran Varlıklar, Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü, Ticari Alacaklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü”, (Arzova ve Şahin, 2020), “Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin İncelenmesi, TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı ve Kredi ve Alacaklara İlişkin Beklenen Kredi Zarar Karşılığı”, Varıcı ve Çağırın (2019), “Hasılat, Ticari Alacaklar, Maddi Duran Varlıklar ve Stoklar” olduğunu tespit etmişlerdir. Çalışmalarda en fazla görülen KDK’larının “Hasılat, Ticari Alacaklar, Stoklar ve Maddi duran varlıklar” olduğunu görmekteyiz. Literatürde 2023 yılı KDK ile ilgili çalışma olmadığından bu çalışmada 2023 yılında en fazla görülen KDK’nın “Enflasyon Muhasebesinin Uygulanması” olduğu tespit edilmiştir. Kilit denetim konuları sayısının sektörlere göre dağılımına bakıldığında her iki dönemde de homojen bir dağılım olmadığı saptanmıştır. Denetim görüşleri açısından 2022 yılında olumlu görüş bildirilen denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konuları sayısının toplam ortalama kilit denetim konuları sayısının altında olduğu; sınırlı olumlu görüş bildirilen raporlarda açıklanan kilit denetim konuları sayısının ise toplam ortalama kilit denetim konuları sayısının üzerinde olduğu belirlenmiştir. 2023 yılında olumlu görüş bildirilen raporlarda açıklanan kilit denetim konuları sayısının toplam ortalama kilit denetim konuları sayısının üzerinde olduğu ve sınırlı olumlu görüş bildirilen raporlarda açıklanan kilit denetim konuları sayısının toplam ortalama konu sayısının altında kaldığı belirlenmiştir. 2022 ile 2023 yıllarında en fazla ‘Mali Kuruluşlar’ sektöründe sınırlı olumlu görüş bildirilmiştir. Sınırlı olumlu görüş bildirilen kilit denetim konularının başında “Finansal Türev Araçlar” gelmektedir. Bu bağlamda önemli denetim konularının denetçi görüşü açısından değişkenlik gösterdiği belirlenmiştir. Her iki dönemde de Denetim firmaları tarafından açıklanan olumlu rapor ile sınırlı olumlu rapor sayılarında değişkenlik göstermediği belirlenmiştir. 2022 yılında denetçi raporlarında olumlu görüş bildirilen kilit denetim konularının başında “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” gelirken 2023 yılında “Enflasyon muhasebesinin uygulanması” ilk sırayı almıştır. Her iki yılda da sınırlı olumlu görüş bildirilen kilit denetim konularının başında “Finansal Türev araçlar”ın olduğu tespit edilmiştir.

BİST100 Endeksi’nde 2022 ve 2023 yıllarında hisse senetleri işlem gören işletmelerin denetim raporları dikkate alınarak gerçekleştirilen bu çalışmanın hem literatüre hem de gelecekte yapılacak araştırmalara yol göstereceği düşünülmektedir. Aynı zamanda BİST’deki farklı sektör ve endekslerde yapılan bu tür çalışmalar ile denetçi raporlarında bildirilen önemli denetim konularının sektörler arasındaki benzerlik veya farklılıkların incelenmesinin de literatüre önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Arzova, S. B., & Şahin, B. Ş. (2020). Isa 701 (Bds 701) Kilit Denetim Konuları: BIST 30, BIST 50 ve BIST 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 Dergisi*, (164): 113-142.
- BDS230: Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20230\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20230(1).pdf), Erişim Tarihi: 28.02.2024
- BDS260: Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/BDS_260_KG.pdf, Erişim Tarihi: 27.02.2024
- BDS315: İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20315-2022.pdf, Erişim Tarihi: 29.02.2024
- BDS701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>, Erişim Tarihi: 13.03.2024
- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni Uygulama: Kilit Denetim Konularının Raporlanması ve BİST 100 Analizi. *Denetişim* (23), 60-77.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Erdem, B. (2020). Finansal Tablolardaki Hile Olasılığının Kilit Denetim Konularına Etkisi: Borsa İstanbul’da Bir Analiz. *Esam Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1(2), 245-260.
- Etçi, F., & Esmeray, A. (2024). Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Sektörel Büyüklüklere Göre İncelenmesi: BİST Ana Metal Sanayi Örneği. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 4(1), 20-37.
- Garcia, L., S., Gambetta, N., Benau, M., A., G. ve Perez, M., O. (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, 227-240.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul’da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma, *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 126-138.
- Güçlü, F. (2022). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi: Katılım 50 endeks örneği. *Vergi Sorunları Dergisi*, 401, 110-121.
- Günay, E., & Tuğay, O. (2023). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BIST’te Yer Alan İşletmelerin Bağımsız Denetçi Raporları Üzerine Bir Araştırma. *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(2), 356-388.
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi – BDS 701, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(57), 632-649.
- 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.
- Krippendorff, K. (2013). *Content Analysis An Introduction to Its Methodology*, Third Edition, Sage Publication Ltd., California.
- Li, H. (2020). A Study of Key Audit Matters Disclosure, *Modern Economy*, 11, 399-406.
- Mert, H., Güner, M., Duyar, G., Kamalak, İ. (2022). BDS 701 Kilit Denetim Konuları Kapsamında Gayrimenkul

Yatırım Ortaklıkları Bağımsız Denetim Raporlarının Türkiye ve İngiltere Karşılaştırmalı İncelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24(1), 234-260.

Özbay, D. (2022). Covid-19 pandemi döneminde artan belirsizlik ortamı ve kilit denetim konuları açıklamaları üzerindeki etkisi: Bist 100 şirketleri incelemesi. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, (66), 49-63.

Özcan, M., & Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul İmalat Sektöründeki Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi: Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir İnceleme. Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi, 1(1), 22-35.

Pratoomsuwan, T. ve Yolrabil, O. (2018). The Key Audit Matter (Kam) Practices: The Review of First Year Experience in Thailand, NIDA Business Journal, 23, 63-91.

Taştan, R. O., & Esmeray, A. (2023). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: BİST 100 Endeksinde Yer Alan İşletmelerin 2019-2021 Yıllarına Ait Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi. İşletme Akademisi Dergisi, 4(4), 460-484.

Sağlar, J., & Kılıç, İ. (2022). Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Kilit Denetim Konuları ile İlgili Betimsel Bir İçerik Analizi. Gaziantep University Journal of Social Sciences, 21(3), 1471-1493.

Sayar, Z., & Ergüden, A. E. (2016). Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları. Muhasebe ve Denetime Bakış, 16(48), 85-98.

Süer, A. Z. (2021). Önemli Muhasebe Tahminlerinin Kilit Denetim Konuları Çerçevesinde İncelenmesi. Muhasebe Enstitüsü Dergisi (65), 23-37.

Suttiapun, M. (2020). Factors influencing key audit matters reporting in thailand. Asian Journal of Accounting Perspectives, 13(1), 26-39.

Sneller, L., Bode, R. ve Klerkx, A. (2016). Do IT Matters Matter? IT-Related Key Audit Matters in Dutch Annual Reports, International Journal of Disclosure and Governance, 14(2), 139-151.

Vargün, H. (2021). “BDS701 Kapsamında Kilit Denetim Konularının Raporlanması: BİST100 Endeksinde İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma”. Muhasebe Organizasyon Pazarlama: Anlayış, Tartışma ve Gelişmeler Cilt 1 - Muhasebe, Gazi Kitabevi, ss. 381-400.

Varıcı, İ., & Kalıpçı Çağırın, F. (2021). Kilit Denetim Konularına Etki Eden Faktörler: BIST Kobi Örneği. Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi (32), 87-106.

Yaşar, A., & Yalcin, N. (2023). Bist Şirketleri Denetçi Raporlarının Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürleri Sonuçlarına İşaret Edilmesi Yönünden İncelenmesi. Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, 19(1), 14-33.

