

KİLİT DENETİM KONULARI: BORSA İSTANBUL ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Şaban UZAY*
Çağrı KÖYLÜ**

ÖZ

Kilit denetim konuları, bağımsız denetçinin, denetim esnasında dikkat gösterdiği konulardan en çok önem arz edenleri olarak tanımlanmaktadır. Yayınlanan BDS 701'nolu standart ile 2017 yılından itibaren kilit denetim konularına bağımsız denetim raporlarında yer verilmesi zorunlu hale getirilmiştir. Bu çalışmanın amacı, denetçinin yürüttüğü denetim sırasında en çok dikkat ettiği konuların (kilit denetim konularının) neler olduğunun saptanmasıdır. Bu amaçla, Borsa İstanbul İmalat Sektörü işletmelerinin bağımsız denetim raporları incelenerek kilit denetim konularının neler olduğuna dair bir değerlendirme yapılmıştır. Araştırma bulgularına göre en fazla raporlanan kilit denetim konularının; Hasılat, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar ve Stoklar konularında olduğu değerlendirilmiştir.

Anahtar Kavramlar: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Raporu, Kilit Denetim Konuları, Borsa İstanbul.

KEY AUDIT MATTERS: A RESEARCH ON BORSA ISTANBUL

ABSTRACT

Key audit matters are defined as the most important matters that auditors pay attention to during audit process. With the standard numbered as BDS 701 issued in 2017, it has been mandatory to use key audit matters in independent audit reports. Aim of this research is to determine which matters (key audit matters) does auditors pay attention in the course of audit process. With this scope, independent audit reports of companies that reside in Borsa İstanbul Manufacturing Sector has been investigated to make an assessment about what key audit matters are. According to the results of the research, most reported key audit matters are; Revenue, Tangible Fixed Assets, Trade Receivables and Inventories.

Keywords: Independent Auditing, Independent Audit Report, Key Audit Matters, Borsa İstanbul.

* Prof. Dr., Erciyes Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.

** Arş. Gör., Bozok Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.
Makalenin kabul tarihi: Ekim 2018.

GİRİŞ

Finansal raporlamanın genel amacı hem işletme içi hem de işletme dışı bilgi kullanıcılarına, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçları hakkında doğru, güvenilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf bilgi sunmaktır (TFRS 1, md.1). Bağımsız denetimin amacı ise, bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır (BDS 200, md.3). Ancak 2000’li yıllardan itibaren karşılama büyük ölçekli finansal skandallar ve krizler, doğru ve güvenilir bilgi için mevcut finansal raporlamanın ve bağımsız denetimin yeterli olmadığı görüşünü gündeme getirmiştir. Çeşitli kurum ve kuruluşlarca, finansal raporlamada tek bir dil geliştirmek ve sunulan bilginin doğru ve güvenilirliğini artırmak amacıyla Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, bağımsız denetimin belirli standartlar dâhiline alınarak gerekli güvence hizmetini vermesi için de Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları geliştirilmiştir. Bu standartlar, çağın gerekliliklerine uygun olacak şekilde tasarlanmış ve sürekli bir gelişim ve ilerleme içerisinde.

Yaşanan finansal skandallar ve küresel finansal krizler, denetimin kalitesinin, işletmelere kattığı değerin ve ihtiyaca uygunluğunun sorgulanmasına sebep olmuştur. Bağımsız denetimin sonucu olarak hazırlanan raporların, yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılamaktan uzak oluşu ve yeterli bilgi sağlamayı, bağımsız denetim raporlarının niteliğini önemli bir sorunsal olarak gündeme getirmiştir. Bu sorunun asıl nedeni denetçinin vermek istediği mesaj ile yatırımcıların algıladığı mesajın farklı olmasıdır. Bu algı farklılığı, yanlış yatırımlara, hatalı kaynak tahsislerine ve dolayısıyla denetime duyulan güvenin azalmasına neden olmaktadır. Bağımsız denetim raporları oldukça karmaşık ve yoruma açık görülmektedir. Yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlamak ve denetçi raporlarının bilgi kullanıcıları ile iletişim değerini artırmak amacıyla PCAOB¹ ve IAASB² Denetçi Raporu Projesi’ni 2011 yılında başlatmış ve nihayetinde hazırlanan değişiklikler 2015 yılında yayınlanmıştır. Bu değişiklikler ile birlikte bazı standartlar revize edilmiş ve bazı yeni standartlar yayınlanmıştır. Ülkemizde standart geliştirici kurum Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGGK), uluslararası standartlarda yapılan bu değişikliklere uygun standartları hazırlamış ve yayınlamıştır. Revize edilen yeni oluşturulan standartlar şunlardır; BDS 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600, 700 ve 701.

Yapılan düzenlemeler ile birlikte bağımsız denetimin kapsamı değişmemekle birlikte hazırlanacak denetçi raporlarında yenilikler gündeme gelmiştir. Yönetimin finansal tablolara, denetçinin ise finansal tabloların

¹ Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)

² International Audit and Assurance Standards Board (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)

denetimine ilişkin sorumlulukları daha geniş bir biçimde tanımlanmıştır (Yanık, Karataş, 2017: 5). Denetçi raporları hem şekil hem de içerik yönünden değiştirilecektir. KGK yeni düzenlemeleri, 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 9 Mart 2017 tarihinde Resmî Gazetede³ yayımlayarak yürürlüğe koymuştur.

Şüphesiz bağımsız denetim raporlarında meydana gelen en önemli değişiklik, bağımsız denetçinin, denetim esnasında dikkat gösterdiği konulardan en çok önem arz edenlerinin (Kilit Denetim Konuları – KDK), bağımsız denetim raporunda yer alacak olmasıdır. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında bildirilmesindeki temel amaç, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak hazırlanan denetçi raporunun bilgi kullanıcıları ile iletişim değerinin artırılmasıdır (BDS 701 md.2). KDK'lara raporlarda yer verilmesi, "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardı ile yürürlüğe koyulmuştur.

Çalışmamızda, kilit denetim konularının neden önemli olduğu, nasıl belirleneceği ve hangi durumlarda raporlanıp hangi durumlarda raporlanmayacağı konuları irdelenmiştir. Borsa İstanbul İmalat Sektöründe faaliyet gösteren 181 işletmenin 2017 yılı bağımsız denetim raporları incelenmiş, denetçilerin bu sektörde ve alt sektörlerinde en sık karşılaştıkları kilit denetim konularının neler olduğuna dair bir tespit ve değerlendirme yapılmıştır.

I. KİLİT DENETİM KONULARI

Kilit denetim konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde, denetçinin mesleki muhakemesine göre denetim sırasında dikkat gösterdiği konulardan en çok önem arz eden konulardır şeklinde tanımlanabilir (Bedard vd., 2014: 6). Kilit denetim konuları üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir. Kilit denetim konularının bildirilmesindeki amaç, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişimsel değerinin artırılması ve finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların kavranmasında finansal tablo kullanıcılarına ilave bilgiler sağlamaktır (BDS 701 md.2). Kilit denetim konularının bildirilmesi denetçinin temel sorumluluklarını değiştirmemekle birlikte, denetçi gözünden yürütülen denetime ilişkin en çok önem arz eden konuların vurgulanması amaçlanmaktadır.

Kilit denetim konuları, denetçinin üst yönetime bildirdiği hususlar arasından seçilmektedir. Bu hususlardan hangisinin kilit denetim konusu olduğunun seçiminde, denetçi, aşağıdaki durumlarla birlikte denetim sırasında yoğunlaştığı alanları dikkate almalıdır (Bedard vd., 2014: 6).

³ 9 Mart 2017 Tarihli ve 30002 sayılı Resmî Gazete, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 46

Bunlar;

- Önemli yanlışlık riski içeren veya önemli denetçi yargısı içeren alanlar,
- Denetçinin yeterli uygun denetim kanıtı elde etmekte dâhil olmak üzere denetim sırasında önemli zorluklarla karşılaştığı alanlar,
- İç denetime ilişkin önemli bir eksikliğin tespit edilmesi de dâhil olmak üzere denetçinin planlanan denetim yaklaşımında önemli bir değişiklik gerektiren alanlardır.

Kısaca KDK (BDS 701: 13);

- Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular içinden,
- Denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektiren konular arasından,
- Denetimde en çok önem arz eden konular olarak belirlenmektedir.

KDK'lar, işletmeye özgü olmalı, denetçi görüşünden farklı herhangi bir “denetçi görüşü” algısı oluşturmamalı ve finansal tablo açıklamalarının yerine geçmemelidir (Sayar, Ergüden, 2016: 95). KDK'lar bir bütün olarak finansal tabloların denetimi kapsamında ve tablolara ilişkin denetçi görüşünün oluşturulmasında ele alınan konulardır (BDS 701: 8) ve denetçi KDK'ları belirlerken aşağıdaki hususları da göz önünde bulundurmalıdır (Deloitte, 2017):

- Konunun finansal tablo kullanıcıları açısından önemi,
- Konunun finansal tablolar açısından önemliliği,
- Denetimde önem arz eden diğer konuların sayısı,
- Kontrol zayıflıklarının önem derecesi,
- Yanlışlıkların türü ve önemlilik düzeyi,
- Muhasebe politikalarının türü,
- Konuyu denetimde ele almak için gereken çaba, özel beceri ve uzmanlık gereksinimleri ve ihtiyaç duyulan danışma hizmetinin boyutu,
- Üst yönetimle olan iletişim ve kapsamı,
- Denetim prosedürlerinin uygulanmasında yaşanan zorluklar.

Denetçi raporunda kilit denetim konuları için ayrı bir başlık oluşturulur. Kilit Denetim Konuları bölümünde yer verilen her bir kilit denetim konusuna ilişkin açıklama (varsa eğer) finansal tablolardaki ilgili açıklamalara atıf yapacak şekilde yazılır. Yapılan açıklama, konunun denetimde en çok önem arz eden konu olarak değerlendirilmesinin sebebini ve konunun denetimde nasıl ele alındığını içermelidir (BDS 701: 9). Bu açıklamadaki genel amaç KDK'nın

neden önemli olduğunun hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasının sağlanmasıdır (KGK, 2017: 3)

Tablo 1’de örnek olarak verildiği gibi konunun neden kilit denetim konusu olarak belirlendiği ayrıntılı olarak açıklanır ve ilgili finansal tablo dipnotlarına atıf yapılır. Konunun denetimde nasıl ele alındığı ise ayrıca açıklanır. Yapılacak açıklamalarda karmaşık ve basmakalıp ifadelerden kaçınılmalıdır.

Tablo 1: KDK Bildirimi Örneği

KİLİT DENETİM KONULARI	
Ticari Alacağın Geri Kazanılabilirliği	Konunun Denetimde Nasıl Ele Alındığı
<p>31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla 6.516.438 bin TL tutarındaki ilişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar toplam konsolide varlıkların önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bununla birlikte, ticari alacaklar için hesaplanan değer düşüklüğü karşılıkları, müşterilerden alınan teminatlar, müşterilerin geçmiş ödeme performansları ve kredibilite bilgileri ile alacak bakiyelerinin vade analizleri göz önünde bulundurularak yapılan tahminler sonucu muhasebeleştirilmektedir. Kullanılan bu tahminler gelecekte beklenen piyasa koşullarına oldukça duyarlıdır. Bu sebeplerle söz konusu alacakların geri kazanılabilirliği denetimimiz bakımından önemli bir konudur.</p> <p>Grup’un ticari alacaklar ile ilgili muhasebe politikalarına ve tutarlarına ilişkin açıklamalar Not 2.3, 9 ve 35’de yer almaktadır.</p>	<p>Denetimimiz sırasında, ilişkili olmayan ticari alacakların geri kazanılabilirliği ile ilgili aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none"> · Grup’un ilişkili olmayan taraflardan ticari alacaklarının tahsilat takibine ilişkin sürecinin anlaşılması, sürecin içerisinde yer alan iç kontrollerin operasyonel etkinliğinin değerlendirilmesi, · Kredi riskine yönelik finansal raporlama ile ilgili iç kontrollerin anlaşılması, değerlendirilmesi ve etkinliğinin test edilmesi, · Finansman Departmanı tarafından yönetilen müşteri ve bayi alacak takip sürecinin anlaşılması ve değerlendirilmesi, · Alacak yaşlandırma çalışmasının analitik olarak incelenmesi ve tahsilat devir hızının önceki yıl ile karşılaştırılması, · Tahsilata ilişkin herhangi bir anlaşmazlık veya dava durumu olup olmadığının araştırılması ve hukuk müşavirlerinden devam eden alacak takip davalarıyla ilgili bilgi alınması, · İlişkili olmayan taraflardan ticari alacak bakiyelerinin örneklem yoluyla doğrulama mektupları gönderilerek test edilmesi, · Müteakip dönemde yapılan tahsilatların örneklem yoluyla test edilmesi, · Müşteri ve bayilerden alınan teminatların örneklem yoluyla test edilmesi ve kalitesinin değerlendirilmesi, · İlişkili taraflardan olmayan ticari alacakların geri kazanılabilirliğine yönelik konsolide finansal tablo notlarında yer alan açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi. <p>İlişkili taraflardan olmayan ticari alacakların geri kazanılabilirliğine ilişkin gerçekleştirdiğimiz bu çalışmalar neticesinde önemli bir bulgumuz olmamıştır.</p>

Kaynak: Arçelik A.Ş. 2017 yılı Bağımsız Denetim Raporu, (www.kap.org.tr Erişim tarihi: 05.03.2018).

Konunun denetimde nasıl ele alındığı açıklanırken aşağıdaki hususlara da ayrıca dikkat edilir (KGK, 2017: 5). Bunlar:

- Değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskine özgü yönler veya konu ile ilgili denetçi yaklaşımının yönleri,
- Uygulanan prosedürlere ilişkin kısa bir değerlendirme ve
- Prosedürlerin sonuçlarına ilişkin bir gösterge veya konu ile ilgili anahtar gözlemlerdir.

Kilit denetim konuları, mevzuatın kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlarda veya kamuya açıklanmasının doğuracağı olumsuz sonuçların, olumlu sonuçlarından daha fazla olacağına makul şekilde belirlenebildiği istisnai hallerde, denetçi konunun raporda bildirilmemesine karar verebilir (BDS 701: 9).

BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine neden olan bir konu veya BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğinde ciddi bir şüphe oluşturacak bir konu, nitelik itibariyle kilit denetim konusu olarak değerlendirilir ancak, bu tür durumlarda denetçi Kilit Denetim Konuları bölümünde bu hususlara değinmeyerek, “sınırlı görüşün dayanağı” veya “işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik” başlıklarına atıf yapar. Ayrıca BDS 705 denetçinin finansal tablolara görüş vermekten kaçınması durumunda kilit denetim konularının bildirilmesini yasaklar (BDS 701: 7).

Tablo 2: KDK Bildirilmemesi Örneği

Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, mesleki muhakememize göre cari döneme ait konsolide finansal tabloların bağımsız denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, bir bütün olarak konsolide finansal tabloların bağımsız denetimi çerçevesinde ve konsolide finansal tablolara ilişkin görüşümüzün oluşturulmasında ele alınmış olup, bu konular hakkında ayrı bir görüş bildirmemekteyiz. Tarafımızca; Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı bölümünde açıklanan konuya ve dikkat çekilen hususlar paragrafında açıklanan konulara ilâve olarak açıklanacak önemli bir kilit denetim konusu bulunmamaktadır.

Kaynak: Altınyâğ Kombinaları A.Ş. 2017 yılı Bağımsız Denetim Raporu, (www.kap.org.tr Erişim Tarihi:05.03.2018)

Bildirilecek KDK sayısı ve KDK bildirim sıralaması hakkında herhangi bir kural veya kısıtlama getirilmemiş, bu hususlar denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmıştır.

II. KİLİT DENETİM KONULARI İLE İLGİLİ YAPILAN ARAŞTIRMALAR

Kilit denetim konularına bağımsız denetim raporlarında yer verilmesi uluslararası alanda uzun yıllardır denetim ile ilgili kişi ve kurumların gündeminde olan bir konudur. IAASB ve PCAOB 2011 yılında denetim raporlarının yenilenmesi ve denetimde önem arz eden konuların denetçi raporlarında yer verilmesi ile ilgili çalışmaları başlatmıştır.

ABD’de PCAOB tarafından yapılan çalışmalar “Critical Audit Matters - CAM” üzerinedir. IAASB standartlarında ise konu “Key Audit Matters - KAM” başlığı altında ele alınmaktadır. Kritik Denetim Konuları ve Kilit Denetim Konuları temelinde benzer olmakla birlikte bazı farklılıkları da bulunmaktadır. Kritik denetim konuları, finansal raporların denetiminde ortaya çıkan, denetim komitesine bildirilen veya bildirilmesi gereken konulardır. Finansal raporlardaki önemli açıklamalar veya hesaplarla ilgili olan özellikle zorlu, sübjektif ve karışık denetçi yargılarını içeren herhangi bir konu kritik denetim konusunu oluşturur (IAASB, 2016: 2).

2011 yılında PCAOB ve IAASB tarafından eş zamanlı olarak başlatılan çalışmalarla KAMs ve CAMs standartlarının taslak metinleri ortaya çıkmıştır. Daha sonra bu taslak metinler akademik araştırmalarda incelenmeye ve standartlarla ilgili çalışmalar yapılmaya başlanmıştır.

Konu ile ilgili yapılan akademik çalışmalar incelendiğinde denetçi ve yatırımcı görüşleri üzerine yapılan çalışmalara, denetçi sorumluluğu üzerine yapılan çalışmalara ve fayda ve maliyet üzerine yapılan çalışmalara rastlanmaktadır. Bu kapsamda yabancı ve yerli literatürde yer alan önemli çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Backof vd. (2014), Kachelmeier vd. (2014), Brasel vd. (2016), Brown vd. (2015) ve Gimbar vd. (2016)’nin yaptığı araştırmalarda; PCAOB’nin yaptığı çalışmalar ve yayınladığı CAM standardı taslağının denetçinin sorumluluğunu artırıp artırmayacağı çeşitli hedef kitleler (işletme öğrencileri, yüksek lisans öğrencileri veya çeşitli anket hizmeti veren kurumlarca⁴ oluşturulan gruplar) aracılığı ile araştırılmıştır. Her bir çalışmada katılımcılar, denetçilerin denetledikleri işletmelerin finansal raporlarındaki önemli yanlışlığı tespit edemedikleri iddiası ile denetçi sorumluluğunu değerlendirmişlerdir.

Backof vd. (2014)’nin araştırma sonuçlarına göre; mevcut duruma göre ilgili CAM⁵ bildiriminde denetçinin sorumluluğu artmaktadır ancak denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerini açıkladığı durumlarda sonuç net olmamıştır.

Kachelmeier vd. (2014)’nin sonuçlarına göre; ilgisiz CAM⁶ bildirim durumu göre ilgili CAM bildirim yapıldığında denetçi sorumluluğu azaltmaktadır. Araştırmacılar bu durumu CAM’ların finansal tablo kullanıcıları için ciddi bir uyarı niteliğinde olmasına ve bu sayede kullanıcıların denetçi sorumluluğu haklarından feragat etmeleri şeklinde yorumlamışlardır.

Brown vd. (2015)’nin hikâye modeli kullanarak yaptıkları araştırmanın sonuçlarına göre ise, mevcut raporlamaya göre ilgili CAM bildirimleri denetçi sorumluluğunu ciddi şekilde azaltmaktadır.

⁴ Amazon Mechanical Turk, Amazon.com’un anket hizmeti.

⁵ İlgili CAM, önemli yanlışlık içeren bir konunun CAM olarak bildirilmesi.

⁶ İlgisiz CAM, önemli yanlışlık içeren bir konunun CAM olarak bildirilmemesi veya bildirilen CAM’ların önemli yanlışlık içeren konular olmaması.

Brasel vd. (2016)'nin sonuçlarına göre ise, ilgili CAM bildirim denetçi sorumluluğunu azaltır fakat farklı olarak denetçinin CAM bildirmemesi veya tespit edememesi durumunda denetçi sorumluluğu yüksek olmaktadır.

Gimbar vd. (2016) ise, muhasebe standartlarının kesinliği ve CAM bildirim durumlarına göre sonuçları incelemiştir. Muhasebe standartlarının kesin oluşu ve denetçinin ilgili CAM bildirimleri, denetçinin finansal raporlar üzerinde tam kontrolü olduğu algısını artırmakta ve bununla birlikte denetçi sorumluluğunu azaltmaktadır. Ancak kesin olmayan muhasebe standartları ile birlikte ilgili veya ilgisiz CAM bildirimlerinin denetçi sorumluluğunu artırıp artırmadığı konusunda herhangi bir ilişki bulunamamıştır. Araştırmacılar bu durumu kesin olmayan muhasebe standartlarında denetçinin finansal raporlar üzerinde zaten kontrolünün düşük ve sorumluluğunun yüksek olduğu şeklinde açıklamışlardır.

Denetçi sorumluluğu üzerine yapılan çalışmalara göre, ilgili CAM bildirimleri genel olarak denetçi sorumluluğunu azaltırken ilgisiz CAM bildirimleri sorumluluğu artırabilmektedir.

Christensen vd. (2014), PCAOB tarafından hazırlanan CAM bildirim taslağına göre standardın profesyonel olmayan yatırımcılar tarafından nasıl algılandığını araştırmışlardır. Araştırma işletme finansal raporlarını analiz edebilen bağımsız yatırımcılar hedef alınarak yapılmıştır. Sonuçlar, denetçi raporlarında CAM paragrafı ayrı olarak verilen işletmelere olan yatırım kararlarının değiştiği hatta azaldığı şeklinde belirtilmiştir.

Bedard vd. (2014) Fransa'da 2003 yılından beri uygulanması zorunlu olan "Justification of Assessments⁷ - JOA (Değerlendirme Gereksesi)" ile KDK'ların benzer olduğunu savunarak yaptıkları araştırmada, 2000-2011 yılları arasında yayınlanan 953 rapordan oluşan bir veri seti hazırlamışlar ve finansal piyasaların JOA açıklamalarına olan tepkisini ölçmüşlerdir. Araştırma sonuçlarına göre finansal piyasalar JOA açıklamalarına tepkisiz kalmış ve açıklanan bilgilerin yatırımcılar için önemsiz olduğu sonucuna varılmıştır. Araştırmacılar benzer şekilde yatırımcıların bir süre sonra KDK açıklamalarına da tepkisinin azalacağı çıkarımını yapmışlardır.

Cordoş ve Fülöp (2015), yaptıkları çalışmada bağımsız denetim raporu kullanıcılarının, KDK'ların raporlanması ile amaçlanan; denetim raporlarının kalitesinin ve iletişim değerinin artırılması ve denetim ile ilgili daha fazla bilgi verilmesi gibi konularda aynı düşüncede olup olmadıklarını araştırmışlardır. Araştırma, kullanıcıların taslak metinler üzerinden IAASB'ye bildirdikleri görüş

⁷ Fransa'da, 2003 yılında Ticaret kanununda yapılan bir değişiklik ile denetlenen tüm işletmeler için, denetçi görüşünün gerekçesinin ayrı olarak bildirilmesi istenmiştir. 2004 yılında "denetçinin değerlendirmelerinin gerekçelendirilmesinin" standart denetim raporuna nasıl ekleneceği konusunda CNCC tarafından bir rehber yayınlanmıştır. Rehber göre JOA, finansal tabloları etkileyen önemli konular olarak belirtilmiştir (IAASB, 2009: 4-5).

ve öneriler incelenerek yapılmıştır. KDK ile ilgili 138 yorumdan Avrupa Birliğinden gelen 47 tanesi seçilmiş ve KDK ile ilgili 10 adet soru bağlamında araştırma yapılmıştır. Araştırmacılar, katılımcıların standardın genel hatlarıyla ilgili IAASB ile aynı görüşte olduklarını tespit etmişlerdir. Araştırmacılar ayrıca, KDK'ların denetim rapor süreci açısından önemli bir kavram olduğu ve sunum ve uygulanabilirliklerinin bu sürece pozitif bir etkisinin olacağı sonuçlarına ulaşmışlardır.

Can (2017), KDK'ların bağımsız denetim raporunda bildirilmesi hususunda denetçilerin beklentilerini araştırmıştır. Araştırma kapsamında, standart yapıcıların ulaşmak istediği hedefler ile birlikte, denetçi raporu kullanıcıları ve akademik çevrelerce dile getirilen endişe ve çekinceler dikkate alınarak 15 sorudan oluşan bir anket hazırlanmış ve standart hakkında bilgi sahibi olan 205 kamu dış denetçisine uygulanmıştır. Araştırma sonucuna göre genel olarak katılımcılar, standardın amaçlanan hedeflere ulaşması konusunda başarılı olacağına düşünmektedirler.

Doğan (2018) yaptığı çalışmada, KDK'yı ve KDK'nın yeni denetim standardı ISA/BDS 701'e uygun olarak nasıl belirleneceğini ve bağımsız denetçi raporunda nasıl bildirileceğini açıklamış, çeşitli ülke uygulamalarına yer vererek kıyaslamalar yapmıştır.

Kavut ve Güngör (2018) yaptıkları araştırmada, BİST 100 işletmelerinin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarının kilit denetim konuları bölümüne içerik analizi uygulamışlardır. Araştırma sonuçlarına göre BİST 100 işletmelerinde en çok raporlanan kilit denetim konuları hasılat, şerhiye, ticari alacaklar ve stoklar olarak tespit edilmiştir. Bununla birlikte BİST 100 açısından sektörel değerlendirmelerde de bulunmuşlardır.

Gökgöz (2018) yaptığı araştırmada, sektör ayrımı yapmadan (imalat, hizmet, ticaret ve finans) Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren 140 işletmenin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarının kilit denetim konuları bölümlerine içerik analizi uygulamıştır. Yapılan içerik analizi sonuçlarına göre, en çok raporlanan kilit denetim konularının sırayla; hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili olduğu sonucuna ulaşmıştır. Bununla birlikte kilit denetim konularını alanlarına göre gruplamıştır. Muhasebe tahmini ve önemli yanlışlık riski ile ilgili kilit denetim konularının yoğunlukla raporlandığı sonuçlarına ulaşmıştır.

III. KİLİT DENETİM KONULARI: BORSA İSTANBUL ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Kilit denetim konuları, 2017 yılından itibaren başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanacak olan BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı kapsamında bağımsız denetim raporlarında bildirilmektedir.

A.ARAŞTIRMANIN AMACI

Bu çalışmanın yapılmasındaki amaç, Borsa İstanbul İmalat Sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017 yılı bağımsız denetim raporları incelenerek bağımsız denetçilerin raporladıkları kilit denetim konuları hakkında genel bir değerlendirme yapmaktır.

Araştırmada, bağımsız denetçilerin imalat sektörü için en fazla raporladıkları kilit denetim konularının neler olduğu, ne kadar kilit denetim konusu bildirdikleri, bildirilen konuların imalat sektörünü yansıtan KDK'lar olup olmadıkları hakkında bir değerlendirme yapılması amaçlanmıştır.

B. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI

Araştırmanın kapsamını Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren 181 İmalat sektörü işletmesi oluşturmaktadır. Araştırmada İmalat sektöründe faaliyet gösteren 181 işletmenin bağımsız denetim raporları araştırmaya konu edilmiştir.

C. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. İçerik analizi, kalıpları, temaları ve anlamları tespit etmek amacıyla belirli bir materyalin dikkatlice, ayrıntılı ve sistematik olarak incelenmesi ve yorumlanmasıdır. Pek çok farklı alanlarda kullanılan bu yöntem, bir kodlama ve veri yorumlama işlemidir (Berg, Lune, 2015'den aktaran Kurtoğlu, 2016: 233). İçerik analizi, mesajlarda gözlenen öğelere göre bir yorum getirmektir. Bu nedenle içerik analizinde objektif veya subjektif değerlendirmeler bulunabilmektedir. İçerik analizi araştırmacıların kişisel yorumlamalarına da izin veren bir yöntemdir (Bilgin, 2006: 1-2).

D. ARAŞTIRMADA İZLENEN PROSEDÜR

Araştırmaya Borsa İstanbul imalat sektöründe faaliyet gösteren 181 işletme konu edilmiştir. Nisan 2018 tarihi itibarıyla 6 işletme bağımsız denetim raporları henüz yayınlanmadığı için araştırmaya dâhil edilememiştir. İki işletmenin bağımsız denetim raporu eski rapor formatında hazırlandığı için kilit denetim konuları bölümüne yer verilmemiş ve dolayısıyla incelemeye alınamamıştır. Üç işletmede ise KDK bildirilmekten kaçınılmıştır. Geriye kalan 170 işletme araştırmaya uygun olarak değerlendirilmiş ve söz konusu işletmelere ait 354 KDK raporlaması çalışma kapsamında incelenmiştir.

Veri setinin büyüklüğü ve içeriği doğrudan bir analiz yapılmasına uygun değildir. KDK'lar incelendiğinde, aynı anlama gelen fakat farklı şekilde isimlendirilen veya aynı anlama gelmese bile aynı gruplarda değerlendirilebilecek pek çok KDK olduğu tespit edilmiştir. Bu nedenle analizden anlamlı sonuçlar çıkarabilmek için içerik analizi yöntemi kullanılarak aynı anlama gelen veya aynı grupta yer alabilecek KDK'lar belirli kod grupları altında toplanmıştır. Örneğin "Hasılat" kod grubu içerisinde yer verilen

“Hasılatın Kaydedilmesi” olarak raporlanan kilit denetim konusu sektörde toplam 28 kez raporlanmıştır. Buna karşın “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” konusu ise 24 kez raporlanmıştır ancak aynı anlamlara gelmektedirler ve bu nedenle “Hasılat” grubunda birleştirilmişlerdir. Bununla birlikte yine “Hasılat” grubu içerisinde yer verilen “Satış İndirimleri” konusu toplamda iki kez raporlanmıştır. “Satış İndirimleri” konusu nitelik itibari ile “Hasılat” ile ilgili olduğu için yine “Hasılat” kod grubu içerisine alınmıştır. Kod grupları (bknz. Ek-1), muhasebe literatürü ve Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartları göz önüne alınarak, ilgili KDK’ların açıklamaları dikkatlice incelenerek hazırlanmış ve veriler analize ve yorumlamaya uygun hale getirilmiştir.

E. ARAŞTIRMA BULGULARI

KDK’lar içerik ve anlam bakımından incelenerek toplam 24 kod grup altında toplanmışlardır. Daha sonra kod gruplara frekans analizi uygulanmıştır. Araştırmada, imalat sektöründe ve alt sektörlerinde en çok raporlan KDK’ların neler olduğu, bu KDK’ların sektör yapıları ile ilişkili olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

F. İMALAT SEKTÖRÜ KDK DAĞILIMLARI

Çalışmaya konu olan sektör ve KDK bilgileri Tablo 3’de sunulduktan sonra KDK grupları ile ilgili bilgiler Tablo 4’de sunulmuştur.

İmalat sektörü ve alt sektör grupları incelendiğinde, her firma için ortalama olarak yaklaşık 2 KDK raporlaması yapıldığı görülmektedir. Standarda göre denetçilere raporladıkları KDK sayısında herhangi bir sınırlama getirilmemiştir.

Tablo 3: İmalat Sektörü ve Alt Sektörler

Sektör	İşletme Sayısı	Raporlanan KDK Sayısı	KDK Ortalaması
İmalat Sektörü (Genel)	170	354	2,1
Gıda, İçki, Tütün	25	50	2,0
Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri	19	39	2,1
Orman Ürünleri ve Mobilya	5	9	1,8
Kâğıt ve Ürünleri, Bas. Yay.	14	32	2,3
Kimya Petrol Kav. Plast.	31	57	1,8
Taş ve Toprağa Dayalı	26	57	2,2
Metal Ana Sanayi	17	39	2,3
Metal Eşya, Makine	30	65	2,2
Diğer İmalat Sanayi	3	6	2,0
TOPLAM	170	354	2,1

Tablo 4’de İmalat sektörü genelinde raporlanan KDK’lara bakıldığında; Hasılat konusu 69 kez (%19,5), Maddi Duran Varlıklar konusu 63 Kez (%17,8), Ticari Alacaklar konusu 61 kez (%17,2) ve Stoklar konusu 39 kez (%11)

raporlanmıştır. İmalat Sektörü bilindiği gibi sermaye yoğun çalışan bir sektördür. Maddi duran varlık yatırımları fazla, yüksek stok üreten ve yoğun alacak yapısına sahip bir sektör olarak değerlendirilmektedir. Bu bağlamda raporlanan KDK'ların İmalat Sektörünün genel doğasına uygun olduğu söylenebilir.

Sektör finansal tabloları incelendiğinde raporlanan KDK'ların sıklıkla finansal tablolardaki önemli kalemler oldukları görülmüştür. Denetçiler denetim yaparken finansal tablolardaki önemli kalemleri hata riski içeren kalemler olarak belirledikleri için, denetim esnasında en fazla bu kalemlere önem vermektedirler. Finansal tablolardaki önemli kalemlerin, KDK olarak raporlanmasındaki en önemli nedenlerinden birinin bu durum olduğu ifade edilebilir.

Tablo 4: İmalat Sektörü KDK Frekans Analizi

KDK Grupları	Raporlanan KDK Sayıları	Yüzde
Hasılat	69	19,5
Maddi Duran Varlıklar	63	17,8
Ticari Alacaklar	61	17,2
Stoklar	39	11,0
Vergiler ve Ertelemiş Vergi Varlıkları	22	6,2
İşletme Birleşmeleri, Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	19	5,4
Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve Kıdem Tazminatı	11	3,1
Şerefiye	9	2,5
Finansal Borçlar	9	2,5
Diğer;	52	14,7
<i>Denetçi Geçişi</i>	6	1,7
<i>Maddi Olmayan Duran Var. ve Var. Değer Düşüklüğü</i>	6	1,7
<i>İlişkili Taraf İşlemleri</i>	6	1,7
<i>Garanti Karşılıkları</i>	6	1,7
<i>Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi</i>	5	1,4
<i>Borçlanma Maliyetleri</i>	4	1,1
<i>Yapılmakta Olan Yatırımlar</i>	4	1,1
<i>Finansman Maliyetleri</i>	3	0,8
<i>Ticari Borçlar</i>	3	0,8
<i>AR-GE</i>	3	0,8
<i>Ortaklara Borçlar</i>	2	0,6
<i>Muhasebe Politikaları</i>	1	0,3
<i>Finansal Araçlar</i>	1	0,3
<i>İç Kontrol</i>	1	0,3
<i>Yabancı Paralı İşlemler</i>	1	0,3
TOPLAM	354	100

Bunların dışında, TMS/TFRS muhasebe ve raporlama konularında pek çok değişikliği beraberinde getirmiştir. Denetçiler yapılan bu değişikliklerin tam olarak anlaşılıp anlaşılmadığı veya doğru yapılabildiği yapılamadığı noktasına mesleki şüphe ile yaklaşabilmektedirler. Özellikle Hasılat, Maddi Duran

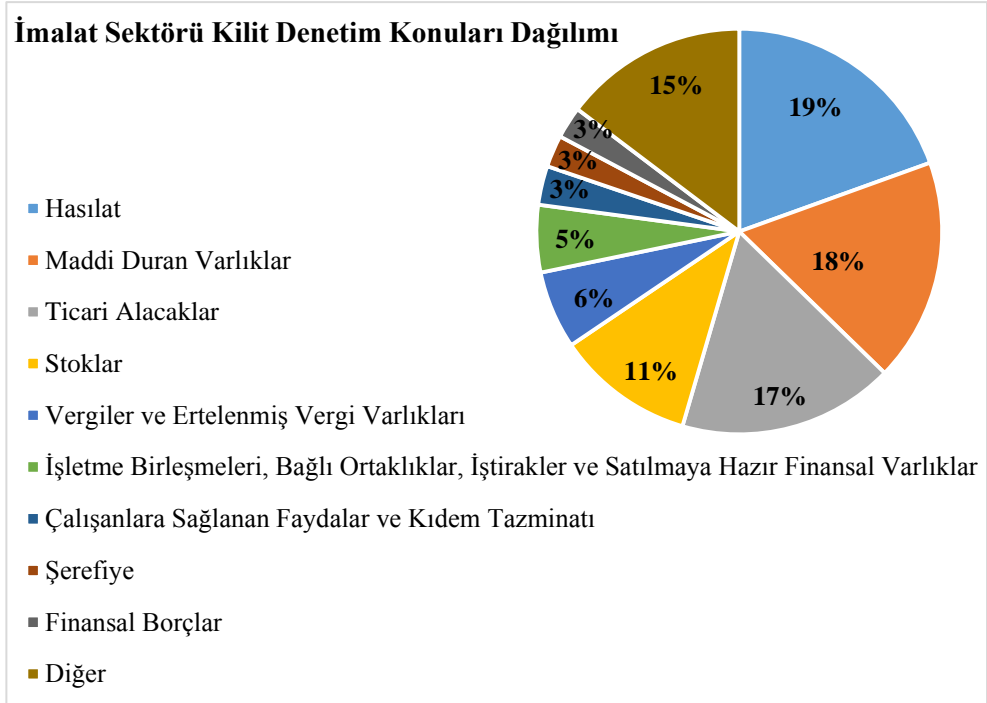
Varlıklar, Alacaklar ve Stoklar ile ilgili standartlar İmalat Sektörü işletmelerince yoğun olarak kullanılmaktadır. Raporlanan KDK'lar da denetçilerin bu konudaki şüphelerinin bir göstergesi olabilir.

Şekil 1'de İmalat Sektörü KDK yapısı grafik yardımı ile gösterilmiştir.

G. İMALAT ALT SEKTÖR GRUPLARI KDK DAĞILIMLARI

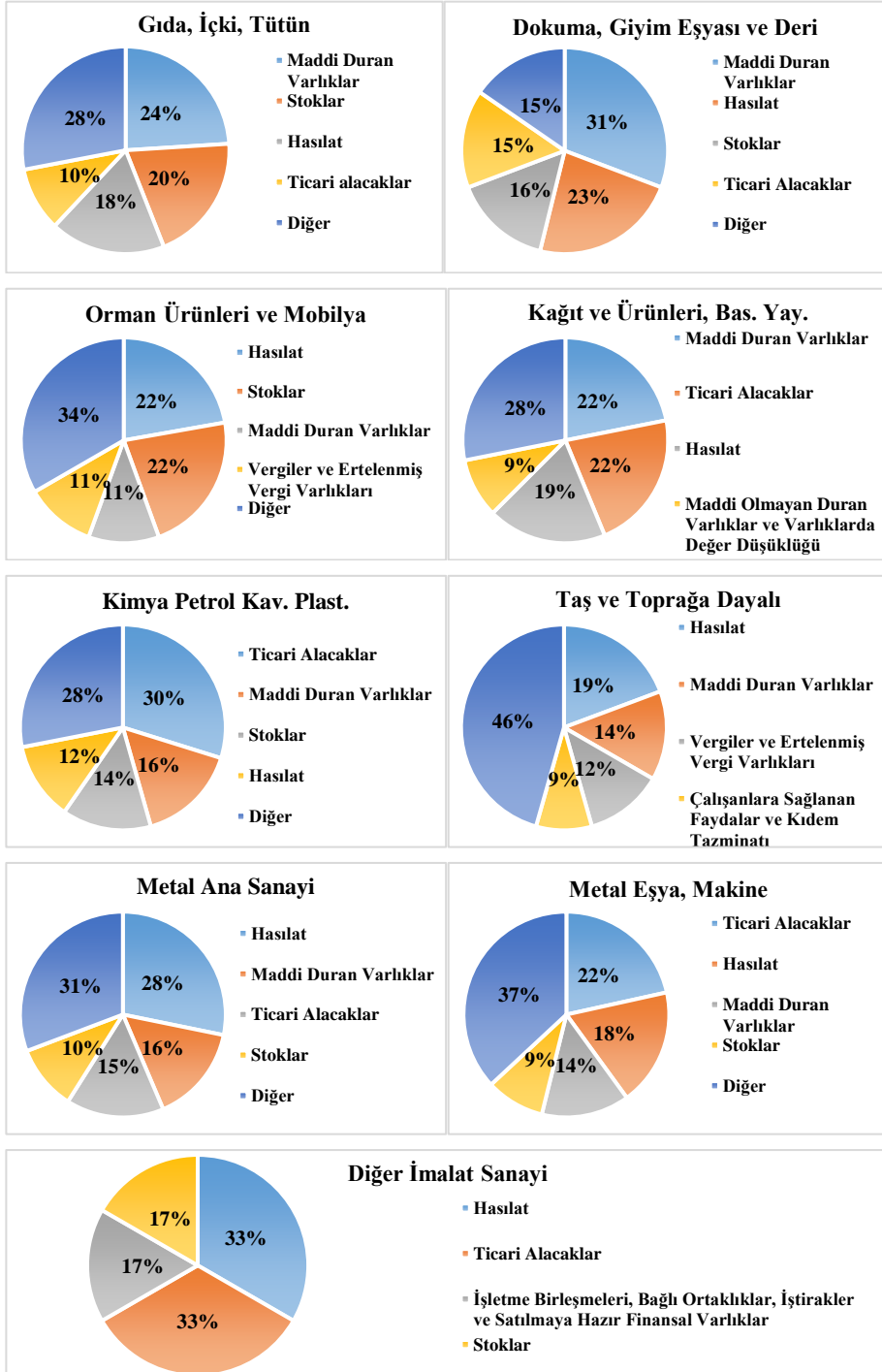
KDK'lar İmalat Sektörü açısından genel olarak incelendikten sonra ek çıkarımlar yapmak amacıyla alt sektörler düzeyinde de incelenmiştir. Bu kapsamda elde edilen bulgular grafik yardımı ile her sektör grubu içinde en fazla raporlanan ilk dört KDK ayrı, kalan KDK'lar ise "diğer" başlığı altında toplanarak Şekil 2'de gösterilmiştir.

Şekil 1: İmalat Sektörü KDK Dağılımı



İmalat alt sektör grupları KDK dağılımları incelendiğinde, sonuçların İmalat sektörü genel görünümünden çok farklı olmadığı, imalat sektörü geneli ile örtüştüğü görülmektedir. Farklı olarak, Orman Ürünleri ve Mobilya Sanayi grubunda "Vergiler ve Ertelemiş Vergi Varlıkları (%11)", Kâğıt ve Ürünleri Bas. Yayın Sanayi grubunda "Maddi Olamayan Duran Varlıklar ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü (%9)", Taş ve Toprağa Dayalı Sanayi grubunda "Vergiler ve Ertelemiş Vergi Varlıkları (%14)" ve "Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve Kıdem Tazminatı (%9)" konuları raporlanmıştır.

Şekil 2: İmalat Alt Sektör Grupları KDK Dağılımları



SONUÇ

Türkiye’de bağımsız denetim raporlarındaki yeni düzenlemeler, 2017 yılı ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 9 Mart 2017 tarihinde resmi gazetede yayımlayarak yürürlüğe konmuştur. Bu düzenlemeler çerçevesinde 2017 yılı bağımsız denetim raporları yeni düzenlemelere göre hazırlanmış ilk bağımsız denetim raporlarıdır.

Şüphesiz bağımsız denetim raporlarındaki en önemli değişiklik Kilit Denetim Konularının bağımsız denetim raporlarında bildirilecek olmasıdır. Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre denetim sırasında dikkat gösterdiği konulardan en çok önem arz eden konular şeklinde tanımlanmaktadır. Kilit denetim konularına bağımsız denetim raporlarında yer verilmesindeki temel amaç ise, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişimsel değerinin artırılması ve finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların kavranmasında finansal tablo kullanıcılarına ilave bilgiler sağlamaktır.

Bu çalışmanın amacı, denetçilerin yürüttükleri denetimleri sırasında en çok dikkat ettikleri konuların (kilit denetim konularının) neler olduğunu saptamaktır. Bu bağlamda belirli bir örneklem seçilerek temel kilit denetim konularının neler olduğu saptanmaya çalışılmıştır.

Örneklem olarak Borsa İstanbul İmalat Sektörü ele alınmış ve 181 işletme araştırmaya konu edilmiştir. Bu işletmelerden araştırmaya uygun olan 170’inin bağımsız denetim raporları kullanılarak, raporlanan kilit denetim konuları nitel araştırma yöntemlerinden biri olan içerik analizine göre analiz edilmiştir. İncelenen 170 işletme için toplam 354 adet kilit denetim konusu raporlanmıştır. Raporlanan kilit denetim konuları, muhasebe literatürü, TMS/TFRS ve ilgili KDK’ların açıklamaları çerçevesinde 24 kod grup altında toplanmıştır.

Araştırma sonuçlarına göre denetçilerin denetimleri sırasında en çok dikkat ettikleri konuların başında Hasılat (%19), Maddi Duran Varlıklar (%18), Ticari Alacaklar (%17) ve Stoklar (%11) konuları gelmektedir.

Çalışma kapsamında elde edilen bulgular aşağıdaki gibi değerlendirilmiştir:

- KDK’lar İmalat Sektörünün yapısını yansıtmaktadır. Sektör yapısı gereği, sermaye yoğun çalışan bir sektördür. Maddi duran varlık yatırımları fazla, yüksek stok üreten ve yoğun alacak yapısına sahip bir sektördür. Maddi Duran Varlıklar, Stoklar ve Ticari Alacaklar konularının en fazla raporlanan KDK’lar olmaları İmalat Sektörünün doğasına uygundur.

- Sektördeki işletmelerin finansal tabloları incelendiğinde, Finansal Durum Tablosunda, Ticari Alacaklar, Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar kalemlerinin, Kapsamlı Gelir Tablosunda ise Hasılat kaleminin sayısal olarak

büyük oldukları gözlemlenmektedir. Denetçiler denetimleri esnasında genel olarak sayısal anlamda büyük olan kalemleri önemli yanlışlık riski içeren kalemler olarak belirlerler ve denetimlerini daha çok bu alanlar üzerine yoğunlaştırırlar. Bu bağlamda bu kalemlerin aynı zamanda kilit denetim konusu olarak raporlanması doğal bir durumdur.

• Bunların dışında, Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) muhasebe ve raporlama konularında pek çok değişikliği beraberinde getirmiştir. Denetçiler yapılan bu değişikliklerin tam olarak anlaşılıp anlaşilamadığı veya doğru yapılp yapılamadığı noktasına mesleki şüphe ile yaklaşabilmektedirler. Özellikle Hasılat, Maddi Duran Varlıklar, Alacaklar ve Stoklar ile ilgili standartlar İmalat Sektörü işletmelerince yoğun olarak kullanılan standartlardır. Raporlanan KDK'lar da denetçilerin bu konulardaki şüphelerinin bir göstergesi olabilir.

Araştırmada, İmalat alt sektör grupları da ayrı ayrı incelenmiş, elde edilen bulguların İmalat Sektörü genelinden elde edilen bulgularla büyük ölçüde örtüştüğü gözlemlenmiştir.

Bu çalışmaya ek olarak, farklı sektörleri konu eden benzer kurgudaki çalışmalar ile sektörler arası KDK'ların farklılaşıp farklılaşmadığı, bu sayede denetçi dikkatinin de sektör doğasını ne ölçüde yansıttığı incelenebilir. Ayrıca ilerleyen yıllarda aynı örnekleme ve aynı yapıdaki çalışmalar tekrarlanarak KDK'ların farklılaşıp farklılaşmadığı incelenebilir.

KAYNAKÇA

- BACKOF, Ann; Kendal BOWLIN and Brian GOODSON; (2014), “Mandatory Emphasis Paragraphs, Clarifying Language, and Juror Assessments of Auditor Liability”. **Working paper**. Mississippi: University of Virginia and The University of Mississippi.
- Bağımsız Denetim Standardı 200 – Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları Ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, İnternet Adresi: http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/DENET%C4%B0M%20STANDARTLARI/BDS_200.pdf, Erişim Tarihi: 02.02.2018
- Bağımsız Denetim Standardı 701 - Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, İnternet Adresi: <http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>, Erişim Tarihi: 18.01.2018
- BEDARD, Jean; Nathalie GONTHIER-BESACIER and Alain SCHATT; (2014), “Costs and Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience”, **International Symposium on Audit Research** (pp. 5-21). Maastricht: ISAR-International Symposium on Audit Research.
- BİLGİN, Nuri; (2006), **Sosyal Bilimlerde İçerik Analizi**, Ankara: Siyasal Kitabevi.
- BRASEL, Kelsey, Marcus M. DOXEY, Jonathan H. GRENIER and Andrew REFFET; (2016), “Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability”, **Current Issues In Auditing, American Accounting Association**, pp.1-10.
- BROWN, Tim; Tracie M. MAJORS and Marc PEECHER; (2015), “The Influence of Evaluator Expertise, a Judgment Rule, and Critical Audit Matters on Assessments of Auditor Legal Liability”. **Working paper**. Illinois: University of Illinois at Urbana–Champaign.
- CAN, Mahmut; (2017), “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması”, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- CHRISTENSEN, Brant E.; Steven M. GLOVER, and Christopher J. WOLFE; (2014), “Do Critical Audit Matter Paragraphs in the Audit Report

- Change Nonprofessional Investors' Decision to Invest?", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 33(4), pp.71-90.
- CORDOŞ, George-Silviu and Melinde-Timea FÜLOP; (2015), "Understanding Audit Reporting Changes: Introduction of Key Audit Matters", **Accounting and Management Information Systems**, 14(1), pp. 128-152.
- DOĞAN, Aziz; (2017), "Yeni Denetim Raporlaması", **Muhasebe ve Denetim Dünyası**, 2(4), ss. 1-20.
- DOĞAN, Aziz; (2018), "Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 20(1) , ss. 65-89.
- GIMBAR, Christine, Bowe HANSEN and Michael E. OZLANSKI; (2016), "Early Early Evidence on the Effects of Critical Audit Matters on Auditor Liability". **Current Issues In Auditing**, 10(1) , pp. A24–A33.
- GIMBAR, Christine, Bowe HANSEN and Michael E. OZLANSKI; (2016), "The Effects of Critical Audit Matter Paragraphs and Accounting Standard Precision on Auditor Liability". **The Accounting Review**, 91(6), pp.1629-1646.
- GÖKGÖZ, Ahmet; (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), ss.92-105.
- The International Auditing and Assurance Standards Board**, (2009), Auditor's Report – IAASB Working Group Report, IAASB Main Agenda, Internet Address: <https://www.ifac.org/system/files/meetings/files/5108.pdf>, Date of Access: 01.03.2018.
- The International Auditing and Assurance Standards Board**, (2016), The New Auditor's Report: A Comparison between the ISAs and the US PCAOB Reproposal, Internet Address: http://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASBAuditorReporting-Comparison-between-IAASB-Standards-and-PCAOBReproposal_0.pdf, Date of Access: 01.03.2018.
- KACHELMIER, Steven, Jemie, J. SCHMIDT and Kristen VALENTINE; (2014), "The Effect of Disclosing Critical Audit Matters in the Auditor's Report on Perceived Auditor Responsibility for Misstatements", **Working paper**. Texas: The University of Texas at Austin.
- KAVUT, Fatma Lerzan ve Nevzat GÜNGÖR; (2018), "Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, 16(59), ss.59-70

- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu**, (2017), Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler, İnternet Adresi: <http://www.dtaudit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standard%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf>, Erişim Tarihi: 15.02.2018.
- KURTOĞLU, Ramazan; (2016), “Perakendecilerin Web Sitelerinin Pazarlama İletişimi Açısından İncelenmesi: Türkiye’de Perakende 100 Üzerine Bir Uygulama”, **İşletme Araştırmaları Dergisi**, 8(4), ss.230-252.
- SAYAR, Zafer ve Engin ERGÜDEN; (2016), “Son Düzenlemeler ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları”, **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 48, ss.85-98.
- TFRS 1-Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulaması, İnternet Adresi:http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2016Seti/TFRS_1.pdf, Erişim Tarihi: 18.02.2018.
- YANIK, Serap ve Muharrem KARATAŞ; (2017), “Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 73, ss.1-25.

EK-1: KDK Kod Grupları

GRUPLAR	Raporlanan KDK'lar
Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme
	Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesi
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin yeniden değerlendirme metodu ile muhasebeleştirilmesi
	Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme ve Değer Düşüklüğü
	Maddi Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespiti
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller-Maddi Duran Varlıklar
	Maddi Duran Varlıklar
	Arsa ve binaların yeniden değerlendirme modeline göre muhasebeleştirilmesi
	Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme
	Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlemesi
	Maddi duran varlıklar ve gerçeğe uygun değer
	Arazi ve arsalar, binalar ve yerüstü düzenleri ile makine, tesis ve cihazların gerçeğe uygun değer tespiti
	Maddi duran varlıklar değer düşüklüğü
	Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi
	Üretim Miktarı yöntemi ile amortisman hesaplamaları
	Maddi Duran Varlıkların faydalı ömür tahminlerindeki değişiklik
	Maddi Duran varlıklara ilişkin uygulanan değer düşüklüğü testlerinin değerlendirilmesi
	Gerçeğe uygun değer yöntemi ile muhasebeleştirilen arsa ve binaların gerçeğe uygun değeri
	Maddi duran varlık ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirilmesi
	Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü ve faydalı ömür tahmini
	Arsa ve binaların yeniden değerlendirilmesi
	Maddi Duran varlıklar, maddi olmayan duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller
	Yatırım Amaçlı gayrimenkuller ve gerçeğe uygun değer
	Yatırım amaçlı gayrimenkul değerlendirilmesi
	Yatırım Amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ölçümleri
	Arazi ve arsalar, binalar ve yerüstü düzenleri ile makine, tesis ve cihazların gerçeğe uygun değer tespiti
	Gayrimenkullerde Gerçeğe Uygun Değerin Tespitine Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Sınıflandırması
	Maddi duran varlık yatırımları

EK-1: KDK Kod Grupları (Devam)

Maddi Duran Varlıklar	Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi
	Maddi duran varlıklar yeniden değerlendirme
	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde ve Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme
	Bina ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değeri
	Maddi duran varlıklardaki değer düşüklüğünün değerlendirilmesi
	Yatırım amaçlı gayrimenkullerde yeniden değerlendirme
	Yatırım amaçlı gayrimenkullerde kira gelirleri
	Arazi ve arsalar, binalar ve yerüstü düzenlerinin gerçeğe uygun değer tespiti
Hasılat	Hasılatın Kaydedilmesi
	Satış İndirimleri
	Hasılatın finansal tablolara kaydedilmesi
	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
	Hasılatın doğru birim fiyatlar kullanılarak kayda alınması
	Hasılat
	İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Alınması
	Hasılatın Konsolide finansal tablolara kaydedilmesi
	Gelirlerin Kaydedilmesi
	Hasılatın doğru dönemde konsolide finansal tablolara alınması
	Faturala-Elde tut işlemlerinin değerlendirilmesi
Yapılmakta Olan Yatırımlar	Yapılmakta olan yatırımların maddi ve maddi olmayan duran varlıklara sınıflanması, yararlı ömürleri ve amortismanı
Finansman Maliyetleri	Finansman Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi
Şerefiye	Şerefiye Değer Düşüklüğü Testi
	Şerefiye ve Sınırsız Ömre Sahip Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğünün Ölçülmesi
	Şerefiyelere İlişkin değer düşüklüğü
	Şerefiye Değer Düşüklüğü
	Şerefiyenin değer düşüklüğü
Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar
	Ticari Alacağın Geri Kazanılabilirliği
	Ticari alacaklar-değer düşüklüğü
	Ticari alacak değer düşüklüğü
	Ticari Alacakların Kazanılabilirliği
	Ticari alacaklar değer düşüklüğü karşılıkları
	Ticari alacaklarda değer düşüklüğü
	Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı
	Alacağın Geri Kazanılabilirliği
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	

EK-1: KDK Kod Grupları (Devam)

Stoklar	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	
	Stok Değer Düşüklüğü	
	Stokların gerçeğe uygun değeri	
	Stoklar	
	Stokların Muhasebeleştirilmesi	
	Stok Değer düşüklüğü riski	
	Stoklar ve Değerlemesi	
	Stok alımlarında dönemsellik	
	Stok değerlendirme yöntemi	
	Stoklarda değer düşüklüğü	
	Stok değer düşüklüğü karşılıkları	
	Stok ve Stok değer düşüklüğünün Değerlendirilmesi	
	Denetçi Geçişi	Denetçi Geçişi ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi
	Vergiler ve Ertelemiş Vergi Varlıkları	Yatırım Teşvikleri kaynaklı ertelenmiş vergi varlıkları
Geçmiş Yıllar Zararlarından Oluşturulan Ertelemiş Vergi Varlıkları		
Ertelemiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği		
Geçmiş yıl zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi		
Ertelemiş Vergi Varlıklarının değerlendirilmesi		
Vergi cezalarına ayrılan karşılıklar		
Yatırım teşvik belgeleri kapsamında muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi varlıkları		
Yatırım Teşvikleri		
Devam etmekte olan vergi incelemelerine ilişkin koşullu borçlar ve açıklamalar		
Kurumlar vergisi istisnası uygulaması		
Gelir Vergisi İndirimi		
Kurumlar Vergisi Hesaplanması		
Yatırım Teşvikleri kaynaklı ertelenmiş vergi varlıkları		
Geçmiş Yıllar Zararlarından Oluşturulan Ertelemiş Vergi Varlıkları		
Ertelemiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği		
Geçmiş yıl zararları üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi		
Ertelemiş Vergi Varlıklarının değerlendirilmesi		
Vergi cezalarına ayrılan karşılıklar		
Yatırım teşvik belgeleri kapsamında muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi varlıkları		
Yatırım Teşvikleri		
Devam etmekte olan vergi incelemelerine ilişkin koşullu borçlar ve açıklamalar		
Kurumlar vergisi istisnası uygulaması		

EK-1: KDK Kod Grupları (Devam)

Çalışanlara Sağlanan Faydalar ve Kıdem Tazminatı	Kıdem Tazminatı Karşılıkları
	Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Karşılıklar
	Kıdem tazminatı karşılığı
Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri
	Atık yönetimi Faaliyet bölümlerindeki varlıkların değer düşüklüğü
	Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklarda değer düşüklüğü
	Varlıklarda değer düşüklüğünün değerlendirilmesi
Ticari Borçlar	Ticari Borçlar
Finansal Borçlar	Finansal Borçlar
İşletme Birleşmeleri, Bağlı Ortaklıklar, İştirakler ve Satılmaya Hazır Finansal Varlıklar	İştiraklerdeki paylara ilişkin değer düşüklüğünün değerlendirilmesi
	İştirakin geri kazanılabilirliği
	Finansal Yatırımlar (satılmaya hazır finansal varlıklar)
	Bağlı Ortağın kalan hisselerinin alınması
	Oraklarda Değer Düşüklüğü Değerlendirmesi
	İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi
	Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımın geri kazanılabilirliği
	Bağlı Ortaklık Konsolidasyon işlemleri
	Ortak Kontrole Tabi Teşebbüs ya da İşletmelerin Birleşmesi
	Bağlı ortaklığın finansal tablolarındaki gösterimi ve açıklanan önemli bilgiler
	Eliminasyon İşlemleri (Bağlı Ortaklık)
	Konsolidasyon kapsamındaki bağlı ortaklıkların hukuki birleşme işlemi
	Konsolide finansal tablolar
	Satılmaya hazır finansal varlıkların gerçeğe uygun değeri
	Ortak kontrole tabi işletme birleşmeleri
Bağlı Ortaklıklar, İştirakler, Satış Amacıyla Elde Tutulan Finansal Varlıklar	
Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi
	Kredi sözleşmesine göre belirlenen finansal oranlara uyumluluk
İlişkili Taraf İşlemleri	İlişkili Taraf İşlemleri
	İlişkili taraflarla olan işlemler
	İlişkili taraflar ile işlemler
	Grup firması ile yapılan işlemler
AR-GE	Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri
Garanti Karşılıkları	Garanti Gider Karşılığı
	Satış Sonrası Hizmetler ve Garanti Karşılığı
	Garanti Karşılığı
	Garanti Gider Karşılıkları

EK-1: KDK Kod Grupları (Devam)

Ortaklara Borçlar	Ortaklara Borçlar
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	Nakit akış riskinden korunma muhasebesi
	Nakit akış riskinden korunma işlemleri
	Nakit akıma yönelik riskten korunma amaçlı türev araçların ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi
Muhasebe Politikaları	Muhasebe Politikası Değişikliği
İç Kontrol	TMS'ye Göre Hazırlanan Konsolide Finansal Tablolarda Özellikli Konuların Muhasebeleştirilmesine İlişkin İç Kontrol Eksikliği
Dövizli İşlemler	Dövizli İşlemler
Finansal Araçlar	Türev Finansal Araçlar