

ISSN: 2146-3042

DOI: 10.25095/mufad.606023

Kilit Denetim Konuları: BİST İmalat Sektöründe Faliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi*

Yasemin ERTAN**

Ekinç KIZIK***

ÖZET

Denetim yaklaşımlarında meydana gelen gelişmelere rağmen, uzun yıllardır, denetim raporları standart kelimeler içeren ve yalnızca finansal tabloların geçerli muhasebe çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bilgi veren dökümanlar olmaya devam etmiştir. Paydaşların, gerçekleştirilen bağımsız denetime ilişkin daha kapsamlı bilgi talep etmeleri sonucunda “kilit denetim konuları” terimi ortaya çıkmıştır. Kilit denetim konuları, denetçinin bağımsız denetim sürecinde üzerinde en fazla çaba sarf ettikleri konulardır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standardı 701, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının açıklanması ile ilgili düzenlemeleri içermektedir ve 01.01.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Çalışmamızda Borsa İstanbul’da işlem gören imalat işletmelerinin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışmamızın amacı, kilit denetim konularına ilişkin ilk uygulamaların, imalat sektörü, imalat sektörünün alt sektörleri ve denetim firmaları açısından değerlendirmektir. Çalışmamızın sonucunda, kilit denetim sayısının en fazla olduğu alt sektörün sektörün metal eşya, makine ve gereç yapım alt sektörü olduğu, denetim raporlarının %4,52’sinde kilit denetim konusunun yer almadığı ve en fazla sayıda kilit denetim konusunun hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olduğu görülmüştür.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Raporları, Kilit Denetim Konuları, BİST İmalat Sektörü.

JEL Sınıflandırması: M41, M42.

Key Audit Matters: Investigation of BIST Manufacturing Companies 2017 Audit Reports

ABSTRACT

In spite of the developments in audit approaches, for many years, audit reports have continued to be documents that contain standard wording and only provide information on whether the financial statements are prepared in accordance with the applicable financial reporting framework. The term key audit matters has emerged as a result of stakeholders requesting more comprehensive information regarding audit. Key audit matters are the most important matters that auditors pay attention to during the audit process. Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority issued Independent Audit Standards 701, which consist regulation on Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor. And this standard became effective on 01.01.2017. In this study, 2017 audit reports of manufacturing companies listed on the BIST manufacturing sector were investigated. The aim of this study is to evaluate the first application of key audit matters on manufacturing companies and sub sector of manufacturing companies and audit firms. As a result of this study, it has been observed that the fabricated metal products, machinery and equipment sub-sector with the highest number of key audit matters, 4.52% of the audit reports did not include key audit matters, and that the largest number of key audit matters were related to accounting for revenue.

Keywords: Independent Audit, Audit Reports, Key Audit Matters, BIST Manufacturing Companies.

Jel Classification: M41, M42.

Makale Gönderim Tarihi: 01.06.2019

Makale Kabul Tarihi: 01.08.2019

Makale Türü: Araştırma Makalesi

* Bu çalışma, Doç. Dr. Yasemin Ertan danışmanlığında Ekinç Kızık tarafından yazılmakta olan yüksek lisans tezinden türetilmiş ve 01-04.05.2019 tarihleri arasında gerçekleştirilmiş olan V. Uluslararası Muhasebe ve Finans Sempozyumu’nda sunulmuş olan bildirinin genişletilmiş halidir.

** associate Prof., Bursa Uludağ Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, yasertan@uludag.edu.tr, ORCID ID: 0000-0002-9193-3396.

*** Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, ekinc263@gmail.com, ORCID ID: 0000-0003-0112-5780.

1. GİRİŞ

Muhasebenin özetleme fonksiyonu sonucunda oluşturulan finansal tablolar, karar vericilerin kararlarını verirken kullanabilecekleri yegane unsurlardır. Ancak finansal tabloların karar vericiler açısından değer ifade etmesi doğru, samimi ve güvenilir bir şekilde oluşturulmaları durumunda mümkün olmaktadır.

Bağımsız denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir. Bağımsız denetim, finansal tablo kullanıcılarının, finansal tablolardaki bilgilere ilişkin güvenini arttırmaya yönelik bir güvence hizmetidir.

Geçmiş Antik Mısır'a kadar uzanan denetim kavramı, dünya üzerinde meydana gelen ekonomik ve finansal gelişmelere paralel olarak değişmiş ve gelişmiştir. Günümüzde dünya üzerinde yaygın olarak kullanılan bağımsız denetim yaklaşımı "risk odaklı denetim yaklaşımı" olarak isimlendirilmektedir. Risk odaklı denetim yaklaşımının riskin değerlendirilmesi, riske karşılık verme ve raporlama olmak üzere 3 aşaması bulunmaktadır.

Riskin değerlendirilmesi aşamasında denetçiler müşteriyi kabul edip etmeme konusunda karar vermekte, müşteri kabul edilirse denetim sözleşmesi imzalanmakta ve müşteri işletmenin riskleri değerlendirilerek denetim planı oluşturulmaktadır. Riske karşılık verme aşaması, denetim teknikleri uygulanarak, finansal tabloların saptanmış ölçütlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarına dair kanıtların toplandığı aşamadır. Raporlama aşamasında ise, denetçi elde ettiği denetim kanıtlarına dayanarak görüşünü oluşturmakta ve denetim raporunu hazırlamaktadır. Bağımsız denetçiler, denetim raporları vasıtası ile kamu ile iletişim kurmakta, karar vericilere finansal tabloların, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıkları konusunda bilgi vermektedir.

Denetim yaklaşımlarında meydana gelen gelişmelere rağmen, uzun yıllardır, denetim raporları standart kelimeler içeren ve yalnızca finansal tabloların geçerli muhasebe çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bilgi veren dökümanlar olmaya devam etmiştir. Ancak, paydaşlar, denetçilerin denetim sürecinde gerçekleştirdiği faaliyetler ve finansal tablolara ilişkin yargıları gibi bilgilere de ihtiyaç duymaya başlamıştır (Brouwer vd., 2016: 3) Dolayısıyla denetim raporlarının, gerçekleştirilen denetime ilişkin daha fazla bilgi içermesi doğrultusunda talepler artmıştır (Arnold, 2017). Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (The International Auditing and Assurance Standards Board- IAASB) bu talepleri gündemine alarak çalışmalar yapmıştır. Bu çalışmaların sonucunda, 2015 yılının Ocak ayında, Uluslararası Denetim Standardı (International Auditing Standards- IAS) 701- "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardını yayımlamıştır. Standardın amacı, denetim raporlarının daha şeffaf olması, daha çok bilgi içermesi ve dolayısıyla iletişim değerinin artırılmasıdır ve 2016 yılına ilişkin bağımsız denetimler de dahil olmak üzere uygulanmaya başlanmıştır.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu da, dünya üzerinde denetim raporlarını konusunda meydana gelen gelişmelere paralel bir şekilde denetim raporlarındaki değişim ihtiyacı konusunu ele almıştır. Kilit denetim konularının denetim raporlarında bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenleyen, "Kilit Denetim

Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi” başlıklı Bağımsız Denetim Standardı (BDS 701) 09.03.2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete’ de yayınlanmıştır. BDS 701, borsada işlem gören işletmelerin 01.01.2017 tarihinden sonraki, 6102 sayılı TTK ile denetime tabi olan diğer işletmelerin ise 01.01.2018 tarihinden sonraki dönemlerinin denetiminde uygulanacaktır. Çalışmamızın amacı, BDS 701’in ilk uygulamalarının incelenmesidir. Bu amaçla, çalışmamızda, öncelikle BDS 701 standardında yer alan düzenlemeler ve standardının uygulanmasından beklenen faydalara değinilmiş, akabinde borsada işlem gören ve imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılına ait denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelenmiştir. Ayrıca, denetim firmalarının kilit denetim konularına ilişkin uygulamaları irdelenmiştir.

2. KİLİT DENETİM KONULARI

Denetim raporu kullanıcılarının, denetim raporlarında, denetim sürecine ilişkin daha fazla bilgiye yer verilmesi konusundaki talepleri sonucunda, denetim raporlarının içeriği tekrar ele alınmış ve “kilit denetim konuları” terimi ortaya çıkmıştır. Kilit denetim konuları terimi, finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden, denetçinin denetim sürecinde en fazla çaba harcadığı alanları ifade etmektedir. Bu alanlara denetim raporlarında yer verilerek kullanıcılarla paylaşılması, denetim sürecine ilişkin şeffaflığı arttırarak denetim raporlarının iletişim değerini arttırmaktadır (ACCA, 2018: 5).

BDS 701, denetçilerin denetim raporlarında kilit denetim konularına yer vermelerini gerektirmektedir. Finansal tabloların denetiminde, en önemli konular olan kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesi sonucunda belirlenmektedir (BDS 701: prg.8). Denetçiler, kilit denetim konularını belirlerken; önemli yanlışlık riski yüksek olan alanları, yönetimin önemli yargılarını içeren alanları ve dönem içinde meydana gelen ve denetimi etkileyen önemli olay ve işlemleri dikkate almalıdır. Bu konular arasından söz konusu denetimde en çok önem arz eden konular seçilmelidir (BDS 701: prg. 9). Denetim sürecinde denetçi tarafından kilit denetim konularının belirlenmesi, denetçilerin dikkatlerinin en fazla dikkat gerektiren konulara yoğunlaşmasını sağlayarak denetimin kalitesini arttırmasını sağlayacaktır (ACCA, 2018: 7).

BDS 701’e göre kilit denetim konuları, denetçinin denetim sürecinde üst yönetimden sorumlu olanlara bildirdiği konular arasında yer almalıdır (BDS 7001; prg. A9). Diğer bir ifadeyle, standart, denetim sürecinde, denetçi tarafından “en önemli” olarak ithaf edilen konularla ilgili olarak, denetçi ve üst yönetimin bilgi alışverişinde bulunmasını gerektirmektedir. Denetçi ve üst yönetim arasında gerçekleşen bilgi alışverişi, denetçiler ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimi güçlendirecektir (ACCA, 2018: 7). Ayrıca, üst yönetime finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin sorumluluğunu hatırlatarak ve üst yönetimin dikkatinin kilit denetim konuları üzerinde odaklanmasını sağlayarak finansal raporların kalitesini arttıracaktır (ACCA, 2018: 8).

Kilit denetim konuları denetçilerin denetimde azami önem gösterdikleri konulardır. Borsada işlem gören işletmelerin denetimlerinde, üst yönetime bildirilen konular arasından en az birinin kilit denetim konusu olarak belirlenememesi çok istisnai bir durumdur (BDS 701: prg. A59). Bununla birlikte, mevzuatın konunun halka açıklanmasına izin vermemesi durumlarda veya konunun açıklanmasının doğuracağı olumsuz sonuçların kamu yararını aşacağı bekleniyorsa, denetçi, denetim raporunda kilit denetim konularını açıklamayabilir.

Bunun dışındaki durumlarda her bir kilit denetim konusunun denetim raporunda açıklanması gerekmektedir (BDS 701: 14).

Kilit denetim konuları denetim raporunda, görüşün dayanağının belirtildiği kısmın altında yer almalıdır. Denetçinin görüşüne yakın bir yerde yer alması, kilit denetim konularının raporu inceleyenler tarafından daha kolay fark edilmesini ve bulunabilmesini sağlamaktadır. Kilit denetim konuları bölümünde, konunun neden kilit denetim konusu olarak belirlendiği ve denetimde konunun nasıl ele alındığı belirtilmelidir. Bununla birlikte kilit denetim konusuna ilişkin bir finansal tablo açıklaması varsa bu bölümde söz konusu açıklamaya atıfta bulunulmalıdır (BDS 701: 13).

Kilit denetim konuları, denetim raporunun kilit denetim konuları başlıklı bölümünde, ayrı ayrı alt başlıklar altında sunulmalıdır. Kilit denetim konuları bölümünün giriş cümlesinde, görüşün dayanağı paragrafında açıklanan konuya atıfta bulunulmalıdır. Ayrıca kilit denetim konuları bölümünde, bu konuların denetimde en çok önem arz eden konular olduğu ve denetçinin bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediği belirtilmelidir.

İşletmelerin sürekliliği ile ilgili belirsizlikler, nitelikleri itibarı ile önemli konulardır. İşletmenin belirsizliğine ilişkin önemli belirsizlik, denetçinin görüşünün değişmesine neden oluyor ise görüşün dayanağı paragrafında belirtilir. İşletmenin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlikler finansal tablolarda yeterli şekilde açıklanmış ise denetçi, olumlu görüş verebilir. Bu durumda söz konusu durumun denetim raporunda, “İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Önemli Belirsizlik” başlıklı bir paragrafta açıklanması gerekir (BDS 570: prg. 22) Denetim raporunda işletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizlik paragrafının yer alması durumunda, işletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizlik paragrafı; görüşün dayanağı paragrafının altında, kilit denetim konularına ilişkin paragraf ise işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik paragrafının altında yer almalıdır (BDS 700: prg. 29-30).

Denetçi ihtiyaç duyarsa, denetim raporunda dikkat çekilen hususlar veya diğer hususlar paragraflarına yer verebilir. Denetçinin raporunda hem kilit denetim konularının hem de dikkat çekilen hususlar paragrafının yer alması durumunda ise, dikkat çekilen hususlar paragrafının kilit denetim konuları paragrafının öncesinde mi yoksa sonrasında mı yer alacağı, denetçinin bu paragraftaki bilgilerin nispi önemi konusundaki yargısına bağlıdır (BDS 706: prg. A16) Denetçi tarafından kilit denetim konusu olarak belirlenmiş olan bir konunun dikkat çekilen hususlar veya diğer hususlar paragrafında yer alması, kilit denetim konuları paragrafında yer alması yerine geçemez (BDS 701: prg. A8)

Denetçi, finansal tablolara ilişkin olarak sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüş vermesi durumunda da raporunda kilit denetim konularının olmasını gerekli görebilir. Olumsuz görüş verilmesine neden olan bir konu veya konular nitelikleri itibarı ile kilit denetim konularıdır. Ancak, denetçinin görüşü olumlu görüş dışında bir görüş ise, bu görüşün verilmesine neden olan konu kilit denetim konuları bölümünde değil görüşün dayanağı bölümünde bildirilmelidir (BDS 705: prg. 12). Denetçi, görüşünün olumsuz olması durumunda, görüşünü şekillendiren konunun öneminden hareket edilerek diğer konuların kilit denetim konusu olmadığına hükmedilebilir (BDS 701: prg.7). Ayrıca, BDS 705 (prg.29) e göre denetçinin raporunda görüş vermekten kaçınması durumunda, raporda kilit denetim konuları bölümüne yer verilmemelidir.

3. LİTERATÜR

Denetim raporlarında kilit denetim konularının yer alması gerek uluslararası alanda gerekse ulusal alanda oldukça yeni bir uygulamadır.

Kavut ve Güngör (2018), Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2017 faaliyet yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerikleri açısından analizi etmiştir. 96 işletmenin denetim raporlarının incelendiği bu çalışmada, raporlarda toplam 211 adet kilit denetim konusu bulunduğu ve bunların yüzde 13'ünün hasılatın muhasebeleştirilmesine, yüzde 8'inin şerefiye ve sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testlerine ilişkin olduğu tespit edilmiştir.

Gökgöz (2018), borsada işlem gören ve 15.03.2018 tarihi itibarı ile bağımsız denetim raporları yayımlanmış olan 140 işletmenin bağımsız denetim raporlarını incelediği çalışmada, işletmelerin denetim raporlarında toplam 273 adet kilit denetim konusu olduğu ve bunların 40 tanesinin hasılatla, 37 tanesinin ticari alacaklarla ve 30 tanesinin de maddi duran varlıklarla ilgili olduğu belirlenmiştir.

Uzay ve Köylü (2018) BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan 170 işletmenin denetim raporları üzerinde yaptığı incelemede, hasılat konusunun 69 kez, maddi duran varlıklar konusunun 63 kez ve ticari alacaklar konusunun 61 kez kilit denetim konusu olarak belirtildiğini ortaya koymuştur. Ayrıca çalışmada, alt sektörler bazında kilit denetim konusu dağılımları da incelenmiştir.

Brouwer vd (2016)'nin, Hollanda'da borsa da işlem gören 50 işletmenin denetim raporlarını inceledikleri çalışmada, kilit denetim konularının genellikle muhasebe politikaları ve tahminlerine ilişkin olduğu ve denetçilerin kilit denetim konusu olarak genellikle bilanço kalemlerine odaklandıkları ortaya konmuştur.

ACCA (2018) tarafından Birleşik Krallıklar, Brezilya, Kıbrıs, Nijerya, Oman, Romanya, Güney Afrika, Birleşik Arap Emirlikleri ve Zimbabve de yapılmış denetimlere ait 560 denetim raporunu inceledikleri araştırmada, raporlarda toplam 1621 adet kilit denetim konusu bulunduğu ve kilit denetim konuların 162 tanesinin varlıklarda değer düşüklüğüne, 102 tanesinin hasılatla, 95 tanesinin şüpheli alacak karşılıklarına, 90 tanesinin ise şerefiyede değer düşüklüğüne ilişkin olduğu, araştırmaya dahil olan işletmeler arasından işletme başına kilit denetim konusu ortalamasının en yüksek olduğu ülkenin Birleşik Krallıklar olduğu tespit edilmiştir.

Akdoğan ve Bülbül (2017), BİST 100'de işlem gören işletmelerin 2017 yılına ait denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularını inceledikleri araştırmalarında, en çok bildirilen kilit denetim konusunun hasılat olduğu, hasılat konusunu sırasıyla maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ve karşılıklar/yükümlülükler konularının takip ettiğini tespit etmiştir. Ayrıca araştırmada en çok kilit denetim konusunun 81 adet ile imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelere ait denetim raporlarında yer aldığı ve 75 adet ile mali kuruluşların ikinci sırada olduğu ortaya konmuştur.

Pinto ve Morais (2018), FTSE 100, CAC 40 VE AEX 25 endekslerinde işlem gören ve 2016 yılına ait denetim raporlarında kilit denetim konuları bölümü yer alan işletmelerin özellikleri ve kilit denetim konuları arasındaki ilişkiyi incelemiştir. Çalışmada işletmelerin faaliyet bölümleri (diğer bir ifadeyle karmaşıklık düzeyleri) ve denetim ücreti ile kilit denetim konuları arasında pozitif bir ilişki olduğunu ortaya konmuştur.

Çalışmamızda BİST imalat endeksinde yer alan işletmelerin 2017 yılına ait denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelenmiştir. Ülkemizde, denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verilmesinin ilk uygulaması halka açık işletmelerde 2017 yılı denetim raporlarında yapılmıştır. Çalışmamızda kilit denetim konuları; imalat sektörü, imalat sektöründeki alt sektörler ve denetim firmaları açısından incelenerek değerlendirilmiştir.

4. METODOLOJİ

BDS 701, 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe konmuştur. 2017 yılı borsada işlem gören işletmelerde uygulamanın yapıldığı ilk dönemdir. 21 Ocak 2019 tarihi itibarı ile, BİST'te faaliyet gösteren toplam 514 işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerin 180 tanesi imalat sektöründe faaliyette bulunmaktadır. Çalışmamızda 21 Ocak 2019 tarihi itibarı ile BİST İmalat sektöründe faaliyette bulunan toplam 177 işletmenin 2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir. 3 işletme bağımsız denetim raporuna ulaşamadığı için incelenememiştir. İmalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporları Kamu Aydınlatma Platformunun web sayfasından elde edilmiştir (<https://www.kap.org.tr/tr/bildirim-sorgu>). Çalışmanın amacı, imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin, 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularını inceleyerek uygulama konusunda bilgi sahibi olmak ve alt sektörler itibarı ile kilit denetim konularının dağılımlarını incelemektir.

5. BULGULAR

Çalışmada BİST İmalat Sektöründe faaliyette bulunan 177 işletmenin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir. BİST İmalat Sektörü 9 alt sektöre ayrılmaktadır. Tablo 1'de BİST İmalat Sektörü'nün alt sektörlerinde faaliyette bulunan işletme sayıları ve alt sektörler itibarı ile işletmelerin denetim raporlarında yer alan kilit denetim sayıları yer almaktadır.

Tablo 1. BİST İmalat Sektörünün Alt Sektörlerinde Yer Alan İşletme Sayıları Ve Alt Sektörler İtibarı İle Kilit Denetim Sayıları

ALT SEKTÖR	Toplam İşletme Sayısı	KDK Sayısı/İşletme Sayısı							Toplam KDK Sayısı
		0	1	2	3	4	5	6	
KİMYA, PETROL KAUÇUK VE PLASTİK ÜRÜNLER	33	3	13	10	4	2	1	0	58
METAL EŞYA, MAKİNE VE GEREÇ YAPIM	29	0	9	13	3	1	3	0	63
GIDA, İÇKİ VE TÜTÜN	28	4	10	6	6	1	0	1	50
TAŞ VE TOPRAĞA DAYALI	27	0	7	11	7	2	0	0	58
DOKUMA, GİYİM EŞYASI VE DERİ	21	1	5	11	2	1	1	0	42
METAL ANA SANAYİ	17	0	3	9	3	1	1	0	39
KAĞIT VE KAĞIT ÜRÜNLERİ, BASIM VE YAYIN	13	0	4	5	1	2	0	1	31
ORMAN ÜRÜNLERİ VE MOBİLYA	6	0	2	2	2	0	0	0	12
DİĞER İMALAT SANAYİİ	3	0	1	1	0	1	0	0	7
Toplam	177	8	54	68	28	11	6	2	360

Tablo 1’de görüldüğü gibi imalat sektöründe faaliyette bulunan 177 işletmenin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında toplam 360 adet kilit denetim konusu yer almaktadır. BİST imalat sektöründe işletmelerin en fazla sayıda oldukları alt sektör Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü’dür. Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü’nde 33 işletme faaliyette bulunmaktadır. Bu işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarında toplam 58 adet kilit denetim konusu yer almaktadır. İmalat sektöründe faaliyette bulunan 29 işletme Metal Eşya, Makine Ve Gereç Yapım alt sektöründe yer almaktadır. İşletme sayısı açısından, Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü’nden daha az işletmenin faaliyette bulunduğu bir alt sektör olmasına rağmen, en fazla kilit denetim konusu Metal Eşya, Makine Ve Gereç Yapım sektöründeki işletmelerin denetim raporlarında yer almıştır (Toplam 63 adet kilit denetim konusu). Ayrıca, Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler Sektörü’ndeki 3, Gıda, İçki Ve Tütün sektöründeki 4, Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri sektöründeki 1 işletmenin denetim raporlarında kilit denetim konusu yer almamaktadır. Dolayısıyla 177 işletmenin yüzde 4,52’sinin denetim raporunda kilit denetim konusu bulunmamaktadır. Bununla birlikte 68 işletmenin bağımsız denetim raporunda ikişer adet ve 54 işletmenin bağımsız denetim raporunda da birer adet kilit denetim konusu bulunmaktadır. 2 işletmenin denetim raporunda da altışar adet kilit denetim konusuna yer verilmiştir.

BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin denetim raporlarında yer alan görüş türleri ve kilit denetim konusu sayıları Tablo 2 ‘de görülmektedir.

Tablo 2. BİST İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Denetim Raporlarındaki Görüş Türleri ve Kilit Denetim Konusu Sayıları

Görüş Türü	Toplam İşletme Sayısı	Kilit Denetim Konusu Sayısı/İşletme Sayısı						
		0	1	2	3	4	5	6
Olumlu	160	4	51	60	28	10	5	2
Sınırlı Olumlu	16	3	3	8		1	1	
Görüş Vermekten Kaçınma	1	1						
Toplam	177	8	54	68	28	11	6	2

Tablo 2 de görüldüğü gibi, 177 işletmenin yalnızca bir tanesinin denetimi sonucunda görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş bildirilmiştir. BDS 701'e göre görüş vermekten kaçınma şeklindeki görüş türünün bildirildiği raporda kilit denetim konularına yer verilmemelidir. Dolayısıyla uygulama denetim standartları ile uyumludur. Bununla birlikte altışar adet kilit denetim konusunun bulunduğu 2 denetim raporunda olumlu görüş bildirilmiştir. Nitekim, kilit denetim konuları işletmelerin denetim sürecinde ele alınan, görüşün oluşturulması aşamasında değerlendirilen ancak ayrı bir denetim görüşü verilmeyen konulardır.

Tablo 3'de BİST İmalat Sektörü'nde faaliyette bulunan işletmelerin 2017 denetim raporlarını denetleyen denetim firması türleri, denetim firmalarının denetledikleri işletme sayıları, denetim raporunda kilit denetim konusu bulunmayan işletmelerin denetim firması türüne göre dağılımı ve kilit denetim konularına ilişkin finansal tablo dipnotu belirtilmeyen rapor sayısının denetim firması türlerine göre dağılımına ilişkin bulgulara yer verilmiştir.

Tablo 3. Denetim Firması Türleri, Kilit Denetim Konusu İçermeyen Rapor Sayıları ve Kilit Denetim Konularına İlişkin Finansal Tablo Dipnotu Belirtilmeyen Rapor Sayısı İlişkisi

Denetim Firması	Denetim Firması Sayısı	Denetlenen İşletme Sayısı	Kilit Denetim Konusu Bulunmayan Rapor Sayısı	Kilit Denetim Konularına İlişkin Dipnot Belirtilmeyen Rapor Sayısı
Dört Büyük Denetim Firması	4	90	0	7
Uluslararası Kuruluşlara Üye Denetim Firmaları	20	49	3	7
Yerel Denetim Firmaları	21	38	5	7
Toplam	45	177	8	21

Tablo 3'de görüldüğü gibi BİST İmalat Sektöründe faaliyette bulunan 177 işletmenin denetim raporları toplam 45 denetim firması tarafından denetlenmiştir. Bu denetim firmaları dört büyük denetim firması (PWC, KPMG, Ernst& Young ve Deloitte), uluslararası denetim kuruluşlarına üye denetim firmaları ve yerel denetim firmaları şeklinde sınıflandırılmıştır. Dört büyük denetim firması tarafından denetlenen işletme sayısı 90'dır. BİST İmalat Sektörü'nde faaliyette bulunan işletmelerin 49 tanesinin denetimi 20 farklı uluslararası kuruluşlara üye

denetim firması tarafından yapılmıştır. 21 adet yerel denetim firması ise 177 işletmenin yalnızca 38 tanesinin denetimini gerçekleştirmiştir. Bununla birlikte büyük denetim firmaları tarafından hazırlanan denetim raporlarının hepsinde kilit denetim konusu bulunmaktadır. Uluslararası denetim kuruluşlarına üye denetim firmaları tarafından denetlenen 50 işletmenin 3 tanesinin, yerel denetim firmaları tarafından denetlenen 38 işletmenin 5 tanesinin denetim raporlarında kilit denetim konusu bulunmamaktadır. Ayrıca dört büyük denetim firması tarafından hazırlanan raporların yüzde 7,78’inde, uluslararası denetim kuruluşlarına üye denetim firmaları tarafından hazırlanan raporların yüzde 17’ünde ve yerel denetim firmaları tarafından hazırlanan raporların yüzde 33,33’ünde kilit denetim konusunun ilişkili olduğu finansal tablo dipnotu belirtilmemiştir.

Tablo 4’te kilit denetim konuları içerikleri ve alt sektörler bazında sınıflandırılmıştır. İmalat sektöründe faaliyette bulunan 177 işletmenin denetim raporlarında toplam 360 adet kilit denetim konusu bulunmaktadır. Kilit denetim konularının içerikleri incelendiğinde, denetim raporlarının 72’sinde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kilit denetim konusu bulunduğu görülmüştür. Diğer bir ifadeyle, işletmelerin yüzde 41’inin denetimleri yapılırken, denetçiler hasılatın muhasebeleştirilmesi ile ilgili daha fazla çaba sarf etmiştir. BDS 240 (prg. 26), bağımsız denetimde hasılatın, hile riski taşıdığı varsayımı ile ele alınması gerektiği ifade edilmektedir. Bununla birlikte BDS 701, denetçilerin, kilit denetim konularını belirleme konusunda muhakemelerini kullanırlarken önemli yanlışlık riski yüksek alanlara odaklanmaları gerektiği vurgulanmaktadır.

Tablo 4’te görüldüğü gibi, 89 adet kilit denetim konusu, finansal araçlara ilişkindir ve bunların 59 tanesinin konusu ticari alacaklar ve ticari alacaklarda değer düşüklüğüdür. Diğer bir ifade ile imalat sektöründe yapılan 177 bağımsız denetimin 59’unda ticari alacaklar ve ticari alacaklarda değer düşüklüğü, denetçilerin, denetimde en çok üzerlerinde durdukları, önemli olarak nitelendirdikleri konu olmuştur. Kilit denetim konularının 66 tanesi maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayri menkullere ilişkindir. Bu kilit denetim konularından 65 tanesi yeniden değerlendirme ve amortismanlarla ilgilidir. 41 adet kilit denetim konusu stoklar ve stok değer düşüklüğü ile ilgilidir. Varlıklarda değer düşüklüğüne ilişkin olan 18 kilit denetim konusunun 12 tanesi sınırsız ömürlü maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü ile ilgilidir. Ticari alacaklarda, stoklarda ve maddi duran varlıklarda değer düşüklüğünün hesaplanması, yeniden değerlendirme ve amortisman uygulamaları, yönetimin muhakemelerde bulunduğu alanlardır. BDS 701’de, denetçilerin, kilit denetim konularını belirlerken yönetimin muhakemede bulunduğu alanlara odaklanması gerektiği ifade edilmektedir.

Kilit denetim konularının 6 tanesinin içeriği işletme birleşmeleridir. İşletme birleşmeleri, işletmelerin muhasebe sistemleri açısından alışılmadık uygulamalardır. Nitekim BDS 701’ de, denetçilerin kilit denetim konularını belirlerken, dönem içinde gerçekleşen önemli olaylara odaklanmaları gerektiği ifade edilmektedir.

Tablo 4’te görüldüğü gibi 7 işletmenin denetim raporunda denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir. Bu raporlarda, denetçi geçişi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesine ilişkin bilgiye, diğer hususlar paragrafında da yer verilmiştir. Nitekim, BDS 701’de denetimde diğer hususlar paragrafının yer almasının, konunun kilit denetim konuları paragrafında yer almasının yerine geçemeyeceği belirtilmektedir.

Tablo 4. Kilit Denetim Konularının İçerikleri ve Alt Sektörlere Göre Dağılımı

KİLİT DENETİM KONUSU	KDK Sayısı	KİMYA, PETROL KAUKÇUK VE PLASTİK ÜRÜNLER	METAL EŞYA, MAKİNE VE GEREÇ YAPIM	GIDA, İÇKİ VE TÜTÜN	TAŞ VE TOPRAĞA DAYALI	DOKUMA, GİYİM EŞYASI VE DERİ	METAL ANA SANAYİ	KAĞIT VE KAĞIT ÜRÜNLERİ, BASIM VE YAYIN	ORMAN ÜRÜNLERİ VE MOBİLYA	DİĞER İMALAT SANAYİİ
FİNANSAL ARAÇLAR	TOPLAM 89 KDK									
Ticari Alacaklar Ve Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü	59	17	12	5	4	5	6	7	2	1
Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar	1		1							
Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri	1			1						
Finansal Yatırımlar	3	1		1		1				
Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi	3	1	2							
Türev Araçların Ölçülmesi Ve Muhasebeleştirilmesi	2		1	1						
Finansal Borçlar	10	2	2	1		3	1	1		
İhtiyati Tedbir Kapsamında Borç Yapılandırılmaları	1			1						
Ticari Borçlar	3		1	1			1			
Kredi Sözleşmelerine Göre Belirlenen Finansal Oranlara Uyumluluk	1						1			
Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar	5				4			1		
HASILATIN MUHASEBELEŞTİRİLMESİ	TOPLAM 73 KDK									
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	72	7	13	9	12	10	11	6	2	2
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Kira Gelirleri	1			1						
MADDİ DURAN VARLIKLAR VE YATIRIM AMAÇLI GAYRİMENKULLER	TOPLAM 66 KDK									
Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme Ve Amortisman Hesaplanması	42	8	6	7	4	8	4	3	2	
Maddi Duran Varlıklarda VE Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Amortisman	1				1					

Faaliyet Kiralaması	1									1
Yapılmakta Olan Yatırımların Maddi Duran Varlıklara Transferi, Yararlı Ömürleri Ve Amortisman	4		1		1		1	1		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller Ve Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi	6			1		2	2	1		
Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi	12	1		3	2	3	1	2		
STOKLAR	TOPLAM 41 KDK									
Stoklar Ve Stok Değer Düşüklüğü	41	8	6	10	1	6	4	2	3	1
GELİR VERGİLERİ	TOPLAM 19 KDK									
Vergi Varlık Ve Yükümlülükleri	17	3	1		8	1	3		1	
Kurumlar Vergisi İstisnaları	2	1						1		
VARLIKLARDA DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ	TOPLAM 18 KDK									
Bağlı Ortaklıklar İçin Değer Düşüklüğünün Değerlendirilmesi	2						1	1		
İştiraklerin Geri Kazanılabilirliği	1	1								
Sınırsız Ömürlü Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	12	1	3	2	4		1	1		
Maddi Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü	3				2			1		
KARŞILIKLAR, KOŞULLU BORÇLAR VE VARLIKLAR, ÇALIŞANLARA SAĞLANAN FAYDALARA İLİŞKİN KARŞILIKLAR	TOPLAM 16 KDK									
Garanti Karşılıkları	3		3							
Karşılıklar, Koşullu Varlık Ve Yükümlülükler	1	1								
Vergi Cezalarına İlişkin Ayrılan Karşılıklar	1					1				
Kıdem Tazminatı Karşılığı	7		1		2	1	1	1	1	
Kıdem Tazminatı Karşılıkları Ve İzin Yükümlülükleri	4	1			3					
	TOPLAM 16 KDK									

KONSOLIDASYON VE İŞLETME BİRLEŞMELERİ	TOPLAM 10 KDK									
İşletme Birleşmeleri	6	1	1	2	1	1				
Konsolidasyon	4	2					1	1		
BORÇLANMA MALİYETLERİ	TOPLAM 7 KDK									
Borçlanma Maliyetlerinin Aktifleştirilmesi	7		2		4			1		
İLİŞKİLİ TARAF AÇIKLAMALARI	TOPLAM 7 KDK									
İlişkili Taraf İşlemleri	7		1	2	1		1		1	1
MADDİ OLMAYAN DURAN VARLIKLAR	TOPLAM 3 KDK									
Aktifleştirilmiş Geliştirme Maliyetleri	3	1	2							
DİĞERLERİ	TOPLAM 11 KDK									
Canlı Varlıklar	1			1						
Kur Farklarının Muhasebeleştirilmesi	1						1			
Muhasebe Politikası Değişikliği	1			1						
Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri	1									1
Denetçi Geçiş Ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi	7	1	2		4					
TOPLAM	360	58	63	50	58	42	39	31	12	7

6. SONUÇ

Çalışmamızda, BİST İmalat sektöründe faaliyet gösteren 177 işletmenin denetim raporunda yer alan kilit denetim konuları incelenmiştir. BİST’te 21.01.2019 tarihi itibarı ile toplam 514 işletme bulunmaktadır. Bu çalışma kapsamında incelenen işletmeler, BİST’te işlem gören işletmelerin yaklaşık olarak yüzde 34’ ünü oluşturmaktadır.

Çalışma kapsamında incelenen ve BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin en yoğun olduğu alt sektör kimya, petrol, kauçuk ve plastik ürünler alt sektörüdür. İşletme sayısının en fazla olduğu ikinci alt sektör metal eşya, makine ve gereç yapım alt sektörüdür. Ancak metal eşya, makine ve gereç yapım alt sektöründeki işletmelerin denetim raporlarında bulunan kilit denetim konusu sayısının toplamı, diğer alt sektörlerdeki işletmelerin denetim raporlarındaki kilit denetim konusu sayısından fazladır. İncelenen 177 işletmenin yüzde 4,52’sinin denetim raporunda kilit denetim konusu bulunmamaktadır. Kilit denetim konuları, denetçilerin denetim sürecinde azami önem gösterdikleri konulardır. BDS 701’in A.59. paragrafında; borsada işlem gören işletmelerin denetimlerinde, üst yönetime bildirilen konuların en az bir tanesinin kilit denetim konusu olarak belirlenmemesinin çok istisnai bir durum olduğu belirtilmektedir. Ancak, mevzuatın, konunun halka açıklanmasına izin vermemesi veya konunun halka açıklanmasının doğuracağı olumsuz sonuçların kamu yararını aşacağı bekleniyorsa denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmeyebilir. Ayrıca, denetçinin raporunda, görüş vermekten kaçınması durumunda BDS 705 uyarınca kilit denetim konularına yer verilmez. Çalışmamız kapsamında incelenen denetim raporlarının 8 tanesinde kilit denetim konusu yer almamaktadır. Bu işletmelerin yalnızca 1 tanesinin raporunda görüş vermekten kaçınılmıştır. Geri kalan 7 işletmenin denetim raporlarında kilit denetim konusunun yer alamaması düşündürücüdür. Görüş vermekten kaçınılan işletmenin bağımsız denetimi uluslararası kuruluşlara üye bir denetim firması tarafından denetlenmiştir. Kilit denetim konusu yer almayan diğer denetim raporlarının 2’si uluslararası kuruluşlara üye olan denetim firmaları tarafından, 5’i ise yerel denetim firmaları tarafından denetlenmiştir. Dört büyük denetim firması tarafından 90 işletmenin bağımsız denetimi yapılmıştır ve tüm denetim raporlarında kilit denetim konusu bulunmaktadır. Uluslararası kuruluşlara üye denetim firmaları tarafından denetlenen işletmelerin yüzde 4’ünde (görüş bildirmekten kaçınılan denetim raporu hariç olmak üzere) ve yerel denetim firmaları tarafından denetlenen işletmelerin yüzde 13’ünün denetim raporlarında kilit denetim konusu bulunmamaktadır. Yerel denetim firmaları, dört büyük denetim firmasına ve uluslararası kuruluşlara üye denetim firmalarına nazaran çok daha fazla oranda kilit denetim konusu içermeyen denetim raporu hazırlamıştır. Bu durum yerel denetim firmalarının konuya hala tam olarak vakıf olmamış olmalarından ileri geliyor olabilir. Ayrıca BİST İmalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin denetim raporları incelenirken, yerel bir denetim firması tarafından yazılmış olan bir raporda kilit denetim konuları arasında yer alan bir konunun, aynı zamanda sınırlı olumlu görüşün dayanağı paragrafında, görüşün dayanağı olarak da belirtildiği tespit edilmiştir. Oysa BDS 701’e göre, denetçinin görüşü olumlu görüş dışında bir görüş ise, bu görüşün verilmesine neden olan konu kilit denetim konuları bölümünde değil görüşün dayanağı bölümünde bildirilmelidir. Dolayısıyla uygulama, BDS 701’e uygun değildir.

Çalışmada incelenen işletmelerin 2 tanesinin raporunda 6’şar adet kilit denetim konusu bulunmaktadır. Bu raporlarda olumlu görüş bildirilmiştir. Ayrıca 5’er adet kilit denetim konusu yer alan rapor sayısı 6’dır. Bu raporların da 5’inde olumlu, 1’inde de sınırlı olumlu görüş bildirilmiştir. Dolayısı ile raporlarda yer alan kilit denetim konularının sayısı ile görüş türü arasında bir ilişkinin olmadığı söylenebilir ki bu durum da BDS 701 ile uyumludur.

BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılına ait finansal tabloları toplam 45 denetim firması tarafından denetlenmiştir. Bu firmaların yaklaşık olarak yüzde 47'si yerel denetim firmalarıdır. Ancak yerel denetim firmaları, 177 işletmenin yalnızca yaklaşık olarak yüzde 21'ini denetlemiştir. Dört büyük denetim firması 90 işletmenin bağımsız denetimini gerçekleştirmiştir ki bu sayı işletmelerin yaklaşık yüzde 51'idir. Uluslar arası kuruluşlara üye denetim firmaları ise denetimlerin yaklaşık olarak yüzde 28'ini gerçekleştirmiştir.

BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılına ait denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının 72 tanesihasilatın muhasebeleştirilmesine ilişkindir. BDS 701 denetçilerin kilit denetim konularını belirlerken önemli yanlışlık riski yüksek olan alanlara yönelmeleri gerektiğini belirtmektedir. BDS 240 ise; denetçinin hasılatı hile riske taşıdığı varsayımı ile ele almasını gerektirmektedir. Dolayısı ile hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin kilit denetim konusu sayısının fazla olması beklenen bir durumdur.

Kilit denetim konuları içerikleri açısından incelendiğinde, ticari alacaklarda değer düşüklüğü, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirilmesi ve amortismanların hesaplanması stok değer düşüklüğü gibi muhasebe tahminlerinin yapıldığı alanlarda kilit denetim konusu sayılarının fazla olduğu görülmüştür. BDS 701'de denetçilerin kilit denetim konularını belirlerlerken, yönetimin önemli yargılarını içeren alanlara odaklanmaları gerektiği ifade edilmektedir. Dolayısı ile söz konusu alanlarda kilit denetim konusu sayılarının fazla olması beklenen bir sonuçtur.

Bu çalışmada, Türkiye'de BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılına ait denetim raporları incelenmiştir. Çalışmanın amacı BDS 701'in ilk uygulamasına ilişkin çıkarımlarda bulunmaktır. Çalışmanın daha fazla yıla yaygın olarak veya diğer sektörleri de içerecek şekilde genişletilerek yapılması durumunda; işletmeler, sektörler ve denetim firmaları arasında karşılaştırmalar da yapılabilecektir. Çalışmamızın ilerleyen dönemlerde yapılacak olan çalışmalarda, bir karşılaştırma kriteri olması ve bağımsız denetim standartlarının daha etkin bir şekilde uygulanmasına katkı sağlaması umut edilmektedir.

KAYNAKLAR

ACCA (2018), Key audit matters: unlocking the secrets of the audit, https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Key-audit-matters/pi-key-audit-matters.pdf (02.17.2019).

Akdoğan, Nalan- Bülbül, Samet (2019), “Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma”, Muhasebe ve Denetime Bakış, 56: ss.1-24.

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, 16.12.2017 tarihli ve 30272 sayılı Resmi Gazete.

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği, 24.03.2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete.

- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama, 24.03.2017 Tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete.
- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, 09.03.2017 tarihli ve 30002 sayılı resmi gazete
- BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi, 24.03.2017 tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete.
- BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar Ve Diğer Hususlar Paragrafları, 24.03.2017 Tarihli ve 30017 sayılı Resmi Gazete.
- Brouwer, Arjan- Eimers, Peter ve Langendijk, Henk (2016), “The Relationship Between Key Audit Matters in the New Auditor’s Report and the Risk Reported in the Management Report and the Estimates and Judgments in the Notes to the Financial Statements”, <http://archieff.mab-online.nl/downloaden/11851/The-relationship-between-key-audit-matters-in-the-new-auditors-report-and-the-risks-reported-in-the-management-report-and-the-estimates-and-judgments-in-the-notes-to-the-financial-statements> (02.17.2019).
- 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.126-138.
- <https://www.kap.org.tr/tr/bildirim-sorgu> (13.02.2019)
- Kavut, Fatma Lerzan- Güngör, Nevzat (2018), “Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi” , *Journal of Accounting Institute*, 16(59): pp.59-70.
- Pinto, Inês- Morais, Ana Isabel (2018), “What Matters In Disclosures Of Key Audit Matters: Evidence From Europe”, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 30:ss.145-162.
- Uzay, Şaban- Köylü, Çağrı (2018), “Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma”, *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52:ss. 47-70.

