

## Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konuları: Olası Etkileri

Dr. Öğr. Üyesi Tuğçe Uzun Kocamış<sup>1\*</sup>  
Dr. Öğr. Üyesi Gülçin Yıldırım<sup>2</sup>

Geliş tarihi: 10.09.2019  
Kabul tarihi: 11.10.2019

Atıf bilgisi:  
IBAD Sosyal Bilimler Dergisi  
Sayı: Özel Sayı Sayfa: 634-642  
Yıl: 2019

This article was checked by *iThenticate*.  
Similarity Index 19%.

<sup>1</sup>İstanbul Üniversitesi Cerrahpaşa,  
Türkiye, [tugce.uzun@istanbul.edu.tr](mailto:tugce.uzun@istanbul.edu.tr),  
ORCID ID 0000-0001-7769-2621

<sup>2</sup>İstanbul Sebahattin Zaim Üniversitesi,  
Türkiye, [gulcin.yildirim@izu.edu.tr](mailto:gulcin.yildirim@izu.edu.tr),  
ORCID ID 0000-0002-3877-6774

\* Sorumlu yazar

### ÖZ

Kamu Gözetimi Kurumu tarafından 2017 yılında yayınlanan BDS 701 Kilit Denetim Konuları (KDK) standardı ile denetçi raporlarına farklı bir boyut kazandırılması amaçlanırken aynı zamanda denetçinin sorumluluğu da bu standart kapsamında düzenlenmektedir. KDK ile amaçlanan denetçi raporlarının hesap verilebilirliğini ve şeffaflığını sağlayarak iletişim değerini arttırmaktır. Denetimin planlanması sürecinde her işletmeye özgü KDK'nın belirlenmesi önem arz etmektedir. Yatırımcılar açısından değerlendirildiğinde KDK raporların şeffaflık düzeyinin artmasına katkı sağlarken raporların güven düzeyinde azalmaya yol açabilecek ve denetçinin sorumluluğu da artacaktır. Bu çalışmada, kilit denetim konularının BDS 701 Kilit Denetim Konuları çerçevesinde nasıl belirlendiği ve denetçinin raporda vurgulaması gereken konular ve olası etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** Kilit Denetim Konuları, Şeffaflık, Denetçinin Sorumluluğu

## Key Audit Issues in the Independent Auditor's Report: Possible Effects

Dr.Öğr.Ü. Tuğçe Uzun Kocamış<sup>1\*</sup>  
Dr.Öğr.Ü. Gülçin Yıldırım<sup>2</sup>

**First received:** 10.09.2019  
**Accepted:** 11.10.2019

**Citation:**  
*IBAD Journal of Social Sciences*  
**Issue:** Special Issue **Pages:** 634-642  
**Year:** 2019

This article was checked by *iThenticate*.  
Similarity Index 19%.

<sup>1</sup>İstanbul Üniversitesi Cerrahpaşa,  
Türkiye, [tugce.uzun@istanbul.edu.tr](mailto:tugce.uzun@istanbul.edu.tr),  
ORCID ID 0000-0001-7769-2621

<sup>2</sup> İstanbul Sebahattin Zaim Üniversitesi,  
Türkiye, [gulcin.yildirim@izu.edu.tr](mailto:gulcin.yildirim@izu.edu.tr),  
ORCID ID 0000-0002-3877-6774

\* Corresponding Author

### ABSTRACT

IAS 701 Key Auditing Matters (KAM) standard published by the Public Oversight Authority in 2017 aims to give a different dimension to the auditor's reports. The responsibility of the auditor is also regulated under this standard. Intended with KAM is to increase the communication value of auditor reports by ensuring accountability and transparency. During the audit planning process, it is important to determine the KAM specific to each enterprise. From the investors' point of view, the KAM contributes to increasing the transparency of the reports, while it may lead to a decrease in the confidence level of the reports and the responsibility of the auditor will increase. In this study, how the key audit issues are determined within the framework of IAS 701 Key Audit Issues and the issues that the auditor should emphasize in the report and their possible effects are tried to be revealed.

**Keywords:** Key Audit Matters, Transparency, Auditor's Responsibility

## GİRİŞ

Mali tablo kullanıcılarının denetçi raporlarının etkinliğini artırma talepleri üzerine Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, denetim raporunun etkinliğini artırmak ve raporun amaçlanan amaca hizmet etmesini sağlamak amacıyla bir proje başlatmıştır. Bu çalışmanın sonucunda, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı yayınlamıştır. Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumu BDS 701 Kilit Denetim Konuları (KDK) standardını 2017 yılında yayınlamıştır. Bu standardın yayınlanması ile borsada işlem gören işletmeler 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde, 6102 sayılı TTK uyarınca denetime tabi diğer şirketler ise 01.01.2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde denetçi raporlarında KDK bölümüne yer vermektedirler.

BDS 701 KDK standardı ile amaçlanan denetçi raporunun daha şeffaf hale getirilerek ihtiyaca uygun, güvenilir ve anlaşılabilir bilgiler sunmasıdır. Denetçi, KDK belirlerken üst yönetimle veya yönetimden olanlarla yakın temas halinde olacaktır. Her işletmeye özgü farklı KDK’nın belirlenmesi, denetimin planlanması sürecinde denetçi için önemli bir husustur. Denetçinin mesleki kararına göre yürütülen denetim ile ilgili bazı hususları vurgulamanın amacı, daha fazla şeffaflık sağlayarak denetim raporunun iletişim değerini artırmaktır. KDK standardının denetçi tarafından uygulanması ile sadece denetçiler etkilenmeyecek, aynı zamanda üst düzey yetkililer, finansal kurumlar ve yatırımcılar gibi diğer gruplar da etkilenecektir.

Bu çalışmada, kilit denetim konularının BDS 701 Kilit Denetim Konuları standardı çerçevesinde nasıl belirlendiği ve denetçinin raporda vurgulaması gereken konular ve olası etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır.

### 1. Bağımsız Denetim Raporunda Değişiklikler

Denetimin amacı, finansal tabloların güvenilirliğini güçlendirmek ve bu raporların kredisini artırmaktır. Bu amaçla denetçinin sorumluluğu, mesleki standartlara uygun olarak bir denetim yapmak ve sonuçları raporlamaktır (Yanık ve Karataş, 2017, s. 4).

İşletmelerin sürekliliğinin sağlanması işletmelerin içerisinde buldukları koşulları iyi anlamaları ve bu koşullara uyum sağlayabilmeleri için gerekli düzenlemeleri yapmaları ile mümkün olacaktır. Bu süreçte işletmeye ilgi duyanların işletmeye ilişkin bilgi gereksinimlerine cevap verilebilecek düzenlemeler kaçınılmaz olmaktadır. Bilgi kullanıcıları anlaşılır ve güvenilir daha fazla bilgi ihtiyacı içerisindeyler (Kalıpcı Çağırın & Varıcı, 2019, s. 194). Finansal tablo kullanıcıları karar alma süreçlerinde o işletmeye özgün amaçlarına hizmet eden daha nicel, daha açıklayıcı ve güvenilir bilgi edinmek ister. Bununla birlikte değişen çevrede işletmeye ilişkin karar verme süreçlerinde ilgi duyanlar finansal bilgilerin yansın finansal olmayan bilgilere de ihtiyaç duymaktadırlar. Denetim raporunun bu beklentilerin dışında kalması beklenemez.

Denetçi raporu önemli bir iletişim aracıdır. Denetçi raporu ile denetlenen firmanın finansal tablolarına ilişkin olarak finansal bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve dürüst hazırlandığı ile ilgili olarak bir görüş ortaya konulmaktadır (Kavut & Güngör, 2018, s. 60). Kullanılan örnekleme metodu ve muhasebe tahminlerinin artan önemi, denetçinin hem çalışma alanını ve hem de raporlamaya ilişkin sorumluluk kapsamını genişletmesini zorunlu kılmıştır (Biçer & Erol, 2017, s. 73). Denetçi raporundaki bilgilerin bu amaca uygun hale getirilmesi önemli bir değişikliği de ortaya çıkarmaktadır. Denetim raporunun sadece denetim sonucunu ortaya koymasının yansın sürece ilişkin bilgileri de içermesi önemli bir gelişme olarak karşımıza çıkmaktadır (Uludağ, 2017, s. 1-3)

KDK standardı ile denetim rapor içeriğinde yapılması öngörülen değişikliklerle finansal tablo okuyucularının denetim kalitesine ilişkin bakış açılarının olumlu olması beklenmektedir.

### 2. Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularının Sunulması

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu bünyesinde yapılan çalışmaların amaçları ise aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Akdoğan & Bülbül, 2019, s. 3):

- Yönetim ile yatırımcı ve denetçi arasındaki iletişimin artırılması,
- Denetim raporlarına olan güvenin artırılması,
- Şeffaflık ile birlikte bilginin değerinin artırılması,
- Yönetimin denetim raporlarındaki açıklamalarına olan dikkatinin artırılması,
- Mesleki şüphecilğe daha fazla odaklanılmasının sağlanması,
- Finansal raporlama kalitesinin artırılmasıyla kamu yararının gözetilmesi,
- Açıklanacak ilave bilgilerle beklentilerin karşılanarak bilgi açıklarının kapatılması.

Ocak 2015’ de IASB yukarıda belirtilen amaçlarına paralel olarak çalışmaları sonucunda ISA 701 yayınlanmış ve Aralık 2016’dan sonra yürürlüğe konulmuştur. Türkiye’de KGK aynı standardı BDS 701-Kilit Denetim Konularının (KDK) Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi başlığı ile Mart 2017’ de yayınlamıştır ve standart bu tarihten itibaren yürürlüktedir (<http://www.kgk.gov.tr>, 2019).

Bu çalışma ile birlikte aşağıda belirtilen standartlarda gerekli değişiklikler yapılarak yeniden yayınlanmıştır (Doğan, 2018, s. 68):

- BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
- BDS 570 İşletmenin Sürekliliği
- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
- BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
- BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

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 (Uzay & Köylü, 2018, s. 49) BDS 701 No’lu standart denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu düzenlemektedir. Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konuları “Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır.”([www.kgk.org.tr](http://www.kgk.org.tr)).

BDS 701 kilit denetim konularının belirlenmesi, bu konuların bildirilmesi, üst yönetim ile kurulacak diyalog ve nihayetinde belgelendirme olarak dört ana başlık altında sınıflandırılmıştır.

## 2.1 Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetçi öncelikle üst yönetimden bildirilen konular arasından dikkat etmesi gereken öncelikli konuları belirler. Denetçinin bu konuları belirlerken dikkate alması gereken hususlar standartta ilgili paragrafta tanımlanmıştır. Bu hususlar:

- Önemli yanlışlık riskinin daha yüksek olduğu değerlendirilen veya riskli olarak belirlenen alanlar (BDS 315 uyarınca),
- Yönetimin önemli yargularını içeren (örn: belirsizlik içeren muhasebe tahminleri gibi) finansal tablo alanlarıyla ilgili önemli denetçi kararları,
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Denetçi yukarıda belirtilen hususlardan hangilerinin finansal tabloların denetiminde önemli olduğunu belirler ve kilit denetim konularını oluşturur.

## 2.2 Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

Denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi denetçinin finansal tablolara ilişkin oluşturduğu görüşle direkt olarak ilişkilidir (<http://www.kgk.gov.tr>, 2019).

Denetçi kilit denetim konusunu raporun ayrı bir bölümünde belirtir. Denetçi bu detayı Kilit Denetim Konuları başlığı altında alt başlık kullanarak açıklar. Denetçi bu bölümde iki hususu vurgular. Bu hususlar:

- a) Öncelikle kilit denetim konularının, denetçinin mesleki muhakemesi ile finansal tablolara ilişkin en çok önem arz eden konular olduğu,
- b) Özellikle bu konuların finansal tabloların denetimi kapsamında ve denetçi görüşü oluşturulurken ele alındığı belirtilir.

Denetçi raporunda kilit denetim konularına ilişkin ayrı bir denetçi görüşü yer almamaktadır. Denetçi bu durumu kilit denetim konuları başlığı altında vurgular. Standartta kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmediği durumlara ve kilit denetim konuları ile denetçi görüşü ve denetçi raporunun diğer unsurları arasındaki ilişkiye de yer verilmektedir. Bu durumlara aşağıda kısaca açıklanmaktadır:

- **Kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmediği durumlar:** Kilit denetim konusunun denetçi raporunda bildirilmemesi aşağıda belirtilen durumların olması durumunda mümkündür:
  - a) Mevzuatın kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlar.
  - b) Kamuya yapılacak açıklamanın doğuracağı zararın kamuya yararını aşacağı belirlendiği istisnai durumlar.
- **Kilit Denetim Konuları ile Denetçi Görüşü ve Denetçi Raporunun Diğer Unsurları Arasındaki İlişki:** BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğine ilişkin olay ve şartların varlığı ve BDS 705 uyarınca işletmenin finansal tablolarına ilişkin olumlu görüş dışında bir görüşü verilmesine neden olan bir konunun olması niteliği itibarıyla kilit denetim konusu olarak belirtir. Denetçi raporunun Kilit Denetim Konuları bölümünde bu konular açıklanmaz. Denetçi bu konuları ilgili BDS'lere göre raporlar ve KDK bölümünde ilgili bölümlere atıfta bulunur.

### 2.3 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Denetçi BDS 260 gereğince üst yönetimden sorumlu olanlarla zamanında iletişim kurması gerekir. Denetçi kilit denetim konularına ilişkin ilk izlenimlerini üst yönetimle paylaşır ve bu konuları üst yönetimle tartışabilir. Denetçinin üst yönetime kilit denetim konularını zamanında iletmesi gerektiğinde bu konuya ilişkin ilave bilgiler elde etmesine de imkan sağlar.

### 2.4 Belgelendirme

Denetçiden beklenen çalışma kâğıtlarını özenle hazırlamasıdır. Kilit denetim konusunda mesleki muhakeme hangi konuların denetçinin azami özen göstermesi gereken konular olduğuna ve bu konulardan hangilerinin kilit denetim konusu olduğuna karar verilmesini de içerir. Hazırlanan çalışma kâğıtlarıyla da denetçinin mesleki muhakemesi desteklenebilir.

## 3. Kilit Denetim Konularının Sunumunun Olası Etkileri

### 3.1 Literatür Taraması

Aşağıda konuya ilişkin ulusal ve uluslararası düzeyde yapılan çalışmalara yer verilmiştir:

Lazarevcka ve Trepska (2016) tarafından Makedonya'da sertifikalı denetçilere yönelik yapılan anket çalışması ile ISA 700, 705 ve 706'da önerilen değişikliklerin yanı sıra yeni ISA 701'in de bilgi açığını azaltması ve aynı zamanda denetim raporunun iletişim gücünü arttırmasına yönelik beklenti ölçülmeye çalışılmıştır. Bu çalışma sonucunda denetim raporunun yeni şeklinin paydaşların beklentilerini karşılayacağı ve beklentilerin kapanmasına katkıda bulunacağı vurgulanmaktadır. Bununla birlikte çalışma sonucunda; kilit denetim konularına denetim raporunda yer verilmesinin denetim raporunun iletişimsel değerini arttırarak finansal raporlama ve denetim kalitesinin iyileştirilmesine yol açacağı belirtilmektedir.

Uzay ve Köylü (2018) tarafından yapılan çalışmada denetim raporlarında denetçinin hangi Kilit Denetim Konularına en çok dikkat ettiğine ilişkin olarak BIST İmalat Sektöründe bağımsız denetim raporları incelenerek bir çalışma yapılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda en fazla raporlanan kilit denetim konularının; Hasılat, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar ve Stoklar konularında olduğu belirtilmiştir.

Kavut ve Akün (2018) tarafından yapılan çalışmada BİST-100 Şirketlerinin 2017 faaliyet yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen Kilit Denetim Konuları içerikleri analiz edilerek sektörel dağılımları tespit edilmiştir. Araştırma sonucunda denetçilerin aynı sektörlerde benzer konuları önemli bularak bu konuları KDK olarak beyan ettikleri ifade edilmiştir.

Masdor ve Shamsuddin (2018) tarafından Malezya’da yapılan çalışma ile Kilit Denetim Konularına ilişkin açıklamaların yatırımcıların tepkilerine ve denetim kalitesine etkisini ilişkin görüşleri ortaya koymak amacıyla literatür bazlı bir çalışma yapmışlardır. Yapılan bu çalışma sonucunda KDK’ların açıklanmasının yatırımcılar açısından bilgi kalitesini arttırdığından faydalı olduğu ifade edilmektedir.

Gökgöz (2018) tarafından yapılan çalışmada BIST’te işlem gören şirketlerin hangi konuları KDK olarak belirlendiğine ilişkin denetim raporları içerik analizine tabi tutulmuştur. Borsa İstanbul’daki şirketlerin 2017 yılına ilişkin denetim raporlarında en çok belirlenen kilit denetim konularının sırayla; hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili olduğu tespit edilmiştir.

Segal (2019) tarafından yapılan çalışmanın amacı, denetçilerin KDK’na ilişkin gerekliliklerin denetim raporlarının şeffaflığını artırıp artırmadığını, denetçilerin bu uygulamayla birlikte ek risklerle karşı karşıya olup olmadıklarını, varsa riskin nasıl yönetildiğini ve bu durumun müşterileri ile olan ilişkileri üzerindeki etkisini analiz etmektir. Çalışma Güney Afrika’nın önde gelen seçilmiş denetim uzmanları ile yapılan ayrıntılı görüşmeler ile yürütülmüştür. Çalışma sonucunda denetçilerin hangi konunun kilit konu olduğu konusunda farklı görüşlere sahip olduğu ortaya konulmuştur. Denetçiler önemlilik, tarafsızlık, zorluk derecesi ve zamanlılık konusunda farklı yaklaşımlar sergilemektedirler. Ayrıca KDK uygulaması ayrı bir maliyet ve yeni iç kontrol yönetim politikaları gerektirmektedir. Denetçiler KDK uygulamasının nihayetinde daha fazla şeffaflık sağlamadığını vurgulamışlardır.

Asbahr ve Ruhnke (2019) tarafından yapılan deneysel çalışmada amaç, bir muhasebe tahmininin KDK olarak bildirilmesinin, muhasebe tahmini ve bununla ilgili eylem hakkında denetçi kararını etkileyip etkilemediğini analiz etmektedir. Muhasebe tahmininin KDK olarak bildirilmesi durumunda, yapılacak işlemin şüpheli bir işlem olma olasılığının düşük olduğu bulunmuştur. KDK açıklamasının, denetçilerin şüpheli bir işlem olduğu konusundaki muhakemesini etkilemediği göz önüne alındığında, sonuçlar bir karar-eylem açığının varlığına işaret etmektedir. Ayrıca, denetim çalışmalarının KDK sunumundan etkilenmediğine ilişkin kanıtlar bulunmuştur.

Li, Hay ve Lau (2019) tarafından yapılan çalışmada KDK’nın Yeni Zelanda bağlamında denetim kalitesi ve denetim ücretleri üzerindeki etkisi incelenmiştir. Çalışma sonucunda denetim raporlarındaki değişikliklerin denetim kalitesi üzerinde olumlu etkisi olduğu tespit edilmiştir. Bununla birlikte denetim kalitesindeki iyileşmeye paralel denetim ücretlerinde artış olduğu ve yüksek denetim ücretlerinin yeni denetim standartlarının uygulanmasının maliyetli olabileceği iddiasını desteklediği araştırma sonuçlarındandır.

Kalıpçı ve Çağırın (2019) tarafından Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren imalat sektörüne ait işletmelerin 2017 yılı denetim raporları içerik bakımından analiz edilmiştir. Yapılan çalışmada denetim raporları KDK sunulma şekilleri, alt sektör, denetim kuruluşu ve görüş türü bakımından analize tabi tutulmuştur. Analiz sonuçlarına göre alt sektörlerle ve bağımsız denetçi görüş türüne göre işletmelerin KDK sayısında anlamlı bir farklılığın olmadığı, bağımsız denetim kuruluşları bakımından ise işletmelerin KDK sayıları arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Akdoğan ve Bülbül (2019) tarafından yapılan çalışmada Türkiye’deki BIST 100 endeksinde yer alan firmaların 2017 yılındaki bağımsız denetim raporları incelenmiş ve bu yeni denetim raporlarının en belirgin özelliği olan kilit denetim konuları ele alınarak, bağımsız denetim şirketlerinin kilit denetim konularına yönelik yaptığı çalışmalar detaylarıyla analiz edilmiş ve ilk uygulama sonuçları değerlendirilmiştir. Sonuç olarak Türkiye’de bildirilen kilit denetim konuları sayısının sektörler ve firmalar yönünde farklı aralıklarda olduğu tespit edilmiştir.

Türkiye’de yapılan alan çalışmaları KDK’ların hangi başlıklar altında sınıflandırdığının tespitine yönelik denetçi raporlarının içeriklerinin analizinin ağırlık kazandığı görülmektedir. Uluslararası literatür incelendiğinde de alan çalışmalarının KDK’ların denetim kalitesine ve denetçi raporunun iletişim değerine etkisi ön plana çıkmaktadır.

### 3.2 Kilit Denetim Konularının Sunumunun Olası Etkileri

KDK’ların sunumunun denetçi raporuna olası etkileri aşağıdaki başlıklar altında tartışılmaktadır:

#### 3.2.1. Denetim Görüşü

Finansal tabloların denetlenmesinin amacı, denetçinin, finansal tabloların uygulanabilir bir finansal raporlama çerçevesine uygun olarak, tüm açılardan hazırlanmış olup olmadığına dair bir fikir bildirmesini sağlamaktır. Bu fikir denetim şirketi tarafından, hem Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA’lar) ve aynı zamanda denetim firmasının kendi iç politikalarına uygun olarak beyan edilmektedir.

Yapılan çalışmalar yatırımcıların denetim raporlarında yer alan denetim görüşüne ilişkin güven problemi yaşadıklarını ortaya koymaktadır (Cordos & Fulop, 2015). Dolayısıyla finansal tablo kullanıcıları denetçi görüşüne ilişkin ilave güvence arayışı içindedirler. Kullanıcılar tarafından güvenli bulunmayan bir denetim raporunun hiçbir değer ifade etmeyeceği açıktır.

Bu açıdan ele alındığında, denetçi görüşü ve denetçinin bu görüşe ulaşmak için kullandığı mekanizmalar ve uyguladığı yöntemler doğal olarak kilit öneme sahiptir.

BDS 701, 8. Paragraf kilit denetim konularını tanımlarken denetçi görüşüne vurgu yapar. Akabinde 9. paragraf da önemli konuların neler olabileceğine ilişkin örnekler verir ve önemliliğin belirlenmesinde mesleki yargının kullanılması gerekir.

#### 3.2.2. İşletmenin Sürekliliği

Denetim görüşünün oluşturulmasında mutlak surette işletmenin sürekliliğine ilişkin denetçi tarafından analizlerinden yapılması gerekir. BDS 1 işletmenin sürekliliği varsayımına dayanılarak mali tabloların hazırlanmasına vurgu yapar. Ayrıca denetçi işletmenin sürekliliğine ilişkin incelemelerini BDS 570 “İşletmenin Sürekliliği” standardına uygun şekilde gerçekleştirir. İlave olarak BDS 700 standardı da denetçinin denetim görüşüne ulaşabilmek için işletmenin sürekliliği konusunda ikna olmasını gerektirir. İşletmenin sürekliliği konusu denetim raporunun en temel konularından biri olmakta ve yatırımcıların kararlarında büyük önem arz etmektedir. Bu bağlamda bu kavram daima bir kilit denetim konusu olarak karşımıza çıkacaktır.

#### 3.2.3. Olası Etkiler

KDK’nın sunumunun asıl amacı yatırımcıların ihtiyacı olan kilit bilgilere erişimi kolaylaştırmak ve denetim raporunun değerini artırmaktır. Yukarıda belirttiğimiz üzere hangi konuların kilit konu olması gerektiğine karar vermenin denetçinin takdirine bağlı olduğu gerçeği bu noktada bir kaygı unsuru olarak karşımıza çıkmaktadır. Elbette ki denetçi mesleği icrası sırasında mesleki şüphecilik ve mesleki yargısını kullanacaktır.

Kilit denetim konuları kapsamında bir takım bilgilerin müşterinin açıklanmasını istemediği stratejik karar veya ürün ile ilgili olması durumunda gerçek ayrıntıların denetçi tarafından açıklanmayacağı öngörülmekle birlikte, denetçi, devam eden endişelerin gözden geçirilmesinin nasıl ele alındığını kanıtlamak zorunda kalacak ve müşterisinin stratejik planları hakkında fikir verebilme durumunda kalabilecektir. Ayrıca KDK’nın sunumu sırasında denetçinin yürütülen denetim prosedürlerini açıklaması denetim firmasını dış inceleme benzeri bir risk ile karşı karşıya bırakabilme olasılığını da getirebilecektir.

Diğer bir husus ise mevcut raporlar incelendiğinde KDK’na ilişkin açıklamaların belirli bir şablon çerçevesinde ve birbirine benzer olması durumudur. Bu durum KDK’nın zamanla basmakalıp bir hale gelebilme potansiyelini barındırdığı konusunda endişe yaratmaktadır. KDK her bir müşteri bazında müşteriye özel olarak hazırlanmalıdır.

Diğer bir endişe, getirilen yeni uygulamaların mesleğin karşı karşıya kaldığı sorunların daha da artmasına neden olabileceği ve meslek mensuplarının iş tatmini noktasında memnuniyetsizliklerini artıracacağı yönündedir.

#### 4. Sonuç

Denetim alanında yaşanan gelişmelerin temel amacı denetimin kalitesinin artırılmasıdır. Yatırımcıların denetim raporundan beklentileri değişmiştir ve yatırımcılar bildirilen denetçi görüşünün yanında, denetimin kilit konuları ve bu konuların nasıl ele alındığı konusunda daha fazla şeffaflık istemektedirler.

Bu açıdan denetçiler, yatırımcıların endişelerini giderebilmek adına bulgularını daha kapsamlı analizlerle doğrulamaya çalışacaklardır. Raporların şeffaflık düzeyinin artması temelde raporların sorgulanması noktasında bir artışa ve denetim raporlarına olan güven düzeyinde potansiyel bir azalmaya yol açabilecektir. Aynı zamanda zorlu bir meslek olan denetim mesleğine ilave yükler getirebilecektir.

KDK henüz yeni bir kavram olması açısından literatürde fazlaca çalışma bulunmamaktadır. Bu nedenle bu çalışmada da detaylı bir analiz yapılamamıştır. İzleyen çalışmalarda KDK'na ilişkin olası sonuçlar ve denetim mesleği üzerindeki etkisini tahmin etmek için bir model oluşturularak, daha detaylı analizlerin yapılması önerilmektedir.

#### KAYNAKÇA

- Akdoğan, N., & Bülbül, S. (2019). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde BİST 100 şirketlerindeki ilk uygulama sonuçlarının değerlendirmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (56), 1-24.
- Asbahr, K., & Ruhne, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *Internal Journal of Audit.*, 23(2), 165-180.
- Biçer, A. A., & Erol, S. (2017). UDS 701 kapsamında denetimde tespit edilen kilit bulguların finansal bilgi kullanıcılarına sunulması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, 12(47), 71-84.
- Cordos, G.-S., & Fulop, M.-T. (2015). Understanding audit reporting changes: Introduction of key audit matters. *Journal of Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128-152.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi ve borsa İstanbul'da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 126-138.
- <http://www.kgk.gov.tr> 15 Haziran 2019 tarihinde [http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS701\(20160908\).pdf](http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/BDS701(20160908).pdf) adresinden erişildi.
- Kalıpçı Çağırın, F., & Varıcı, İ. (2019). Bağımsız denetim standardı (BDS) 701 çerçevesinde kilit denetim konuları: Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründeki işletmelerin denetim raporları üzerine bir analiz. *International Journal of Economic and Administrative Studies*, 22, 193-208.
- Kavut, F. L., & Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST 100 şirketlerinin 2017 analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- Lazarevska, Z., & Trepeska, M. (2016). The new audit report seen through the prism of the certified auditors – Research in the republic of Macedonia. *Economic Development*, 1-2, 91-114.
- Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. *Pacific Accounting Review*, 3(1), 110-132.



Masdor, N., & Shamsuddin, A. (2018). The implementation of ISA 701-Key audit matters: A review. *Global Business and Management Research: An International Journal*, 10(3), 1107-1115.

Segal, M. (2019). Key audit matters: insight from audit experts. *Meditari Accountancy Research*, 20(1), 472-494.

Tulek, B., & Jelovita, A. (2018). The key audit matters as an element of the independent auditor's report - A booster to the corporate governance. *Intereulaweast*, V(2), 241-276.

Uludağ, S. (2017). Değişen bilgi gereksinimi ve bağımsız denetçi raporundaki yenilikler. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (10/Özel Sayı), 1-13.

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

Yanık, S., & Karataş, M. (2017). Denetim raporlarının geleceği: Yeni düzenlemeler ve ülke uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (73), 1-25.