

## BDS 701 KAPSAMINDA KİLİT DENETİM KONULARININ ÜLKELER BAĞLAMINDA ANALİZİ\*

Arş. Gör. Dr. Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN\*\*

Teorik İnceleme  
(Theoretical Research)

Muhasebe ve Finans  
Araştırmaları Dergisi  
Kasım 2019; 1 (2): 157-167

### ÖZ

Son yıllarda yaşanan muhasebe skandallarıyla birlikte güvenilir, şeffaf ve tarafsız bilgiye olan ihtiyaç giderek artmıştır. Bu ihtiyaçla, finansal tablo kullanıcılarının bilgi gereksinimi doğrultusunda denetim raporlarından beklentileri de değişmektedir. Yeni denetim raporları ile birlikte, denetim raporlarındaki tekdüze format yerini işletmelere özgü olan yeni bir formata bırakmaktadır. Bu sayede denetim raporlarının, kilit denetim konuları bölümünde değinilecek her konu ile birlikte finansal tablo kullanıcıları için daha açıklayıcı olması beklenilmektedir. Bu kapsamda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu'nun (IAASB) çalışmalarının Türkiye'de yansımaları olarak borsada işlem gören işletmeler için 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere BDS 701 yürürlüğe girmiştir. Bu çalışmada, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı çerçevesinde denetim raporları ve kilit denetim konularına değinilerek kilit denetim konuları ile ilgili farklı ülkelerin denetim raporlarından örnekler verilecektir.

**Anahtar Sözcükler:** Yeni Denetim Raporlaması, BDS 701, Kilit Denetim Konuları.

**JEL Kodları:** M41, M42.

APA Stili Kaynak Gösterimi:

Kalipçi Çağiran, F. (2019). BDS 701 Kapsamında Kilit Denetim Konularının Ülkeler Bağlamında Analizi. *Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*. 1 (2), 157-167.

\* Makalenin gönderim tarihi: 22.11.2019; Kabul tarihi: 25.11.2019, iThenticate benzerlik oranı %17

\*\*Ondokuz Mayıs Üniversitesi, [fevziye.kalipci@omu.edu.tr](mailto:fevziye.kalipci@omu.edu.tr), ORCID: [0000-0002-2443-1265](https://orcid.org/0000-0002-2443-1265)

## ANALYSIS OF KEY AUDIT MATTERS WITHIN THE SCOPE OF ISA 701 IN THE CONTEXT OF COUNTRIES

### ABSTRACT

The need for reliable, transparent and objective information has increased along with accounting scandals in recent years. In accordance with the information needs of financial statement users, their expectation from audit reports varies. Along with the new audit reports, the uniform format in the audit reports leaves a new form specific to the companies. In this way, the audit reports are expected to be more explanatory for the financial statement users with each subject mentioned in the key audit matters section. In this sense, as the adoption process of IAASB's Projects, ISA 701 has entered into force for companies traded on the stock market in Turkey to be applied in audits of their financial statements for periods beginning on and after 1 January 2017. This study will address independent auditor's reports and the key audit matters within the framework of newly issued ISA 701 and give examples from the auditor's reports of the different countries related to key audit matters.

**Keywords:** New Audit Reporting, ISA 701, Key Audit Matters.

**JEL Codes:** M41, M42.

### 1. GİRİŞ

Yeni denetim raporlarının hazırlanmasına ilişkin olarak yapılan en önemli yeniliklerden biri, kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesidir.

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardına göre kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, yapılan denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlanarak denetim raporunun iletişim değerini artırmaktır. Belirtilen standartta tanımlandığı şekliyle kilit denetim konuları; denetçilerin mesleki muhakemelerine göre cari dönemdeki finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Bu tanım biraz daha açılırsa üç önemli nokta dikkat çekmektedir.

Bunlardan ilki, BDS 701 gereğince kilit denetim konuları hakkındaki açıklamalar denetçinin muhakemesine dayanılarak yazılacağından benzer kilit denetim konularının açıklanması denetçiden denetçiye farklılık gösterebilecektir. Standartta göre kilit denetim konularına yönelik açıklamaların kapsamı denetçinin yargısına bırakıldığından denetim raporlarının işletmelere özgü olması sağlanabilmektedir.

İkinci olarak; kilit denetim konularının belirlenmesi, cari döneme ait finansal tabloların denetimine ilişkin olduğu için önceki dönemin finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konusu olan bir hususun cari dönem finansal tablolarının denetiminde de kilit denetim konusu olup olmayacağı denetçi tarafından değerlendirilmelidir.

Üçüncü olarak; yeni denetim raporlarında kilit denetim konusu olarak her konuya yer verilmemekte denetim sırasında üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilen konular arasından denetçiler tarafından en fazla üzerinde

durulan konulara yer verilmektedir. Kilit denetim konusu ile ilgili yapılacak açıklamada, konunun denetimde en çok önem arz eden konulardan birisi olma nedeninin ne olduğunun ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığının kullanıcılarca anlaşılmasını sağlayan bir anlatımda sunulması gerekmektedir.

BDS 701'e göre denetim sırasında denetçiler tarafından belirlenen kilit denetim konuları denetim raporlarında "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında ayrı bir başlıkta açıklanmalıdır.

BDS 701 borsada işlem gören işletmeler için 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerine ait tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde zorunlu olarak uygulanacaktır. Standartta denetim raporunda bildirilecek kilit denetim konuları için herhangi bir sayı verilmemektedir. Bununla birlikte, denetçinin denetimde azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren bir konuyu tespit etmemiş olabilmesi dışındaki durumlarda denetim raporunda en az bir tane kilit denetim konusunun belirlenmesi beklenilmektedir. Denetçinin, bildirilecek kilit denetim konusunun olmadığına dair karar vermesi durumunda ise denetim raporunda "Kilit Denetim Konuları" başlığında bu durumu belirten bir açıklamaya yer verilir.

Denetçinin tespit ettiği kilit denetim konularının, "Kilit Denetim Konuları" bölümünde hangi sırayla sunacağına karar vermesi yine denetçinin mesleki muhakemesine bırakılmıştır. Örneğin, kilit denetim konuları denetçinin muhakemesine göre göreceli önemlerine göre sıralanabileceği gibi konuların finansal tablolarda açıklanma sırasına göre de verilebilir.

## 2. KİLİT DENETİM KONULARI KAPSAMINDA ÖRNEKLER

BDS 701'e göre kilit denetim konularının anlaşılmasını teminen, denetçi tarafından denetim raporunda ifade edilen kilit denetim konularının neden seçildiği ve nasıl ele alındığının ifade edilmesi gerekmektedir.

İşletmelerin içinde buldukları sektörler, işletmelerin türleri, faaliyet alanları gibi çeşitli faktörlerin etkisinde denetim raporlarında yer alabilecek kilit denetim konuları da farklılık arz edebilmektedir. Bağımsız denetçiler tarafından yapılan denetim sonucunda işletmelerin denetim raporlarında kilit denetim konusu olarak yer alabilecek konulara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Stok Değerlemesi
- Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi
- Maddi Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü
- Hasılatın Kaydedilmesi
- Gelir Vergisi
- Bilgi Teknolojisi Ortamı ve İç Kontroller
- Yatırımların Değerlemesi
- Swapların Değerlemesi
- Şerefiye ve Diğer Varlık Değer Düşüklüğü

- Finansal Araçların Sınıflandırılması
- Kredi ve Performans Riski

Dört büyük denetim şirketinden biri olan KPMG, denetim raporlarındaki kilit denetim konuları ile ilgili olarak çeşitli ülkeler bazında bazı çalışmalar yapmıştır. Bu kapsamda Avustralya ve Yeni Zelanda Borsaları'nda işlem gören işletmelerin yeni denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları ile ilgili KPMG tarafından ulaşılan tespitlere ilişkin sonuçlar aşağıda verilmektedir.

KPMG'nin 28 Nisan 2017 tarihinde yayınladığı raporda, Aralık 2016 sonu itibariyle Yeni Zelanda Borsası'nda (NZX) işlem gören işletmelerin denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları ile ilgili tespitlere ilişkin bilgi verilmektedir. Bu dönem, Yeni Zelanda için kilit denetim konuları da dahil olmak üzere yeni denetim raporlarının hazırlanması gerektiği ilk dönem olmuştur.

KPMG tarafından yapılan çalışmaya göre, denetim raporlarında yer alan tüm kilit denetim konularının % 60'ını temsil eden ilk dört kilit denetim konusu; Şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar (% 50), Maddi duran varlıklar (% 44), Hasılatın muhasebeleştirilmesi (% 25), Canlı varlıklar (% 25) ile ilgilidir.

*Şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar:* En yaygın kilit denetim konusu, şerefiye ve maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ve bu varlıklardaki değer düşüklüğü ile ilgilidir. Denetçinin denetim raporunda bu konu üzerinde durma nedenleri, şerefiyeye her yıl değer düşüklüğü testi yapma yükümlülüğünün olması ve değerlendirme modellerinde ileriye dönük tahminlerle ilişkili önemli yargıların bulunmasındandır.

*Maddi duran varlıklar:* Arsaların, binaların ve yatırımların değerlendirilmesi ile ilgilidir. Denetçiler, bu varlıkların değerlendirme modellerinde kullanılan varsayımlara odaklanarak bu konuyu kilit denetim konusu olarak belirlemişlerdir.

*Hasılatın muhasebeleştirilmesi:* Rapor edilen hasılat ile ilgili kilit denetim konularından % 75'i sözleşmelerden sağlanan gelirle ilişkilidir. Bunun nedeni, bu işlemler ile ilgili karmaşık hesaplamaların olmasındandır.

*Canlı varlıklar:* Bu kilit denetim konularının tümü, bilanço gününde meyve ağaçlarının değerlendirilmesi veya ağaçlarda kalan hasat edilmemiş meyveler ile ilgilidir. Bu konunun kilit denetim konusu olarak kabul edilmesinin nedeni, değerlendirme modellerinde öznel kararlar ve varsayımların olmasındandır.

KPMG'nin 28 Mart 2017 tarihinde yayınladığı çalışmada ise 31 Aralık 2016'da sona eren döneme ilişkin Avustralya Borsası'nda (ASX 500) işlem gören işletmelerin denetim raporlarındaki kilit denetim konuları ile ilgili tespitler hakkında bilgi verilmektedir. Buna göre, denetim raporlarında bildirilen tüm kilit denetim konularının % 40'tan fazlasını temsil eden ilk dört

kilit denetim konusu; Şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar (% 45), Birleşmeler (% 23), Hasılat (% 23), Vergilendirme (% 21) ile ilgilidir.

*Şerefiye ve maddi olmayan duran varlıklar:* Şerefiyenin yıllık olarak değer düşüklüğünü test etme zorunluluğu ve değerlendirme modellerinde ileriye yönelik tahminlerle ilgili önemli yargıların yer almasından dolayı denetçiler denetim raporlarında bu konu üzerinde çok durmaktadırlar.

*Birleşmeler:* Denetçiler, maddi olmayan duran varlıkların ayrı olarak tespit edilmesiyle ve edinilen varlıkların gerçeğe uygun değerlemesiyle ilgili önemli yargılara odaklanırlar. Bu değerlendirmeler gelecekteki performans beklentilerinin tahminlerini içerir.

*Hasılat:* Bu kilit denetim konusu, gayrimenkul sektöründe hasılatın muhasebeleştirilmesi politikasında tamamlanma aşamasının değerlendirilmesi ile ilgilidir. İşletmelerin TMS 15-Müşterilerle Olan Sözleşmelerden Elde Edilen Gelir Standardını benimsemeleri nedeniyle gelir ile ilgili kilit denetim konularının artması beklenmektedir.

*Vergilendirme:* Denetçiler, ertelenmiş vergi varlıklarının tanımlanması ve geri kazanılabilirliğine odaklanmaktadırlar. Denetçilerin belirttiği diğer noktalar, yabancı ülke vergi konuları ve petrol kaynaklarının kira vergisiyle ilgilidir. Bu durumlarda, denetçiler genellikle vergi uzmanlarından yardım isterler.

Finansal Raporlama Konseyi'nin (FRC) 150'den fazla denetim raporu üzerine yapmış olduğu araştırmaya göre ise İngiltere'de en çok rapor edilen ilk beş kilit denetim konusu; Varlıklarda değer düşüklüğü, Vergi, Şerefiye değer düşüklüğü, Yönetimin kontrolleri ihlal etmesi, Hasılat kaydı ile ilgilidir.

Bu üç ülkedeki denetim raporları göz önünde bulundurulduğunda denetçiler tarafından denetim raporlarında en çok yer verilen kilit denetim konularının, şerefiye ve hasılat ile ilgili olduğunu söylemek mümkündür.

### 3. KİLİT DENETİM KONULARI İLE İLGİLİ ÖRNEK RAPORLAR

Bu bölümde, kilit denetim konuları ile ilgili farklı ülkelerdeki işletmelerin denetim raporlarından örnekler verilecektir.

Londra'da giyim sektöründe faaliyet gösteren Ted Baker PLC'nin 2015'te biten döneminin finansal tablolarına ilişkin denetim raporundan alınan stok değerlemesi ile ilgili kilit denetim konusu aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

Stoklar, finansal tablolarda maliyet ya da net gerçekleşebilir değerinin düşük olanı ile değerlendirilmektedir. Moda endüstrisindeki satışlar, mevcut trendlere dayalı olarak değişen tüketici talebine bağlı olarak son derece dalgalı olabilir. Sonuç olarak, stok değerinin net gerçekleşebilir değerini aşması riski mevcuttur.

Bu kilit denetim konusunun bağımsız denetim raporunda nasıl ele alındığına dair denetim prosedürleri, Grup'un mevsimlik koleksiyon yoluyla

stok karşılıklarının yeterliliğini sorgulamak üzere tasarlanmış ve aşağıdakileri içermektedir:

- Örneklem temelinde, mevsimlik stok yaşlanma listesindeki maddelerin uygun yaşlandırma grubunda yer aldığı teyit edilmiştir.
- Her sezona uygulanan karşılık yüzdelerinin uygunluğu değerlendirilmiştir ve eski stokların çeşitli kanallarla ne derece satılacağı konusunda Yönetim Kurulu tarafından yapılan varsayımlar incelenmiştir.
- Önceki yıllarda yapılanlarla karşılaştırılması ile elde edilen bilgiler, cari yılda yapılan varsayımların uygunluğunun değerlendirilmesi için kanıt olarak kullanılmıştır.

Benzer şekilde Yeni Zelanda’da erkek giyim üzerine faaliyet gösteren Hallenstein Glasson Holdings’in 2017 yılına ait denetim raporunda stok değerlendirme kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.

Yapılan denetimde Grup’un 20,6 milyon dolar tutarında stoğu bulunduğu, stok değerinin Grup’un toplam varlıklarına göre büyüklüğü göz önünde bulundurulduğunda, stok değerlemesinin önemli derecede denetim gerektirdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Bağımsız denetim raporunda bahsi geçen kilit denetim konusunun nasıl ele alındığına yönelik olarak denetçi tarafından stok değerlemesi için aşağıdaki işlemler yapılmıştır:

- Stok kalemleri için, ağırlıklı ortalama maliyet hesaplaması yeniden gerçekleştirilmiş ve ağırlıklı ortalama maliyet son satın alma faturaları ile karşılaştırılmıştır.
- Stokların defter değerini azaltma hesaplaması yeniden yapılmıştır.

Londra’da ilaç sektöründe faaliyet gösteren AstraZeneca PLC'nin 31 Aralık 2014 tarihinde biten yıla ait finansal tablolarına ilişkin denetim raporundan alınan maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili kilit denetim konusu aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

Grup’un hem piyasaya sürülmüş hem de geliştirilmekte olan ürünlerin edinilmesinden doğan önemli maddi olmayan duran varlıkları bulunmaktadır. Bu varlıkların geri kazanılabilirliği, gelecekteki nakit akışlarının tahmin edilmesi ve indirgenmesine dayanır. Geliştirilmekte olan ürünler için ana risk, başarılı deneme sonuçlarının elde edilmesi ve gerekli yasal onayların alınmasıdır. Piyasaya sürülmüş ürünler için risk ise, ilgili ürünlerin başarılı bir şekilde ticarileştirilmesidir.

Maddi olmayan duran varlıkların değerlendirilmesi ile ilgili kilit denetim konusunun bağımsız denetim raporunda nasıl ele alındığı aşağıda yer almaktadır.

Bu alandaki temel denetim yöntemleri, Grup'un maddi olmayan duran varlık değer düşüklüğünü sınırlandıran kontrollerini test etmek ve Grup'un maddi olmayan duran varlıkların geri kazanılabilirliğini değerlendirirken

kullandığı varsayımlarını, özellikle gelir ve nakit akım tahminleri, faydalı ekonomik ömürleri ve iskonto oranlarını değerlendirmektedir. Ayrıca, önemli varsayımlara duyarlılık düzeyini değerlendirmek ve çalışmalarını bu alanlarda yoğunlaştırabilmek için daha yüksek değer düşüklüğü riski olan maddi olmayan duran varlık modelleri üzerinde de analizler yapılmıştır. Ayrıca, Araştırma, Geliştirme ve Satış departmanlarındaki personel ile görüşmeler yapılmış ve mevcut olan uygulamalar ile varsayımlar karşılaştırılmıştır. Piyasaya sürülmüş ürünler için pazarın büyüklüğü, ürünün öngörülen payı, beklenen fiyatlandırma ve ilişkili maliyetleri içeren temel varsayımlar incelenmiştir.

Finlandiya’da petrol ve doğalgaz sektöründe faaliyet gösteren Neste Oyj’nin 31 Aralık 2016 tarihinde biten bir yıllık dönemine ilişkin denetim raporundan alınan hasılatın kayda alınması ile ilgili kilit denetim konusu aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

Grup’un Petrol Ürünleri, Yenilenebilir Ürünler ve Petrol Perakende segmentleri altında farklı gelir akışları vardır. Ayrıca, petrol ürünleri ve yenilenebilir ürünler bölümlerinde şirketin önemli kabul edilebilecek teslimatları vardır. Yıl sonuna yakın yapılan işlemler yanlış muhasebe dönemine kaydedilebileceğinden denetçi tarafından finansal tabloların gerçeğe aykırı ifade etme riski bulunduğu düşünülmüştür. Petrol perakende segmentinin gelirleri; kısa vadeli ödeme koşulları ve birkaç küçük işlemden oluştuğundan dönemselliğe ilişkin daha düşük bir risk oluşturmaktadır. Bu nedenle yapılan denetimde, petrol ürünleri ve yenilenebilir ürünler bölümlerindeki işlemlerin yanlış muhasebe dönemlerine kayıt edilmiş olabileceğine odaklanılmıştır.

Hasılatın kayda alınmasının zamanlamasına ilişkin riskle ilgili olarak şirketin hasılatın kayda alınması ile ilgili denetimlerinde, şirket bilançosunda kabul edilen bakiyeler ve yıl sonundan hemen önce veya sonra gerçekleşen işlemler test edilmiştir. Yapılan testler satış işlemlerinin zamanında ve doğru şekilde kayıt altına alınmasına yönelik kontrolleri içermektedir. Yıl sonunda hangi gelirin tahakkuk ettiğine dayanan şirketin sistem tarafından üretilen raporları kontrol edilip yıl sonunda bilançoda yer alan tahakkuk etmiş gelir ve alacak hesapları bakiyeleriyle ilgili detaylı testler yapılmıştır. Yapılan ayrıntılı testler ile petrol ürünleri ve yenilenebilir ürünler bölümlerinde yıl sonlarında gerçekleşen işlemlere odaklanarak satış sözleşmelerinde, teslimat belgelerinde veya sistem tarafından üretilen raporlara dayalı olarak hasılatın kayda alınmasının uygun zamanlamasını destekleyecek kanıt elde edilmesi hedeflenmiştir.

Neste Oyj’nin 31 Aralık 2016 tarihinde biten bir yıllık dönemine ait denetim raporunda gelir vergisi ile ilgili kilit denetim konusu ise aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

Grup çeşitli ülkelerde faaliyet göstermektedir. Konsolide finansal tablolarda gelir vergisi, gelirin kazanıldığı ülkeye bağlı olan vergilendirilebilir kazançlara uygulanan vergi oranlarına bağlıdır. İlgili vergi

düzenlemelerinin uygun bir şekilde uygulanması ile ilgili bir risk bulunduğu ve gelir vergisi giderinin yanlış olabileceği düşünüldüğünden dolayı gelir vergileri denetimde kilit denetim konusu olarak tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim raporunda gelir vergisi ile ilgili kilit denetim konusu ele alınırken ilgili ülkelerdeki geçerli vergi kanunlarına uyum değerlendirilmiştir. Tüm önemli yerler için cari vergi gideri ve vergi yükümlülüğü yeniden hesaplanmıştır. Uygulanan vergi oranları, yerel vergi kanunlarına ve vergi otoriteleri tarafından alınan kararlara karşı doğrulanmıştır. Bilançoda ertelenmiş vergi bakiyeleri tekrar hesaplanmıştır ve ertelenmiş vergilerdeki değişimin gelir tablosuna etkisi tekrar değerlendirilmiştir.

Hollanda'da bankacılık sektöründe faaliyet gösteren Merrill Lynch B. V.'nin 31 Aralık 2015 tarihinde sona eren dönemine ait denetim raporundan alınan swapların değerlemesi ile ilgili kilit denetim konusu aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir.

Alım satım amaçlı elde tutulan finansal varlıklar, 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla 173 milyon ABD Doları tutarındadır. Finansal borçlar 39 milyon dolar tutarındayken gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar 249 milyon dolar tutarındadır. Alım satım amaçlı finansal araçlar ve gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal varlıklar, getiri swapları ile döviz swaplarından oluşur. Bu swapların değerlendirilmesi, değerlendirme modelleri kullanılarak belirlenmiştir. Kullanılan bu değerlendirme modelleri ve fiyatlandırma girdileri Bank of America Corporation tarafından test edilmektedir. Büyüklükleri ve uygulanan değerlendirme modellerinin karmaşıklığı göz önüne alındığında, denetçi tarafından swapların değerlendirilmesinin önemli bir denetim konusu olduğu düşünülmüştür.

Bu kilit denetim konusunun denetçi tarafından bağımsız denetim raporunda nasıl ele alındığı aşağıda yer almaktadır.

Swap değerlemesine göre değerlendirme metodolojisi, süreçleri ve kontrolleri hakkında bilgi sahibi olunduktan sonra metodolojinin ve yönetim tarafından kullanılan modellerin uygunluğu değerlendirilmiştir. Ayrıca denetim, değerlendirme süreci boyunca kullanılan modellere göre şirketin iç kontrollerinin test edilmesini de içermekle birlikte gerçeğe uygun değer hesaplamaları da yapılmıştır. Gerçeğe uygun değer farkı kâr veya zarara yansıtılan finansal yükümlülüklerin değerlendirilmesi ile alım satım amaçlı finansal varlıkların UFRS'deki bilgi açıklama gerekliliklerine uyumunu değerlendirmek için yapılan açıklamaların eksiksizliği ve doğruluğu da değerlendirilmiştir.

İsviçre'de hammadde ticareti yapan Glencore PLC'nin 31 Aralık 2015 tarihli denetim raporunda kredi ve performans riski ile ilgili kilit denetim konusu aşağıdaki gibi ifade edilmiştir.

Grup, sınırlı likidite ile belirgin fiyat dalgalanmaları gösteren pazarlarda, küresel pazarlama faaliyetlerinden kaynaklanan kredi ve performans riskine maruz kalmaktadır. Bu risk, tedarikçilerin teslimattan



vazgeçebileceği ve müşterilerin ödemeyi yapamadığı durumlarda fiyat değişkenliğinin yükseldiği zaman artmaktadır. 31 Aralık 2015 tarihi itibarıyla, krediler ve alacaklar sırasıyla 3.005 milyon dolar ve 17.001 milyon dolar tutarındadır.

Bahsi geçen kilit denetim konusunun bağımsız denetim raporunda nasıl ele alındığı ile ilgili olarak ilk olarak Grup'un yerel kredi ve performans risk izleme prosedürlerinin iç kontrol testleri yapılmıştır. Geçmiş ve gecikmiş alacaklar, krediler ve avans ödemelerinin gecikmiş teslimatlar ile geri kazanılabilirliğine ilişkin yönetimin değerlendirmesi karşı taraflarla olan son iletişimleri de göz önünde bulundurularak incelenmiştir. Buna ek olarak, özellikle baz metaller, enerji ve bazı tarımsal ürünler açısından yıl boyunca yüksek fiyat oynaklığı göz önüne alındığında Grup genelindeki emtiaların konumlarını anlamak için özel araştırmalar da yapılmıştır.

Konuya ilişkin ulusal düzeyde yapılan çalışmalara ise aşağıda yer verilmiştir. Türkiye'de yapılan bu çalışmalar kilit denetim konularının daha çok hangi başlıklara göre sınıflandırıldığının tespitine yönelik olarak denetim raporlarının analizine yöneliktir.

Gökgöz (2018) Borsa İstanbul'da dört farklı sektöre ilişkin 140 işletmenin 2017 yılı denetim raporlarını incelediği çalışmada, en çok yer verilen kilit denetim konuları olarak hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar belirlenmiştir.

Uzay ve Köylü (2018) BİST İmalat Sektöründe yer alan 170 işletmenin 2017 yılı denetim raporlarındaki kilit denetim konularının neler olduğunu inceledikleri çalışmalarında en çok yer verilen kilit denetim konularının hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar konularına ilişkin olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Ayrıca çalışmada, alt sektörlerle göre kilit denetim konuları dağılımı da ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir.

Kavut ve Güngör (2018) BİST 100 şirketlerinin 2017 yılı denetim raporlarındaki kilit denetim konularının içerikleri ve sektörel dağılımlarını araştırdıkları çalışmalarında, en çok raporlanan kilit denetim konularının hasılat, şerefiye, ticari alacaklar ve stoklar olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Kalıpçı Çağırın ve Varıcı (2019) çalışmalarında Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren imalat sektöründeki işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarını incelemişlerdir. Bu kapsamda kilit denetim konusu olarak denetim raporlarında en çok yer verilen finansal tablo kaleminin hasılat olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ayrıca çalışmada, alt sektörlerle ve bağımsız denetçi görüş türlerine göre işletmelerin kilit denetim konuları sayısında anlamlı bir farklılık bulunamazken, bağımsız denetim kuruluşlarına göre işletmelerin kilit denetim konuları sayıları arasında anlamlı farklılık bulunmuştur.

Gönen ve Yıldırım (2019) tarafından Borsa İstanbul'da yer alan banka ve özel finans kurumları ile sigorta şirketlerinin 2017 yılı denetim raporlarındaki kilit denetim konuları incelenmiştir. Bankalar ve özel finans kurumları için kilit denetim konuları içerisinde en fazla paya sahip olan konu,

krediler ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı iken sigorta şirketleri için sigorta teknik karşılıkları hesaplamalarında kullanılan tahmin ve varsayımlardır.

#### 4. SONUÇ

Günümüzde hem yatırımcıların denetim raporlarından beklentilerinin değişmesi hem de denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik olarak bazı düzenlemeler gündeme gelmektedir. Bu gereksinim doğrultusunda işletmelerin denetim raporlarına kilit denetim konuları kısmı eklenerek işletmelerin denetim raporlarının kendilerine has yeni bir formata dönüşmesine katkıda bulunmaktadır.

Uluslararası alandaki gelişmelere paralel olarak Türkiye’de de bağımsız denetim raporlarına ilişkin yeni düzenlemeler, 9 Mart 2017 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanarak 2017 yılından itibaren başlayarak denetimde uygulanmak üzere yürürlüğe konulmuştur. Türkiye için bu düzenlemeler kapsamında 2017 yılının bağımsız denetim raporları yeni formata göre hazırlanan ilk denetim raporları olmuştur.

Bu çalışmada, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı çerçevesinde kilit denetim konuları ile ilgili farklı ülkelerdeki işletmelerin denetim raporlarından örnekler yer verilmiştir.

Gerek Türkiye’deki işletmelerin gerek de yurt dışındaki işletmelerin denetim raporlarındaki kilit denetim konuları incelendiğinde çalışmada daha çok raporlanan kilit denetim konusunun hasılat olduğu yönünde bulgulara ulaşıldığını söylemek mümkündür. Dolayısıyla denetçilerin bağımsız denetimlerinde önemli yanlışlık riski içeren finansal tablo kalemi olarak hasılatı belirlediklerini ve denetimlerini daha çok bu alanlar üzerine yoğunlaştırdıkları söylenebilir. Değerlendirme sürecinin karışıklığı ve varsayımların olması denetçiler tarafından bu hususun kilit denetim konusu olarak belirlenmesinde etkili olabilir.

Kilit denetim konularının denetim raporlarında yer almasıyla denetimde şeffaflığın ve kalitenin yükselmesi, denetim raporlarının iletişim değerlerinin artması ve bilgi kullanıcılarının işletmelerle ilgili daha çok bilgiye ulaşması sağlanarak kilit denetim konularından beklenen faydaların elde edilebilmesi sağlanabilecektir.

İlerleyen yıllarda kilit denetim konuları ile ilgili çalışmalar tekrarlanarak gerek ülkeler arasında gerek de aynı ülkedeki farklı sektörler arasında kilit denetim konularının farklılaşıp farklılaşmadığı araştırılabilir.

## KAYNAKÇA

- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, 09/03/2017 tarih ve 30002 Sayılı Resmi Gazete.
- Financial Reporting Council (2015). Extended Auditor's Reports: A Review of Experience in The First Year, March.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4 (2), 92-105.
- Gönen, S. ve Yıldırım, F. (2019). BDS 701 Kilit Denetim Konuları: BİST İçerisinde Yer Alan Bankalar ve Sigorta Şirketlerine Yönelik İnceleme. *Uluslararası Uygulamalı Sosyal Bilimler Kongresi*. 143-155.
- Kalıpçı Çağırın, F. ve Varıcı, İ. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 22, 193-208.
- Kavut, F. L. ve Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16 (59), 59-70.
- Uzay, Ş. ve Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52, 47-70.
- <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/nz/pdf/May/auditors-report-snapshot-kpmg-nz.pdf>
- <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/au/pdf/2017/key-audit-matters-auditor-report-28-march-2017.pdf>
- <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2016/12/the-new-auditor-report.pdf>
- <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/cn/pdf/en/2016/12/the-new-auditor-report.pdf>
- <http://www.glencore.com/dam/jcr:d5cc0ab0-961b-41a9-8d4e-08513febe0c5/GLEN->
- [https://www.neste.com/sites/default/files/neste\\_auditors\\_report.pdf](https://www.neste.com/sites/default/files/neste_auditors_report.pdf)