



Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları ve BiST Kapsamında Farklı Sektörlere Yönelik Bir Araştırma*

Prof.Dr. Oktay TAŞ**

Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin MERT***

Alev VARGAN BAŞKAYA****

ÖZET

Bu çalışmada, bağımsız denetçi raporu kullanıcılarının artan şeffaflık ihtiyacı ve talebi doğrultusunda uygulamaya alınan BDS 701 'Kilit Denetim Konuları' standardının ülkemizde uygulandığı ikinci yılda, denetçi raporlarında standardın uygulaması, içerik ve detaylar açısından ele alınmıştır. Standardın amacı olan şirkete ait öncelikli konuların belirlenmesi ve yapılan açıklamaların kapsamı analiz edilirken, BiST 30 Endeksi'ndeki firmaların, 2017 ve 2018 yılları raporları karşılaştırılarak, standardın uygulanmasındaki gelişim incelenmiştir.

Çalışma kapsamında BiST 30 Endeksi'ndeki firmaların, 2017 ve 2018 Bağımsız Denetim raporlarında yer verilen Kilit Denetim Konuları analiz edilerek, kapsam ve açıklamalar açısından karşılaştırmalı yorumlanmıştır.

BDS 701 kapsamında 'Kilit Denetim Konuları' tespitinde ve raporlarda ele alınma şeklinde, sektörel bazda ağırlıklı olmak üzere, benzer konuların öne çıktığı, yer verilen konuların ele

alınışı ve açıklamalarında daha çok genel ifadelerin kullanıldığı tespit edilmiştir.

Standardın uygulamaya yeni alınmış olmasını göz önüne alarak, önümüzdeki yıllarda yaygınlaşan kullanım yoluyla eksikliklerin giderilmesi, 'Kilit Denetim Konuları'nın seçim ve raporlamalarında standardın hedefine ulaşması beklenmektedir. Böylece standardın amacına bağlı olarak şirket faaliyetleri açısından öncelikli konuların belirlenmesi ve yapılacak açıklamalarda genel ifadeler yerine ilgili şirket için tespit edilmiş açıklamaların yapılmasıyla, bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılama açısından etkinliğinden söz edilebilecektir.

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

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42, M49

* Bu çalışma, Mayıs 2019, Global Business Research Congress'te yayımlanan "Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları Ve Uygulamaya Dönük Bir Araştırma" adlı bildiriden türetilmiştir. Hakemli Makaledir, Gönderilme Tarihi:19.11.2019 Kabul Tarihi:22.11.2019

** İstanbul Teknik Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Mühendisliği Bölümü, ORCID Numarası: 0000-0002-7570-549X.

*** İstanbul Okan Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Muhasebe ve Denetim Bölümü, ORCID Numarası: 0000-0001-5391-7865

**** Doktora Öğrencisi, İstanbul Okan Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe ve Denetim Programı, ORCID Numarası: 0000-0002-5467-5324

KEY AUDIT MATTERS OF INDEPENDENT AUDIT REPORTS AND A RESEARCH ON SELECTED SECTORS OF BIST COMPANIES

ABSTRACT

Due to the need of increasing transparency about the audit reports, the new standard of audit, 'Key Audit Matters' has been developed. In this study, the execution of new standard was examined in 2018 is the second year of Key Audit Matters implementation in Turkey.

In this study, audit reports of publicly traded companies, have been analyzed in terms of Key Audit Matters for the years 2017 and 2018.

According to result of this study, it was observed that standardized, generic or technical matters had been defined as Key Audit Matters, with common details.

It was concluded that, the implementation of Key Audit Standard in Turkey would be effective within the years. According to defined standard IAS701, Key Audit Matters should be specified to the entity, in order to provide relevant information to audit report users.

Keywords: ISA 701, Key Audit Matters, Independent Audit Report, Independent Audit Standards

JEL Classification: M40, M41, M42, M49

GİRİŞ

Hızla ilerleyen teknoloji, işletmelerin faaliyetlerine ve performanslarına ilişkin kullanılabilir veri miktarının da hızla artmasına neden olmaktadır. Büyük miktarlara ve detaylı sınıflandırmalara ulaşan işletme verileri aynı zamanda teknoloji sayesinde hızla raporlanarak, bilgi kullanıcılarına ulaşabilmektedir. Tüm dünyada artan rekabet ve karmaşıklıkla ekonomik koşullar, bilgi kullanıcılarının hızlı karar vermelerini gerekli kılarken, raporlanan bilgilerin güvenilir olmasının önemi de artmaktadır. İşletme yönetimlerinin hazırladığı finansal tabloların, makul güvencesini veren bağımsız denetim raporlarının değişen koşullara göre artan güvenilirlik ihtiyacını karşılayacak şekilde geliştirilmesi de kaçınılmaz olmuştur.

Kilit Denetim Konuları¹ (KDK)'nın Bağımsız

Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, BDS 701, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması amacıyla, Türkiye'de 09.03.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayımlanmıştır. Bu standard, borsada işlem gören şirketler için 01.01.2017 tarihi ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi diğer şirketlerde 01.01.2018 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

KDK uygulaması ile denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların belirlenmesi yoluyla finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilave bilgiler sunulması hedeflenmektedir.

Denetçinin raporunda yer vereceği KDK için herhangi bir sayısal sınırlama yoktur. Konuların seçimi, ele alınması ve açıklanmasında denetçiler arasında fark olabileceği belirtilmiştir. Konunun neden KDK olarak belirlendiği, konunun denetimde nasıl ele alındığı ve varsa finansal tablolardaki ilgili açıklamalara atıf yapılması, düzenlemenin zorunlu kıldığı hususlardır.

1. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Kamu Gözetimi Kurumu, KDK'nın belirlenmesini, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat edilmesi gereken konuların arasından seçilmesi olarak açıklar. Denetçinin bu belirlemeyi yaparken göz önünde bulunduracağı hususlar, önemli yanlışlık riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar, yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo ve dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileridir. Denetçi, bu belirlenen konulardan hangilerinin cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz ettiğini belirleyerek KDK'larını oluşturur. KDK'lar için herhangi bir sayısal sınırlama veya yönlendirme yoktur. Konuların seçimi, ele alınması ve açıklanmasında denetçiler arasında fark olabileceği yine kurum tarafından belirtilmiştir. Düzenleme denetçi raporunda yer alan her bir KDK'nın içermesi zorunlu olan unsurları, konunun neden KDK olarak belirlendiği, konunun denetimde nasıl ele alındığı

¹ KDK (Kilit Denetim Konuları)

ve varsa finansal tablolardaki ilgili açıklamalara atıf yapılması, olarak belirlemiştir (BDS 701, 9-13. bölümler).

Doğan (2018), çalışmasında BDS 701'in uygulamasını 2017 yılı için incelerken, KDK olarak seçilen konuların içeriklerini açıklamıştır. Türkiye'deki ve dünyadaki uygulamalardan örnekler verdiği söz konusu çalışmasında, KDK'larının mutlaka şirkete özel olarak belirlenmesi gerektiğine ve hatta ihtiyaca göre denetim firmalarının, farklı şirketlerin teknik ve risk değerlendirmelerini yapabilecek kadro düzenlemelerine gitmelerinin gerekli olabileceğine dikkat çekmiştir.

BIST 100 şirketlerinin 2017 yılı denetçi raporlarında yer alan KDK'larının incelendiği çalışmada Kavut ve Güngör (2018), aynı sektördeki şirketlerde belli konuların ağırlık kazanmış olduğunu tespit ederek, farklı denetçilerin aynı sektörler için benzer konuları önemli bulduklarını belirtmişlerdir. Kavut ve Güngör (2018), KDK uygulamasından beklenen yararın elde edilebilmesi için, konuların anlaşılır bir dille yazılması, uzun anlatımlar ve gerekli olmayan açıklamalardan ve özellikle konuya ilişkin ayrı bir görüş verildiği izleniminden kaçınılması gerektiğini vurgulamışlardır.

Finans sektöründe yaptıkları çalışmalarında Low ve Mollenhauer (2019), denetçiler tarafından seçilen KDK seçimlerini incelemişlerdir. Bu çalışmada, bankalara ait büyüklük, karlılık veya diğer bazı özelliklerin, denetçi tarafından seçilen kilit denetim konularının miktarı veya içeriğiyle ilgili belirleyici olup olmadığı araştırılırken, belirlenen örneklem kapsamında inceleme yapılmıştır. Dünyadaki finansal krizlerin yarattığı ihtiyaç ile ortaya çıkan KDK uygulamasının genel sonuçları bu çalışmada, belirli kriterler arasındaki regresyon çalışmaları ile belirlenmiştir. Çalışmanın sonunda en öne çıkan değerlendirme de, KDK uygulaması ile yıllık raporlardaki bilgi değeri artarken, bilgi kullanıcıları açısından da sonuçların olumlu olduğu yönündedir.

Dünyada değişen ekonomik düzenin bir gereği olarak, bilgi kullanıcıları için önemli bir işleve sahip denetim raporlarının son yıllarda geçirdiği değişimi ele alan Yanık ve Karataş (2017), bu çalışmalarında denetim raporundaki değişimi farklı ülkeler için değerlendirmişlerdir. Aynı zamanda KDK'larının raporlarda yer alması ile yatırımcıların daha

önceden sahip olunamayan bilgilere ulaşma ve şirketler arasında karşılaştırma yapabilme şansına sahip olabileceklerine dikkat çekmişlerdir.

Apollos, Onuoha ve Agugum (2016), iş hayatı ve küreselleşen ekonomiyle bağlantılı olarak değişen şartların gereği olarak denetçi raporundan beklentiler ve değişen rapor standartlarının bu beklentiye karşılayıp karşılamadığını araştırmışlardır. Değişen standartlar kadar, bu standartların beklentileri karşılamasının uygulamada denetçinin performansına bağlı olduğunu belirtmişlerdir. Aynı çalışmada, KDK'ları da dâhil olmak üzere, son dönemde yapılan yeniliklerin uygulanmasında denetçilerin kendi aralarında ve denetlenen şirket yönetimleri ile yakın temasta olmalarının denetim raporlarından beklenen faydanın sağlanmasındaki role dikkat çekmişlerdir. Onlara göre, söz konusu yakın temas, yeni düzenlemelerin hızla ve etkin şekilde uygulamada yerini almasını sağlayacaktır.

Araştırmalarında Borsa İstanbul'a kayıtlı 400 şirket için 2017 yılı bağımsız denetçi raporlarındaki KDK'larını inceleyen Cığır, Çopur Vardar ve Kınay (2018), benzer konuları gruplayarak toplam 32 başlıkta KDK'ları ele almış, şirketleri KDK'larına göre istatistiksel olarak raporlamışlardır. Çalışmada, farklı ülkelerde yapılan benzer çalışmaların verilerine de yer verilmiştir. Böylece uygulamanın ilk yılında Türkiye'de elde edilen sonuçlar karşılaştırılabilmiş, değişen yönlerin görülmesi sağlanmıştır.

Denetçilerin yeni denetim standardı ile raporlara giren KDK'ları nasıl yorumladıklarını ve uyguladıklarını araştırdığı çalışmada Doğan ve Arefaine (2017), denetçilerin öncelikli yükümlülüklerinden olan müşterinin sırlarının saklanması konusunun da dikkate alınması gerektiğini vurgulamışlardır. Araştırmacıların elde ettiği sonuçlardan biri de, standartla gelen ihtiyaca uygun KDK tespitlerini yaparken, şirketlerin mahremiyetlerinin de zarar görmemesinin sağlandığı şeklindedir.

Çin Bilim ve Teknoloji Üniversitesi'nden Miao (2018), "Kilit Denetim Konuları Üzerinde Çalışma, Fuyao Cam" başlıklı çalışmasında, KDK uygulamasını ele alırken, uygulama öncesi ve sonrası karşılaştırmasını yapmayı tercih etmiştir. Miao, ülkesinin önde gelen şirketlerinden Fuyao Glass (Fuyao Cam - otomotiv sektörü için cam imalatı) için 2015 ve 2016 yıllarında

hazırlanmış olan denetçi raporlarını içerik analizi ile bölümlendirerek, KDK uygulamasından önce hazırlanan 2015 yılı raporu ile, uygulamanın başladığı 2016 yılı raporlarını analiz etmiş ve KDK uygulaması ile gelen olumlu etkiye vurgu yapmıştır. Bu çalışmada Miao, KDK uygulaması ile denetçi raporlarında artan şeffaflaşma sayesinde, denetçi raporlarından sağlanan faydanın arttığını belirtmektedir. Çalışmasının sonuç bölümünde Miao, denetçi raporlarında şeffaflığın artması nedeniyle bilgi kullanıcılarının raporlara olan güveninin artması ve karar alma süreçlerinin verimli hale geleceğini belirtirken, bu konuda yapılacak araştırma ve incelemelerin devam etmesinin getireceği yararları da özel bir vurgu yapmıştır.

Ertan ve Kızık (2019), çalışmalarında KDK ilişkin ilk uygulamaların, imalat sektörü, imalat sektörünün alt sektörleri ve denetim firmaları açısından değerlendirmişlerdir. Borsa İstanbul'da işlem gören imalat sektörü şirketlerinin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarının inceledikleri çalışmalarında, bu sektör için öne çıkan konunun hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olduğuna yer vermişlerdir.

Gökgöz (2018) ise Borsa İstanbul'da işlem gören 140 şirketin 2017 yılı denetçi raporlarında belirlenen KDK'ları incelediği çalışmada 273 tane KDK belirlendiğini tespit etmiştir. 2017 yılının başlangıç olması nedeniyle çalışmasının sınırlı kaldığından söz ederek sonraki yıllarda yapılacak çalışmalarla, yeni uygulamanın beklenen faydayı sağlayıp sağlamadığının araştırılmasının öneme dikkat çekmiştir.

Levy (2019), denetim raporlarındaki değişiklikleri çalıştığı makalesinde, KDK'larını denetim görüşünü etkilemeden, denetim raporunu etkileyen hususlar olarak tanımlamıştır. Denetçinin mesleki muhakemesi ve deneyimine dayalı olarak belirlediği KDK için Levy, muhasebe konularından daha çok denetimle ilgili hususlardır ayrımını yapan bir değerlendirme ortaya koymuştur.

Kilit denetim konularının ilk uygulamalarını ve sonuçlarını değerlendirmek için ilgili organizasyonlar ve öncelikle denetim şirketleri, bir yandan araştırmalarına ve bilgilendirme yayınlarına devam ederken, diğer yandan standart formatta, standart ifadelerle hazırlanan denetçi raporlarına eklenen şirketlere özel açıklamaların, değerlendirilmesi de süreçtedir.

2. KİLİT DENETİM KONULARI

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701, denetçi raporunda kilit denetim konularının belirlenmesine ilişkin denetçi sorumluluğunu düzenler. Çalışmanın bir sonraki bölümünde, uygulamanın başladığı 2017 yılı için ve uygulamanın ikinci yılında 2018 yılı için bağımsız denetçiler tarafından belirlenmiş KDK'lar üzerinden incelemeler yapılmıştır. ilgili standardın, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından düzenleme esaslarını incelemek, uygulamadaki sonuçları daha anlaşılır olmasını sağlayacağından, bu bölümde BDS 701 Standardı, ilgili düzenlemenin öne çıkan bölümleri olarak incelenerek, 4 ana bölümde özetlenmiştir.

2.1 Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Kilit denetim konularının belirlenmesinde denetçinin karar alma süreci, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetçinin muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular seçilecek şekilde tasarlanır. (A9)

Karşılaştırmalı finansal tablolar sunulmuş olsa dahi, denetçinin kilit denetim konularına ilişkin yaptığı belirleme, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konularla sınırlıdır. Kilit denetim konularının belirlenmesi, cari döneme ait finansal tabloların denetimine ilişkindir ve önceki döneme ait denetçi raporunda yer alan kilit denetim konularının güncellenmesini zorunlu kılmamaktadır. Bununla beraber, önceki döneme ait finansal tabloların denetiminde kilit denetim konusu olan bir hususun cari döneme ait finansal tabloların denetiminde de kilit denetim konusu olmayı sürdürüp sürdürmediğinin değerlendirilmesi denetçi açısından faydalı olabilir. (A10-11)

Denetçinin azami düzeyde dikkati kavramı, denetimin risk bazlı olduğunu kabul eder ve finansal tablolardaki "önemli yanlışlık" riskinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine, bu risklere karşılık vermek üzere denetim prosedürlerinin tasarlanması ile uygulanmasına ve denetçinin görüşüne dayanak teşkil edecek şekilde yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesine odaklanır. Belirli bir hesap bakiyesi, işlem sınıfı veya açıklama için yönetim beyanı düzeyinde "önemli yanlışlık" riskinin ne kadar yüksek olduğu değerlendiriliyorsa, denetim prosedürlerinin planlanması ve uygulanması ile sonuçlarının değerlendirilmesinde genellikle daha fazla

muhakeme yapılması gerekir. Denetçinin, müteakip denetim prosedürlerini tasarlarırken yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmesi gerekir. Denetçi, riskin daha yüksek olduğunu değerlendirmesi sebebiyle daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde edebilmek için kanıtın miktarını arttırabilir veya daha ilgili ya da güvenilir kanıt elde edebilir. Örneğin denetçi, üçüncü taraflardan kanıt toplamaya daha fazla önem verir veya çeşitli bağımsız kaynaklardan doğrulayıcı kanıtlar toplar. Dolayısıyla; yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde veya finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulmasında güçlük bulunan konular, denetçinin kilit denetim konularını belirlemesiyle özellikle ilgili olabilir. (A12-13)

Denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği alanlar genellikle, finansal tablolarda karmaşık olan ve yönetimin önemli yargılarda bulunduğu alanlarla ilgilidir ve bu sebeple genellikle zor veya karmaşık denetçi yargılarını da gerektirir. Bu durum, genellikle denetçinin genel denetim stratejisini, kaynakların tahsisini ve bu tür konularla ilgili denetimin kapsamını etkiler. Bu etkiler, örneğin; bu alanları ele almak için,

- Denetimdeki kıdemli personelin veya
- Denetim şirketine istihdam edilip edilmediğine bakılmaksızın, muhasebe ya da denetimin özel bir alanında uzmanlığa sahip kişilerin veya denetçinin faydalandığı uzmanların

denetime katılımının sağlanmasını veya arttırılmasını da içerebilir. (A14)

Denetçi, denetimde azami düzeyde dikkat edeceği alanlar yani kilit denetim konusu olabilecek konular hakkında planlama aşamasında bir öngörü geliştirebilir. Denetçi, denetimin planlanan kapsam ve zamanlamasını müzakere ederken, bunu üst yönetimden sorumlu olanlara bildirebilir. Ancak, denetçinin kilit denetim konularını belirlemesi, denetim süresince elde edilen denetim kanıtlarına veya denetim sonuçlarına dayanır. (A16)

Finansal tablolarda veya denetimde önemli etkiye sahip işlem veya olaylar denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren alanlar olabilir ve ciddi risk olarak belirlenebilir. Örneğin, denetçi ilişkili taraflarla olan veya olağan iş akışı dışında gerçekleştirilen veya olağan dışı görünen önemli işlemlerin finansal tablolar üzerindeki etkisine yönelik olarak, denetim sürecinin çeşitli

aşamalarında yönetimle ve üst yönetimden sorumlu olanlarla kapsamlı müzakereler yapmış olabilir. Yönetim, denetçinin genel denetim stratejisi üzerinde önemli etkiye sahip olabilecek bu tür işlemlerin muhasebeleştirilmesine, ölçümüne, sunumuna veya açıklamasına ilişkin karmaşık ya da zor yargılarda bulunmuş olabilir. (A25)

Yönetimin varsayımlarını veya yargılarını etkileyen; iktisadi, muhasebeyle ilgili, düzenleyici, sektörel veya diğer önemli gelişmeler denetçinin denetime yönelik genel yaklaşımını etkileyebilir ve denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren bir konu olabilir. (A26)

En çok önem arz eden konular kavramı, denetlenen işletme ve yapılan denetim çerçevesinde ele alınır. Bu itibarla denetçinin kilit denetim konularını belirlemesi ve bildirmesi, denetime özgü konuların tespit edilmesini hedefler ve bu konuların denetimde karşılaşılan diğer hususlara göre, nispi önemine ilişkin muhakemede bulunulmasını içerir. (A28)

Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konulardan hangilerinin ve kaçının cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğunun belirlenmesi mesleki muhakeme konusudur. Denetçi raporunda yer alacak konuların sayısı işletmenin büyüklüğünden ve karmaşıklığından, faaliyetleri ile çevresinin niteliğinden ve denetim durum ve gerçeklerinden etkilenebilir. Genellikle, başlangıçta belirlenen kilit denetim konusu sayısı arttıkça denetçi, bu konulardan her birinin kilit denetim konusu tanımını karşılayıp karşılamadığını yeniden değerlendirmeye daha fazla ihtiyaç duyabilir. Kilit denetim konularının çok fazla olması, bunların denetimde en çok önem arz eden konular olduğu düşüncesine aykırılık teşkil edebilir. (A30)

2.2 Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

Kilit denetim konularına ayrı bir bölümde ve denetçi görüşüne olabildiğince yakın bir konumda yer verilmesi, denetçi raporunda bu tür bilgilerin öne çıkartılmasını sağlar ve denetime özgü bilgilere hedef kullanıcıların verdiği değerin anlaşıldığını gösterir. Kilit denetim konuları bölümünde konuların hangi sırayla sunulacağı bir mesleki muhakeme konusudur. Örneğin; bu tür bilgiler, denetçinin muhakemesine göre nispi önemine bağlı olarak veya konuların finansal tablolarda açıklanma sırasına karşılık gelecek şekilde sıralanabilir. Konular arasında daha net

bir ayrımın yapılabilmesi amacıyla, kilit denetim konularının uygun bir alt başlıkla açıklanması zorunlu kılınmıştır. (A31-32)

Karşılaştırmalı finansal tabloların sunulması durumunda, Kilit Denetim Konuları bölümünün giriş cümlesinde, açıklanan kilit denetim konularının, sadece cari döneme ait finansal tabloların denetimiyle ilgili olduğuna dikkat çekilir ve söz konusu finansal tabloların kapsadığı dönem belirtilebilir. (A33)

Kilit denetim konusuna yönelik açıklamanın kapsamı denetçinin yargısına bırakılmıştır. Ancak kilit denetim konusuna ilişkin açıklamada, konunun denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olma sebebinin ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığının hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir anlatımın sunulması gerekir. Çeşitli kilit denetim konularına ilişkin yapılacak açıklamada denetime özgü terimlerin çok fazla kullanılmaması, denetim hakkında makul ölçüde bilgisi olmayan hedef kullanıcıların denetçinin denetimde belirli konulara odaklanmasının dayanağını anlamalarına yardımcı olur. Böylece denetçi tarafından sağlanan bilginin niteliği ve kapsamının, ilgili tarafların sorumlulukları çerçevesinde dengelenmesi amaçlanır. (A34)

Kilit denetim konusuna ilişkin açıklamalarda denetçinin, işletme hakkındaki mahrem bilgileri uygun olmayan biçimde sunmaktan kaçınmaya çalışması önemlidir. Mahrem bilgi, işletme tarafından herhangi bir şekilde kamuya paylaşılmayan işletme hakkındaki herhangi bir bilgidir. Örneğin, denetçi raporu tarihinde finansal tablolarda veya söz konusu tarihte ulaşılabilir veya erişime açık diğer bilgilerde yer almayan ya da üst yönetimden sorumlu olanlar veya yönetim tarafından yapılan yatırımcı bilgilendirmeleri ya da finansal bilgilerin açıklanması gibi diğer sözlü veya yazılı iletişimlerde ele alınmamış bilgidir. Bu tür bilgiler, üst yönetimden sorumlu olanların ve işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bir kilit denetim konusuna yönelik açıklamanın kendisi, ilgili konuyu denetim çerçevesinde ele aldığı için genellikle işletme hakkındaki mahrem bilgi değildir. Ancak denetçi, konunun neden denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olarak değerlendirildiğini ve bu sebeple kilit denetim konusu olarak belirlendiğini ve denetimde konunun nasıl ele alındığını açıklamak amacıyla ilave bilgilere yer verilmesinin gerekli olduğunu düşünebilir. Bu tür bilgilerin verilmesinin gerekli olduğuna karar vermesi durumunda denetçi, denetçi raporunda mahrem bilgileri sunmaktan

kaçınmak için, ilave bilgilerin açıklanması konusunda yönetimi ya da üst yönetimden sorumlu olanları teşvik edebilir. (A35-36)

2.3 Kilit Denetim Konusu Olarak Belirlenen Konunun Finansal Tablolarda Açıklandığı Yere Atıf Yapılması

Kilit denetim konusu olarak belirlenen her bir kilit denetim konusunun neden denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olarak değerlendirildiğine ve denetimde bu konunun nasıl ele alındığına ilişkin denetçi raporunda bir açıklama yapılması zorunludur. Bu sebeple, kilit denetim konularına ilişkin açıklama yalnızca finansal tablolarda açıklanan konuların bir tekrarı değildir. Ancak finansal tablolardaki açıklamalara atıfta bulunulması, hedef kullanıcıların, finansal tablolar hazırlanırken yönetimin konuyu nasıl ele aldığını daha iyi anlamalarını sağlar. (A40)

ilgili açıklamalara atıf yapılmasına ilave olarak, denetçi bu açıklamaların kilit kısımlarına dikkat çekebilir. Belirli bir konunun cari döneme ait finansal tabloları hangi etkenlerle ve hangi yönlerden etkilediğine ilişkin yönetim tarafından yapılan açıklamaların muhtevası, ilgili konunun yapılan denetimde ele alınma şeklini açıklarken denetçiye yardımcı olabilir. Böylece hedef kullanıcılar, konunun neden kilit denetim konusu olarak belirlendiğini anlayabilirler. Örneğin; işletme, muhasebe tahminlerine ilişkin sağlam bir açıklamaya yer verdiği zaman, denetçi konunun, denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olma sebebine ve nasıl ele alındığına yönelik açıklamanın bir parçası olarak, işletmenin yaptığı kilit varsayımlara, muhtemel sonuç aralığına yönelik açıklamalara ve önemli muhasebe tahminleri veya tahmin belirsizliğinin temel kaynaklarıyla ilgili nitel ve nicel diğer açıklamalara dikkat çekebilir. (A41)

2.4 Kilit Denetim Konusu Olarak Belirlenen Konunun Denetimde Nasıl Ele Alındığı

Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığının açıklanması amacıyla denetçi raporunda yer verilecek bilginin ayrıntı düzeyi mesleki muhakeme konusudur. Denetçi ilgili düzenlemeye uygun olarak aşağıdakileri açıklayabilir.

- Denetçinin yaklaşımının veya verdiği karşılığın, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskle ya da kilit denetim konusuyla en çok ilgili yönlerini,

- Uygulanan prosedürlere ilişkin kısa bir değerlendirme,

- Denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonuçlarına işaret edilmesi veya,

- Konuyla ilgili kilit gözlemler

veya bu unsurların bazı birleşimleri. (A46)

Kilit denetim konusunun, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi çerçevesindeki öneminin yanında denetçi görüşü dahil olmak üzere denetçi raporunun diğer unsurlarıyla ilişkisinin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılması amacıyla, konuya ilişkin açıklamada kullanılacak ifadelerin özenle seçilmesi gerekmektedir. (A47) Bu ifadelerde;

- Finansal tablolar hakkında görüş oluşturulurken, denetçi tarafından ilgili konunun uygun bir şekilde çözüme kavuşturulmadığının ima edilmemesi gerekir.

- Genelleyici veya standartlaştırılmış bir anlatımdan kaçınılması ve konunun işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilmesi gerekir.

- Varsa, finansal tablolarda yer alan ilgili açıklamada konunun nasıl ele alındığının dikkate alınması gerekir.

- Finansal tablo unsurlarına yönelik ayrı bir görüşü içermemesi veya ima etmemesi gerekir.

Belirlenen konuya yönelik denetçinin verdiği karışıklıkların ya da yaklaşımın açıklaması; özetle denetim yaklaşımının, işletmenin içinde bulunduğu durum ve gerçeklere ciddi şekilde uyarlandığı durumlarda, denetçinin olağan dışı durumları ve “önemli yanlışlık” risklerini ele almak amacıyla yaptığı önemli muhakemelerin hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasında yardımcı olur. Bununla birlikte; ilgili dönemde geçerli olan denetim yaklaşımı, işletmeye özgü durumlar, ekonomik şartlar veya sektördeki gelişmelerden etkilenmiş olabilir. Bu sebeple, ilgili konu hakkında üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulan iletişimlerin niteliğine ve kapsamına atıfta bulunulması da denetçi açısından yararlı olabilir.(A48)

3. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Bu çalışmanın amacı, ülkemizde 2017 yılı itibarıyla bağımsız denetçi raporlarında yer almaya başlayan “Kilit Denetim Konuları”nın içerik analizi yapılarak, uygulamanın işleyişini

2017 ve 2018 yılı raporlarında karşılaştırmalı olarak incelemektir. Bu çerçevede, Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerden BIST30 endeksine kayıtlı şirketlerin, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)’da yayınlanan bağımsız denetçi raporları analiz edilerek bulgular oluşturulmuştur.

Çalışmada analiz sonuçları değerlendirilirken benzer veya aynı başlıktaki kilit denetim konularının denetçi raporunda tanımlanış şekillerine öncelik verilmiştir. BDS 701 kapsamında denetçi raporunda yer verilen kilit denetim konularının öncelikli amacının işletmeye özel duruma açıklık getirmesi ihtiyacı olduğundan, KDK olarak belirlenen konuların 2017 ve 2018 yılları raporlarından karşılaştırması yapılarak, gelişme ve farkların tespiti hedeflenmiştir. Çalışma, araştırmaya konu şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında yer alan Kilit Denetim Konuları bölümlerinin analizi ile sınırlıdır.

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirler. Denetçinin bu belirlemeyi yaparken göz önünde bulunduracağı hususlar:

- ‘Önemli yanlışlık’ riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar.

- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dahil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablolarına ilişkin önemli denetçi yargıları.

- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Denetçi, bu belirlenen konulardan hangilerinin cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz ettiğini belirler ve bunlar kilit denetim konularını oluşturur.

4. BULGULAR

Bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi ile elde edilen sonuçlar değerlendirilirken aynı faaliyet alanında bulunan şirketlerin denetçi raporlarında yer alan KDK’ları içerikleri, kendi içinde 2017 ile 2018 yılları raporlarında yer alan unsurlar açısından karşılaştırılmıştır.

4.1 Bankacılık

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak bankacılık sektörüne ait bağımsız denetim raporları,

belirlenen kilit denetim konuları açısından incelenerek Tablo 1’de yer alan yıllık karşılaştırma elde edilmiştir.

Tablo 1: Bankalar - KDK Dağılımı

Kilit Denetim Konusu	2017	2018
Krediler sınıflama- değer düşüklüğü	6	
TFRS 9 uygulamalarına geçiş - riskten korunma*		6
Çalışanlar emeklilik planları	6	6
Bilgi teknolojileri denetimi	1	1
Türev finansal araçlar	1	1
* TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı 2018 yılı itibarıyla uygulamaya başlanmıştır.		

Tablo 1’de BIST 30’da yer alan 6 banka için seçilen KDK’larının iki ana konuda ağırlık kazandığı görülebiliyor. Özellikle TFRS 9 Finansal Araçlar standardının uygulamaya girişi ile ilgili süreç tüm bankaların finansal raporlarına etki ettiği açısından belirleyici olmaktadır.

Çalışmanın ilk dönemi olan 2017 yılında banka finansalları açısından önemli bir hesap olan kredi sınıflandırmalarına bağlı olarak değer düşüklüğü hesapları, bağımsız denetçiler açısından miktar ve yüzde olarak değerlendirilerek açıklanmıştır. Kredilere ilişkin değer düşüklüğü yönetim için önemli bir yargı alanı olması yönüyle de, kilit denetim konusu olarak değerlendirilmiştir. Bankaların 2018 yılı itibarıyla TFRS 9 (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) uygun olarak raporlama yapmaya başlamaları bir geçiş sürecini de başlatmış ve bu yönüyle banka denetçileri için önem arz ederek raporlara kilit denetim konusu olarak girmiştir. Çalışanların emeklilik haklarından doğan yükümlülüklerin hesaplanmasında kullanılan temel varsayımların ve tahminlerin uygunluğu ile yapılan hesaplamaların değerlendirilmesi için denetim ekibinin dışarıdan uzman desteği alması da gerekebilmştir. Bilgi teknolojileri denetimi başlığı altında KDK belirlemesi yapılırken, banka operasyonlarının sürekliliği ve finansal operasyonlar için bilgi teknolojileri altyapısına bağımlılığı dikkat çekilmiştir.

Bankacılık mevzuatının sektörel özellikleri göz önüne alındığında, bankaların operasyonel uygulamalarda paralellik göstermesi ve bağımsız denetçiler tarafından aynı başlıklarla KDK tespitlerinin yapılması kendi içinde tutarlı görünmektedir. Kilit denetim konuları tespiti

ve bağımsız denetçi raporlarında açıklamalı olarak yer alması uygulamasının, şirketler açısından beklenen farkları da bu noktada ortaya çıkmaktadır. Standart, KDK olarak tespit edilen konuların neden seçildiği, nasıl ele alındığı ve nasıl raporlandığının tamamen şirkete özel olması gerektiğini belirtmektedir.

4.2 Otomotiv

Otomotiv sektörü çalışmada ele alınan bir diğer sektör olarak Tablo 2’de özetlenmiştir. BIST30 içinde yer alan 2 şirket için 2017-2018 yıllarında beş ayrı KDK bağımsız denetçiler tarafından ele alınmıştır.

Tablo 2: Otomotive Sektörü - KDK Dağılımı

Kilit Denetim Konusu	2017	2018
Nakit akış riskinden korunma muhasebesi	1	1
Garanti gider karşılığı	2	2
Aktifleştirilmiş geliştirme maliyetleri	1	1
Finans sektörü faaliyetlerinden alacaklar	1	1
Kıdem tazminatı karşılığı	1	

Otomotiv sektöründeki 2 şirket için, şirketlerin satışlarıyla ilgili verilen parça garantileri karşılıkları ortak KDK olarak geçerken, diğerleri şirketlerin yönetim şekillerine bağlı olarak belirlenmişlerdir. Denetçilerin KDK tespitlerinde sektöre özel bir başlık olarak ‘garanti gider karşılığı’ konusunun neden seçildiği ve nasıl ele alındığını örnek bir tespit olarak özetlendiğinde:

- Şirket yurt içine yapmış olduğu her araç satışı için, standart garanti hizmeti, opsiyonel olarak ise yol yardımı, uzatılmış garanti ve yedek parça garantisi hizmeti vermektedir. Şirket geçmiş dönemde gerçekleşen araç başına garanti gideri tutarını, garanti gideri karşılığı hesaplamasında temel olarak kullanmaktadır. Araç başı garanti maliyeti araç modeli bazında, şirket içi talimatlara uygun olarak geçmiş dönemlerde gerçekleşen garanti talepleri ve teknik bölümlerin tecrübeleri göz önünde bulundurularak hesaplanmakta olup yılda iki kez yönetim tarafından onaylanmaktadır. Araç başı garanti maliyetleri döviz cinsinden belirlendiğinden hesaplamada kur tahmini de yer almaktadır. Kur tahminlerindeki değişikliklerin finansal tabloyu önemli derecede etkilemesi beklenmektedir. Garanti karşılığı hesaplaması

tahminler ve buna bağlı olarak önemli yanlışlık riski içerdiğinden denetçi tarafından KDK olarak belirlenmiştir.

incelenen örnek KDK üzerinden görüleceği gibi, örnek hesaplama varsayımı bir çok otomotiv firması tarafından kullanılabilir. Aynı sektörde yer alarak, aynı pazara satış yapan şirketlerin operasyonlarında büyük benzerlikler göstermesi nedeniyle, finansal raporlamalarında da benzer yöntemlerin kullanılması kaçınılmazdır. Bilgi kullanıcıları için KDK ile sağlanacak yararın artırılmasını sağlayacak farklılıklar, aynı mevzuat ve hesaplar kullanılsa da, denetçilerin konuyu ele alış ve açıklamalarındaki şirkete özel hususlar olacaktır.

4.3 Havacılık

Havacılık sektörü çalışmada ele alınan, operasyonel ve raporlama parametreleri açısından sektörel özellikleri olan bir başka gruptur. Çalışma kapsamında BIST30 içinde yer alan iki şirket için 2017 ve 2018 yılı KDK tespitleri Tablo 3 içinde karşılaştırılmıştır.

Tablo: 3 Havacılık Sektörü – KDK Dağılımı

Kilit Denetim Konusu	2017	2018
Hasılatın muhasebeleştirilmesi	2	2
Yolcu yükümlülüğü	1	1
Sık uçuş programının muhasebeleştirilmesi	1	1
Uçakların muhasebeleştirilmesi	1	1
Teslim bakım karşılıkları - kiralık uçaklar	1	1
Türev finansal araçlar - finansal riskten korunma muhasebesi	1	1

Havacılık sektöründen 2 şirket için hasılatın muhasebeleştirilmesi dışındaki tespitler, yönetim şekilleri ve işletmelerin temel işleyişlerindeki farkları da ortaya koymaktadır. Bu sektörde öne çıkan KDK içerikleri kısaca;

- Uzun dönemli satışlar, kampanyalar, mil puan uygulamaları, sık uçuş programları, bilet değişim, bilet iptal gibi özellikli durumların dikkate alınmasını gerektirdiği için, 'Hasılat Kaydı' özellikli konumda ele alınmıştır.

- Uçakların farklı parçaları için, farklı faydalı ömür ve yıpranma payı hesapları, muhasebe kayıtları ve raporlama açısından özellikli durum olarak yer alır.

- Önemli gider kalemlerinden olan akaryakıt temininde risk yönetimi amaçlı, vadeli akaryakıt opsiyon ve vadeli akaryakıt alım sözleşmeleri de işletme finansal tablolarına etkileri açısından KDK olarak belirlenmektedir.

Bu grupta tespit edilmiş olan ve incelenen konular, işletmelerin yönetim politikalarını yansıtırken, ortak kabul edilen başlıklardaki değerlendirmeler denetçinin mesleki muhakemesi ve uyguladığı denetim tekniklerine bağlı olarak yaptığı değerlendirmeler ve açıklamalar ile birbirinden ayrılmaktadır. Denetçi, belirlenen KDK için seçilme nedeni, işletme finansal tabloları açısından önemi, denetim çalışmasında nasıl ele alındığı ve denetçi raporunda nasıl bildirildiği gibi detaylarla, bilgi kullanıcıların bu konulara dikkatini çekecektir. Ayrıca bu açıklamaların hem denetim terminolojisi hem de sektör terimleri açısından çok fazla karmaşık olmaması, yapılan açıklamaların anlaşılabilir olması açısından standardın öncelikli gereklerindendir.

4.4 Haberleşme

Çalışmada ele alınan haberleşme şirketleri için KDK tespitleri Tablo 4 ile 2017 ve 2018 yılları için karşılaştırmalı olarak gösterilmiştir.

Tablo 4: Haberleşme Şirketleri - KDK Dağılımı

Kilit Denetim Konusu	2017	2018
Karşılıklar ve koşullu borçlar	1	1
Hasılatın muhasebeleştirilmesi - TFRS 15	2	2
Duran varlıklarda aktifleştirme	1	1
Bilgi teknolojilerinin genel kontrolleri	1	
Türev araçların ölçülmesi ve muhasebeleştirilmesi	1	1
TFRS 16 kiralama standardının ilk kez uygulanması		1
Yurtdışı yatırımları	1	1
ihtilaflar, davalar ve koşullu borçlar	1	1
TFRS 9 uygulamalarına geçiş		1
Ertelenmiş vergi varlığının değerlendirilmesi	1	1
Şerefiye ve diğer duran varlıklarda değer düşüklüğü	1	1

Haberleşme sektöründen iki şirketin denetçi raporlarında yer alan KDK seçimlerinde, hasılatın muhasebeleştirilmesi ortak başlıkta görülmektedir.

Şirketler için ortak konu olan, 'Koşullu Borçlar' ise ayrı başlıklarda değerlendirilmiştir. Haberleşme sektörünün pazar dinamiklerine ve yasal düzenlemelere bağlı olarak, faaliyetlerin ve finansalların raporlanmasında özellik oluşturan konular da çeşitlidir.

Tablo 4'de görüleceği üzere finansal tabloların hazırlanmasına dönük yeni uygulanmaya başlanan raporlama standartlarının geçiş dönemleri ve bu uygulamalar içinde yer alan yönetim tahmin ve varsayımları bağımsız denetçiler açısından önem arz etmektedir. Bağımsız denetçi, 'ihtilaflar, davalar ve koşullu borçlar' başlığı altında KDK tespitini şöyle açıklamıştır: Yoğun düzenlemelerin bulunduğu bir sektörde faaliyet gösterilmektedir. Bu alanda belirlenen başlıca önemli riskler anti-tekel prosedürleri, mevzuata uygunluk ya da müşteri haklarının korunmasıdır. Gerekli karşılık düzeyinin tahmin edilmesinin önemli ölçüde yönetim muhakemesi gerektirmesi sebebiyle, bu konu KDK'lerden biri olarak belirlenmiştir.

'Ertelenmiş vergi varlığının değerlemesi' başlıklı KDK için denetçinin yaptığı açıklama: Gelecekte vergilendirilebilir karların ve geçici farkların gerçekleşmesine ilişkin tutarların ve zamanlamaların tahmin edilmesi doğal bir belirsizlik içerdiğinden, bu konu kilit denetim konularından biri olarak belirlenmiştir. Ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi ve geri kazanılabilirliği önemli ölçüde yönetim muhakemesi gerektirir.

4.5 Demir Çelik

BIST30 şirketlerinden, demir çelik sektöründeki 2017-2018 yılları KDK'ları Tablo 5'de yer almaktadır.

Tablo 5: Demir Çelik Şirketleri – KDK Dağılımı

Kilit Denetim Konusu	2017	2018
Hasılatın kaydedilmesi	1	1
Üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplaması	1	1
Şerefiye değer düşüklüğü	1	
Stok değer düşüklüğü	1	1
Yatırım teşvikleri	1	
Yapılmakta olan yatırımların sınıflandırılması, yararlı ömürler	1	1
Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesi		1
Kredi sözleşmelerine göre finansal oranlara uyum	1	

Demir Çelik sektöründen 2 şirket için, amortisman, yararlı ömür, hasılatın kaydedilmesi, stok değer düşüklüğü, kredi sözleşmelerinden doğan yükümlülükler gibi seçilmiş KDK'lar, yönetim politikalarına dikkat çekmek açısından belirleyici olmaktadır.

4.6 Madencilik

Çalışmada madencilik şirketleri için belirlenen KDK karşılaştırması Tablo 6'da yer almaktadır.

Tablo 6: Madencilik Şirketleri – KDK Dağılımı

Kilit Denetim Konusu	2017	2018
Hasılatın kaydedilmesi	2	
Stoklar	2	
Üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplaması	2	
Aktifleşen maden varlıkları		2
Yasal riskler		2

Madencilik sektöründen iki şirket için 2018 yılında yasal risklere bağlı süreçler belirleyici olurken, 2017 yılında hasılatın kaydedilmesi ve stok hesapları sektöre özel konular olarak yer almıştır.

Tablolarda özetlenen BIST 30 şirketlerinin 2017-2018 yılları bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK'ların içerikleri, genel tanımlamalarla, aşağıdaki gibidir:

- İş koluna ait özellik oluşturan konular,
- Yönetim politika ve düzenlemeleri,
- Mevzuata uyum ve değişen uygulamalara geçiş süreçleri,
- Finansal risk yönetim süreçleri,
- Yasal riskler.

Bu konularda bilgi kullanıcılarının dikkatini çekerek, denetçi raporundan sağlanan faydayı ve rapora duyulan güveni artırma hedefi vurgulanmıştır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Olumlu denetçi görüşü veren raporlara rağmen ortaya çıkan şirket skandalları ve ekonomik stres koşullarında gözlemlenen beklenmedik finansal zayıflıklara, küreselleşen iş hayatında daha çok rastlanması, bilgi kullanıcıları

açısından farklı ihtiyaçları ortaya çıkartmıştır. Denetçilerin belirli standartlara göre yaptıkları finansal tablo doğrulamalarına ilave olarak, şirkete özel ek bilgileri de bilgi kullanıcılarına sağlamaları kaçınılmaz olmuştur. Denetçiler rapor kullanıcılarına yönelik olarak ihtiyaç duyulan finansal olmayan bilgiler için KDK'ları kullanmaya başlamışlardır. KDK'ların hedeflenen denetçi raporunun iletişim değerini arttırmadaki en önemli rolü denetlenen şirkete, şirketin faaliyetlerine özel olmasıdır. Örnekler üzerinden yapılan analizler ve bu konuda yapılan çalışmalar değerlendirildiğinde, ele alınan KDK'lar bilgi kullanıcılarına ek bilgi sağlamak açısından yararlı olsa da, mevcut uygulamaların henüz şirkete özel olma koşulunu karşılamadığı ileri sürülebilir.

Çalışmada ele alınan örnekler üzerinden değerlendirildiğinde, KDK ele alınış şekillerindeki genel ifadelerin nedeni, uzun yıllardır süre gelen standart rapor formatlarına dâhil olması beklenen ve sınırları çizilmemiş bilgilerin ifade edilmesindeki zorluk gibi görünmektedir. Standart denetçi raporlarındaki tanımlamalar gruplar halinde, belirli kalıplarda olduğundan, alışlagelmiş formatın dışına çıkılması nedeniyle uygulamada tereddütler olduğu düşünülebilir.

Zaman içinde bilgi kullanıcılarının KDK'larından yararlanmak konusundaki pratiklerinin artması ve hatta bu konuda bilgi taleplerinin oluşması da, denetçi raporundaki finansal olmayan bilgilerin içerik olarak gelişmesine kaçınılmaz olarak katkı sağlayacaktır. Gerek bilgi kullanıcılarının doğrudan veya dolaylı ihtiyaçları, gerekse de şirketlerin kendi raporlarında yer alan bilgiler ile değerlendirmeleri, KDK'larının uygulamadaki durumunu geliştirecektir.

Uygulamada özellikle kaçınılması gereken hususlar arasında, KDK'ların basit bir konu listesinden başlıkların seçilip, ilgili mevzuatın yazılması olarak değil, işletmeye özel derin analizler sonucunda seçilmiş ve açıklanmış başlıklar olması, önemle ön plana çıkmaktadır. Bir diğer önemli nokta da KDK ile ilgili bölümlerde, denetim süreçlerinin ve sektörün karmaşık kavramlarıyla değil, bilgi kullanıcılarının ihtiyacını karşılayacak bir dille açıklamaların yapılmasıdır.

BDS 701 standardının, bağımsız denetim standartlarında yer almasının, yeni bir uygulama olması nedeniyle, bu konuda yapılacak inceleme ve araştırmaların, hazırlanacak akademik çalışmaların da, şirketler, bilgi kullanıcıları ve bağımsız denetçiler için büyük katkı sağlayacağından söz

etmek yanlış olmayacaktır.

Bağımsız denetçi raporlarının bilgi kullanıcıları açısından güvence olma özelliğinden yola çıkarak, KDK uygulaması ile gelecek özel bilgilerin önemi kaçınılmaz olmaktadır.

Şirketlerin ürettikleri büyük miktarlardaki veri, günümüzde teknoloji sayesinde büyük bir hızla finansal raporlara dönmektedir. Bu raporların hazırlanmasında uygulanan ve bağımsız denetçi raporları ile uygulamadaki doğruluğu teyit edilen standartlar-kurallar seti içinde, özelliği olan konuların ayrılması, bağımsız denetçi raporlarındaki şeffaflığa katkı sağlamıştır.

Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda yer alma süreci ilerledikçe, uygulamada görülen eksiklerin tamamlanması ile hem işletmeler, hem de bilgi kullanıcıları açısından konunun önemi ve yararları görünür olacaktır. Uzun yıllardır standart rapor hazırlanıyor ve denetçi görüşlerinin belirli formatlarda düzenleniyor olduğu düşünüldüğünde, tamamen şirkete özel ve denetçinin mesleki muhakemesi ile belirleyeceği bu bölümün gelecek yıllarda sağlayacağı faydaların artarak devam edeceğini düşünmek yanlış olmayacaktır. 

KAYNAKÇA

Apollos, N.N., Onuoha, L., Aguguom, A.T., (2016), The New Auditors' Reporting Standards And The Audit Expectation Gap, International Journal of Advanced Academic Research, Social & Management Sciences, 2, (11) , 118-133

BDS 701, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, Kamu Gözetim Kurumu, Bağımsız Denetim Standartları, <http://www.kgk.gov.tr> (13/11/2019)

Ciğer, A., Çopur Vardar, G., Kinay, B. (2018), Borsa İstanbul'a Kayıtlı Şirketlerin Kilit Denetim Konularının incelenmesi Üzerine Bir Araştırma, ICAFR'18,

Doğan, A. (2018), Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Mart 2018, 20(1), 65-89.

Doğan, B., Arefaine, B., (2017), The Implementation of ISA 701 – Key audit Matters: Empirical Evidence on Auditors' Adjustment in The New Audit report, Master tezi, UppsalaUniversity, Department of Business Studies.

Ertan, Y., Kızık, E., (2019), Kilit Denetim Konuları: BiST imalat Sektöründe Faaliyette Bulunan işletmelerin 2017 yılı Denetim Raporlarının incelenmesi, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Ağustos Özel sayı, 263-278.

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, Vol4, Iss2, 126-138.

Kavut, L., Güngör, N. (2018), Bağımsız Denetimde Kilit denetim Konuları: BiST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi, Muhasebe Enstitü Dergisi 16 (59), 59-70. Retrieved from <http://dergipark.gov.tr/meder/issue/39328/463560i>

Kavut, L., Taş, O., Şavlı, T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, iSMMM Yayın No.130, İstanbul

Levy, H.B., (2019), "Modifications To Audit Reports That Do Not Affecet The Audit Opinion", The CPA Journal, September 2019.

Low, E., Mollenhauer, T., "An Empirical Analysis of Key Audit Matters in the Financial Industry" (April 28, 2019). European Banking Institute Working Paper Series 2019 – no. 40.

Miao, Z. (2018), 3rd International Conference on Education and Management Science (ICEMS 2018) ISBN: 978-1-60595-536-0

Yanık, S., Karataş, M., (2017), Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 1-26

Internet Sources

<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Auditor-Reporting-Toolkit-KAM-Overview.pdf> (14/11/2019)

<http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf> (13/11/2019)

<https://www.accaglobal.com/in/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html>(14/11/2019)

<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standard%C4%B1%20>

[%28BDS701%29.pdf](#) (14/11/2019)

<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ch/Documents/audit/ch-en-audit-benchmarking-auditors-report.pdf> (13/11/2019)

https://www.denetimnet.net/UserFiles/Kilit_denetim_konular_.pdf (13/11/2019)

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/lk/pdf/key-audit-matters-aug-2019.pdf> (14/11/2019)