



Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe-Finans Bilim Dalı

**BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 701: BİST-100  
ŞİRKETLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN İÇERİK ANALİZİ  
İLE İNCELENMESİ**

Hüseyin Furkan GÜVENDİ

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2024

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 701: BİST-100 ŞİRKETLERİ  
ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN İÇERİK ANALİZİ İLE İNCELENMESİ

Hüseyin Furkan GÜVENDİ

Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe-Finans Bilim Dalı

Yüksek Lisans Tezi

Ankara, 2024

## KABUL VE ONAY

Hüseyin Furkan GÜVENDİ tarafından hazırlanan “BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 701: BİST-100 ŞİRKETLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNİN İÇERİK ANALİZİ İLE İNCELENMESİ” başlıklı bu çalışma, 21.11.2023 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından Yüksek Lisans Tezi olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Mehmet Baha KARAN

(Başkan)

Prof. Dr. Semra KARACAER

(Danışman)

Prof. Dr. Ganite KURT

(Üye)

Doç. Dr. Göknur BÜYÜKKARA

(Üye)

Doç. Dr. Burak PİRGAİP

(Üye)

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

Prof.Dr. Uğur ÖMÜRGÖNÜLŞEN

Enstitü Müdürü

# YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI

Enstitü tarafından onaylanan lisansüstü tezimin tamamını veya herhangi bir kısmını, basılı (kağıt) ve elektronik formatta arşivleme ve aşağıda verilen koşullarla kullanıma açma iznini Hacettepe Üniversitesine verdiğimi bildiririm. Bu izinle Üniversiteye verilen kullanım hakları dışındaki tüm fikri mülkiyet haklarım bende kalacak, tezimin tamamının ya da bir bölümünün gelecekteki çalışmalarda (makale, kitap, lisans ve patent vb.) kullanım hakları bana ait olacaktır.

Tezin kendi orijinal çalışmam olduğunu, başkalarının haklarını ihlal etmediğimi ve tezimin tek yetkili sahibi olduğumu beyan ve taahhüt ederim. Tezimde yer alan telif hakkı bulunan ve sahiplerinden yazılı izin alınarak kullanılması zorunlu metinleri yazılı izin alınarak kullandığımı ve istenildiğinde suretlerini Üniversiteye teslim etmeyi taahhüt ederim.

Yükseköğretim Kurulu tarafından yayınlanan **“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”** kapsamında tezim aşağıda belirtilen koşullar haricince YÖK Ulusal Tez Merkezi / H.Ü. Kütüphaneleri Açık Erişim Sisteminde erişime açılır.

- Enstitü / Fakülte yönetim kurulu kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren 2 yıl ertelenmiştir. <sup>(1)</sup>
- Enstitü / Fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile tezimin erişime açılması mezuniyet tarihimden itibaren ..... ay ertelenmiştir. <sup>(2)</sup>
- Tezimle ilgili gizlilik kararı verilmiştir. <sup>(3)</sup>

...../...../.....

**Hüseyin Furkan GÜVENDİ**

<sup>1</sup>“Lisansüstü Tezlerin Elektronik Ortamda Toplanması, Düzenlenmesi ve Erişime Açılmasına İlişkin Yönerge”

(1) Madde 6. 1. Lisansüstü teze ilgili patent başvurusu yapılması veya patent alma sürecinin devam etmesi durumunda, tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu iki yıl süre ile tezin erişime açılmasının ertelenmesine karar verebilir.

(2) Madde 6. 2. Yeni teknik, materyal ve metotların kullanıldığı, henüz makaleye dönüşmemiş veya patent gibi yöntemlerle korunmamış ve internette paylaşılması durumunda 3. şahıslara veya kurumlara haksız kazanç imkanı oluşturabilecek bilgi ve bulguları içeren tezler hakkında tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulunun gerekçeli kararı ile altı ayı aşmamak üzere tezin erişime açılması engellenebilir.

(3) Madde 7. 1. Ulusal çıkarları veya güvenliği ilgilendiren, emniyet, istihbarat, savunma ve güvenlik, sağlık vb. konulara ilişkin lisansüstü tezlerle ilgili gizlilik kararı, tezin yapıldığı kurum tarafından verilir. \* Kurum ve kuruluşlarla yapılan işbirliği protokolü çerçevesinde hazırlanan lisansüstü tezlere ilişkin gizlilik kararı ise, ilgili kurum ve kuruluşun önerisi ile enstitü veya fakültenin uygun görüşü üzerine üniversite yönetim kurulu tarafından verilir. Gizlilik kararı verilen tezler Yükseköğretim Kuruluna bildirilir.

Madde 7.2. Gizlilik kararı verilen tezler gizlilik süresince enstitü veya fakülte tarafından gizlilik kuralları çerçevesinde muhafaza edilir, gizlilik kararının kaldırılması halinde Tez Otomasyon Sistemine yüklenir.

\* Tez danışmanının önerisi ve enstitü anabilim dalının uygun görüşü üzerine enstitü veya fakülte yönetim kurulu tarafından karar verilir.

## ETİK BEYAN

Bu çalışmadaki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi, görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu, kullandığım verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı, yararlandığım kaynaklara bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu, tezimin kaynak gösterilen durumlar dışında özgün olduğunu, **Prof. Dr. Semra KARACAER** danışmanlığında tarafımdan üretildiğini ve Hacettepe Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesine göre yazıldığını beyan ederim.

**Hüseyin Furkan GÜVENDİ**

## ÖZET

GÜVENDİ, Hüseyin Furkan. *Bağımsız Denetim Standardı 701: BİST-100 Şirketleri Üzerindeki Etkilerinin İçerik Analizi İle İncelenmesi*, Yüksek Lisans, Ankara, 2024.

Şirketler, yerel ve küresel pazarlarda ekonomik dalgalanmalara ve bu dalgalanmaların olumsuz etkilerine karşı dirençli olmak zorundadır. Bu durum onları sistematik tedbirler geliştirmeye itmiştir. Bu bağlamda, finansal sorunların önüne geçebilmek için denetim süreçlerinde bazı yenilikler yapılmıştır. Bu yenilikler, bağımsız denetim raporlarını etkileyerek şirketlerin gerçekleştirdiği işlemler hakkında yatırımcılara ve diğer ilgili taraflara net, anlaşılır ve ihtiyaçlarına uygun bilgiler sağlanmasını zorunlu kılmıştır.

Türkiye’de yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Kilit Denetim Konuları (KDK) standardı ile bağımsız denetçiler özgün ve sade şekilde raporlarında bu konuları bildirme sorumluluğu altına girmişlerdir. Mevcut araştırma, Borsa İstanbul 100 (BİST-100) endeksine dahil olan şirketlerin denetim raporlarını mercek altına almakta ve raporlarda belirtilen Kilit Denetim Konularının özgünlüğünü içerik analizi metoduyla sistematik bir şekilde değerlendirmektedir.

İlk bölümde denetim konusuna değinilmiş olup daha sonraki bölümde bağımsız denetim ile ilgili bilgiler verilmiştir. Üçüncü bölüm ise bağımsız denetim raporu ve Kilit Denetim Konusu hakkında detaylı bilgilendirme yapılmıştır ve daha sonra analiz kısmına geçilmiştir. İçerik analizi yapılırken dört farklı kategori belirlenmiştir. Bunlar; bağımsız denetimi yapan şirketler, belirlenen KDK’ların korelasyonu, yıllar arası geçiş ve ilgili şirketin bulunmuş olduğu sektördür. Sonuç olarak ise KDK’ların denetimi yapılan işletmeye özgü ve yalın olması konusunda yıllar arası geçişlerde benzerliklere rastlanılsa bile diğer kategorilerde özgün olduğu ortaya konulmuştur.

### Anahtar Sözcükler

Kilit Denetim Konuları, BIST-100, İçerik Analizi, Bağımsız Denetim

## ABSTRACT

GÜVENDİ, Hüseyin Furkan. *International Auditing Standards 701: Analysis Of The Impact On BIST-100 Companies With Content Analysis*, Master's Thesis, Ankara, 2024.

Companies must exhibit resilience against economic fluctuations in both local and global markets, as well as the adverse impacts of these fluctuations. This necessity has propelled them to develop systematic measures. In this context, to preclude financial difficulties, innovations have been introduced in audit processes. These innovations have necessitated the provision of clear, comprehensible, and relevant information to investors and other stakeholders through independent audit reports.

With the enactment of the Independent Auditing Standard (IAS) 701 - Key Audit Matters(KAM) in Turkey, independent auditors have assumed the responsibility of reporting these matters in a distinct and straightforward manner in their reports. The current research scrutinizes the audit reports of companies listed in the Borsa Istanbul 100 (BIST-100) index and systematically evaluates the Key Audit Matters reported therein through content analysis methodology.

In the first section, the subject of auditing is mentioned, and in the next section, information about independent auditing is given. In the third part, detailed information was given about the independent audit report and the Key Audit Matter, and then the analysis part was started. While conducting content analysis, four different categories were determined. These; companies performing independent audits, the correlation of the determined KAMs, the transition between years and the sector in which the relevant company is located. As a result, it has been revealed that although there are similarities in the transitions between years in terms of the fact that KAMs are specific and simple to the business audited, they are unique in other categories.

### Keywords

Key Audit Matters, BIST-100, Content Analysis, Independent Auditing

## İÇİNDEKİLER

<b>KABUL VE ONAY</b> .....	i
<b>YAYIMLAMA VE FİKRİ MÜLKİYET HAKLARI BEYANI</b> .....	ii
<b>ETİK BEYAN</b> .....	iii
<b>ÖZET</b> .....	iv
<b>ABSTRACT</b> .....	v
<b>İÇİNDEKİLER</b> .....	vi
<b>KISALTMALAR DİZİNİ</b> .....	ix
<b>TABLolar DİZİNİ</b> .....	x
<b>ŞEKİLLER DİZİNİ</b> .....	xi
<b>GİRİŞ</b> .....	1
<b>1. BÖLÜM: DENETİM</b> .....	2
<b>1.1. DENETİM KAVRAMI</b> .....	2
<b>1.2. DENETİM KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ</b> .....	4
<b>1.3. DENETİM TÜRLERİ</b> .....	5
1.3.1. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	6
1.3.1.1. Zorunlu (Yasal) Denetim .....	6
1.3.1.2. İsteğe Bağlı Denetim .....	8
1.3.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	8
1.3.2.1. Finansal Tabloların Denetimi.....	8
1.3.2.2. Faaliyet Denetimi .....	10
1.3.2.3. Uygunluk Denetimi .....	14
1.3.3. Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri .....	16
1.3.3.1. Bağımsız Denetim .....	16
1.3.3.2. İç Denetim .....	18
1.3.3.3. Kamu Denetimi .....	22
1.3.4. Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri .....	22
1.3.4.1. Sürekli Denetim.....	23
1.3.4.2. Sınırlı Denetim .....	23
<b>2. BÖLÜM: BAĞIMSIZ DENETİM</b> .....	25
<b>2.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN İLKELERİ</b> .....	25
<b>2.2. BAĞIMSIZ DENETİM TEKNİKLERİ</b> .....	26



2.2.1.	Fiziki İnceleme Tekniği .....	26
2.2.2.	Doğrulama Tekniği .....	27
2.2.3.	Yeniden Hesaplama Tekniği .....	27
2.2.4.	Belge İnceleme Tekniği .....	27
2.2.5.	Bilgi Toplama (Soruşturma) Tekniği .....	27
2.2.6.	Analitik İnceleme Tekniği .....	28
<b>2.3.</b>	<b>BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE FAYDALARI .....</b>	<b>28</b>
2.3.1.	Denetlenen İşletme Açışından Bağımsız Denetimin Faydaları .....	29
2.3.2.	İş Dünyasının Diğer Üyeleri Açışından Bağımsız Denetimin Faydaları 30	
2.3.3.	Kamu Kuruluşları Açışından Bağımsız Denetimin Faydaları .....	30
<b>2.4.</b>	<b>ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI .....</b>	<b>32</b>
<b>2.5.</b>	<b>TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI .....</b>	<b>33</b>
<b>3. BÖLÜM:</b>	<b>BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU VE KİLİT DENETİM KONULARI .....</b>	<b>36</b>
<b>3.1.</b>	<b>BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU .....</b>	<b>36</b>
3.1.1.	Bağımsız Denetim Raporunun Türleri .....	37
<b>3.2.</b>	<b>KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ .....</b>	<b>39</b>
3.2.1.	BDS 701 Genel Çerçevesine İlişkin Bilgiler .....	39
3.2.2.	Kilit Denetim Konuları .....	40
3.2.2.1.	Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi .....	40
3.2.2.2.	Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi .....	43
3.2.2.3.	Kilit Denetim Konularının Ana Başlıklar Altında Örnekleri ..	44
<b>3.3.</b>	<b>LİTERATÜR ARAşTIRMASI .....</b>	<b>47</b>
<b>4. BÖLÜM:</b>	<b>BAĞIMSIZ 701 KİLİT DENETİM KONULARU STANDARTI: BIST-100 ŞİRKETLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK ARAşTIRMA .....</b>	<b>52</b>
<b>4.1.</b>	<b>ARAşTIRMANIN AMACI KAPSAMI VE ÖNEMİ .....</b>	<b>52</b>
<b>4.2.</b>	<b>ARAşTIRMANIN YÖNTEMİ .....</b>	<b>52</b>
4.2.1.	Denetimi Yapan Bağımsız Denetim Firmasına Göre Analiz .....	53
4.2.2.	Kilit Denetim Konuları Korelasyon Analizi .....	58
4.2.3.	Denetim Yapılan Yıllara Göre Analiz .....	60
4.2.4.	Denetim Yapılan Şirketlerin Sektörlerine Göre Analiz .....	64
<b>SONUÇ .....</b>	<b>68</b>	

<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>71</b>
<b>EK 1. ORJİNALLİK RAPORU.....</b>	<b>76</b>
<b>EK 2. ETİK KURUL / KOMİSYON İZİNİ YA DA MUAFİYET FORMU .....</b>	<b>78</b>

## KISALTMALAR DİZİNİ

**BDDK:** Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

**BİST-100:** Borsa İstanbul 100 Endeksi

**BDS:** Bağımsız Denetim Standartı

**IAASB:** International Auditing and Assurance Standards Board

**IAS:** Independent Auditing Standard

**IFAC:** International Federation of Accountants

**ISA:** International Standards on Auditing

**İDKK:** İç Denetim Koordinasyon Kurulu

**JOA:** Justification of Assessment

**KAM:** Key Audit Matters

**KDK:** Kilit Denetim Konuları

**SGK:** Sosyal Güvenlik Kurumu

**SPK:** Sermaye Piyasası Kurulu

**UDS:** Uluslararası Denetim Standartları

**US GAAS:** United States Generally Accepted Auditing Standards

**TDS:** Türkiye Denetim Standartlarını

**TFRS:** Türkiye Finansal Raporlama Standartları

**TMS:** Türkiye Muhasebe Standartları

## TABLolar DİZİNİ

Tablo 1: Denetim Türleri .....	6
Tablo 2: Finansal Tabloların Denetim Unsurları .....	9
Tablo 3: Faaliyet Denetimi Unsurları .....	11
Tablo 4: Uygunluk Denetimi Unsurları .....	15
Tablo 5: Bağımsız Denetim Firmalarının Yaptığı Toplam Denetim .....	53
Tablo 6: Bağımsız Denetim Firmalarının Bildirdiği KDK .....	55
Tablo 7: Denetim Firması Ortalama Bildirilen Kilit Denetim Konuları .....	56
Tablo 8: Kilit Denetim Konuları Korelasyonu .....	58
Tablo 9: Yıllara Göre Kilit Denetim Konuları .....	60
Tablo 10: Sektörlere Göre Kilit Denetim Konuları .....	65

## ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Şirket, Denetçi ve Finansal Tablo Kullanıcısı Arasındaki İlişkiler .....	10
Şekil 2: Faaliyet Denetim Süreci .....	12
Şekil 3: Uygunluk Denetim Süreci .....	16
Şekil 4: İç Denetim Süreci .....	20
Şekil 5: IAASB Tarafından Yayımlanan Standartlar .....	34
Şekil 6: Kilit Denetim Konularının Belirlenme Süreci.....	42
Şekil 7: Yapılan Denetimlerin Bağımsız Denetim Firmalarına Oranı.....	54
Şekil 8:Kilit Denetim Konuları Korelasyon Isı Haritası.....	59
Şekil 9: Yıllara Göre Kilit Denetim Konuları Isı Haritası .....	63

## GİRİŞ

Günümüz küresel dünyasında ekonomik ve sosyal koşulların değişmesi, rekabetin artması ve teknoloji alanında yaşanan hızlı dönüşümler doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmanın karmaşıklaşmasını da beraberinde getirmiştir. İşletmeler dünya pazarında varlıklarını koruyabilmek için güvenilir politikalara ihtiyaç duymaktadırlar. Bu durum ise şirketlerin doğru, güvenilir bilgiye erişimini ve bağımsız denetimini önemli hale getirmiştir.

Finansal raporlar aracılığı ile işletmenin finansal durumu hakkında doğru ve şeffaf bilgi sunmak şirket yönetiminin sorumluluğundadır. Bağımsız denetim süreci, işletmelerin finansal raporlarının güvenilirliğini ve doğru veriler sunmasını kolaylaştırmaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetim raporlarına 2017 yılında yeni bir standart getirilmiştir. Bu standart “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilme Standardı” olarak literatüre girmiştir.

Bu araştırmada, Borsa İstanbul 100 endeksinde bulunan şirketlerin, 2017 yılından başlayarak 2021 yılına kadar bildirilen bağımsız denetim raporları ve bu bağımsız denetimde bulunan Kilit Denetim Konuları incelenmiştir. Bu çalışmanın ilk bölümü, denetim konseptine adanmış olup, bu konuda kapsamlı bir bilgilendirme yapılacaktır. İkinci bölümde, bağımsız denetimin tanımı ve unsurları detaylandırılarak ele alınacaktır. Üçüncü bölümde, kilit denetim konularının öğeleri detaylı bir şekilde tartışılacaktır. Bağımsız denetim raporunun dahil edilmesiyle, kilit denetim konularına dair anlayışın daha geniş bir perspektifle ele alınması sağlanacaktır. Son olarak ise belirlenen Kilit Denetim Konuları içerik analizi yöntemiyle ele alınacaktır. Bu konulara bağımsız denetimi yapan şirketler, belirlenen KDK'ların korelasyonu, yıllar arası geçiş ve ilgili şirketin bulunmuş olduğu sektör gibi kategoriler altında bakılmış ve bulunan bulgular özetlenerek sunulmuştur.

# 1. BÖLÜM

## DENETİM

### 1.1. DENETİM KAVRAMI

Denetimin kökenleri geçmiş tarihlere dayanmakla birlikte, tarihsel serüvende değişikliklere uğramıştır. Başlangıçta hesaplamaların kontrolü ve bunun sonucunda bu hesaplamalar hakkında sonuçları ileten Latince bir kavram olan “dinleme” ve bunun açıklaması olan “audit” kelimesinden türeyerek ortaya çıkmıştır. Çağdaş anlamındaki kavramsal değerlerine bakılırsa da denetim kavramı, endüstri devrimiyle birlikte gelişerek bugünkü niteliğine kavuşmuştur (Sağlam & Yolcu, 2014).

Denetim kavramının literatürdeki anlamı kullanıldığı alanlara göre farklılık göstermekle birlikte tek bir tanımı bulunmayıp farklı şekillerde tanımlanabilmektedir.

Yapılan bir tanıma göre denetim kavramı, önceden belirlenmiş standartlardan ve yasal, bilimsel ve düşünsel yöntemlerden yararlanarak işlemlerin ve mevcut uygulamaların standartlara uygunluğunu araştırmak, tutarsızlıkları tespit etmek, ortadan kaldırmak ve bu tür risklerin gelecekte oluşmasını önlemek için gerçekleştirilen risk ve sistem temelli incelemelerdir (Aksoy, 2006).

Denetimin muhasebe denetimi bağlamında değerlendirilmesi ekonomik faaliyet alanları ile ilgili iddiaların önceden belirlenmiş koşullara göre uyum derecesini araştırabilmek ve bunlar ile ilgili tarafsız bir süreç belirleme olarak literatüre aktarılmaktadır. Denetim, açıklanan kavramlardan da görüleceği üzere farklı açılardan incelenebilmekte ve

önemli olanın denetimin temel unsurlarını ve süreçlerini aktarabilmek olduğunu ortaya çıkarmaktır.(Güredin, 2000).

Denetimin bileşenleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

Denetim ile ilgili tanımlarda denetim bir süreç olarak ifade edilmektedir. Önemli kanıtların elde tutulması, değerlendirilmesi ve bunun sonucunda değerlendirmeye alınması ve fark edilmesi, ulaşılan perspektiflerin raporlanması ve bunların ilgililere iletilmesi denetim faaliyetinin aşamalarıdır. Denetim bu açıdan dinamik ve sistematik bir süreçtir. Mantıksal olarak birbirini takip eden düzenli evrelerden oluşması gerektiği için sistematik bir süreçtir.

Denetim için önceden saptanmış ölçütler veya kriterler gereklidir. Önceden belirlenmiş standartlar, araştırılacak konuların doğruluğunun belirlenmesine olanak sağlar. Bu ölçütler ve kriterler; yönetimin iktisadi faaliyetlerine ilişkin yasal düzenlemeler, yönetim standartları ve kısıtlamaları veya düzenleyici kurum ilke ve standartları olabilir.

Denetimin uygunluk derecesi, yönetimin açıkladığı iddia nedeniyle veya rutin şekilde yapılan denetimlerin saptanmış ölçütlerle ve kriterlerle ne derecede uyumlu olduğunu ifade eden bağımsız denetim unsurudur. Belirlenen durumlar raporlanarak ilgililere bildirilmelidir.

Denetçi denetim faaliyetine başladığında işletmenin iktisadi faaliyetlerine ve mali tablolarına ilişkin raporlar kendisine sunulur. Denetçi, işletmenin ekonomik faaliyetini gösteren raporları inceleyerek, raporların doğruluğu ve güvenilirliği hakkında yargıya varır. Denetçi tarafsızca raporları veya görevleri incelemeli ve sonuçları aynı özen ve tarafsızlıkla değerlendirmelidir. Burada vurgulanması gereken, denetimin iktisadi faaliyetlere ilişkin iddiaların tarafsızca toplanması ve araştırılması yönüdür.

İlgili taraflar veya diğer bir ifadeyle çıkar grupları olarak da bilinen ilgililer, bağımsız denetim unsurlarından biridir. Yöneticiler, ortaklar, paydaş gruplar, kredi verenler, kamu kurumları ve kamuoyu da dahil



olmak üzere denetçinin bulgularına ve yargısına dayanan tüm bireyleri içermektedir.

Bağımsız denetim sürecinin son aşaması ve unsuru sonuçların ilgililere raporlarla bildirilmesidir. Bu aşamada, denetçi incelemiş olduğu iddia veya konu ile ilgili olarak, yönetimin açıklamış olduğu finansal tabloların önceden belirlenmiş muhasebe standartlarına uygunluğu ve doğruluğuna dair ulaşılmış olduğu sonucu raporlamaktadır. Denetçi yaptığı araştırma ve inceleme sonucunda ulaşılmış olduğu bilgi ve belgelerle bir yargıya ulaşarak sonucu ilgililere rapor halinde iletmektedir.

## **1.2. DENETİM KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ**

Denetim, kurumun işleyişlerinin çok önceden belirlenen standartlara ve kurallara uygun gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi için bir inceleme sürecidir. Denetim süreci sonucu elde edilen bulgular doğrultusunda raporlama işlemi tamamlanır (Bozkurt, 2016).

Denetim, denetimin konusu hakkında, uygun ve güvence aşamasının zorunluluklarının Denetim Standartları sınırlarında belirlenen standartlar doğrultusunda, mesleki etik ilkelere bağlı kalarak denetim kanıtlarının toplanması ve bu kanıtlara dayalı görüş oluşturulması ile raporlanma sürecini kapsar (Sanal, 2022).

Denetim yasalara uygun olduğunda işletmeler ve diğer unsurlar için gereklidir. Ancak yanlış uygulandığında çok zararlı faaliyetlere yol açabilmektedir. Denetim aşamasının son evresinde paydaşlar; yönetim sürecini etkin bir şekilde değerlendirebilir ve iyileştirmeyi sağlayabilir.

Denetim, ekonomik analizler ve bazı sistematik analizler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş standartlara uygun olduğu konusunda amaçlanan kitleleri kapsayacak şekilde görüş oluşturulmasını amaçlamaktadır (Bozkurt, 2016).

Denetimin başlıca görevleri:

- Sürekliliği devam ettirmek,
- Engelleme,
- Sonuçlara göre değişiklik yapma,
- Paydaşlar arasında verimlilik,
- Alınan kararların uygulanabilirliği,
- Olumlu gelişmeleri takip edin daha güncel olanı aramak
- Farklı birimler arasındaki uyumsuzluğu çözmek,

### **1.3. DENETİM TÜRLERİ**

Muhasebe literatüründe denetim faaliyetlerini farklı kriterler doğrultusunda kişi ve kurumlar ele alınarak çeşitli türlere göre sınıflandırmak mümkündür (L. Kavut et al., 2009). Literatürde genel olarak denetimin amaçları, kapsamı, zamanı, statüsü ve yapılış nedeni gibi farklı ölçütler göz önüne alındığında denetim türleri sınıflandırılabilir. Buna göre en yaygın sınıflandırma;

- Yapılış özelliklerine göre,
- Yapılma eğilimlerine göre,
- Denetçinin sahip olduğu statüsüne göre
- Uygulama zamanına göre sınıflandırılabilir.

*Tablo 1: Denetim Türleri (Bozkurt, P. 2016)*

<b>Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri</b>	Zorunlu (Yasal) Denetim
	İsteğe Bağlı Denetim
<b>Amaçlarına Göre Denetim Türleri</b>	Finansal Tablolar Denetimi
	Faaliyet Denetimi
	Uygunluk Denetimi
<b>Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri</b>	Bağımsız Denetim
	İç Denetim
	Kamu Denetimi
<b>Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri</b>	Sürekli Denetim
	Sınırlı Denetim

### **1.3.1. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri**

Yapılış nedenine göre denetim faaliyetleri zorunlu (yasal) denetim ve isteğe bağlı denetim olmak üzere iki ana başlıkta aşağıda incelenecektir.

#### **1.3.1.1. Zorunlu (Yasal) Denetim**

Ekonomik denetim olarak da bilinen bu denetim, işletmelerin ve kurumların sorunlu oldukları alanlarda mevzuatlara göre yapılması gerekenlerin hepsini içeren ana denetim türlerinden birini ifade eder. Yasal denetimde, denetçinin işletmenin finansal durumuna ilişkin doğru ve güvenilir görüş bildirebilmesi için ilgili tüm bilgileri toplanması amaçlanmaktadır. Yasal denetimde yer alan kişilerin özellikleri denetimin nasıl olacağına bağlı olarak mevzuatlar üzerinden belirlenir (Yahyaoglu, 1991).

Yasal denetimde, denetçinin görüşünü objektif bağımsız olarak vermesi amaçlanır. Denetçi, işletmenin finansal tabloları ve mali verileri kontrol ederek, denetim raporunda görüş bildirmektedir. Yöneticiler, ortaklar, paydaş gruplar ve diğer menfaat sahipleri bu raporlardan yararlanarak işletmeler hakkında doğru ve güvenilir bilgiye erişebilmektedirler.

Yasal denetimin avantajları şu şekilde sıralanabilir:

- Finansal ve mali tablolar bağımsız bir denetçi tarafından hazırlanarak sunulmasından dolayı finansal verilerde doğru ve güvenilir bilgiye erişimi sağlar.
- Yönetimin sorumluluklarını yerine getirirken gerekli özenin gösterilip gösterilmediği tayin edilir.
- Kurumsal yönetim gibi yasal olmayan gerekliliklere uyumunu belirtir.
- Kurumun iç kontrolünün gücü ve departmanlar arasındaki iç kontrol ilişkileri hakkında inceleme yapabilir.
- İşletmenin performansının iyileştirilerek, risklerin azaltılmasına yardımcı olur.

### 1.3.1.2. İsteğe Bağlı Denetim

İsteğe bağlı denetimde işletmeler devlete karşı herhangi bir sorumluluk ve yükümlülük taşımaz. İşletme yönetimleri zaman içerisinde işlem hacimlerinden, büyümelerinden dolayı isteğe bağlı denetime ihtiyaç duyarak, istekleri doğrultusunda denetim yapmaya yönelebilirler.

İşletme yönetimlerinin isteğe bağlı denetim yaptırımlarında birçok sebep bulunmaktadır. Örneğin, işletmelerin nakit ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla krediye ihtiyaç duyduğu dönemlerde kredi verecek kuruluşların denetim raporuna ihtiyaç duymasından kaynaklı olarak denetim yaptırılmasına sebep olmaktadır. Diğer bir örnek ise, işletmelerin iç yönetimini denetlemek, finansal maliyetlerindeki kayıplarını ve performans düşüklüğünü belirlemek amacıyla da işletme yönetimlerini bağımsız denetim yapmaya yönlendirmektedir (Leavenworth & Eugene Lodewick Grant, 2000).

### 1.3.2. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

İşletme faaliyetlerinin etkin bir biçimde yürütülüp yürütülmediğini ve işletme hedeflerin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini saptamak amacıyla faaliyet denetimi yapılmaktadır. Uygunluk denetiminde ise, önceden belirlenmiş standartlara ne ölçüde uyulup uyulmadığının tespit edilmesi amaçlanmaktadır (L. Kavut et al., 2009).

#### 1.3.2.1. Finansal Tabloların Denetimi

Finansal tablo denetiminde, bir firmaya ait ekonomik analizlerin baştan belirlenmiş muhasebe standartlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığının tarafsız olarak incelenmesi amaçlanmaktadır (L. Kavut et al., 2009).

Bu finansal tablolar önceden belirlenmiş kural ve ölçütlere göre bağımsız analizciler tarafından denetlenerek işletmenin durumunun ve güvenilirliğinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Aşağıdaki Tablo 2’de finansal tablolar denetiminin unsurları özetlenmiştir.

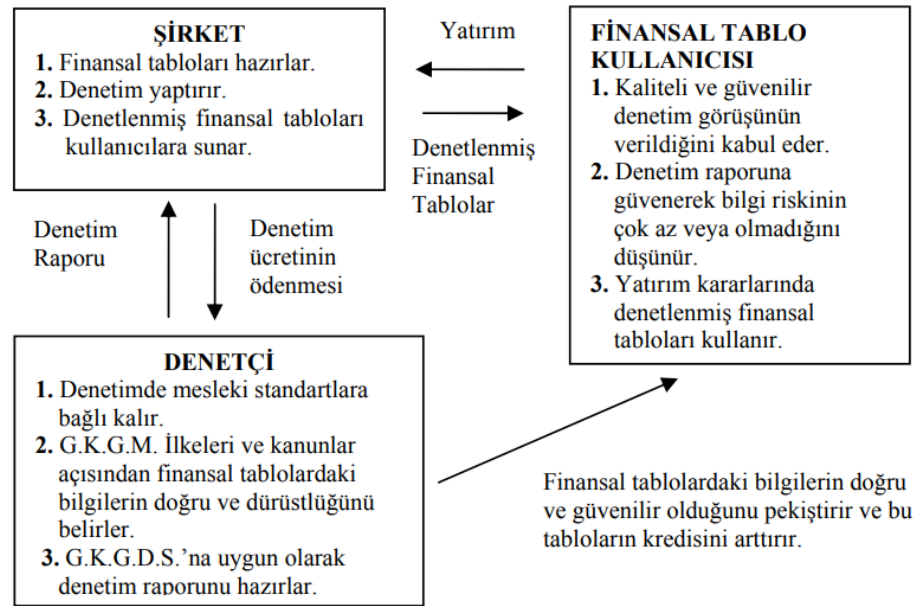
*Tablo 2: Finansal Tabloların Denetim Unsurları (KGK, 2023)*

<b>Amaç</b>	Finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin incelenmesi
<b>Kapsam</b>	Finansal tablolar ve ekleri
<b>Ölçüt</b>	Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile finansal bilgileri etkileyen düzenlemeler

Finansal tablolar denetimi, genel kabul görmüş muhasebe ilke ve yasal mevzuata uygun uygulaması yapılan maliyet, öz sermaye değişimi, dağıtılmayan karlar ve nakit akım tabloları gibi tablolarda yer alan değerlerin işletmenin mevcut durumunu gösterip göstermediğini ortaya koyabilmeyi sağlamaktadır.

Finansal tablolarda yer alan bilgiler, yöneticiler, yatırımcılar ve diğer menfaat sahiplerine yol gösterici olabilmesi için bağımsız denetçiler veya kurum tarafından açıklığa kavuşturularak güvence sağlamaktadır. Finansal tablolardaki veriler, denetim teknikleri kullanılarak sonuçların raporlanarak şirketin gerçek durumunu gösterip göstermediği ortaya koyabilmektedir. Bu raporlar finansal tabloların güvenilirliğini arttırmaktadır.

Finansal tabloların denetim süreci Şekil 1’de özetlenmektedir.



Not: Tablodaki G.K.G.D.S.'nin "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları"nı ifade etmektedir.

Şekil 1: Şirket, Denetçi ve Finansal Tablo Kullanıcısı Arasındaki İlişkiler (Dursun, A. 2010)

### 1.3.2.2. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir işletmenin belirlemiş olduğu amaçlara ulaşip ulaşamadığını saptamak amacıyla işletme politikalarına göre yapılan denetim türünü ifade eder. Faaliyet denetimi işletmenin organizasyon yapısını, yönetim performansını ve iş akışlarına yönelik inceleme sürecidir. Faaliyet denetiminin konusu işletmenin etken ve etkin faaliyetlerini içermektedir. Etkenlik, işletmenin amaçlarına ulaşmadaki başarısını, etkinlik ise belirlenen amaçlara ulaşmadaki kaynakları verimli kullanıp kullanmadığını ölçme kriteri olarak tanımlanabilir.

Aşağıdaki Tablo 3'de faaliyet denetiminin unsurları özetlenmiştir.

*Tablo 3: Faaliyet Denetimi Unsurları (Kiracı M. 2003)*

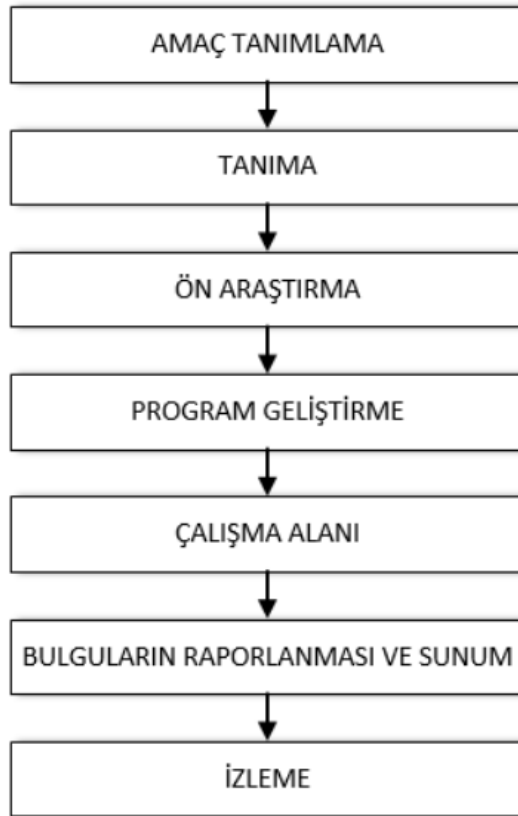
<b>Amaç</b>	Faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini ölçmek
<b>Kapsam</b>	Tüm işletme faaliyetleri
<b>Ölçüt</b>	Bütçeler, performans ölçütleri, verimlilik oranları vb.

Faaliyet denetiminin; işletmenin durumu ile ilgili işletme yönetimine öneride bulunma ve tavsiyeler geliştirme işlevi de vardır. Faaliyet denetimi bu yönüyle danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilebilmektedir.

Faaliyet denetimi ile işletmenin yönetim başarısını ve işletme politikaları etkinliklerinin ölçülmesinin yanı sıra başarısızlığa neden olacak faktörlerinde tespit edilerek bu faktörlerin ortadan kaldırılması hedeflenmektedir. Başarısızlığa neden olacak faktörler tespit edilerek faaliyet dönemi içerisinde en kısa sürede ortadan kaldırılarak işletmenin başarısına katkıda bulunmayı sağlamaktadır.

Faaliyet denetimini gerçekleştirecek denetçinin izleyebileceği süreç aşağıdaki Şekil 2’de gösterilmektedir.





Şekil 2: Faaliyet Denetim Süreci (Pany ve Whittington, 1997, 771)

**Amaç Tanımlama:** Amaç tanımlama aşaması faaliyet denetiminin ilk aşamasıdır. Faaliyet denetiminin amacını işletmenin belirlemiş olduğu etken ve etkin faaliyetlerinin yürütülebilmesi için denetçi muhasebe ilke ve politikaları doğrultusunda belirler.

**Tanım:** Denetçi faaliyet alanına girmeden önce işletmenin özellikleri, yönetimin unsurları ve amaçları doğrultusunda bilgi edinme aşamasıdır. Denetçi bu tanıma sürecinde, sorumluluklar, işlevler, politika ve prosedürler doğrultusunda çalışmalar yapılarak işletme hakkında bilgi edinir.

**Ön Araştırma:** Faaliyet denetiminde problemler alanların tanımlandığı aşamadır. Denetçi ön araştırma aşamasında bilgi toplarken “işletme faaliyetlerinin fonksiyonları neler olmalı?” ve “denetim hangi kontrol prosedürlerini içermelidir?” sorularına cevap aramalıdır. Bu amaç

doğrultusunda ön araştırma aşaması, görüşme, gözlem ve raporların incelenmesi prosedürlerini içerir.

**Program Geliştirme:** Denetçi ilk araştırmasından sonra program geliştirme aşamasına geçmektedir. Bu kapsam doğrultusunda denetçi işletme faaliyetleri için belirlenmiş anlaşma, sözleşme ve sorumlulukları inceleyerek, işletmede belirlenmiş amaçları belirlemeye yönelik çalışmalar yapar. Aynı zamanda, performans kriterlerinin oluşturulmasında politika ve prosedürlere uygun olup olmadığını konusunda görüş oluşturmaktır. Bu doğrultuda denetçi, işletmenin faaliyetlerini değerlendirmek amacıyla test ve analizler yapabilir.

Denetçi program geliştirme aşamasında,

- Sözleşmelerin amaçlara uygunluğunun analizi,
- Politika ve prosedürlere uygunluk,
- İç kontrolün sağlanması,
- Performans ölçümünü yapılması,
- Gerekli test ve analizlerin neler olacağını belirlemek.

**Çalışma Kapsamı:** Program geliştirme aşamasından sonra denetçi işletmenin yönetimi ve kontrolleri ile ilgili olan çalışma aşamasına geçer. Denetçi, işletmenin belirlemiş olduğu amaç ve hedeflerinin işletme politikalarına uygun olup olmadığını, yönetim tarafından belirlenen politika ve prosedürler doğrultusunda etkinliklerde başarılı olup olmadığını ve işletmenin muhasebe kontrollerinin ve giderlerinin doğruluğunu, güvenilirliğini sağlayıp sağlamadığı hususunda kontrolleri inceleme süreci olarak da tanımlanabilir.

**Bulguların Raporlanması ve Sunumu:** Denetçi, bulguların raporlanması ve sunumu aşamasında yapmış olduğu incelemeler sonucunda tespit edilen problemler için öneriler geliştirilerek bunların raporlanması işlemlerini yapar.

Denetçinin bulgularını raporlayabilmesi ve öneriler geliştirebilmesi için,

- Problemin, nasıl olduğunun kavranılması,
- Performans düşüklüğünün analizleri,
- Nedenler faktörünün analizi,
- Hataların sebep olduğu öncüllerin belirlenmesi

Bu yaklaşımlar doğrultusunda denetim raporu yazılarak işletme yönetimi ve yöneticiler ile paylaşılır.

**İzleme:** Faaliyet denetiminin bu aşamasında denetçi yazmış olduğu raporda herhangi bir eksiklik olup olmadığını inceler. İzleme aşamasında, denetim raporunda sunulan öneri ve isteklerin uygun yapıp yapılmadığını inceleyerek denetim aşamasını sonlandırır.

Faaliyet denetimi sonucunda elde edilen bulgular uygun ve tarafsız bir biçimde belirlenen standartlar ile karşılaştırılarak işletme faaliyetlerinin etkinliğini ve işletme yönetiminin başarısı ölçülebilmektedir. Kapsamlı ve daha zor olmasının nedenleri arasında karşılaştırma yapılabilecek diğer denetim türlerinde olduğu gibi daha keskin kuralların ve kriterlerin bulunmamasıdır. Ancak denetçi elde edeceği sonuçlarda objektif olmak durumundadır. Sonuç olarak denetimde işletmelerin başarısı ve olumsuz analizlerinden sonra işletmelerin iyileştirilmesine yönelik gerekli faktörlerin ortaya konulması amaç edinilmelidir.

### 1.3.2.3. Uygunluk Denetimi

İşletmenin ekonomik işlemlerinin ve finansal işlemlerinin analizi yöntem ve mevzuata uygun olduğunun belirlemek amacıyla yapılan denetim olarak ifade edilir. Uygunluk denetimi, mali denetim veya verimlilik denetimi şeklinde de isimlendirilebilir. Uygunluk denetiminde bir otorite tarafından

belirlenen mali kriterlere uyulup uyulmadığı denetlenir. Uygunluk denetiminin kapsamı işletmenin mali işlemlerini ve mali faaliyetlerini içerir. Kamu alanında var olan denetlemeleri, kamu denetçileri yaparken, özel şirketlerde denetim iç denetçiler tarafından yapılmaktadır.

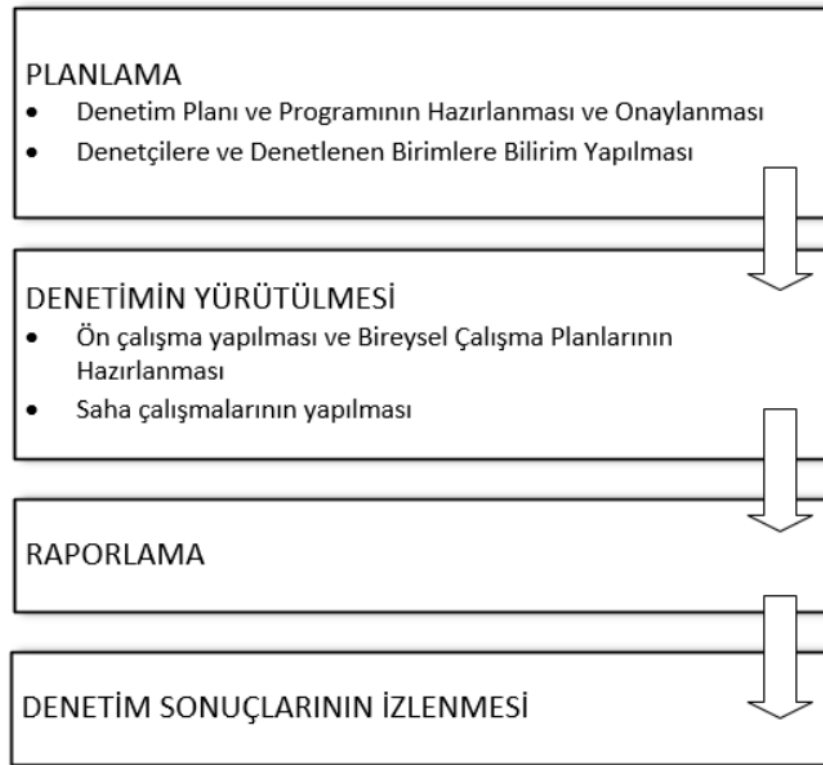
Aşağıdaki Tablo 4’de uygunluk denetiminin unsurları özetlenmiştir.

*Tablo 4: Uygunluk Denetimi Unsurları (Doğan K. C. 2015)*

<b>Amaç</b>	İşletme faaliyetlerinin yetkili otoriteler (işletme içi ve dışı) tarafından belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin araştırılması
<b>Kapsam</b>	Tüm işletme faaliyetleri
<b>Ölçüt</b>	Kanun, yönetmelik, şirket ana sözleşmesi, yönetim kurulu kararları, işletme içine dönük yönetmelikler ve sirküler, işletme yönetiminin belirlediği iç kontrol politika ve prosedürleri

Uygunluk denetiminde ulaşılan sonuçlar; yasal düzenlemelere, uygunluk incelemesi, soruşturması ve araştırmaları olduğundan dolayı sonuçlar geniş kitlelere değil, sınırlı ilgili veya yetkili kişi ve kuruluşlara raporlanır.

İşletme içinde önceden belirlenmiş prosedürlere veya belirlenen analizlere uyulup uyulmadığının, muhasebe kayıtları ve ödeme sistemlerinin incelenmesi örnek verilebilir. Uygunluk denetimini gerçekleştirecek denetçinin izleyebileceği süreç aşağıdaki Şekil 3’de özetlenmektedir.



Şekil 3: Uygunluk Denetim Süreci (Kiracı, M. 2003)

### 1.3.3 Denetçilerin Statülerine Göre Denetim Türleri

Denetimciler var oldukları unvan özelliklerine göre isimlendirilmektedirler. Denetçiler çeşitli unvanlarına göre ayrılmaktadır. Bunlar iç denetçi, bağımsız denetçi ve kamu denetçi olarak sınıflandırılır.

#### 1.3.3.1. Bağımsız Denetim

Faaliyet gösteren bir firmanın maliyet analizlerinin, işletmenin mali durumu ve faaliyet sonuçlarının geçerliliği olan bu kavram, standartlara uygunluğu ile bilgilerin analizlerin saptanması ve gerçeği dürüst bir şekilde yansıtması olarak tanımlanmaktadır. Denetçiler denetim kurallarına göre işletmeye ait verilerin belgeler açısından incelenmesi ve bu incelenen sonuçların

belgelendirilme süreci olarak değerlendirilir. Bağımsız denetçiler çoğunlukla firmaların finansal hesaplarını incelemektedirler.

Bağımsız denetimin ilkeleri şu şekilde sıralayabiliriz:

**Mesleki şüphecilik:** Denetçi, kanıtların geçerliliğini sorgular ve diğer bilgi ve belgeler ile işletme yönetiminin beyanları ile çelişip çelişmediğine karar verir.

**Makul güvence:** Denetimin amacı, mali tabloların önemli hatalar içermediğine dair makul bir güvence sunmaktır. Bir bütün olarak mali tabloların nitelik veya nicelik olarak önemli ölçüde yanlış beyan içermediğini belirlemek için yeterli ilgili denetim kanıtının toplanması, makul güvence olarak adlandırılır.

Bağımsız denetim, kanun, kural veya standartların işletmelere yüklediği bir ihtiyaç değildir; daha ziyade günümüz işletmeleri için vazgeçilmez bir gerekliliktir. En önemli bilgi, ancak bağımsız denetim ile elde edilebilecek şeffaf, açık ve anlaşılır bilgilerdir.

Bağımsız denetimin avantajları,

- Denetlenen şirkete, kamuoyuna ve devlete yardımcı olur.
- Yönetime doğru bilgi akışını sağlar.
- Gelecekte bilinçli kararlar almak için tahminlerde bulunma ve finansal bilgileri analiz etme konusunda yönetime yardımcı olur.
- Mali tabloların doğru olup olmadığını gösterir.
- Bağımsız olarak denetlenmiş mali tablolar, bir şirketin düşük maliyetli borçlanmayı güvence altına almasını kolaylaştırır.
- Bağımsız dış denetimden geçen bir şirkette tüm ortakların çıkarları daha iyi korunur.

Bağımsız denetim Bölüm 2’de alt başlıklarda detaylıca incelenecektir.

### 1.3.3.2. İç Denetim

Firmaların finansal tablolarının, ekonomik analizleri ve faaliyet sonuçlarının genel kabul görmüş, doğruluğu yansıttığı kişilerin ve kurumların yaptığı denetim türüdür. Bağımsız denetçiler çoğunlukla firmaların finansal hesaplarını incelemektedirler.

İç denetim, işletme içi daimi statüde çalışan veya iç denetçi statüsünde işletme dışından faaliyet veren kişilerin yönetim adına görevlendirilerek kamu veya özel sektör işletmelerinin idari ve finansal faaliyetlerinin denetlemesi olarak tanımlanabilir. İç denetim çalışmaları işletmenin hem finansal nitelikteki faaliyetlerini hem de finansal nitelikte olmayan idari faaliyetlerinin incelenmesi ve değerlendirilmesi işlemleri için finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi türlerini kapsar.

İşletmenin çeşitli analizlerinin, değerlendirilmesine, kurumlara yardımcı olur. İç denetimin finansal denetim yönü finansal tabloların doğruluğunun araştırılmasından farklı olarak muhasebe verilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırılması ve raporlanması sürecini içermektedir.

İç denetimin temel özellikleri şu şekilde sıralanabilir:

- Standartlara Uygunluk
- Fonksiyonel Bağımsızlık
- Meslek İlkeleri
- Değer Katma
- Güvence Verme
- Kalite Güvencesi

İç denetim; işletme faaliyetlerine güvence sağlamayı, objektif bilgi vermeyi ve faaliyetlerin iyileştirilerek sürekli olarak geliştirilmesi yönünde öneriler vererek danışmanlık yapmayı amaçlamaktadır.

İç denetçi; özel şirketlerin veya diğer kurumların risk analizlerinin yürütülmesi süreçlerinin etkin şekilde çalışmasını, kurumun hedeflerine ulaşmasını ve kaynaklarının etkin, ekonomik bir şekilde kullanılmasını sağlamak amacıyla yönetime profesyonel hizmetler sunan onaylı profesyonel elemanıdır.

Görevlerinde bağımsız olmak zorunda olan denetçiler, uluslararası kabul görmüş denetim standartları kapsamında İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından oluşturulan Kamu İç Denetim Standartları ve Kamu İç Denetçileri Mesleki Etik Kurallarına uyarlar.

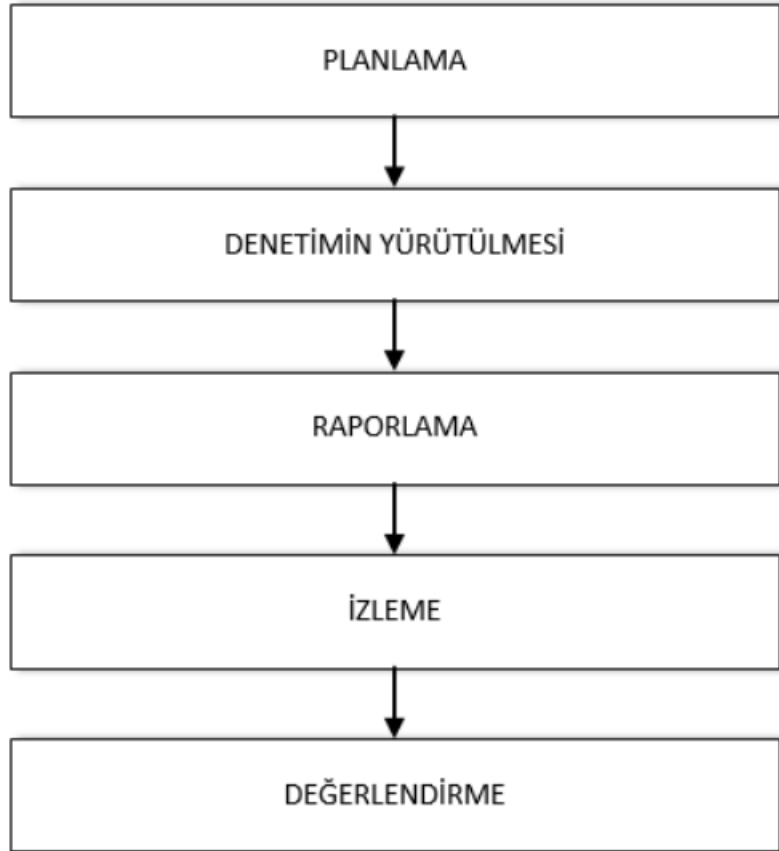
İç denetçilerin görev kapsamındaki faaliyetleri şu şekilde sıralanabilir:

- İşletmenin yönetim ve kontrol yapılarının risk analizlerine bağlı olarak değerlendirmek,
- İşletmenin finansal işlemlerinin ve hazırlanan raporların doğruluğunu tespit etmek,
- İşletme faaliyetlerinin bütçe hedeflerine ve planlarına uygun olup olmadığını tespit etmek,
- İşletmenin yönetim tarafından belirlenen politika ve yönergelere uygunluğu tespit etmek,
- İşletme faaliyet ve uygunluk denetimlerinin yürütülmesini sağlamak,
- İşletmedeki hata veya hilelerin ortaya çıkarılmasını sağlamak,



- İşletmelere mali harcamalar sonrasında yasal uygunluk denetimi yapmak,

Denetim sonuçları çerçevesinde iyileştirmelere yönelik önerilerde bulunmak.



Şekil 4: İç Denetim Süreci (Aslan, B. 2010)

İç denetim, Şekil 4’de gösterildiği gibi süreçlere uygun olarak yürütülür. Bu süreçler sırasıyla şu şekildedir:

**Planlama:** denetim planlama sürecinde; denetim sürecinin oluşturulmasını, bunun kapsamlarının belirlenmesini, risk faktörlerinin ve risk derecelendirmesinin tanımlanmasını, denetim alanlarının önceliklendirilmesini, denetim kaynaklarının atanmasını ve iç denetim plan ve programının taslağının oluşturulmasını ve onaylanmasını içerir.

**Denetimin Yürütülmesi:** Amaçların ve yöntemlerin analizleri, enformasyon toplanması ve ilk toplantının yapılmasını içeren ön çalışma ile başlar.

**Raporlama:** Denetimin tamamlanmasının ardından, yönetim ve yetkililerin katılımıyla bir kapanış toplantısı yapılır. Denetim sonuçları, çeşitli birimler ile ele ele vererek raporlanır.

**İzleme ve Değerlendirme:** İç denetim faaliyeti sonucunda, denetlenen birim, iç denetçiler tarafından belirtilen düzeltici önlem ve önerileri eylem planında belirtilen süreler içinde uygular.

Üst Düzey Yönetici, denetlenen birim tarafından belirlenen tedbirlerin uygulanıp uygulanmadığını izler. Bu görev, İç Denetim Birimi aracılığıyla Üst Yönetici tarafından da yapılabilir. Denetlenen birimlerin raporlardaki işlemleri veya işlem yapılmama nedenleri Üst Düzey Yönetici'ye veya İç Denetim Birimi'ne raporlanır. İç denetimin değerlendirilmesi ve denetimin nihai sonuçları Üst Düzey Yönetici'ye sunulur.

İç denetim faaliyet konuları şu şekilde listelenebilir:

- Takip Analizler
- Taşınmaz Satışların Analizleri
- Hukuksal İşlem
- Bütçe, Maliyet işlemleri
- Personel işlemleri

İç denetim, işletmelerin faaliyetlerinin etkinliğini değerlendirdiği ve işletmenin amaçlarına ne kadar ulaştığını ortaya koyduğu için, firmalar için çok önemli bir araçtır. İç denetçiler, yönetim kurulu tarafından belirlenen sorumluluk kapsamında faaliyet gösterirler.

### 1.3.3.3. Kamu Denetimi

Devlet kurum ve kuruluşlarının yanı sıra özel sektör firmalarının kamu tarafından atanan profesyoneller tarafından denetlenmesi kamu denetimi olarak tanımlanabilir. Kişi, kurum veya kuruluşların kamunun amaç, görev, yetki ve sorumluluklarını yerine getirirken ihtiyaç duyduğu bilgi, kanıt ve belgeleri toplamak amacıyla yaptıkları mali tabloların, uygunluğunun ve performansının kamu adına denetimi kamu denetimi olarak adlandırılır. Kamu denetimleri, kamu kurumlarında ve kamu yararına çalışan kişiler tarafından yapılır.

Çeşitli kamu kurumları bünyesinde bulunan kamu denetçileri, firmaların beyan ettikleri vergileri ve yaptıkları belge ve işlemleri denetleyerek ticari faaliyetlerin kanunlara, kurallara ve kamu yararına uygunluğunu değerlendirir. Denetim faaliyetleri, kamu yararı gözetilerek, tarafsız ve objektif olarak yürütülür.

Bazı kamu denetçileri şunlardır:

- Maliye Bakanlığı Denetçileri
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları
- SPK Denetçileri
- BDDK Denetçileri
- SGK Müfettişleri

### 1.3.4 Uygulama Zamanına Göre Denetim Türleri

Sürekli denetim ve sınırlı denetim olmak üzere iki başlıkta incelenecektir.

#### 1.3.4.1. Sürekli Denetim

İşletmelerin, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından finansal tabloların hepsinin denetlenmesi ifade eder. İşletmeler her sene sonunda ve süreklilik arz edecek şekilde sürekli denetim yaptırımları zorunludur.

Denetimde denetçiler, denetime konu kuruluşların ekonomik işlemlerinin yıl sonunda ve, denetimin gerektirdiği tüm imkanlardan faydalanarak bir sonuçları raporlayabilir.

Denetim stratejisini kavrayabilmek için kontrol analizlerini göz önünde bulundurulmalıdır. Kontrol, riski azaltmak için yapılan eylem olarak tanımlanırken, kontrolün eksik olduğu yerlerin tanınması, potansiyel risk noktalarının belirlenmesini gerektirir. Bu doğrultuda, sürekli denetim yaklaşımı, işletmenin kontrol ve risk faktörlerinin sürekli olarak değerlendirilmesini gerektirir.

#### 1.3.4.2. Sınırlı Denetim

İşletmelerin finansal değerlerinin saptanması amacıyla belirli zaman aralıkları ile gerçekleştirdikleri denetim yöntemi sınırlı denetim olarak tanımlanabilmektedir. Sınırlı denetim ile baz alınan dönem sonunda işletmenin bilanço ve gelir tablolarındaki değerler saptanarak işletmelerin yönetim politikalarının geliştirilmesi sağlanabilmektedir.

Denetçi, sınırlı denetim ile işletmeye ait ara dönem mali ve finansal bilgilerinin denetimini yaparak, denetimin şekil ve içeriği bakımından ilgili standartları belirleyerek bu konularda raporlar sunarak rehberlik sağlamayı hedeflemektedir. Sürekli denetime yaptıran ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumları tarafından hazırlanan ara dönem finansal tablolar, bağımsız bir

denetim firması tarafından sürekli denetim programlarına uygun olarak bilgi toplama ve analitik analiz teknikleri kullanılarak denetlenir.

Ara dönem bu bilgilerin yanlış olmasında denetçi, hatalı bir sonuç analizin hatasını azaltmak için sınırlı denetim prosedürlerini yürütür.

Sınırlı denetim ile ara dönem finansal bilgilerin önemli ölçüde yanlış beyan içermediğine dair makul bir güven sağlamayı amaçlamaz. Genellikle finans ve muhasebeden sorumlu olan ilgili kişilerin sorgulanmasını ve analitik ve diğer inceleme prosedürlerinin yürütülmesini gerektirir.

## 2. BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal faaliyetlerinin bir denetim sözleşmesi çerçevesinde uygunluk ve performans incelemelerin bir denetim kurumuna / firmasına bağlı olarak işletme ile ilişkili olmayan denetçiler aracılığıyla incelenmesi olarak tanımlanabilmektedir.

Bağımsız denetimde asıl olarak işletmenin finansal tablolarının denetlenmesi amaçlanmaktadır. Bağımsız denetim tarafından icra edilen mali denetim, muhasebenin altında bir parça olmayıp, muhasebe sonuçları ile diğer faaliyet ve ortaya çıkan bulgulara dayalı olarak bağımsız bir disiplindir. Bağımsız denetim, yönetimin finansal faaliyetlerinin incelenmesini ve değerlendirmesinin pozitif ve negatif yönlerini belirlemekte ve işletmenin finansal tablolarının onaylanması işlevini üstlenmektedir.

Bağımsız denetim, raporlanan verilerin muhasebe döneminde gerçekleşen ticari ve mali faaliyetleri doğru bir şekilde temsil edip etmediğini değerlendirmek için muhasebe verilerini inceler. Muhasebe bilgilerinin doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediğini belirlemek için genel kabul görmüş muhasebe standartları kullanıldığından, denetçinin bu ilkeleri bilmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçi hem muhasebe konusunda yetkin olmalı hem de denetim kanıtı elde etme ve değerlendirme konusunda da uzman olmalıdır. Bu uzmanlık, bağımsız bir denetçi ile bir muhasebeci arasındaki temel ayrımdır. Bağımsız bir denetçi aracılığıyla yapılan performans ve uygunluk denetimleri, zorunlu olmayıp genellikle şirketlerin talepleri doğrultusunda gerçekleştirilmektedir.

#### 2.1.BAĞIMSIZ DENETİMİN İLKELERİ

İşletmelerin modern yönetim anlayışları uyarınca muhasebe tarafından oluşturulan ve denetlenen “güvenilir yönetim bilgisi” kaçınılmazdır. Bu

kapsamda hemen hemen her kuruluş, faaliyetlerini “Bağımsız Muhasebe Denetimi”ne bağlı kalma zorunluluğunun bilincindedir. Muhasebe verileri, şirket çıkarlarını temsil eden bir alandır.

Bağımsız denetim, işletmenin güven kazanmasının tek yoludur. Bu kapsamda denetim sürecine rehberlik etmek ve yol göstermek sağlamak amacıyla bağımsız denetim ilkeleri ortaya çıkmıştır.

Bu ilkeler; mesleki şüphecilik ve makul güvence olarak sıralanabilir.

- 2 Mesleki Şüphecilik: Bağımsız denetçi, kanıtların geçerliliğini sorgular ve kurum yönetiminin beyanları ve diğer bilgi ve belgelerle çelişip çelişmediğine karar verir.
- 3 Makul Güvence: Denetimin amacı, mali tabloların önemli ölçüde yanlış beyan içermediğine dair makul bir güven sunmasıdır. Mali tabloların bir bütün olarak nitelik veya nicelik olarak herhangi bir yanlışlık içerip içermediği sonucuna varmak için kanıt toplanmasına makul güvence denir.

## **2.2.BAĞIMSIZ DENETİM TEKNİKLERİ**

Bağımsız denetçi, görüşünün temelini oluşturan bulgulara ulaşmak ve gereksinimleri karşılayacak denetim kanıtı toplamak için çeşitli bağımsız denetim teknikleri kullanır. Bu teknikler şu şekilde listelenebilir:

### **2.2.1. Fiziki İnceleme Tekniği**

Belge ve verilerle ifade edilen fiziki varlıkların fiilen var olduğunun ve varlığı tespit edilen varlıkların resmî belge ve kayıtlar kullanılarak ilgili firmaya ait olduğunun kanıtlanması işlemidir. Stokların varlıkları, maaş alan personelin mevcudiyeti, işletme faaliyetleri fiziki inceleme tekniği örnekleri arasında yer alır.

### **2.2.2. Doğrulama Tekniği**

Denetlenenin yazılı talebi üzerine, denetçi tarafından belirlenen parametreler dahilinde ilgili işletme haricinde bir kaynaktan bilgi alınmasıdır. Bu yöntemin üç farklı uygulaması vardır. Bunlar, pozitif doğrulama, negatif doğrulama ve boş bakiye doğrulamasıdır.

### **2.2.3. Yeniden Hesaplama Tekniği**

Finansal tablolarda yer alan kayıtların denetçi tarafından doğrulanması işlemidir. Belge ve kayıtların matematiksel açıdan gerçeği gösterip göstermediğini kontrol edilmesine yeniden hesaplama denir. Yeniden hesaplama metodolojisi, faiz tahakkukları, belirli muhasebe özetleri gibi çeşitli tahakkukları denetlemenin kolay bir yoludur.

### **2.2.4. Belge İnceleme Tekniği**

Finansal tablolara ve işletmenin faaliyetlerine dair belgelerin ve kayıtların uygunluğunun detaylı biçimde incelenmesi tekniğine belge inceleme tekniği denir. Kağıt, elektronik veya diğer ortamlarda saklanan dahili veya harici kayıtların ve belgelerin incelenmesine belge incelemesi denir. Faturalar, makbuzlar veya sözleşmeler gibi belgeleri incelerken belge inceleme tekniği işe yarar.

### **2.2.5. Bilgi Toplama (Soruşturma) Tekniği**

Bilgi toplama, işletme içinde olsun veya olmasın her türlü bilgiyle ilgilenir. Bu bilgiler finansal olmasa bile uzman kişiler tarafından toplanır. Diğer tekniklerden destek alarak en doğru bilgiye sahip insan sorgulanarak ikna edici denetim



kanıtları toplanır. Bu teknik hemen hemen herkesçe bilinen ve en yaygın olarak kullanılan bir tekniktir.

### **2.2.6. Analitik İnceleme Tekniği**

Finansal olsun olmasın veriler arasındaki rasyonel ilişkilere dayalı olarak değerlendirilmesine analitik analiz inceleme teknikleri olarak ifade edilir. Analitik inceleme tekniği hesaplar arasında anlamlı ilişkileri baz alır. Bu ilişkilerin tersi belirtilmedikçe veya istisnai bir olay gelişmedikçe aynı kalır mantığı üzerine kuruludur. Analitik incelemeler, diğer yaklaşımları tamamlasalar da kendi başına denetim kanıtı olarak kabul edilmez. Analitik yaklaşımlar arasında karşılaştırma analizi, oran analizi ve akla uygunluk analizi yer alır.

## **2.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN ÖNEMİ VE FAYDALARI**

Finansal raporlama standartları doğrultusunda, firmaların finansal faaliyetlerinin ve sonuçlarının uygun bir şekilde sunulup sunulmadığı bağımsız denetçi görüşü alınarak sağlanmaktadır.

Bağımsız denetim, kanun, yönetmelik veya standartların işletmelere yüklediği bir ihtiyaç değildir; daha ziyade günümüz firmaları için zorunlu bir gerekliliktir. Bağımsız denetim ile doğru, açık, anlaşılır ve güvenilir bilgiler elde edilir. İşletme yönetimi, çalışanlar, yatırımcılar, hissedarlar, kredi verenler, SPK ve BDDK gibi kamu kurumları için şeffaf ve güvenilir bilgi sağlamak için bağımsız denetim gereklidir.

Bağımsız denetimin öneminin artmasının başlıca nedeni güvenilir bilgi sağlama rolüdür. Bağımsız denetimin önemli olmasının bir başka nedeni de yönetime finansal verilerle analiz, denetim, tahmin ve raporlama gibi mali tablo konuları üzerinde kararların alınmasına yardımcı olmasıdır.

İşletmenin genişlemesi, firma ile ilgili çıkar gruplarının güçlenmesi ve yaygınlaşması, işletmeye devlet müdahalesinin yaygınlaşması ve iş hayatında

rekabet ortamının yoğunlaşması bağımsız denetimin önemini ortaya koymaktadır.

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye devlete ve kamuya yararları vardır. Bu kapsamdaki yararlar alt başlıklarca aşağıda detaylandırılacaktır.

### **2.3.1. Denetlenen İşletme Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları**

Bağımsız denetimin, denetlenen işletme açısından faydalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İşletme kayıtları ve belgeleri kullanılarak yapılan mali tabloların doğru olup olmadığını belirler.
- Kurumsal faaliyetlerde yasal gerekliliklere uygunsuzlukları inceler ve düzeltir.
- İşletme sahiplerine ve çalışanlarına sahtekarlık yapma eğilimlerini azaltmada yardımcı olur.
- Denetlenen mali hesaplar vergi beyannamesi hazırlamak için kullanılacağından, bunların güvenilirliği hükümet tarafından vergi denetimi olasılığını azaltır.
- Denetlenmiş finansal hesaplar, şirket yöneticilerinin kararları hakkında fikir verir.
- İşletmenin finansal durumu ile ilgili yetkililere bilgi verilerek şirket itibarının artırılması sağlanır.
- İşletme yönetiminin ve personellerinin yetkinliklerinin artırılmasını sağlar.
- İşletmenin iç kontrol biriminin etkinliğini artırır.

### 2.3.2. İş Dünyasının Diğer Üyeleri Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetimin iş dünyasının diğer üyeleri açısından faydalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- İşletmenin incelenmiş mali kayıtlarına dayanarak kredi işlemlerinde kredi verecek kurumların daha bilinçli kararlar verebilmesini sağlar.
- Tasarruf sahiplerinin yatırım seçimleri yapmasına yardımcı bulunur.
- İşçi ve işveren sendikalarına ücret ve diğer hakların görüşülmesi süreçlerinde daha somut gerçekler vererek sonuca varılmasında etken olur.
- İşletmenin alım satım faaliyetlerine konu olup olmadığı konusunda objektif bilgi vererek işlemlerin kolaylaştırılmasına yardımcı olur.
- Denetlenmiş mali tablolar, başta şirketin ticari bağlantısı olan müşteriler olmak üzere ilgili taraflara, şirketin mali yapısı, karlılığı ve operasyonel verimliliği hakkında güvenilir bilgi sağlar.

### 2.3.3. Kamu Kuruluşları Açısından Bağımsız Denetimin Faydaları

Bağımsız denetimin, kamu kuruluşları için faydalarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz:

- Sermaye Piyasasındaki bilgilerin doğru, güvenilir ve şeffaf olması gerekir. Sermaye piyasasının başarılı bir şekilde işlemlerini sağlamak için, ilgili ve önemli tüm bilgiler kamuya açık raporlarda sunulmalıdır. Bunun için en etkili yaklaşım bağımsız denetimdir.
- Finansal kuruluşlar (ticari bankalar ve yatırım bankaları gibi), kredi veya finansal katılım sonucunda temasa geçtikleri girişimcilerden işlerinin ve girişimlerinin ekonomik ve finansal durumu hakkında temel bilgiler ve kapsamlı raporlar talep eder. Bu raporların kredi veya finansman için temel teşkil etmesi için yetkili ve tarafsız inceleme kuruluşları tarafından

oluşturulması ve onaylanması gerekir. Bu raporların uygun niteliklere sahip olabilmesi amacıyla bağımsız denetimlerin yapılması gerekmektedir.

- Denetlenmiş finansal ve mali veriler, işletmelerin ve sendikalarının maaşlar ve diğer sosyal haklar konusunda pazarlık yapmasına yardımcı olur.
- Bir işletme satıldığında, satın alındığında veya başka bir işletme ile birleştirildiğinde taraflara doğrulanabilir objektif bilgiler verir.
- Finansal tablolar, denetlenen şirketin elde ettiği kazancı, faaliyetlerinin etkinliği ve finansal durumu hakkında kuruluşun bağlantılı taraflarına, özellikle de firmanın ticari ilişkisi olan müşterilere güvenilir bilgiler verir.
- Kamuya açıklanan denetimden geçmiş finansal tablolar, firmaya yatırım yapacak yatırımcıları risklerden korur.
- Denetlenmiş finansal tablolar, firma hakkında açık, objektif ve doğrulanabilir veri sunulmasını sağlar.
- Bağımsız denetimlerden bilgi oluşturma ve planlama açısından ülkeye fayda sağlayacaktır. Spesifik olarak veriye dayalı gelir ve harcama kalemlerinde, devlet teşviklerinde ve ekonomi politikalarında güvenilir ve etkin olmanın temeli olacaktır.
- Bağımsız denetim, devletin tahsilatını artırmada yardımcı olur. Şirket ortaklarının ve yöneticilerinin taahhütte bulunma teşviklerini ortadan kaldırır.
- Vergi denetçileri, bağımsız denetçilerin hazırlamış olduğu finansal tabloları ve verileri incelemek için daha az vakit harcayacakları için diğer tahsilat kayıplarını ve kaçaklarına odaklanabileceklerdir.

- Kamu İktisadi Teşebbüsleri, Belediyeler, Dernekler ve Vakıflar ile bunların iktisadi teşebbüslerinin bağımsız denetimi, usulsüzlüklerin ve bu kurumların verimli çalışmasına olanak sağlamaktadır.
- Ülkemiz için özelleştirilecek olan Kamu İktisadi Teşebbüslerinin bağımsız denetimleri, yatırımcılarına bu işletmeler hakkında şeffaf, açık ve güvenilir bilgiler vermeyi sağlar.

## 2.4.ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARI

Mali tabloların yeterli açıklama içermediğine karar verildiğinde, bu durum denetim raporuna dahil edilmelidir. Ekonomik sistemin giderek küreselleşmesi ve işletmelerin bu ölçüde etkileşim halinde bulunması, denetim koşullarının uluslararası düzeyde gerçekleşmesi hususunu da beraberinde getirmiştir. Çok sayıda ulusal ve uluslararası meslek kuruluşu, küresel uygulamalar ışığında denetim çalışmasının nasıl gerçekleştirileceğini ve raporlanacağını belirleyen kurallar olarak tanımlanan denetim standartlarına odaklanmaktadır. Dünyadaki bağımsız denetim uygulamalarını incelediğimizde de görüleceği üzere, kendi denetim standartlarına sahip birçok ülke bulunmaktadır.

Generally Accepted Auditing Standards (US GAAS) ve International Standards on Auditing (ISA), bu standartların en önemlilerinde ikisidir. ISA ülkemizde Uluslararası Denetim Standartları (UDS) olarak bilinir. Bu iki ana denetim standart grubunu rehber olarak kullanan denetim araştırmaları sonucunda oluşturulan denetim raporlarının da bu şekilde yapıldığı görülmüştür. Bu standartlar, temelde aynı olmakla birlikte, özelliklerine bağlı olarak farklı şekilde uygulanabilir.

Uluslararası kabul görmüş denetim standartlarının belirlenmesinde en yetkili ve etkili kurum olan, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu ( International Auditing and Assurance Standards

Board - IAASB) tarafından yayınlanmakta olan UDS, muhasebecilik mesleğini küresel çapta güçlendirmek ve kamuoyunda saygınlığını artırmak amacıyla oluşturulmuştur. UDS ülkemizde de ulusal denetim standartları oluşturulurken baz alınan standartlardır. Bu bağlamda, IFAC'ın sorumlulukları arasında denetim, güvence, etik ve eğitim için yüksek standartlar belirlemek, üyeleri arasında iş birliğini ve paylaşımı teşvik etmek, diğer uluslararası kuruluşlarla çalışmak ve üyeleri adına küresel ölçekte öncülük etmek görevleri arasındadır.

IFAC, kullanıcılara rehberlik sağlamak, olası sorunları vurgulamak ve çözümler sunmak için Uluslararası Denetim Standartlarına ek olarak; bankalar arası teyit işlemleri, bankanın bağımsız dış denetçileri ile bankanın gözetim sistemi arasındaki ortaklık, küçük işletmelerin yönetimine yönelik özel muhakemeler, elektronik ticaret ve mali tabloların denetimi; bir bankanın mali tablolarının denetlemesi, mali tabloların denetiminde çevresel konuların değerlendirilmesi, türev finansal araçların denetimi, ve uluslararası finansal raporlama standartlarına uygun denetim raporlaması gibi konularda Uluslararası Denetim Uygulama İzahnameleri (International Auditing Practice Statements) de yayınlamaktadır.

## **2.5. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

Her ülkenin kendine özgü denetim standartlarının olmasının yanı sıra, denetim alanında yaşanan muhasebe sorunlarının çözümü için UDS'ler aracılığıyla evrensel bir denetim dili geliştirilmeye başlanmıştır. Muhasebe ve denetime ilişkin kontrollerin sağlanması amacıyla denetime yönelik çeşitli düzenlemeler yapılmış ve kamu gözetim kurumları oluşturulmuştur.

Ülkemizde de KGK, kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) belirleme yetkisi çerçevesinde, IFAC tarafından yayımlanan uluslararası standartları örnek alma politikasını uygulamıştır.

IFAC'ın himayesinde kurulan üç bağımsız standart belirleme kurulu vardır. Bu üç kuruluştan biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayınlamaktadır. Aşağıda, bu standartların genel yapısının bir özeti Şekil 5'de yer almaktadır:



Şekil 5: IAASB Tarafından Yayımlanan Standartlar (KGK, 2014)

ISA, geçmiş finansal verileri bağımsız denetiminde kullanılır. Bağımsız denetçi tarafından denetlenen finansal hesaplar uygulanır. Standartlara göre denetçi, genel olarak mali tablolarda hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlışlıklar olup olmadığı konusunda görüş oluşturmadan önce mantıklı bir kesinliğe sahip olmalıdır. Standartlar, diğer tarihi finansal bilgilerin denetimlerinde uygulanıyorsa, durumun ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde değiştirilmelidir.

Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, tüm dönemlerde tarihi finansal verilerin sınırlı bağımsız denetim uygulamalarında kullanılmaktadır.

Kullanıcılar, sınırlı bir denetimden geçmiş finansal verilerin doğruluğuna ilişkin yalnızca sınırlı düzeyde güvence alabilirler.

Uluslararası Güvence Denetimi Standartları, finansal verilerin denetimi ve incelenmesi haricinde, diğer güvence denetimlerinde kullanılır.

Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları, güvence denetimleri dışındaki hizmetleri kapsayan IAASB tarafından belirlenen standartlardır. Bu standarda göre denetimi yapan kişinin makul veya sınırlı düzeyde güvence vermek amacı yoktur.

KGK tarafından, 1 Ocak 2013 tarihinde ilk kez ve sonrasındaki dönemlerin denetiminde kullanılmak üzere uluslararası standartlara uygun TDS yayımlanmıştır. Yayımlanan TDS'lerin yürürlük tarihlerindeki değişiklikler, TDS'ler kademeli olarak yeni standartların eklenmesi ve uluslararası standartlarda yapılan değişiklikler sonucunda TDS'lerin güncellenmesinden kaynaklıdır. Her hesap dönemi denetiminde uygulanacak TDS setleri, bu revizyonlar sonucunda ilgili yıllarda yapılacak denetimlerde ortaya çıkabilecek olası karışıklıkların önüne geçilmesi amacıyla oluşturulmuştur.



### **3. BÖLÜM**

## **BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU VE KİLİT DENETİM KONULARI**

Çalışmanın bu bölümünde; bağımsız denetim süreci kapsamında incelenecek olan bağımsız denetim raporu ve denetim raporunun içeriği ile ilgili bilgi verilecektir. 1 Ocak 2017 tarihinde yürürlüğe giren “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı” ile ön plana çıkan kilit denetim kavramı, tarihçesi, raporlarda kilit denetim konularının belirlenmesine odaklanarak denetim süreçleri ile ilgili içerikler sunulacaktır.

#### **3.1. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU**

Bağımsız denetim raporu, denetçinin bağımsız denetim çalışması sonucunda denetlenen işletmenin mali tablo ve diğer finansal bilgilerine ilişkin finansal faaliyetlerinin bütünüyle uygulandıkları raporlama standartlarına uygunluğuna ilişkin görüşlerini içeren yazılı doküman olarak tanımlanabilir. Standartlarca belirlenen bağımsız denetim prosedürlerinin kullanılması, bunların defter, kayıt ve dokümanlar üzerinde analiz edilerek raporlama sürecini ifade eder. Denetim sonucunda; denetim sonuçlarının rapora bağlanması zorunluluğu bulunmaktadır. Bağımsız denetimin son aşaması raporlamadır. Finansal tabloların raporlama standartlarında yer alan hükümlere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda makul bir görüş oluşturulur. Bağımsız denetim ile mali tabloların raporlama gerekliliklerine uygun olarak bütünüyle doğruyu yansıtıp yansıtmadığını doğrulamak amaçlanmaktadır.

### 3.1.1. Bağımsız Denetim Raporunun Türleri

Görüş türlerine göre denetim raporları:

- Olumlu görüş,
- Şartlı görüş (sınırlı olumlu görüş),
- Olumsuz görüş,
- Görüş vermekten kaçınma

olmak üzere dört farklı şekilde sunulabilir.

“BDS 700-Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” ve “BDS 705- Bağımsız Denetim Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” başlıklı bağımsız denetim standartları doğrultusunda denetçi raporunda görüş belirtirken; mali tablolara olumlu görüş haricinde bir görüş bildirmesi gerektiğinde, mevcut koşullara uygun bir raporlama yükümlülüğünü belirtmektedir. Bu doğrultuda denetçi; olumlu görüş dışında bir görüş sunması gerektiğinde sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere üç ayrı görüş türü ile görüş belirtebilir.

#### 3.1.1.1.Olumlu Görüş

Denetçi, mali tabloların ve finansal faaliyetlerin genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uyumlu olarak hazırlanması durumunda hazırlamış olduğu denetim raporunda olumlu görüş bildirir. Denetçi finansal tabloların ve faaliyetlerinin denetiminde olumlu görüş belirtecekse raporunu standart denetim raporları kapsamında düzenler. Bu kapsamda denetim raporları,

- Denetim aşamasında prosedürlere uyulması
- Çalışma alanı standartlarına uyulması
- Finansal faaliyetlerin ve verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda düzenlenmiş olması
- Muhasebe standartlarında tutarlı olunması

- Tam açıklama kuralına uygun olması
- Finansal verileri etkileyecek belirsizliklerin olmaması
- Denetçinin denetim aşamasında herhangi bir kısıtlama ile karşılaşmaması

şartlarını taşıması gerekir.

#### 3.1.1.2.Şartlı (Sınırlı Olumlu) Görüş

Denetçi, mali tabloları ve finansal faaliyetleri bütünüyle doğru bir biçimde hazırladığını, ancak denetimin içeriği önemli ölçüde sınırlandırıldığında veya mali tabloların oluşturulmasında muhasebe standartlarına raporlarına aykırı bir durum olduğunda şartlı görüş bildirebilir. Şartlı görüş bildiren denetim raporu kısıtları,

- Şartlı görüşe sebep olan durumun açıkça tespit edilmesi
- Finansal tabloların ve verilerin bütünlüğünün etkilenmemesi
- Kullanıcıların görüşlerini olumsuz yönde etkilememesi

olarak sıralanabilir.

#### 3.1.1.3.Olumsuz Görüş

Denetçi denetim çalışması sonucunda, finansal verilerin bütünlüğü hakkında, muhasebe politikalarına uyumluluğunu bozacak durumların olması veya tam açıklama ilkesine uyulmaması durumunda hazırlamış olduğu denetim raporunda olumsuz görüş bildirir.

#### 3.1.1.4.Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi, denetim sürecinin sonunda finansal tablolar hakkında bilgi edinmemesi veya bir görüş oluşturacak yeterli kanıt toplayamaması durumunda, koşulsuz veya olumsuz görüş vermekten kaçınabilir.

## **3.2. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ**

### **3.2.1. BDS 701 Genel Çerçevesine İlişkin Bilgiler**

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı borsada işlem gören işletmelerin 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

BDS 701, bağımsız denetçinin raporda KDK belirlemesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu düzenler. Bu standart denetçinin raporunda bildirilecek hususlara ile ilgili yapmış olduğu değerlendirme, bunu bildirme şeklini ve içeriğini ele almayı hedeflemiştir.

BDS 701; “Giriş”, “Ana Hükümler” ve “Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama” ana başlıkları içermektedir. İlk bölümde; standardın kapsamı, yürürlük tarihi, amacı ve standart metninde geçen tanımlar ele alınmıştır. Ana Hükümler bölümünde; denetim raporlarında Kilit Denetim Konularının (KDK)’nın belirlenmesi, nasıl sunulacağı, yönetimden sorumlu kişilerle kurulacak iletişim ve dokümantasyon olmak üzere dört alt başlıkta açıklamalar bulunmaktadır.

Uluslararası denetim standartlarındaki standart metinlerden farklı olarak ülkemizde yürürlüğe konulan standartlarda; ülkemize özel olarak uygulanacak fıkra hükmüne ilişkin olarak, standart metinlerdeki ilgili standart metnin paragraf numaralarının ardından "T" harfi getirilmiş ve metinlerde ulusal ve uluslararası olmak üzere iki ayrı uygulamayı belirtmek için paragraflarda yer almıştır.

### 3.2.2. Kilit Denetim Konuları

Kilit Denetim Konuları (KDK) bir denetçinin yüksek yönetim kadrosuna aktardığı, finansal tabloların denetim sürecindeki en önemli ve dikkat çekici konuları ifade eder (Kocamış ve Yıldırım, 2019; İşseveroğlu, 2019). Bu tanım gereği, söz konusu maddeler, denetçinin kendi uzman görüşüne dayanarak seçtiği ve odaklandığı anahtar noktaları temsil eder. Bu durum, aynı şirket içinde bile farklı denetçilerin raporlarında çeşitlilik olabileceğini ortaya koyar. KDK'lar, denetçilerin karşılaştıkları en mühim ve öncelikli meselelerle ilgili detayları sağlar.

Bu önemli konular, denetçiler için bir rehber niteliğinde olan BDS 701 standardı altında düzenlenmiştir. Bu standart, denetçi tarafından kritik denetim maddelerinin nasıl rapor edileceği, bu konuların değerlendirilmesi, ve bu değerlendirme sürecinin nasıl yürütüleceği gibi denetçinin karşılaşılabileceği çeşitli durumları içerir (Gökgöz, 2017). Bu düzenleme, denetçinin raporlama metodolojisi ve yaklaşımını şekillendirmekte, denetim sürecinin şeffaflığını ve güvenilirliğini artırmakta önemli bir rol oynar.

Bu maddeler, finansal raporlamada doğruluk ve netliği sağlama konusunda kritik bir işleve sahiptir. Denetçilerin finansal tabloları inceleme sürecindeki temelini oluşturur ve olası risk alanlarını öne çıkarır. KDK varlığı, denetçilerin mesleki yargısını ve denetim sürecinde karşılaştıkları zorlukları açıkça ortaya koyar, böylece finansal raporlamada daha yüksek bir şeffaflık ve hesap verebilirlik standardı sağlar.

Çalışmanın bu bölümünde kilit denetim konularının belirlenmesi, raporda bildirilmesi ve ana başlıklar altında örnekler vererek detaylı olarak açıklanacaktır.

#### 3.2.2.1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

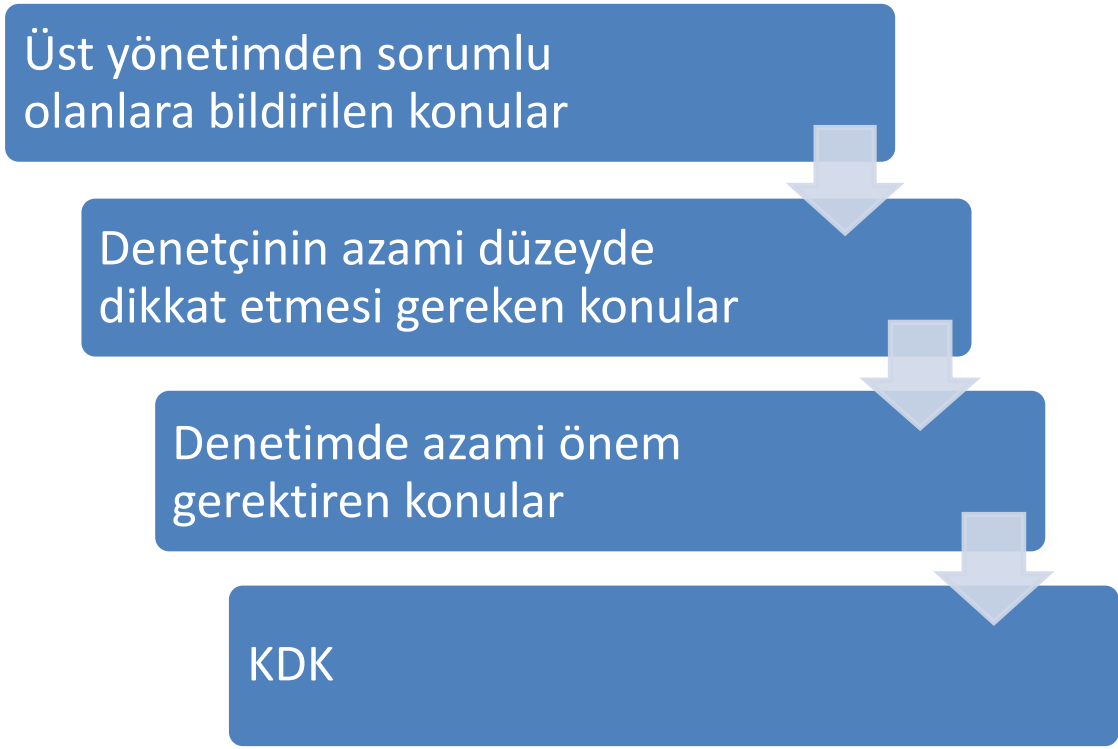
Bu süreç, denetçinin finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuları tespit etmesini ve bu konulara öncelik vermesini içerir. Belirlenen kilit denetim

konuları, risk bazlı bir denetim anlayışının bir parçasıdır ve finansal tablolardaki "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesiyle ilgilidir.

Özetle, bu süreçte denetçi aşağıdaki unsurları göz önünde bulundurur:

- BDS 315 Uyarınca Değerlendirilen Alanlar: Önemli yanlışlık riski yüksek olan veya ciddi risk içeren alanlar.
- Yönetimin Önemli Yargıları: Yüksek tahmin belirsizliği olan muhasebe tahminleri ve finansal tablo alanlarına ilişkin denetçinin önemli yargıları.
- Dönem İçinde Gerçekleşen Önemli Olay veya İşlemler: Bu olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Denetçi, bu unsurları dikkate alarak, finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuları belirlemeli ve bu konuları kilit denetim konuları olarak tanımlamalıdır. Bu süreç, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskinin belirlenmesi, bu risklere karşı denetim prosedürlerinin tasarlanması, uygulanması, yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesine odaklanmayı gerektirir. Bu, denetçinin finansal raporlamanın güvenilirliğini sağlama görevinin bir parçasıdır ve etkili bir denetim sürecinin temel bir unsuru olarak kabul edilir. KDK belirme süreci aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



*Şekil 6: Kilit Denetim Konularının Belirlenme Süreci (Süer, A. 2021)*

Şekil 6’da denetçinin denetim sürecinde nasıl bir yol izlediğini adım adım açıklanmaktadır. Öncelikle, denetçi üst yönetim için raporlanacak konuları belirler. Ardından bu konular içinden özellikle dikkat etmesi gerekenleri seçer. Daha sonra, denetimde en önemli olan konuları, kullanıcıların ihtiyaçlarını ve konunun önemini gözeterak tespit eder. Bu aşamadan sonra, belirlenen konular üst yönetimle paylaşılır. Paylaşılan bu konular, denetçi raporunun bir bölümü olan ve 'kilit denetim konuları' olarak adlandırılan bölümde listelenir. Son olarak, denetçi raporunda, sunulan her bir kilit denetim konusunun nasıl ele alındığı ve neden bu konuların KDK olarak belirlendiği, ilgili finansal tablolardaki açıklamalara referans vererek açıklanır. Bu süreç, denetçinin mesleki muhakemesini ve finansal raporlamada şeffaflığın sağlanması için yaptığı detaylı çalışmayı yansıtır.

### 3.2.2.2. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi

Kilit denetim konuları, finansal tabloların denetiminde en önemli konular olarak kabul edilir ve bu konuların denetçi raporunda özel bir bölümde ve denetçi görüşüne yakın bir konumda ele alınması gerekir. Bu yaklaşım, raporun okuyucularına, denetçinin finansal tabloların denetiminde en çok önem verdiği konuların farkında olduğunu ve bu konuları detaylı bir şekilde ele aldığını gösterir.

Önemli noktalar şunlardır:

- **Kilit Denetim Konularının Seçimi ve Sunumu:** Denetçinin kilit denetim konularını, denetimin risk bazlı yapısına uygun olarak seçmesi ve bu konuları "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında açıklaması gerekmektedir.
- **Açıklamaların İçeriği ve Anlatımı:** Kilit denetim konularının neden önemli olduğu ve bu konuların denetim sürecinde nasıl ele alındığı hakkında açık ve anlaşılır bir anlatım kullanılmalıdır. Denetçi, denetim sürecindeki terimleri aşırı kullanmadan, finansal raporlamaya az derecede aşina olan okuyucuların da anlayabileceği bir dil kullanılmalıdır.
- **Finansal Tablolarla İlişki ve Görüş Sunumu:** Kilit denetim konularının açıklaması, finansal tabloların denetimiyle ve denetçi görüşüyle olan ilişkisini açıkça göstermelidir. Bu ifadeler, denetçinin finansal tablolara ilişkin ayrı bir görüşü olmadığını ve genelleştirici bir dil kullanılmadığını belirtmelidir.
- **Özel Durumlar ve İstisnalar:** Bazı durumlarda, denetçinin kilit denetim konularını raporlaması yasaklanabilir veya sınırlı olabilir. Örneğin, BDS 705 standardına göre, denetçinin finansal tablolara olumlu bir görüş vermekten kaçındığı durumlarda, kilit denetim konularının bildirilmesi yasaklanabilir.
- **Kamu Yararı ve Gizlilik İhtiyaçları:** Raporlama sürecinde, denetçinin karşılaştığı konuların kamuoyuna açıklanmasının olası olumsuz etkileri, kamu yararı ile dengelenmelidir. Bazı durumlarda, denetçi, kamu yararının olumsuz etkileri aştığı durumlarda, belirli konuları raporlamayabilir.

Bu yaklaşımlar, finansal denetim raporlarının şeffaflığını ve anlaşılabilirliğini artırmak, aynı zamanda finansal raporlamada yüksek standartları korumak için tasarlanmıştır. Bu, finansal raporların kullanıcılarına, denetçinin çalışmasının kapsamı ve odaklandığı konular hakkında daha iyi bir anlayış sağlar.



### 3.2.2.3.Kilit Denetim Konularının Ana Başlıklar Altında Örnekleri

Bu başlıkta belirlenen Kilit Denetim Konularını ana başlıklar altında inceleyip denetçinin bu konuları seçerken nelere dikkat ettiğini kısaca özetlenecektir.

#### 1. Şerefliye Değerlemesi:

- Nakit yaratan birimlerin sektörel ortalamalarla karşılaştırılması,
- İskonto oranlarının ve beklenen büyüme oranlarının değerlendirilmesi,
- Gelecekteki nakit akışlarının ve indirgenmiş nakit akışları hesaplamalarının incelenmesi.

#### 2. Hasılat:

- Tamamlanma yüzdesi yöntemiyle hasılat tutarlarının hesaplanması,
- Hasılat ve iade hesapları üzerinde dönemselik testlerinin yapılması,
- Faturalanan satışların gerçekleşen hasılat olup olmadığının kontrolü.

#### 3. Vergi/Erteleme Vergi:

- Dönem vergisi tutarlarının doğruluğunun denetlenmesi,
- Yönetim tarafından yapılan vergilendirilebilir kar tahminlerinin değerlendirilmesi,
- Şirketin vergi uygulamalarının doğru uygulanıp uygulanmadığının kontrolü.

#### 4. İşletme Birleşmeleri:

- Satın alma bedelinin dağıtımının matematiksel doğruluğunun test edilmesi,
- Değerleme uzmanlarınca yapılan tahminlerin incelenmesi.

#### 5. Stoklar:

- Stok değer düşüklüğü karşılığının ve stok devir hızının değerlendirilmesi,
- Stokların değer düşüklüğüne uğrama riskinin yönetimle görüşülmesi.

#### 6. Ticari ve Finansal Alacaklar:

- Alacakların tahsilat takibi süreçlerinin anlaşılması ve iç kontrollerin değerlendirilmesi,
- Alacak yaşlandırma çalışmalarının analizi.

7. Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller:

- Bağımsız değerlendirme raporlarının temini ve bu raporların kontrolü,
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin tapu kayıtlarının ve değerlendirme girdilerinin test edilmesi.

8. Finansal Yatırımlar:

- Yönetim tarafından hazırlanan değerlendirme çalışmalarının incelenmesi,
- İskonto oranlarının makul olup olmadığının ve matematiksel doğruluğunun test edilmesi.

9. Denetçi Geçiş ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi:

- Önceki denetçi ile iletişime geçilmesi ve dosyaların incelenmesi,
- İştiraklerle toplantı yapılması ve önemli bulguların değerlendirilmesi.

10. Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi:

- Maddi duran varlıkların değerlemesinin frekansının ve varsayımların kontrol edilmesi,
- Aktifleştirmelerin TMS'ye uygunluğunun değerlendirilmesi.

11. Bilgi Teknolojileri:

- Önemli süreçlerin uçtan uca detaylı incelemeleri,
- Önemli iç kontrollerdeki değişikliklerin tespiti ve etkinliklerinin test edilmesi.

12. Türev Araçlar:

- Türev finansal araçlar için gerçeğe uygun değer hesaplamalarının doğruluğu ve uygunluğunun uzman desteğiyle değerlendirilmesi,
- Türev araçların banka mutabakatları ve sözleşmeleri ile doğrulanması.

13. Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler:

- TFRS-5 standardına göre, satış işlemlerinin tamamlanma süresini etkileyen olay veya koşulların incelenmesi,
- Satış sürecinin devam edip etmediğinin ve gerekli onayların alınıp alınmadığının denetlenmesi.

14. Finansal Borçlar:

- Yönetim tarafından takip edilen taahhütlerin ilgili kredi sözleşmeleriyle uyumluluğunun doğrulanması,

- Finansman maliyetlerinin aktifleştirilmesine yönelik süreç ve prosedürlerin test edilmesi.

#### 15. Ticari Borçlar:

- Ticari borç işlemlerine ilişkin şirket yönetiminin uyguladığı muhasebe politikalarının uygunluğu,
- Ticari borç bakiyelerinin doğrulanması ve hareket görmeyen bakiyelerin incelenmesi.

#### 16. Geliştirme Maliyetleri:

- Ar-ge sonucu ortaya çıkabilecek tahmini giderleri,
- Bu giderler sonucundan şirketin finansal tablolarına oluşabilecek etkiler.

#### 17. Çalışanlara Sağlanan Faydalar:

- Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin varsayımların ve tahminlerin değerlendirilmesi,
- Emekli Sandığı yükümlülüklerinin ve aktiflerinin doğrulanması.

#### 18. Karşılıklar ve Koşullu Borçlar:

- Vergi ve diğer yasal mevzuata ilişkin dava ve inceleme süreçlerinin anlaşılması,
- Devam eden dava ve incelemeler hakkında bağımsız dış hukuk müşavir görüşlerinin alınması.

#### 19. Özkaynaklar (Finansal Yeterlilik):

- Şirket yönetimi tarafından hazırlanan bilançonun ve marka değerlemesi raporlarının incelenmesi,
- Gelecekteki performans tahminlerinin değerlendirilmesi.

#### 20. Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemleri:

- Risk yönetimi hedef ve stratejilerinin tanımı ve dokümantasyonunun incelenmesi,
- Nakit akış riskinden korunma muhasebesi ve ilgili finansal tablo notlarındaki açıklamaların yeterliliği.

#### 21. İştirakler:

- Şirketlerin başka ülkelerde bulunan iştiraklerinin muhasebeleştirilmesi,
- Bu iştiraklerden kaynaklanacak her türlü etki.

#### 22. Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi:

- Maddi olmayan duran varlıklarının değerinin hesaplanırken oluşabilecek sıkıntılar,
- Bu varlıkların mali tablolara aktarımı.

23. TFRS 16 Kiralama Standardı:

- Yeni çıkan bu standardın uygulanmasına yönelik etkiler,

24. TFRS 9 Beklenen Kredi Zararları:

- Yeni çıkan bu standardın uygulanmasına yönelik etkiler,
- Mali tablolarda gösterimi.

25. Yasal Riskler

- Şirketin süre gelen davaların sonucunda oluşabilecek belirsizlikler.

### 3.3. LİTERATÜR ARAŐTIRMASI

Keskin (2020) Arı Okunabilirlik Endeksine bakarak anlaşılabilirlik konusunda cinsiyet etkisinin bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konuları üzerine çalışma yrtmşr. Araştırmanın bulgularına göre, kadın denetimcilerce hazırlanan KDK okunabilirlik endeksi ile bankacılık sektörü tarafından hazırlanan KDK okunabilirlik endeksi ortalamasının diğerleri ile kıyaslandığında daha yüksek olduğunu ortaya koymuştur (Keskin, 2020).

Aktaş ve Acar (2020) BİST-100 işletmelerin ilk olarak 2017 yılında raporlarında yer alan KDK'larda en çok bulunan kalemleri raporlandıktan sonra, bunların önemlilik düzeyinde ve kullanılan yöntemlere veya yıllara göre önemlilik seviyelerinde ciddi bir farklılık olup olmadığı t-testlerden faydalanılarak incelemiştir. Önemlilik eşik değerleri, kullanılan hesaplama tekniğinin sınırları içinde önemli ölçüde farklılaşırken, önemlilik düzeylerinde yıllar arasında (2017 ve 2018 dönemleri) nemli bir farklılık olmadığını ortaya koymuşlardır.

Bülbül ve Akdoğan (2019) bu çalışmalarında, Türkiye'nin BIST-100 endeksinde 2017 yılında bulunan Şirketlerin raporlarını incelenmiş ve bu raporlarının en farklı özelliği olan KDK'ları ele almışlardır. Denetim Şirketlerinin KDK'larda

yaptığı çalışmalar detaylı olarak incelenmiş ve ilk uygulama sonuçları analiz edilmiştir.

Polat Çeltikci ve Atay (2021) Kilit denetim konuları (KDK) standardının bağımsız denetçiler tarafından benimsenmesi ve bağımsız denetçilerin denetim kalitesine ilişkin yargılarını incelemiştir. Bu doğrultuda; bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan bağımsız denetçilere bir anket uygulanmıştır. Araştırmacı tarafından üretilen “KDK Algı Ölçeği” ve “Kalite (Kalite Güvence Sistemi-KGS) Algı Ölçeği” ölçekleri anket formuna dahil edilmiştir. Başlangıç olarak, faktör analizi ve anket bulguları kullanılarak KDK'nın özellikleri ve denetim kalitesi belirlenmiştir. Elde edilen verilere daha sonra güvenilirlik, korelasyon ve regresyon analizi yapılmıştır. Araştırma sonucuna göre, risk değerlendirmesinde ve özellikle risk yanıt sürecinde KDK prosedürlerinin etkili yönetilmesi, kalite kontrol çalışmaları uyarınca denetim kalitesi üzerinde pozitif bir etkiye sahip olduğu ortaya konmuştur (Polat Çeltikci & Atay, 2021).

Bédard ve diğerleri (2014) Fransa'da Justification of Assessment (JOA) ve KDK'lar arasındaki benzerlikler üzerine bir araştırma yapmışlardır. 2000 ve 2011 yılları arasında 953 raporu incelemişlerdir ve JOA açıklamalarının piyasalar üzerinde hiçbir etkisi olmadığını, fakat kilit denetim konularının yatırımcılar üzerinde etkisi olduğunu tespit etmişlerdir.

Çalışmada BIST'de işlem gören 400 firma üzerinde araştırma yapmış ve KDK'ları 32 kategoriye ayırmıştır. Araştırma, Türkiye'de belirlen KDK'ların diğer ülkelerdekilerle karşılaştırıldığında konuların benzerlik gösterdiğini tespit etmişleridir (Ciğer et al., 2019).

Çakalı (2021) BIST-100'de bulunan firmaların 2020 raporlarında en sık rapor edilen konuları belirlemek için bir araştırma yapmıştır. Hasılat ve maddi duran varlıklar bağlantılı KDK'ların en sık atıf yapılan konular olduğunu tespit etmiştir.

Erdoğan ve Çakıroğlu (2021) BIST'de bulunan işletmelerin raporları üzerine bir inceleme yapmıştır. 2017 yılında IAASB denetim raporu projesinin ve yeni

denetim raporu formatlarının ülkemizde uygulanmaya başladığını ortaya koymuştur.

Gökgöz (2017), BİST’de işlem gören işletme raporları üzerinde 2017 yılında en çok atıf yapılan kilit denetim konuları üzerine bir çalışma yapmıştır. Çalışmada 140 işletmenin denetim raporlarını inceleyerek, 273 adet kilit denetim konusunu tespit etmiştir.

Güleç (2020), mali müşavirler, yeminli mali müşavirler ve akademisyenler arasında kilit denetim konularına ilişkin bir anket gerçekleştirmiştir. Çalışmaya göre KDK’ların denetim kalitesini attıracağını, raporların daha güvenilir olacağını, denetim raporlama zamanını etkilemeyeceğini ancak denetçinin iş yükünü artıracığını tespit etmiştir.

Karapınar ve Dölen (2020), yapmış oldukları çalışma ile BİST’de işleme sahip olan işletmelerin 31.12.2018 tarihli denetçi raporunda öne çıkan kilit denetim konularının; sektörler, denetim firmaları ve denetim görüşü çeşiti bazında karşılaştırılmıştır. Çalışmanın bulgularına göre, değerlendirilen 374 denetim raporunda 707 kilit denetim konusu tespit edilmiştir. Raporlanan önemli denetim konularının sayıları sektöre ve denetleyen kişi fikrine bağlı olarak farklılık gösterdiği saptanmıştır. Dört büyük bağımsız denetim firması tarafından kararlaştırılan kritik denetim konularının sayısı ile diğer bağımsız denetim firmaları tarafından belirlenen KDK sayısı ile önemli bir farklılık olduğu bilgisine varılmıştır. Bu çalışmada, çeşitli alanlarda faaliyette bulunan işletmelerin bir örneği üzerinden önemli KDK incelenmiş ve yatırımcılar için sektörel olarak riskli alanlar tespit edilmiştir

Kavut ve Güngör (2018), çalışmalarında KDK standardının ana yönleri ve uygulamalarını ele almışlardır ve BİST-100’de bulunan işletmelerin 2017 yılı bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK’larında içerik açısından değerlendirmişlerdir. Araştırmada, kilit denetim konularının içeriğini ve sektörel dağılımını değerlendirmişlerdir. Bağımsız değerlendirme raporların amacına hizmet edebilmesi için kilit denetim konuların anlaşılır bir dille yazılması gerektiğini vurgulamışlardır.

Kurt (2019), çalışmasında Kamuyu Aydınlatma Platformu'na (KAP) bildiri yapan işletmelerin bağımsız denetçi raporlarını içerik analizi yaklaşımını kullanılarak incelemiştir. 2017 yılı için 500 işletmeden 926 kilit denetim konusu, 2018 yılı için 12.03.2019 tarihi itibariyle bildirimde bulunan 478 işletmeden ise 860 kilit denetim konusunu incelemiştir; 2017 ve 2018 yılları sektörler ve denetim şirketleri dikkate alınarak karşılaştırmıştır. “Dört Büyükler” olarak bilinen denetim firmalarının, şirketlerin yaklaşık %60'ını denetlediğini, en fazla işletmeye sahip sektörlerin sırasıyla finans kuruluşları ve imalat sanayi iken; hasılat, maddi duran varlıklar, stok, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve ticari alacakların en çok rapor edilen kilit denetim konuları olduğunu tespit etmiştir.

Marques, Portugal ve Almeida (2019), “The Impact Generated by the Key Audit Matters on the Application of Audit Procedures” başlıklı çalışmasında denetçiler tarafından uygulanan prosedürleri anlamının yanı sıra, dış kullanıcılar tarafından finansal tabloların daha iyi anlaşılması için önemli olduğu kabul edilen denetçiler tarafından belirlenen hususları veya kritik noktaları incelemişlerdir. Çalışmada Brezilya'da 16 adet denetçi raporu üzerinden 8 finansal tablo incelemesini belge analizi yoluyla yapmışlardır. Yapılan çalışma ile kilit denetim konularının denetim prosedürlerini değiştirdiği sonucuna ulaşmışlardır.

Özcan (2021), BIST'de işlem gören 164 imalatçı işletmenin bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK; denetleyen kişilerin ölçeklerine göre incelemiştir. Finansal tabloların veri analizleri için Poisson Regresyon modelini kullanmıştır. Analiz sonuçlarına göre; dört büyük denetim firması haricinde kalan şirketlerin, bağımsız denetçi raporlarında daha fazla KDK belirttiğini ve firma karmaşıklıklarının kilit denetim konularının sayısını artırdığını tespit etmiştir.

Sert ve Biçer (2021), “Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının KDK verilerine ile ilişkisi” başlıklı çalışmasında Gayri Menkul Yatırım Ortaklığı işletmelerinin bağımsız denetim raporları üzerine bir araştırma yapmışlardır. 33 GYO'nun 2017 yılına ait bağımsız denetçi raporları incelemesi sonucunda, raporlarda bir hayli fazla yer alan KDK sırası ile; stoklar, çıktı, işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi konuları hakkında olduğunu tespit etmiştir (Sert et al., 2021).

Süer (2021), çalışmasında BIST-30 endeksinde işlem gören işletmelerin 2020 yılı mali tablolarında yer alan önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarını ve bağımsız denetleyen kişi sunumlarında görülen kilit denetim konularını incelemiştir. Çalışma sonucunda; BIST-30 işletmeleri varlık alanlarına göre sınıflandırılarak KDK'larına yansıyan değerli muhasebe tahmin ve varsayımlarının tespitini yapmıştır.

Türedi ve Celayir (2021), “KDK'nın Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 kapsamında incelenmesi” adlı çalışmalarında; başlıca kilit denetim konularının neler olduğunu, denetçinin bunları nasıl belirleyeceğini ve bunların denetimci sunumunda neye göre bildirileceğini açıklamışlardır ve ayrıca UDS 701 kapsamında değerlendirmişleridir. Ayrıca KDK'nın şeffaflığının artırılmasına binaen etkilerini de yine bu alışılmış ölçütlerde açıklamışlardır.



## 4. BÖLÜM

### **BAĞIMSIZ 701 KİLİT DENETİM KONULARU STANDARTI: BIST-100 ŞİRKETLERİ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİNE YÖNELİK ARAŞTIRMA**

#### **4.1. ARAŞTIRMANIN AMACI KAPSAMI VE ÖNEMİ**

BDS 701 standardının getirdiği yeniliklerden biri olan Anahtar Denetim Konuları'nın (KDK), denetçi raporlarında yer almasıyla, raporların içeriğinin daha bilgilendirici ve değerli hale gelmesi hedeflenmektedir. Ancak, Almond'un 2015 yılında yaptığı çalışmaya göre, bir şirketin durumu ikinci yılda büyük bir değişiklik göstermezse, raporlar zamanla hedef kitlenin ilgisini çekmeyebilir. (Almond, 2015).

Bu bağlamda, Türkiye'de ilk defa 2017 yılında denetçi raporlarına dahil edilen KDK'lar üzerine yapılan bir araştırma, 2017'den 2021'e kadar olan beş yıllık dönemi kapsayacak şekilde gerçekleştirilmiştir. Araştırma kapsamında, Borsa İstanbul BİST-100 endeksinde dahil şirketler üzerinde odaklanılarak, KDK'ların sıklık dağılımları ve yıllar itibarıyla sektörler ve şirketler arasındaki değişimler incelenmiş, denetim firmalarının ve denetçilerin yaklaşımlarının sektörel gerçeklikleri ne derece yansıttığı ve KDK'ların nasıl ayrıştığı değerlendirilmiştir

#### **4.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ**

Bu çalışma için içerik analizi yöntemi tercih edilmiştir. İçerik analizinin temel amacı, bu metinlerdeki anlamları, temaları, desenleri ve diğer önemli özellikleri tanımlayıp yorumlamaktır.

- Örneklem Seçimi:** Örneklem olarak BIST-100 endeksinde 2022 yılı son çeyreğinde bulunan 100 şirketin 2017-2021 yılları bağımsız denetim raporları seçilmiştir.

2. **Kategorilerin Belirlenmesi:** Analiz için bağımsız denetimi yapan şirketler, belirlenen KDK'ların korelasyonu, yıllar arası geçiş ve ilgili şirketin bulunmuş olduğu sektör gibi kategoriler belirlenmiştir.
3. **Kodlama:** Kilit denetim konuları, belirlenen kategorilere göre "kodlanır". Bu çalışmada yukarıda verilen Kilit Denetim Konularının Ana Başlıklar Altında Örneklerine göre 25 başlıkta kodlanmıştır.
4. **Frekans ve Desen Analizi:** Kodlanan veriler, ne kadar sıklıkla ve hangi bağlamlarda ortaya çıktıklarına göre incelenmiştir.
5. **Yorumlama:** Son olarak, elde edilen bulgular yorumlanmıştır. Bulguların daha geniş bağlamlarda ne anlama geldiğini ve araştırmanın başlangıçtaki sorularına nasıl yanıt verdiğini değerlendirir.

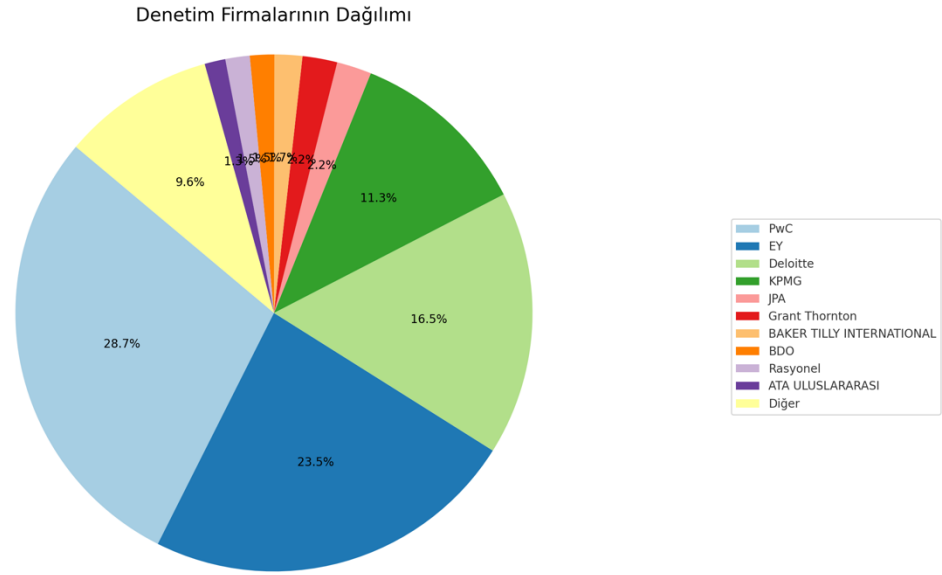
#### 4.2.1. Denetimi Yapan Bağımsız Denetim Firmasına Göre Analiz

*Tablo 5: Bağımsız Denetim Firmalarının Yaptığı Toplam Denetim*

Denetim Firması	Yapılan Toplam Denetim
PwC	132
EY	108
Deloitte	76
KPMG	52
Grant Thornton	10
JPA	10
BAKER TILLY INTERNATIONAL	8
Rasyonel	7
BDO	7
ATA ULUSLARARASI	6
SUN	5
AKSİS	5
YEDİTEPE	4
ADAY BAĞIMSIZ	4
Yeditepe	4
Denge	4
KARAR	3
MEGA GLOBAL	3
Abaküs	2
DENEYİM	2
AS Bağımsız Denetim	2

FİNANSAL EKSEN	2
HLB	1
CROWE	1
RSM	1
AREN	1
Genel Toplam	460

Tablo 5'e göre yapılan BIST-100 endeksinde bulunan şirketlerin 2017-2021 yılları arasında yapılan toplam denetim sayısı 460'tır. Bu denetimlerin 368 tanesi Büyük Dörtlü veya Big Four olarak bilinen küresel çapta en büyük dört denetim firması oluşturmaktadır. Bunlar Deloitte, Ernst & Young(EY), KPMG ve PricewaterhouseCoopers(PwC) firmalarıdır.



*Şekil 7: Yapılan Denetimlerin Bağımsız Denetim Firmalarına Oranı*

Şekil 7'de pasta grafikte denetim firmalarının dağılımından görüleceği üzere yapılan denetimlerin %80'i bahsetmiş olduğumuz Big Four firmaları tarafından yapılmaktadır.



Denetim firmalarının tespit ettiği toplam 952 Kilit Denetim Konuları (KDK) arasında Hasılat 148 kez, Ticari ve Finansal Alacaklar 104 kez, Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi 81 kez, Şerefiye 74 kez ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller 72 kez bulunarak öne çıkıyor. Bu, denetim firmalarının özellikle gelir tanıma, alacakların yönetimi, varlık değerlemesi ve şerefiye gibi mali konulara yoğunlaştığını gösteriyor. Bu alanlar, finansal raporlamada sıklıkla karmaşık ve önemli alanlar olarak kabul edilir, bu yüzden bu konuların sık sık denetim odak noktası olması beklenmektedir.

Özellikle "Hasılat" konusunun en sık tespit edilen KDK olması dikkat çekicidir. Bu, muhtemelen, finansal raporlamada hasılatın merkezi bir konumda olmasından kaynaklanmaktadır. "Ticari ve Finansal Alacaklar"ın da sıkça tespit edilmesi, işletmelerin nakit akışı ve kredi riski yönetimine yönelik artan dikkati yansıtıyor olabilir.

PwC 259, EY 220, Deloitte 137 ve KPMG 133 Kilit Denetim Konusu bildirmiştir. En fazla bağımsız denetim sayısına sahip bu şirketlerin en fazla bildirimde bulunması beklenen bir sonuç olmakla beraber bağımsız denetim başına ortalama hangi firmanın kaç tane Kilit Denetim Konusu bildirdiği aşağıda bulunan tabloda detaylandırılmıştır.

*Tablo 7: Denetim Firması Ortalama Bildirilen Kilit Denetim Konuları*

<b>Denetim Firması</b>	<b>Toplam KDK</b>	<b>Toplam Denetim</b>	<b>Ortalama Bildirilen KDK</b>
<b>AS Bağımsız Denetim</b>	11	2	5.50
<b>Grant Thornton</b>	37	10	3.70
<b>BAKER TILLY INTERNATIONAL</b>	25	8	3.13
<b>HLB</b>	3	1	3.00
<b>ATA ULUSLARARASI</b>	17	6	2.83

<b>KPMG</b>	133	52	2.56
<b>SUN</b>	12	5	2.40
<b>BDO</b>	16	7	2.29
<b>EY</b>	220	108	2.04
<b>ADAY BAĞIMSIZ</b>	8	4	2.00
<b>Denge</b>	8	4	2.00
<b>Yeditepe</b>	8	4	2.00
<b>MEGA GLOBAL</b>	6	3	2.00
<b>FİNANSAL EKSEN</b>	4	2	2.00
<b>AREN</b>	2	1	2.00
<b>PwC</b>	259	132	1.96
<b>Deloitte</b>	137	76	1.80
<b>AKSİS</b>	9	5	1.80
<b>YEDİTEPE</b>	7	4	1.75
<b>DENEYİM</b>	3	2	1.50
<b>JPA</b>	12	10	1.20
<b>Rasyonel</b>	8	7	1.14
<b>KARAR</b>	3	3	1.00
<b>Abaküs</b>	2	2	1.00
<b>CROWE</b>	1	1	1.00
<b>RSM</b>	1	1	1.00

Tablo 7’de görüleceği üzere AS Bağımsız Denetim şirketi diğer firmalara göre ortalama KDK bildiriminde diğer şirketlerden ayrılıyor. Ayrıca JPA firması diğer firmalardan yaptığı denetim sayısına bakılarak ortalama bildirimde düşük kalması dikkat çekici noktalardan biridir. Totale baktığımızda ise ortalama bağımsız denetim başına 2.07 gibi bir konu bildiriminde bulunmuştur.

Big Four firmalarına baktığımız zaman Deloitte firması, en çok 'Hasılat' konusunda 32 kez bildirim yapmıştır. Bu KDK, firmanın toplam bildirimlerinin %23,36'ine denk

gelmektedir. Bu, 'Hasılat' konusunun Deloitte için oldukça merkezi bir öneme sahip olduğunu ve finansal raporlamada sıklıkla incelendiğini göstermektedir. EY firması, 'Ticari ve Finansal Alacaklar' konusunda 21 kez en sık bildirim yapmıştır. Bu KDK, EY'nin toplam bildirimlerinin %9,55'ine denk gelmektedir, bu da şirketlerin alacak yönetimi ve kredi riski değerlendirmelerinin EY'nin denetim faaliyetlerinde önemli bir yer tuttuğunu gösteriyor. KPMG firması da en çok 'Hasılat' konusunda 28 kez bildirim yapmıştır ve bu, KPMG'nin toplam bildirimlerinin %21,05'ini oluşturuyor. Bu oran, KPMG'nin de 'Hasılat' konusuna büyük bir önem verdiğini ve bu alanda yoğun denetim faaliyetleri yürüttüğünü gösteriyor. PwC firması, en çok 'Ticari ve Finansal Alacaklar' konusunda 36 kez bildirim yapmıştır ve bu, PwC'nin toplam bildirimlerinin %13,90'ını oluşturuyor..

#### 4.2.2. Kilit Denetim Konuları Korelasyon Analizi

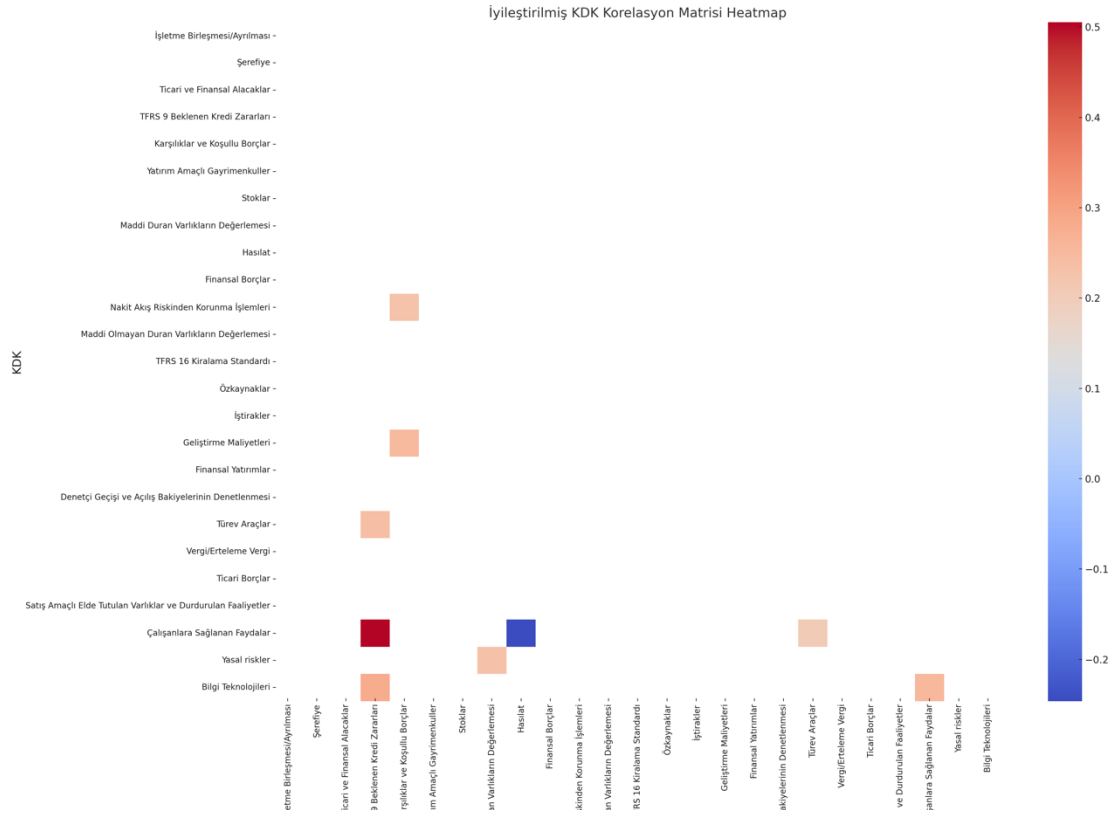
İlgili bölümde belirlenen Kilit Denetim Konularının beraber olarak bulunması veya bulunmaması üzerine korelasyon analizi yapılmıştır. Analiz yapılırken KDK varlığını (1) veya yokluğunu (0) belirten bir ikili (binary) format kullanılarak hesaplanmıştır. Bu analiz sonucunda ilişkisi 0.20 den daha fazla olan KDK'lar Tablo 8'de gösterilmiştir.

*Tablo 8: Kilit Denetim Konuları Korelasyonu*

<b>KDK1</b>	<b>KDK2</b>	<b>Korelasyon</b>
<b>TFRS 9 Beklenen Kredi Zararları</b>	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	0.51
<b>TFRS 9 Beklenen Kredi Zararları</b>	Bilgi Teknolojileri	0.28
<b>Çalışanlara Sağlanan Faydalar</b>	Bilgi Teknolojileri	0.26
<b>Karşılıklar ve Koşullu Borçlar</b>	Geliştirme Maliyetleri	0.25
<b>TFRS 9 Beklenen Kredi Zararları</b>	Türev Araçlar	0.24
<b>Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi</b>	Yasal Riskler	0.23

<b>Karşılıklar ve Koşullu Borçlar</b>	Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemleri	0.23
<b>Türev Araçlar</b>	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	0.20
<b>Hasılat</b>	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	-0.25

Ayrıca ısı haritası olarak hazırlanan Şekil 8’de aşağıda verilmiştir.



**Şekil 8: Kilit Denetim Konuları Korelasyon Isı Haritası**

Korelasyon analizinin sonuçlarına göre, bazı Kilit Denetim Konuları (KDK) arasında önemli ilişkiler bulunmamaktadır. Bu da KDK’ların belirlenmesinde diğer belirlenen KDK’nın etkisinin oldukça az olduğuna dair güçlü kanıtlar sunmaktadır.



### 4.2.3. Denetim Yapılan Yıllara Göre Analiz

*Tablo 9: Yıllara Göre Kilit Denetim Konuları*

<b>KDK KONULARI</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>2020</b>	<b>2021</b>
<b>Bilgi Teknolojileri</b>	2	2	1	0	1
<b>Denetçi Geçişi ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi</b>	3	0	0	0	0
<b>Finansal Borçlar</b>	8	5	2	3	3
<b>Finansal Yatırımlar</b>	3	4	5	5	5
<b>Geliştirme Maliyetleri</b>	4	4	4	5	5
<b>Hasılat</b>	27	28	28	30	35
<b>Karşılıklar ve Koşullu Borçlar</b>	9	9	9	13	10
<b>Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi</b>	12	16	14	18	21
<b>Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değerlemesi</b>	6	5	4	3	5
<b>Nakit Akış Riskinden Korunma İşlemleri</b>	4	4	3	2	4
<b>Satış Amaçlı Elde Tutulan Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetler</b>	2	3	1	2	1

<b>Stoklar</b>	11	13	9	11	14
<b>TFRS 16 Kiralama Standardı</b>	0	0	19	3	3
<b>TFRS 9 Beklenen Kredi Zararları</b>	0	14	8	6	6
<b>Ticari Borçlar</b>	1	1	1	1	1
<b>Ticari ve Finansal Alacaklar</b>	23	19	19	21	22
<b>Türev Araçlar</b>	8	5	4	4	5
<b>Vergi/Erteleme Vergi</b>	11	11	7	7	6
<b>Yasal riskler</b>	1	3	3	0	0
<b>Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller</b>	14	13	13	16	16
<b>Çalışanlara Sağlanan Faydalar</b>	13	11	10	10	10
<b>Özkaynaklar</b>	1	1	2	1	1
<b>İşletme Birleşmesi/Ayrılması</b>	7	6	4	5	4
<b>İştirakler</b>	4	4	2	4	3
<b>Şerefiye</b>	15	18	14	15	12
<b>Toplam</b>	189	199	186	185	193

2017 yılında, "Hasılat" 27 kez ile en sık rastlanan KDK olmuş ve bu, yılın toplam KDK sayısının yaklaşık %14.29'unu oluşturmuştur. "Ticari ve Finansal Alacaklar" ise 23 kez ile ikinci en sık rastlanan konu olup, toplamın %12.17'sini temsil etmiştir. "Şerefiye" 15 kez ile üçüncü sırada yer alarak, toplamın %7.94'ünü oluşturmuştur.

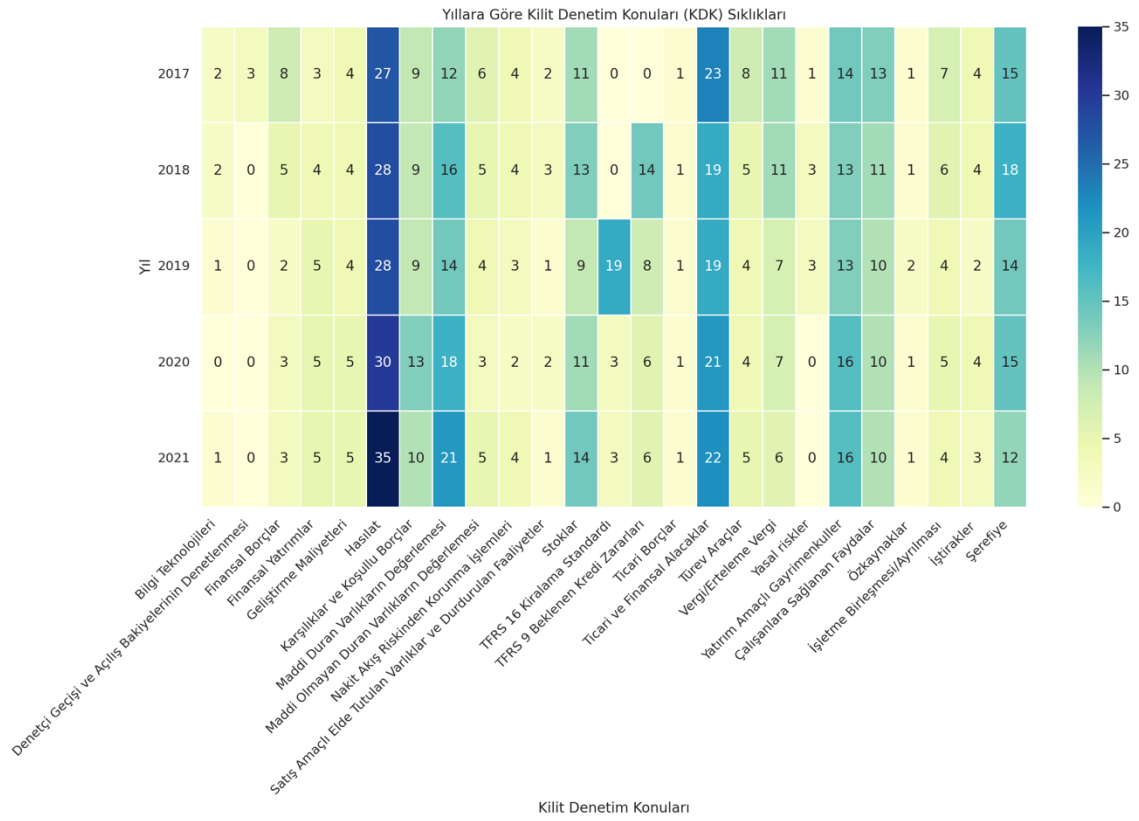
2018'de, "Hasılat" 28 kez ile yine en sık rastlanan KDK olarak belirlenmiş ve bu, toplam KDK'nın %14'ünü oluşturmuştur. "Ticari ve Finansal Alacaklar" 19 kez ile ikinci sırada yer alıp toplamın %9.5'ini, "Şerefiye" ise 18 kez ile üçüncü sırada yer alarak toplamın %9'unu temsil etmiştir.

2019'da, "Hasılat" 28 kez ile en çok karşılaşılan KDK olup, toplam KDK'nın yaklaşık %14'ünü oluşturmuştur. "Ticari ve Finansal Alacaklar" 19 kez ile ikinci sırada yer alarak toplamın %9.5'ini, "TFRS 16 Kiralama Standardı" 18 kez ile üçüncü sırada yer alarak toplamın %9'unu temsil etmiştir.

2020'de, "Hasılat" 30 kez ile en üstte yer alarak, toplam KDK'nın yaklaşık %15.46'unu oluşturmuştur. "Ticari ve Finansal Alacaklar" 21 kez ile ikinci sırada yer alıp toplamın %10.82'sini, "Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi" 18 kez ile üçüncü sırada yer alarak toplamın %9.28'ini temsil etmiştir.

2021'de, "Hasılat" 35 kez ile listenin başında yer alarak, toplam KDK'nın yaklaşık %16.75'ini oluşturmuştur. "Ticari ve Finansal Alacaklar" 22 kez ile ikinci sırada yer alıp toplamın %10.53'ünü, "Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi" 21 kez ile üçüncü sırada yer alarak toplamın %10.05'ini temsil etmiştir.

Ayrıca trendleri daha iyi anlayabilmemiz için bir "Isı Haritası" (Heatmap) oluşturulmuştur. Isı haritaları, verilerin renk tonları aracılığıyla görselleştirildiği iki boyutlu bir matris biçiminde sunulur. Bu tür grafikler, büyük veri kümelerindeki kalıpları, trendleri ve yoğunlukları görsel olarak algılamayı kolaylaştırmaktadır.



Şekil 9: Yıllara Göre Kilit Denetim Konuları Isı Haritası

Şekil 9'daki grafik yıllara göre farklı Kilit Denetim Konularının (KDK) sıklıklarının göstermektedir. Renk tonları, her bir KDK'nın ilgili yılda ne kadar sık rastlandığını gösterir; daha koyu renkler daha yüksek sıklığı, daha açık renkler ise daha düşük sıklığı ifade eder.

"Hasılat", "Ticari ve Finansal Alacaklar" ve "Şerefiye" gibi KDK'lar, çoğu yılda görece yüksek sıklıklarla karşımıza çıkmaktadır. Bu, şirketlerin finansal raporlamalarında bu alanlara özel bir dikkat gösterildiğine işaret eder.

Isı haritasında, bazı yıllarda belirli KDK'ların renk yoğunluğunda artışlar görülmektedir. Örneğin, "TFRS 16 Kiralama Standardı" ve "TFRS 9 Beklenen Kredi Zararları" gibi konular bazı yıllarda daha belirgin hale gelmişlerdir. Bu, ilgili standartların yürürlüğe girdikten sonra bağımsız denetçiler tarafından özen gösterildiği ve bu konuların o tarihlerde daha sıklıkla denk geldiğini göstermektedir.

#### 4.2.4. Denetim Yapılan Şirketlerin Sektörlerine Göre Analiz

Şirketleri incelediğimizde 11 farklı ana sektör altında toplandıkları görülmüştür. Bu sektörler “Bilgi ve İletişim”, “Elektrik Gaz ve Su”, “Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer”, “Sosyal Hizmetler”, “Madencilik ve Taş Ocakçılığı”, “Mali Kuruluşlar”, “Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler”, “Teknoloji”, “Toptan Ve Perakende Ticaret”, “Ulaştırma ve Depolama”, “İmalat” ve “İnşaat ve Bayındırlık” olarak saptanmıştır. Bu sektörlerin konu dağılımı aşağıda verilmiştir.

Tablo 10: Sektörlere Göre Kilit Denetim Konuları

Sektör	Bilgi Teknolojileri	Denetçi Geçiş ve Açılış Bakımları	Finansal Yatırımlar	Finansal Yatırımlar Maliyetleri	Hesap ve İşlemler	Karşılıklar ve Koşullu Borçlar	Maddi Duran Varlıkların Değerleri	Maddi Olmayan Duran Varlıkların İşlemleri	Nakit Akış Risklerinden Korunma	Satış Amacı Ede Tutulan	Stoklar	FRS16 Kiralama Standartları	FRS9 Beklenen Kredi Zararları	Ticari Borçlar	Ticari Finansal Alacaklar	Türev Araçlar	Vergi/İletme Vergi	Yasal Riskler	Yatırım Amacı Gayrimenkuller	Çalışanlar ve Sağlanan Faydalar	İşletme Birleşmesi /Aynılması	İştirakler	Şerefiye	
BİLGİ VE İLETİŞİM	1				10	8	1	2				2	1			6	7						6	
ELEKTRİK GAZ VESU																								
EĞİTİM, SAĞLIK, SPOR VE DİĞER SOSYAL HİZMETLER		1	4		10	1	12	1	2						10		7					5	5	
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKLIĞI					5	3																		
MALİ KURULUŞLAR	5	2	9	21	27	8	20	10	2		11	4	33		32	17	7	1	56	51	3	12	9	14
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER					2																			
TEKNOLOJİ					7	10		3									1						5	
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET																								
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA					11	5	1	3		1	6	11			5		1		2			1	10	
İMALAT							5					2		5		2								
İNŞAAT VE BAYINDIRLIK			8	1	15	57	28	5	14	6	39	6			57	1	19		9	3	3	13	3	32
					6		2												5				2	

Sektörleri ayrı olarak incelediğimizde;

- **Bilgi ve İletişim Sektörü:** Bu sektörde toplam 2 şirket bulunmakta ve 10 kez denetim yapılmış. En sık karşılaşılan KDK'lar "Hasılat" (10 kez) ve "Karşılıklar ve Koşullu Borçlar" (8 kez) olarak belirlenmiş.
- **Elektrik, Gaz ve Su Sektörü:** 5 şirketten oluşan bu sektörde, toplam 18 denetim gerçekleştirilmiş. En çok rastlanan KDK'lar arasında "Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi" (12 kez) ve "Hasılat" (10 kez) yer alıyor.
- **Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler Sektörü:** Bu sektörde sadece 1 şirket var ve 5 kez denetim yapılmış. "Hasılat" (5 kez) ve "Karşılıklar ve Koşullu Borçlar" (3 kez) en sık karşılaşılan KDK'lar arasında.
- **Maden ve Taş Ocakçılığı Sektörü:** 3 şirketin bulunduğu bu sektörde, toplam 15 denetim gerçekleşmiş. En çok karşılaşılan KDK'lar "Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi" (12 kez) ve "Yasal Riskler" (6 kez) olmuş.
- **Mali Kuruluşlar Sektörü:** En büyük sektörlerden olan Mali Kuruluşlar, 36 şirketle toplam 173 denetim gerçekleştirmiş. Bu sektörde "Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller" (56 kez) ve "Çalışanlara Sağlanan Faydalar" (51 kez) en sık rastlanan KDK'lardır.
- **Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler Sektörü:** Bu sektörde sadece 1 şirket var ve toplam 2 denetim gerçekleştirilmiş. En sık karşılaşılan KDK'lar arasında öne çıkanlar belirlenmemiş.
- **Teknoloji Sektörü:** 2 şirketten oluşan bu sektörde toplam 10 denetim yapılmış. En çok rastlanan KDK'lar "Hasılat" ve "Şerefiye" olarak göze çarpıyor.
- **Toptan ve Perakende Ticaret Sektörü:** Bu sektörde toplam 7 şirket bulunuyor ve 22 kez denetim yapılmış. En sık karşılaşılan KDK'lar "Hasılat" ve "Stok Değerlemesi" olmuş.
- **Ulaştırma ve Depolama Sektörü:** 2 şirketten oluşan bu sektörde 9 kez denetim gerçekleştirilmiş. "Ticari ve Finansal Alacaklar" ve "Maddi Duran Varlıklar" en sık karşılaşılan KDK'lar arasında.

- İmalat Sektörü: 37 şirketin bulunduğu bu sektörde, toplam 125 denetim yapılmış. "Şerefiye" ve "Maddi Duran Varlıklar" bu sektörde en sık rastlanan KDK'lar.
- İnşaat ve Bayındırlık Sektörü: 2 şirketin bulunduğu bu sektörde toplam 7 denetim gerçekleşmiş. "Hasılat" ve "Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi" en sık karşılaşılan KDK'lardır.



## SONUÇ

Türkiye'de 2017 yılında yapılan bağımsız denetim düzenlemeleri, özellikle bağımsız denetçi raporlarını etkileyen önemli değişiklikler getirmiştir. 9 Mart 2017 tarihinde resmî gazetede yayımlanan bu düzenlemeler, denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesini zorunlu kılmıştır. Bu kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak, denetim sürecinde özellikle önem arz eden konulardır. Bu konuların raporlarda yer alması, finansal tablolara duyulan güven seviyesini artırmakta ve finansal tablo kullanıcıları ile daha hızlı ve şeffaf bir iletişim kurulmasını sağlamaktadır.

Bu araştırmanın amacı olarak bildirilen Kilit Denetim Konularının seneler geçtikçe özgünlükten uzaklaşıp, konuların standartlaşması bağımsız denetim raporunu daha bilgilendirici olmasının önüne geçebilir. Bu amaçla BIST-100 endeksinde bulunan şirketlerin 2017-2021 yılları arası yayınlanan raporlardaki bildirilen Kilit Denetim Konuları içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve bulunan bilgiler yorumlanmıştır. Bu kapsamda toplam yayınlanan denetim raporu 460'tır. Bu raporlarda toplam 952 Kilit Denetim Konusu bulunmuştur.

İlk olarak bağımsız denetimi yapan firma bazlı inceleme yapılmıştır. Bu denetimleri 26 farklı bağımsız denetim şirketi yapmıştır. Ancak yapılan bu denetimlerin 368 tanesi (%80) Big Four olarak adlandırılan Deloitte, Ernst & Young(EY), KPMG ve PricewaterhouseCoopers(PwC) firmaları tarafından yapılmıştır. Deloitte firması için en çok 'Hasılat' konusu 32 kez (%23,36), EY firması için 'Ticari ve Finansal Alacaklar' konusu 21 kez (%9,55), KPMG firması için 'Hasılat' konusu 28 kez (%21,05) ve PwC firması için ise 'Ticari ve Finansal Alacaklar' 36 kez (%13,90) olarak tekrar eden konular olduğu görülmüştür. Bu konuların bildirildiği yıllara ve denetimin yapıldığı şirketlere bakıldığında çeşitlilik görülmüş ancak denetim firmalarının benzer konulara genel olarak daha yatkın bildirimler yaptığı gözden fark edilmiştir.

İkinci olarak KDK'lar arası bir ilişki olup olmamasına yönelik korelasyon analizi yapılmıştır. Bu analizde bir KDK ve diğer KDK'nın beraber bulunmasına yönelik değerler incelenmiştir. En yüksek oranlar "TFRS 9 Beklenen Kredi Zararları" ve "Çalışanlara Sağlanan Faydalar" arasında %50.5'lik bir korelasyon ve "TFRS 9 Beklenen Kredi Zararları" ve "Bilgi Teknolojileri" arasında %28'lik bir korelasyon gözlemlenmiştir. Bu oranların da yeterince yüksek olmaması ve diğer KDK'lar arası korelasyonun oldukça düşüklüğü bize bu konuda ilişki olmadığını göstermektedir.

Üçünü olarak yıl geçişlerine bakılmış ve ilgili yıllarda ortaya çıkan konular incelenmiştir. 2017 ve onu takip eden yıllarda en çok tespit edilen konu hasılat olmuştur. Sırasıyla %15, %14, %14, %11 ve %17 oranında ilgili yıllarda en sık rastlanan Kilit Denetim konusu olmuştur. Bu da sene geçişlerinde Kilit Denetim Konularının özgünlükten uzaklaştığı konusunda endişeleri kuvvetlendirmiştir. Ayrıca yıl geçişli analiz de göze çarpan bir diğer konu ise yeni yayınlana standartlara denetçiler tarafından daha yoğun olarak inceleme altına alınmasıdır. Buna örnek olarak 31/12/2017 tarihinde yürürlüğe giren TFRS 9 standardının 2018 yılı içerisinde 14 kere bildirilmesi ayrıca 01/01/2019 tarihinde yürürlüğe giren TFRS 16 standardının ilgili yılda 18 kere bildirilmesiyle anlayabiliriz.

Son olarak ise sektörel bazda inceleme yapılmıştır. Bu kapsamda şirketlerin ana sektörler altında analizi yapılmıştır. Toplam 11 farklı ana sektör bulunmuştur. Mali kuruluş sektörü ve imalat sektörü bu firmaların 63 tanesinin bulunduğu en büyük sektörler olduğu tespit edilmiştir. Sektörel bazda bakıldığında Kilit Denetim Konuları kapsamında benzerlik tespit edilmemiştir.

Bu çalışma, KDK'ların beş yıllık bir dönemi kapsayacak şekilde sektörel ayrıntılarına bütüncül bir bakış sunmakta ve sektöre veya işletmeye özgü bildirimlerin veya denetçi bildirimlerinin özgünlüğünün tespit edilmesine odaklanmaktadır. Araştırma, yıllık geçişlerde KDK'ların standardize olması ve bunun raporların bilgi değerini düşürme potansiyeli taşıdığı endişelerine işaret etmektedir. Ancak, firma bazında yapılan incelemeler, sektöre veya işletmeye özgü bildirimlerin hala önemli düzeyde olduğunu ancak bunların sayısının zamanla azaldığını ortaya koymuştur.

Sonuç olarak, bu araştırma, bağımsız denetim raporlarının içeriğinin ve kalitesinin sürekli izlenmesi ve geliştirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Araştırmanın beş yıllık bir dönemi aşarak tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletilmesi, sektördeki ve denetçi raporlamasındaki trendleri daha derinlemesine anlamak için faydalı olacaktır. Bu tür bir genişletme, denetçi raporlarının zaman içindeki evrimini ve finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkilerini daha iyi anlamamızı sağlayabilir.

## KAYNAKÇA

Aksoy, T. (2006). *Tüm Yönleriyle Denetim*. Yetkin Yayınları.

Aktaş, R., & Acar, M. (2020). Bağımsız Denetimde Önemlilik Perspektifinden Kilit Denetim Konuları: Bıst 100 Uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185–214.

<https://doi.org/10.17065/huniibf.557531>

Almond, S. (2015). Key Audit Matters: What They Are And Why They Are Important. Erişim Adresi: [https://www.ey.com/en\\_sa/assurance/key-audit-matters--what-they-are-and-why-they-are-important](https://www.ey.com/en_sa/assurance/key-audit-matters--what-they-are-and-why-they-are-important), Erişim Tarihi: 20.08.2022.

Aslan, B. (2010). Bir yönetim fonksiyonu olarak iç denetim, *Sayıştay Dergisi*, 77, 63-86.

Bédard, J., Gonthier-besacier, N., & Schatt, A. (2014). Costs and Benefits of Reporting KAM. *SSRN Electronic Journal*, January, 1–24.

[http://www.isarhq.org/2014\\_downloads/papers/ISAR2014\\_Bedard\\_Besacier\\_Schatt.pdf](http://www.isarhq.org/2014_downloads/papers/ISAR2014_Bedard_Besacier_Schatt.pdf)

Bozkurt, P. (2016). Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler. *Denetişim*, 12, 56–62. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/denetisim/issue/22469/240329>

Bülbül, S., & Akdoğan, N. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde Bist 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Denetime Bakış.*, 2019(56), 1–24.

- Çakalı, R. K. (2021). Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni Uygulama: Kilit Denetim Konularının Raporlanması Ve Bist 100 Analizi. *Denetim*, 23, 60–77.
- Ciğer, A., Vardar, G. Ç., & Kınay, B. (2019). *Key audit matters : A research on listed firms in CEE countries and Turkey Key audit matters : A research on listed firms in CEE countries and Turkey Quality ( CAQ ), the European Commission ( EC ), the International Auditing and Assurance Standards Board. October*, 393–422. <https://doi.org/10.15208/beh.2019.23>
- Dursun, A. (2010). Finansal Tabloların Denetiminde Alternatif Bir Yaklaşım: Finansal Tabloların Sigorta Ettirilmesi Modeli. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 6(2), 421-428.
- Doğan, K. C. (2015). Yönetimin Bir Fonksiyonu Olarak Denetim Ve Kamu Yönetimindeki Yeri. *Ombudsman Akademik*(3), 107-141. <https://doi.org/10.32002/ombudsmanakademik.439673>
- Erdoğan, T., & Çarılçioğlu, P. (2021). IAASB Denetim Raporu Projesi ve Yeni Denetim Raporu: Borsa İstanbul'da İşlem Gören Şirketlerin Denetim Raporları Üzerine Bir Araştırma. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 0–3. <https://doi.org/10.26468/trakyasobed.845352>
- Gökgöz, A. (2017). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma (Reporting Key Audit Matters within the Independent Audit's Report and A Study on The Companies Listed in Istanbul Stock Ex. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 126–138. [https://www.um.edu.mt/library/oar/bitstream/handle/123456789/29254/JAFAS,\\_4\(2\)\\_-\\_A8.pdf?sequence=1&isAllowed=y](https://www.um.edu.mt/library/oar/bitstream/handle/123456789/29254/JAFAS,_4(2)_-_A8.pdf?sequence=1&isAllowed=y)
- Güredin, E. (2000). Denetim. In *Muhasebe Entstitüsü*.

- Karapınar, A., & Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763–780. <https://doi.org/10.31460/mbdd.781322>
- Kavut, F. L., & Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59–70. <http://dergipark.org.tr/tr/pub/meder/issue/39328/463560>
- Kavut, L., Taş, O., & Şavlı, T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, 74–75.
- Keskin, D. A. (2020). Arı Okunabilirlik Endeksine Göre Cinsiyetin Kilit Denetim Konularının Okunabilirliği Üzerine Etkisi: Sektörel Bir İnceleme. 209–228.
- KGK, (2023), “Bağımsız Denetim Standardı 700”, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf), 12.12.2023
- KGK, (2022), “Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Bilgi Notu”, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNo tu.pdf>, 05.11.2022
- Kurt, Z. (2019). *Bds 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi: Kamuyu Aydınlatma Platformunda Yayımlanan 2017-2018 Yılları Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi*.
- Leavenworth, R. S., & Eugene Lodewick Grant. (2000). *Statistical Quality Control*.
- Marques, D. Dos, Santos, Portugal, G. T., Roberto, S., & Almeida, V. (2019). The Impact Generated by the Key Audit Matters on the Application of Audit Procedures. *European Journal of Scientific Research*, 152(2), 144–152. <http://www.europeanjournalofscientificresearch.com>

Kıracı, M. (2003). Faaliyet Denetimi İle İç Kontrol İlişkisi. Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 4(2), 67-78.

Özcan, M., & Günlük, M. (2021). *Borsa İstanbul İmalat Sektöründeki Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi : Gıda , İçecek v e Tütün Alt Sektöründe Bir İnceleme Determining the Key Audit Matters in Istanbul Stock Exchange Manufacturing Sector : An Investigation in the Food , Beverage and. 1(1), 22–35.*

Pany K. ve O. R. W., (1997) Auditing, Second Edition, Irwin Pupb.Chicago

Polat Çeltikci, N., & Atay, M. S. (2021). Kilit Denetim Konuları Standardı Uygulaması ile Bağımsız Denetim Kalite İlişkisi Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 60, 547–570.  
<https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.883040>

Sağlam, N., & Yolcu, M. (2014). *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması.*

Sanal, R. (2022). *Türkiye 'de Yönetmelik Denetim ve Devlet Denetleme Kurulu (314th ed.)*. TODAİE Yayınları.

Sert, K., Ali, D., & Biçer, A. (2021). *Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Kilit Denetim Konularıyla İlişkisi. 2(1), 1–13.*  
<https://doi.org/10.5281/zenodo.4590914>.Gayrimenkul

Süer, A. (2021). Önemli Muhasebe Tahminlerinin Kilit Denetim Konuları Çerçevesinde İncelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi / Journal of Accounting Institute*, 0(65), 23–37. <https://doi.org/10.26650/med.945442>

Türedi, H., & Celayir, D. (2021). Kilit denetim konularının Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 kapsamında incelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 203–208. <https://doi.org/10.47542/sauied.931241>

Türk Dil Kurumu. (2022). *Türk Dil Kurumu*. Denetim. <https://sozluk.gov.tr/>

Varıcı, İ., & Çağırın, F. K. (2018). Bağımsız Denetim Standardı (Bds) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul'daki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 5–10. <https://doi.org/10.18092/ulikidince.467673>

Yahyaoglu, G. (1991). *Bağımsız Dış Denetimin Yapısı ve İşlevi*. Maliye Yazıları: Maliye, İktisat, Hukuk.



**EK 1. Orijinallik Raporu**

**EK 2. Etik Kurul/Komisyon İzni ya da Muafiyet Formu**