

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA YER ALAN KİLİT
DENETİM KONULARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Sevda ANLI

Danışman
Prof. Dr. Seçkin GÖNEN

2025

T.C.
DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE PROGRAMI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA YER ALAN KİLİT
DENETİM KONULARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

Sevda ANLI

Danışman

Prof. Dr. Seçkin GÖNEN

İZMİR-2025

YÜKSEK LİSANS
TEZ ONAY SAYFASI

Üniversite : Dokuz Eylül Üniversitesi
Enstitü : Sosyal Bilimler Enstitüsü
Adı ve Soyadı : SEVDA ANLI
Öğrenci No : 2021801251
Tez Başlığı : Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Kilit Denetim Konularına İlişkin Bir
Araştırma
Savunma Tarihi : 17.01.2025
Danışmanı : Prof.Dr. Seçkin GÖNEN

JÜRİ ÜYELERİ

<u>Ünvanı, Adı, Soyadı</u>	<u>Üniversitesi</u>	<u>İmza</u>
Prof.Dr. Seçkin GÖNEN	- Dokuz Eylül Üniversitesi	
Prof.Dr.Gülşah ATAĞAN	- Dokuz Eylül Üniversitesi	
Prof.Dr.Arıkan Tarık SAYGILI	- İzmir Bakırçay Üniversitesi	

SEVDA ANLI tarafından hazırlanmış ve sunulmuş olan bu tez savunmada başarılı bulunarak oy birliği () / oy çokluğu () ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Zehra Nilüfer KARACASULU
Müdür

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Kilit Denetim Konularına İlişkin Bir Araştırma” adlı çalışmanın, tarafımdan, akademik kurallara ve etik değerlere uygun olarak yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

23.1.2025

Sevda ANLI

İmza



ÖZET

Yüksek Lisans Tezi

Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Kilit Denetim Konularına İlişkin Bir

Araştırma

Sevda ANLI

Dokuz Eylül Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Programı

Kilit denetim konuları, denetçilerin raporlama süreçlerinde karşılaştıkları riskli alanları ve belirsizlikleri öne çıkarmaktadır. Bu unsurların doğru bir şekilde belirlenmesi, özellikle karmaşık ve yüksek riskli finansal işlemlerin denetiminde denetçilerin doğru profesyonel muhakemeler yapabilmelerini sağlar. Kilit denetim konularının, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için denetim raporlarının daha anlaşılır ve güvenilir olmasına katkı sağladığı da gözlemlenmiştir. Bu durum, denetim sürecinde şeffaflığın artırılmasını ve denetim bulgularının daha geniş bir paydaş kitlesiyle paylaşılmasını mümkün kılmaktadır.

Çalışmada 2021-2024 yılları arasında yapılan ve bağımsız denetim raporunda yer alan kilit denetim konularına ilişkin araştırmaların analizinin yapılması amaçlanmıştır. Yapılan araştırmada özetleyici içerik analizi yöntemine başvurulmuştur. Araştırma dâhilinde kilit denetim anahtar kelimeleri ile ulaşım sağlanabilen 26 adet makaleye erişim sağlanmıştır. Bu makaleler ‘Yayınlanma Tarihi’, ‘Makale Türleri’ ve ‘Makalelerin Kilit Denetim Konularına Göre Dağılımı’ olarak Microsoft Excel programı vasıtasıyla incelenerek aktarılmıştır. Araştırma bulguları, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında önemli bir yeri olduğunu ve finansal tabloların doğruluğunu sağlamak için kritik bir denetim aracına dönüştüğünü göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Kilit Denetim, Bağımsız Denetim, Muhasebe

ABSTRACT
Master's Thesis
A Research of Key Audit Issues in the Independent Audit Report
Sevda ANLI

Dokuz Eylül University
Graduate School of Social Sciences
Department of Business
Accounting Program

Key audit matters highlight the risky areas and uncertainties auditors encounter during the reporting process. Proper identification of these elements allows auditors to make accurate professional judgments, especially in auditing complex and high-risk financial transactions. It was also observed that key audit matters contribute to making audit reports more understandable and reliable for investors and other stakeholders. This situation facilitates an increase in transparency during the audit process and allows the audit findings to be shared with a broader range of stakeholders.

The study aims to analyze research conducted between 2021 and 2024 regarding key audit matters included in independent audit reports. The study utilizes a summary content analysis method. Within the scope of the research, 26 articles accessible through the key audit matter keywords were reviewed. These articles have been analyzed and presented through Microsoft Excel based on 'Publication Date', 'Article Types', and 'Distribution of Articles According to Key Audit Topics'. The research results indicate that key audit matters hold a significant place in independent audit reports and have become a critical auditing tool to ensure the accuracy of financial statements.

Keywords: Key Audit, Independent Audit, Accounting

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARINA İLİŞKİN BİR ARAŞTIRMA

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xii
TABLolar LİSTESİ	xiv
ŞEKİLLER LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE ÖNEMİ	4
1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ	7
1.3. DENETİM STANDARTLARI	13
1.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	13
1.3.1.1. Genel Standartlar	14
1.3.1.2. Çalışma Alanı Standartları	15
1.3.1.3. Raporlama Standardı	16
1.3.2. Türkiye Denetim Standartları (TDS)	18
1.3.2.1. Etik Kurallar	21
1.3.2.2. Kalite Yönetim Standartları	22
1.3.2.3. Bağımsız Denetim Standartları (BDS)	24
1.3.2.4. Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları	36
1.3.2.5. Güvence Denetimi Standartları	37

1.3.2.6. İlgili Hizmetler Standartları	39
1.4. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	40
1.4.1. Risk Değerlendirme Aşaması	40
1.4.2. Riske Karşılık Verme Aşaması	41
1.4.3. Raporlama Aşaması	42
1.5. FAİZSİZ FİNANS MUHASEBE STANDARTLARI (FFMS)	43

İKİNCİ BÖLÜM

KİLİT DENETİM

2.1. KİLİT DENETİM KONULARI	45
2.1.1. Kilit Denetim Konuları Kavramı	45
2.1.2. Kilit Denetim Konularının Tarihçesi	46
2.1.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi	47
2.1.4. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesinde Önemlilik Seviyesi Kavramı	49
2.1.5. Kilit Denetim Konularının Raporda Bildirilmesi	50
2.1.6. Münferit Kilit Denetim Konularının Açıklanması	52
2.1.7. Kilit Denetim Konularının Raporda Bildirilmesinin Amaçları	53
2.1.8. Kilit Denetim Konularının Raporda Bildirilmesinin Sağladığı Faydalar	55
2.1.9. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesinin Bağımsız Denetçilere Getirdiği Sorumluluklar	56
2.1.10. Kilit Denetim Konularının Raporda Bildirmeyeceği Durumlar	57
2.1.11. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi	58
2.1.12. Kilit Denetim Konuları ile Bağımsız Denetçi Görüşü Arasındaki İlişki	59
2.1.13. Kilit Denetim Konuları ve Üst Yönetim İlişkisi	60
2.1.14. Kilit Denetim Konuları ve Denetimin Kalitesi	60

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
TÜRKİYE’DE 2021-2024 YILLARINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN KİLİT
DENETİM ARAŞTIRMALARININ İÇERİK ANALİZİ

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	64
3.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ	64
3.3. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI	66
3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	66
SONUÇ	87
KAYNAKÇA	91

KISALTMALAR

ABD	Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	American Institute of Certified Public Accountants / Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDR	Bağımsız Denetim Raporları
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BİST	Borsa İstanbul
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
FFMS	Faizsiz Finans Muhasebe Standartları
GAAS	Generally Accepted Auditing Standards / Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GDS	Güvence Denetimi Standartları
IAPC	International Auditing Practices Committee / Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
IAS	International Accounting Standard / Uluslararası Muhasebe Standartları
IASB	International Accounting Standards Board / Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
IAASB	International Auditing and Assurance Standards Board / Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	International Federation of Accountants / Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	International Financial Reporting Standards / Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ISA	International Standards on Auditing / Uluslararası Denetim Standartları
ISAE	International Standard on Assurance Engagements / Uluslararası Güvence Denetimi Standartları
ISRE	International Standard on Review Engagements / Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları

ISRS	International Standard on Related Services / Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDK	Kilit Denetim Konuları
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
KHK	Kanun Hükmünde Kararname
KYS	Kalite Yönetim Standartları
M.Ö.	Milattan Önce
PCAOB	Public Company Accounting Oversight Board / Kamu Şirketleri Muhasebe Denetim Kurulu
SAS	Statements on Auditing Standards / Denetim Standartları
SBDS	Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	Türk Dil Kurumu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TMUD	Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği
TTK	Türk Ticaret Kanunu
UDS	Uluslararası Denetim Standardı
VUK	Vergi Usul Kanunu

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: Makalelerin Yayınlandığı Dergiler	s.65
Tablo 2: Makalelerin Yıllara Göre Dağılımı	s.66
Tablo 3: Makalelerin Türlerine Göre Dağılımı	s.67
Tablo 4: Makalelerin Kilit Denetim Konularına Göre Dağılımı	s.67



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Bağımsız Denetim Süreci	s.6
Şekil 2: IAASB Tarafından Yayımlanan Standartlar	s.20
Şekil 3: Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi	s.48



GİRİŞ

Bağımsız denetim raporları, şirketlerin finansal durumlarını ve muhasebe uygulamalarını doğru ve güvenilir bir şekilde ilgili paydaşlara sunmak amacıyla hazırlanan kritik belgelerdir. Bu raporlar, denetçilerin şirketin finansal tabloları ve uyguladığı muhasebe politikaları üzerindeki detaylı incelemeleri ve değerlendirmeleriyle oluşturulur. Böylece, yatırımcılar, kredi verenler ve diğer paydaşlar, şirketlerin finansal yapısı hakkında önemli bilgiler edinerek daha sağlıklı kararlar alabilirler. Bağımsız denetçilerin bu raporlarda sundukları görüşler, denetim sürecinde topladıkları kanıtların güvenilirliği ve yeterliliği doğrultusunda şekillenir. Bu görüşler, finansal raporlamaların doğruluğuna dair olumlu, olumsuz veya sınırlı olumlu olarak ifade edilebilir. Ancak denetçiler, raporlama sürecinde finansal tabloların doğruluğuna ilişkin yeterli kanıt bulamazlarsa ya da raporlarda net bir görüş oluşturamayacakları belirsizliklerle karşılaşılırsa, bu durumda herhangi bir görüş bildirmekten kaçınabilirler.

Bağımsız denetim raporlarının en önemli amacı, şirketlerin finansal tablolarının doğru ve güvenilir bir şekilde sunulmasını sağlamaktır. Bu doğrultuda, paydaşlar, yalnızca şirketlerin finansal durumunu anlamakla kalmaz, aynı zamanda şirketlerin gelecekteki finansal sağlıkları hakkında da önemli tahminlerde bulunabilirler. Bu raporlar, yatırımcıların, kredi verenlerin ve diğer paydaşların bilinçli kararlar almalarına olanak tanır. Ancak geçmişte yaşanan büyük muhasebe skandalları ve finansal raporlama hileleri, yatırımcıların büyük finansal kayıplar yaşamasına, birçok büyük şirketin iflasına ve genel olarak piyasalarda güven kaybına yol açmıştır. Bu tür olaylar, bağımsız denetim raporlarının güvenilirliğine olan güveni ciddi şekilde sarsmış ve yatırımcıların doğru ve güvenilir bilgilere ulaşmasını engellemiştir. Bu güven kaybı, bağımsız denetim raporlarının karar alma süreçlerindeki etkisini olumsuz yönde etkilemiş, bu raporların beklenen işlevi yerine getirmede zorlanmasına neden olmuştur.

Bu güven krizini aşabilmek amacıyla, küresel düzeyde denetim raporlarının güvenilirliğini artırmak ve şeffaflığını sağlamak adına bir dizi düzenleme yapılmıştır. Bu bağlamda, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IASSB) 2015 yılında "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlıklı ISA 701 standardı yayımlamıştır. ISA 701 standardı, denetçilerin raporlarında kilit

denetim konularını daha ayrıntılı ve açık bir şekilde ele almalarını öngörmektedir. Kilit denetim konuları, denetçilerin denetim esnasında en fazla dikkat ettiği, şirketin finansal durumu üzerinde önemli etkisi olabilecek unsurlardır. Bu unsurların raporlarda açıkça ifade edilmesi, raporların şeffaflığını artırır ve paydaşların bu raporlardan daha fazla bilgi elde etmelerini sağlar. Böylece, paydaşlar, sadece şirketin finansal durumunu anlamakla kalmaz, aynı zamanda denetim sürecinde karşılaşılan zorluklar, belirsizlikler ve olası riskler hakkında daha kapsamlı bilgi edinirler.

Bağımsız denetim raporları, bu sayede yalnızca finansal tablolara dair bilgi sunmakla kalmaz, aynı zamanda denetim sürecinin dinamiklerini de yansıtarak, raporlara olan güveni artırır. Denetçilerin, bu kritik konuları raporlarında açıkça belirtmeleri, raporların güvenilirliğini artırırken, paydaşların daha doğru ve bilinçli kararlar almasına olanak tanır. Ayrıca, bu tür raporlar, yatırımcıların ve diğer paydaşların finansal raporlama sürecine dair daha derin bir anlayış geliştirmelerine yardımcı olur ve denetim sürecinin kalitesini yükseltir. Bu, hem şirketlerin finansal raporlamalarına olan güveni yeniden inşa eder hem de genel olarak finansal piyasaların sağlıklı bir şekilde işlemesine katkıda bulunur.

Kilit denetim konularının denetim raporlarında ayrıntılı bir şekilde ele alınması, denetim süreçlerinin şeffaflığını artıran ve raporların daha anlaşılır hale gelmesini sağlayan önemli bir adımdır. Bu süreç, denetçilerin raporlarda yalnızca şirketin finansal durumunu değil, aynı zamanda denetim sürecinde karşılaşılan güçlükleri, belirsizlikleri ve riskleri de yansıtmalarını sağlar. Sonuç olarak, bu tür raporlar, paydaşların daha net bir perspektife sahip olmalarını ve kararlarını bu netlik doğrultusunda almalarını kolaylaştırır. Denetçilerin, kilit denetim konularına dair ayrıntılı bilgi sağlamaları, finansal raporlamaların doğruluğunu ve güvenilirliğini artırırken, karar alıcıların daha bilinçli ve sağlam temellere dayalı kararlar alabilmelerine olanak tanır. Bu yaklaşım, yalnızca denetim sürecinin kalitesini artırmakla kalmaz, aynı zamanda şirketlerin finansal raporlarına duyulan güvenin yeniden tesis edilmesine de katkı sağlar.

Bu bağlamda yapılan çalışmanın amacı 2021-2024 yılları arasında yapılan ve bağımsız denetim raporunda bulunan kilit denetim konularına ilişkin araştırmaların analizinin yapılmasıdır. Gerçekleştirilen çalışma toplamda üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümünde bağımsız denetim konusu incelenmiş, ikinci bölümde kilit denetim

konuları kapsamlı bir biçimde ele alınmıştır. Çalışmanın üçüncü bölümünde ise özetleyici içerik analizi yöntemi kullanılarak yayınlanmış makaleler değerlendirilmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. BAĞIMSIZ DENETİMİN TANIMI VE ÖNEMİ

Denetim teriminin kökeni, Latince "audire" kelimesine dayanır ve bu kelime "duymak" anlamına gelir. Türk Dil Kurumu'na göre, denetim, "bir işin gerçeğe uygun bir şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin incelenmesi" olarak tanımlanır (TDK, 2024). Denetim, tabloları ve olayları değerlendirmek için oluşturulmuş kriterler ile yapılan iddialar arasındaki uygunluğun derecesini belirlemek üzere, bağımsız bir uzman tarafından kanıtların nesnel olarak toplanması, analiz edilmesi ve sonuçların paydaşlara iletilmesi sürecidir. Denetim, ekonomik faaliyetler ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunu inceleyen ve sonuçları ilgililere bildiren tarafsız bir kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir. (Kurt ve Karacaer, 2019: 80-90).

Denetimde bağımsızlık, temel olarak "şekilde bağımsızlık" ve "esasta bağımsızlık" olarak iki ana başlık altında incelenir. Bir denetçinin dürüstlüğü ve bağlılığını temsil eden kavram "esasta bağımsızlık"tır. Bu bağlamda bireysel çıkarılardan arınmış bir şekilde objektif bir değerlendirme sunma gerekliliğini içerir. Denetçinin görüşü, tarafsızlığı ve mesleki şüpheciligi öne çıkaran dürüstlük ilkesine dayanarak şekillenmelidir. Öte yandan, şekilde bağımsızlık, denetçinin tarafsızlığını sürdürmesi gerekliliğini vurgular. Bu bağlamda, dürüstlük ilkesi çerçevesinde, tarafsızlığın korunması ve potansiyel çıkar çatışmalarının önlenmesi önem taşır. Mesleki şüphecilik, denetçinin eleştirel bir perspektifle yaklaşması ve herhangi bir etki altında kalmadan objektif bir görüş sunma kabiliyetini içerir. Bu iki bağımsızlık kategorisi, etkili bir denetim sürecinin temel taşlarını oluşturarak güvenilir finansal raporlamaya katkıda bulunur (Uygur, 2021: 102).

Bir işletmenin sahibi, ortakları, yöneticileri, kredi veren kuruluşlar, yatırımcılar, tedarikçiler, müşteri kitlesi, çalışanlar, toplum ve devlet gibi ilgili tarafları, işletme ile ilgili finansal bilgileri doğru bir şekilde elde etmek amacıyla hazırlanan ve kamuoyu ile paylaşılan finansal tabloları kullanırlar. Bu bilgilerin, doğru karar alabilmeleri ve işletmenin güven sağlayabilmesi açısından belirli özelliklere

sahip olması önemlidir (Demirel Arıcı, 2021: 22). Anlaşılabilirlik, önemlilik, ilgililik ve tarafsızlık gibi özellikler, finansal bilgilerin kalitesini belirler. İlgili tarafların finansal bilgileri etkili bir şekilde değerlendirebilmeleri ve işletme hakkında bilinçli kararlar alabilmeleri için bu özelliklerin finansal bilgilerde bulunması gerekmektedir (Uşul, 2015: 42).

Bağımsızlık, muhasebe mesleğinin en önemli özelliklerinden biridir. Yatırımcılar, şirketin finansal durumu hakkında yönetimden gelen bilgilere güvenmek durumundadır. Ancak yöneticiler, şirketin kârlılığını ve büyümesini sürdürmekle yükümlüdürler. Bu nedenle yöneticiler, şirketin her zaman olumlu bir imaj sergilemesini sağlama amacının yanı sıra kendi hedeflerine ve çıkarlarına sahiptirler. Yatırımcılar ise şirketin gerçek finansal durumunu bilmek isteyerek, kuruma yatırım yapma veya yapmama kararı almak istemektedirler. Bu nedenle, yöneticilerin kendi çıkarlarından bağımsız bir şekilde yatırımcıları korumak amacıyla bir aracı kurum olarak bir denetçi atanır (Yılancı, Yıldız ve Kiracı, 2016: 125).

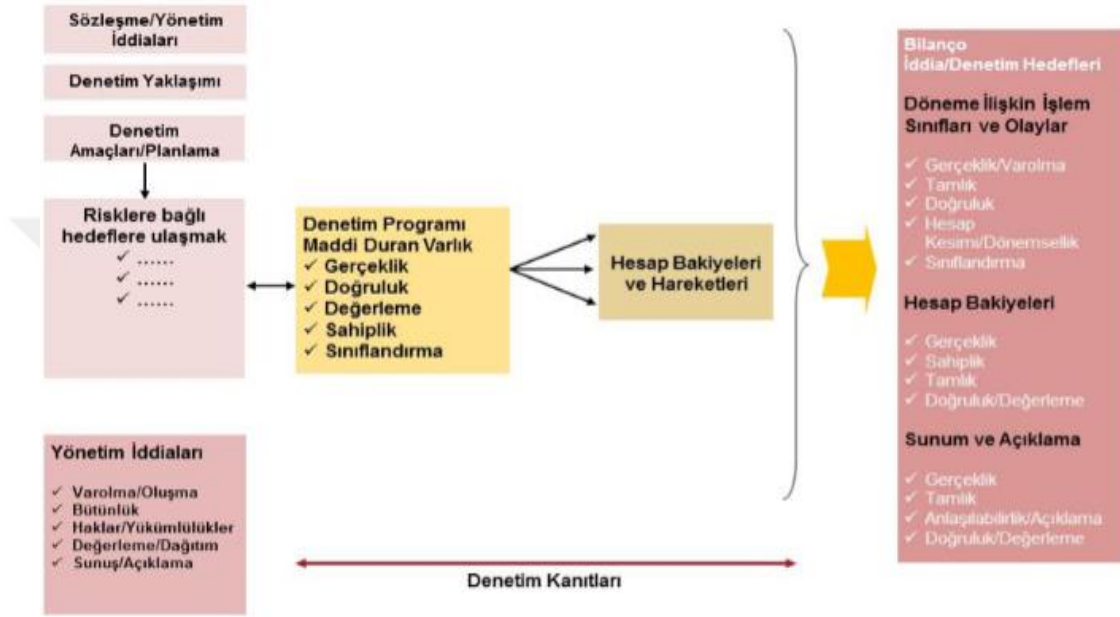
Bağımsızlık, denetim sürecinde hissedarlar ve diğer finansal tablo kullanıcılarının denetçilerden en çok beklediği özelliktir. Denetçiler, bağımsız bir şekilde hareket ederek denetlenmiş finansal tabloların güvenilirliğini doğrulayabilir ve bu güveni sağlayabilirler. Eğer bu ilke ihlal edilirse, denetçilerin finansal tablolar hakkındaki görüşleri itibarsızlaşabilir. Bu nedenle, bağımsızlık, her denetçi için ve genel olarak denetim mesleği için temel bir öneme sahiptir (Ertaş ve Kandemir, 2020: 83-104).

Bağımsız denetim sürecinin merkezi hedefi, işletmenin finansal tablolarına ilişkin güveni artırmak için yeterli ve nitelikli denetim kanıtlarını toplamaktır. Denetim kanıtlarının güvenilirliği, bağımsız denetçinin oluşturduğu görüşü etkileyen temel unsurlardan biridir ve bu durum, yürütülen denetim faaliyetlerinin kalitesini gösterir (Gönen ve Yıldırım, 2019a: 12).

Denetçinin bağımsızlığı, tarafsızlığı ve dürüstlüğü, finansal tabloların güvenilirliğini ve inandırıcılığını sağlayan kritik unsurlardan biridir. Bağımsızlık, denetçinin dış etkilere bağımlı olmadan objektif bir şekilde görevini yerine getirmesini ve kararlarını almasını sağlar. Tarafsızlık ise, denetçinin herhangi bir taraftan bağımsız bir şekilde hareket etmesini ve adil bir değerlendirme yapmasını temin eder. Dürüstlük ise, denetçinin mesleki standartlara ve etik kurallara bağlı olarak doğru ve dürüst bir

şekilde hareket etmesini sağlar. Bu faktörler, denetim sürecinde güvenilirlik ve inandırıcılığı sağlayarak finansal tabloların kullanıcılarına güven verir (Al Nawaiseh ve Alnawaiseh, 2015: 142).

Şekil 1: Bağımsız Denetim Süreci



Kaynak: Arıkan ve Alkan, 2023:10.

Denetim, işletmelerin finansal durumunu doğru ve güvenilir bir şekilde ortaya koymak, ilgili taraflara güven vermek ve finansal raporlamada şeffaflığı sağlamak için önemli bir araçtır. Şekil 1’de de gösterildiği üzere bu süreç, bağımsız denetçilerin tarafsızlık, bağımsızlık ve dürüstlük prensiplerine dayanarak gerçekleştirdiği kritik bir faaliyettir. Bu temel prensipler, finansal tabloların güvenilirliğini ve inandırıcılığını artırır, böylece işletmelerin sahipleri, ortakları, yatırımcılar ve diğer ilgili tarafların doğru kararlar almasını destekler. Dolayısıyla, denetim süreci, işletmelerin sürdürülebilirliklerini ve güvenilirliklerini sağlamak için önemlidir.

1.2. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİM SÜRECİ

Antik çağlarda, denetçiler sorumlu kişilerin sözlü raporlarını dinleyerek ve bu raporların doğruluğunu teyit ederek görev yapmışlardır. Ancak zaman içinde, yazılı kayıtların denetlenmesi ve doğrulanması da denetim sürecinin önemli bir parçası haline gelmiştir. Yapılan araştırmalar, denetimin kökenlerini M.Ö. 3000 senesine kadar götürmektedir. Bu dönemde, kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını yapmak ve görevlilerin denetimini sağlamak amacıyla görevlilere yetki verdikleri belirtilmektedir. Bazı kaynaklara göre ise, ilk denetçinin M.Ö. 522-486 yılları arasında antik İran'da kral olan Darius'un ajanı olduğu ve kamu görevlilerinin faaliyetlerinin uygunluğunu kontrol etmekle görevli olduğu ifade edilmektedir. Denetimin ilk uygulamaları tam olarak belgelenmemiş olsa da Çin, Mısır ve Yunan medeniyetlerinde doğrulama faaliyetlerinin var olduğu bilinmektedir. Antik Yunan medeniyetindeki doğrulama faaliyetlerinin günümüz denetim uygulamalarına benzer olduğu belirtilmektedir. Denetim, firmalar düzeyinde etkili hale gelmeye 18. yüzyılda ve endüstri devrimi döneminde başlamıştır. Bu dönemde, üretim kapasitesi arttıkça ve firmalar büyüdükçe, sahiplerin sorumluluğu yöneticilere devredilmeye başlamış ve bu da firmalarda denetimin önemini artırmıştır. Ayrıca, 1700'lerin başında denetimde örnekleme kavramının geliştirilmesi, denetçinin tüm işlemleri fiziksel olarak denetleyememesi durumunda bazı işlemleri seçerek denetlemesine olanak sağlamıştır (Kurt ve Özdemir, 2019: 25).

Denetimle ilgili önemli gelişmeler, özellikle Avrupa'da 13. yüzyıldan itibaren gerçekleşmiştir ve bu gelişmeler şu kronolojik sıralama ile özetlenebilir (Karahan, 2020: 7):

a) İngiltere'de 1289 yılında, dünya çapında ilk kez "denetçi" kavramı kullanılmıştır.

b) 1406 yılında Luca Pacioli tarafından yazılan "Summa de Arithmetica" eseri ile çift taraflı kayıt sistemi geliştirilmiştir.

c) Denetim mesleği ile ilgili ilk örgüt, 1581'de Venedik'te "Collegio dei Raxonati" adı ile kurulmuştur.

d) 17. yüzyılda, Paris'te, dünya çapındaki büyük şirketlerin muhasebe kayıtlarını denetlemek üzere uzman kişiler görevlendirilmiştir.

Sanayi devrimi öncesinde, işletmelerin uluslararası veya çok uluslu olmamaları ve düzenlemelere tabi olmamaları nedeniyle, denetim kavramı işletmeler için büyük bir önem taşımamaktaydı. Ancak sanayi devrimi sonrasında işletmelerin uluslararası faaliyetlerde bulunmaya başlamaları ve iş hacimlerinin artması, 1840'lı yıllarda denetim kavramının işletmeler için önemli hale gelmesine yol açmıştır. Bu dönemde, İngiltere'de şirketler arası denetim kavramı ilk kez ortaya çıkmıştır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 571-592). Büyük Buhran, 1. Dünya Savaşı'nın ardından gerçekleşmiş ve işletmeler üzerinde büyük etkilere neden olmuştur. Ancak 2. Dünya Savaşı sonrasında ekonomik sıkıntılar azalmış ve işletmeler yatırım yapma sürecine girmiştir. İşletmelerin yatırım hızındaki bu gelişmeler, denetim kavramının İngiltere'den ABD'ye doğru kaymasına neden olmuştur (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 571-592). 1920'li yıllarda denetim kavramının ABD'ye kayması, ABD kıtasında birçok yeni kuruluşun ortaya çıkmasına yol açmıştır (Güvemli ve Özbirecikli, 2017: 140).

1934'te Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (Securities and Exchange Commission - SEC) ve Sermaye Piyasası Kanunu ve kurulmuştur. SEC, merkezi Washington DC'de bulunan bir kurumdur ve en temel görevi federal menkul kıymet yasalarını uygulamak ve menkul kıymetlerle ilgili diğer kuruluşları düzenlemektir (Süklüm, 2020: 17-28).

1940'lı yıllarda Amerikan Ruhsatlı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA), denetim standartlarına yönelik derinlemesine araştırmalar yürütülmüştür. AICPA, kökenini 1887'de Kuzey Carolina'da alan ve günümüzde 418.000'den fazla üyeye sahip olan bir kuruluştur. Enstitü, muhasebe prensiplerinin evrimine katkı sağlama amacıyla kurulmuştur. 1947'de AICPA, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards - GAAS) olarak bilinen standartları yayınlamıştır. Bu standartlar, daha sonra 1972'de daha detaylı bir şekilde gözden geçirilerek Denetim Standartlarına İlişkin Açıklamalar (Statements on Auditing Standards - SAS) olarak revize edilmiştir (Öncü ve Yücel, 2023: 15).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board - IASB), 1973 yılında 10 ülkede faaliyet gösteren muhasebe örgütlerinin bir araya gelmesiyle kurulmuştur. IASB'nin ana amacı, uluslararası

muhasebe standartlarını oluşturmak, yaymak ve geliştirmektir. Kurul, ilk muhasebe standartlarını 1975 yılında yayınlamıştır. 2000 yılından önce yayınlanan standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları (International Accounting Standard - IAS) olarak adlandırılırken, 2000 yılından sonra yayınlananlar Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (International Financial Reporting Standards - IFRS) olarak adlandırılmıştır (Durmuş, 2017: 20).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC), 1975'te kurulmuş ve günümüzde 130'dan fazla ülkede 175'ten fazla üye ve iştirake sahiptir. IFAC, uluslararası standartlar geliştirme amacı güderek kamu çıkarlarını korumak ve muhasebe mesleğinin gelişimine katkı sağlamak için kurulmuştur (Durmuş, 2017: 20).

1978'de kurulan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (International Auditing Practices Committee - IAPC), global çapta denetim standartlarını inceleyen ve düzenleyen ilk uluslararası kuruluş olma özelliğini taşımaktadır. Başlangıçta, komite denetim sözleşmeleri ve genel denetim prensipleri üzerine odaklanmıştır. Ancak, 2002'de yeniden yapılandırılarak Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board - IAASB) olarak adlandırılmıştır (Öncü ve Yücel, 2023: 22).

1990'lı yıllarda işletmelerde yaşanan hızlı büyüme ve uluslararası gelişmeler, denetim kavramını daha karmaşık hale getirmiş ve risk gibi yeni faktörlerin denetim süreçlerine dâhil edilmesine yol açmıştır (Bağatır, 2019: 121-134). 2001 yılında yaşanan Enron ve World.com gibi büyük şirket iflasları, muhasebe ve denetim alanında köklü değişikliklere neden olmuştur. Bu tür finansal skandallar, denetim firmalarının güvenilirliğini sarsmıştır. Bu güveni yeniden tesis etmek amacıyla, 2002 yılında "Sarbanes-Oxley Yasası" adlı kanun çıkarılmıştır. Bu yeni kanun, denetim firmalarına tescil gereklilikleri getirmiş ve işletmelere finansal bilgilerin doğruluğuyla ilgili daha fazla sorumluluk yüklemiştir. Ayrıca, Halka Açık Şirketler İçin Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board - PCAOB) oluşturulmuştur (Durmuş, 2017: 26).

Genel olarak denetim faaliyetleri geçmişten günümüze doğru aşağıdaki aşamalardan geçerek bugünkü şeklini almıştır (Bozkurt, 2018: 18):

1. Belge Denetimi Yaklaşımı (1760-1900 Yılları): Sanayi devriminin öncesinde ve 1900'lü yılları kapsayan bu dönemde denetimlerin odak noktası, belgelerdeki hataları ve hileleri tespit etmeye yöneliktir.

2. Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı (1900-1930 Yılları): Bu aşamada finansal tabloların detaylı bir şekilde incelendiği bir dönemdir. Denetim, finansal tabloların bütünü üzerinde yoğunlaşmaktadır.

3. Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı (1930-2000 Yılları): İşletmelerin iç kontrol yapılarının gelişmesi, denetçilerin çalışmalarına yön vermiştir. Bu dönem, denetim faaliyetlerinin işletmelerin iç kontrol yapılarını incelemeyi gerektirdiği bir aşamadır.

4. Yönetim Denetimi Yaklaşımı (2000'li Yıllar): Bilgi teknolojilerindeki gelişmeler, denetim çalışmalarında istatistiksel ve analitik yöntemlerin yaygınlaşmasına yol açmıştır. Bu dönem, "Yönetim Denetimi Yaklaşımı" olarak adlandırılır.

5. Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı (2000 Sonrası Dönem): 2000 yılı ve sonrasında yaşanan skandallar, denetimde "Risk Odaklı Denetim Yaklaşımı"nın öne çıkmasına neden olmuştur. Bu aşama, denetim süreçlerinin daha fazla risk odaklı ve öngörüye dayalı bir şekilde gerçekleştirilmesini vurgular.

Bağımsız denetim, tarihsel gelişim sürecinde farklı yaklaşımlarla ele alınmıştır. Önceleri belge denetimi yaklaşımı benimsenmiş, ardından 1900-1930 döneminde finansal tablolar denetimi yaklaşımı yaygınlaşmıştır. 1930'lerden sonra ise sistemlere dayalı denetim yaklaşımı geliştirilmiştir. 2000'li yıllarda ekonomik krizler ve şirket skandalları, işletmelerin risklerini daha etkin bir şekilde değerlendirmelerini gerektirmiş ve bu da risk odaklı denetim yaklaşımının ortaya çıkmasına neden olmuştur. Günümüzde ise küreselleşme, büyüyen ekonomiler, bilgi teknolojileri ve denetim alanındaki gelişmeler, şirket faaliyetlerinin daha iyi denetlenmesini önemli hale getirmiştir. Bu bağlamda, yönetim denetimi yaklaşımı önem kazanmıştır.

Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetlerinin temeli, Osmanlı İmparatorluğu dönemine kadar gitmektedir. 2. Mahmut Dönemi'nde, batı ülkeleri ile olan ilişkilerin denetlenmesi amacıyla teftiş birimleri oluşturulmuştur. Ancak, Cumhuriyet'in ilk yıllarında ülkemizde yaşanan ekonomik sıkıntılar nedeniyle muhasebe ve denetim mesleği, batı ülkelerine göre yavaş bir gelişme göstermiştir (Sarısoy, 2018: 24).

Ülkemizde bağımsız denetim süreciyle ilgili ilk düzenlemeler, 1947 tarihli Vergi Usul Kanunu (VUK) çerçevesinde gündeme gelmiş, ancak bu düzenlemeler yürürlüğe girmemiştir. Benzer şekilde, 1958, 1963, 1966 ve 1983 yıllarında bağımsız denetim süreciyle ilgili gelişmeler yaşanmış, ancak herhangi bir yönetmelik yayınlanmamıştır. Bu dönemde ülkemizde bağımsız denetim faaliyetinin gelişmemesinin temel nedenleri şunlar olarak sıralanabilir (Yazıcı, 2011: 148):

- a) Meslek mensuplarının yetersiz sayıda olması ve bu alandaki bilgi eksikliği,
- b) Ticaret, Sanayi ve Mali Müşavir Odalarının muhasebe mesleğine yeterince önem vermemesi,
- c) Muhasebe kavramının genellikle sadece vergi açısından düşünülmesi,
- d) Muhasebecilerin temsil yetkileriyle ilgili karmaşıklıkların yaşanması.

1949 yılında, batı ülkelerindeki gelişmeler örnek alınarak, Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD) bağımsız denetim alanında çalışmalara başlamıştır. TMUD, 1923 yılında Ankara'da kurulmuş bir dernektir. Derneğin temel amacı, Türkiye'nin her sektöründe yetkin muhasebe profesyonelleri yetiştirmek, muhasebe uzmanlarının bilgi düzeylerini ve gelişimlerini yönetmek, üyelerin kültürel, sosyal ve ekonomik gelişimlerine katkıda bulunmak, ayrıca üyelerin haklarını ve çıkarlarını korumaktır (TMUD, 2020).

İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi, 1968 yılında AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) denetim standartlarına dayalı eğitim programlarını başlatmıştır (Sarısöy, 2018: 31).

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), sermaye piyasasında bağımsız dış denetim konusunda ilk yönetmeliğini 1987 yılında yayınlamıştır. Bu yönetmelik, halka arz edilmiş veya edilecek şirketlerin, bankaların, yatırım ortaklıklarının ve yatırım fonlarının finansal tablolarının bağımsız denetim kuruluşları tarafından denetlenmesi gerekliliğini içermektedir (SPK, 2023).

Ayrıca, 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebecilik ve Mali Müşavirlik, Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, bir meslek yasası şeklinde kabul edilmekte olup, bu kanun mali müşavirlere finansal tabloların denetlenmesi yetkisi vermektedir.

Bu Kanunun amacı, işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir bir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ilgili mevzuat çerçevesinde denetlemeye, değerlendirmeye tabi tutarak gerçek durumu ilgililerin ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları

gerçekleştirmek üzere, “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik” ve “Yeminli Mali Müşavirlik” meslekleri ve hizmetleri ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin kurulmasına, teşkilat, faaliyet ve denetimlerine, organlarının seçimlerine dair esasları düzenlemektir.(3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Md.1).

660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 23 Kasım 2011'de Türkiye'de Kamu Gözetim Kurumu (KGK) kurulmuş ve bu kuruma standartların yayınlanma yetkisi ile denetçilerin yetkilendirme yetkileri devredilmiştir. Bu adım, bağımsız denetimin Türkiye'deki düzenlemesinde önemli bir değişikliği temsil etmektedir (660 Sayılı KHK).

1987'de bankacılık sektöründe başlayan zorunlu bağımsız denetim uygulamaları, 2011'de kabul edilen ve 2013'te yürürlüğe giren yeni Türk Ticaret Kanunu'na (TTK) kadar SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu), EPDK (Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu) gibi kurumların kendi alanlarına giren firmalara ilişkin bağımsız denetim uygulamalarını düzenleyen yönetmeliklerle devam etti. Her bir kurum, kendi faaliyet alanında yer alan firmalar için bağımsız denetim sürecinin yönetmeliklerini belirlemekte ve denetimin kimler tarafından gerçekleştirileceğine dair standartlar oluşturmaktadır. Bu uygulama, kurumların kendi sektörlerinde faaliyet gösteren firmaların bağımsız denetimine ilişkin düzenlemeler yapmasından kaynaklı olarak, mevzuat açısından parçalı bir yapıya neden olmuştur. Yeni TTK ve KGK'nın (Kamu Gözetim Kurumu) devreye girmesiyle birlikte, bağımsız denetim alanında uygulama birliği sağlanması amaçlanmıştır (Uzay ve Bayat, 2016: 1505-1506).

Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetleri, Osmanlı dönemine kadar uzansa da Cumhuriyet dönemindeki ekonomik zorluklar sebebiyle yavaş bir gelişme göstermiştir. İlk düzenlemeler 1947'de gündeme gelmesine rağmen, uygulama alanı bulamamıştır. 1987'de Sermaye Piyasası Kurulu'nun zorunlu bağımsız dış denetim getirmesi ve 2011'de Kamu Gözetim Kurumu'nun kurulmasıyla düzenlemeler güçlendirilmiştir. Sektörel düzenlemelerin uyumsuzluğu yeni Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetim Kurumu'nun devreye girmesiyle aşılmaya çalışılmıştır. Bu süreçte, bağımsız denetimin etkinliği ve düzenlemelerin uyumu için sürekli bir çaba gösterilmiştir.

1.3. DENETİM STANDARTLARI

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliğini artırmak amacıyla gerçekleştirilen bir denetim sürecidir. Bu süreç, işletmelerin finansal bilgilerini bağımsız bir denetçi tarafından incelenmesini içerir. Denetçi, bu inceleme sırasında belirli denetim standartlarını kullanarak mevcut bilgileri değerlendirir ve güvenilirliğini sağlar (Sevim ve Sarıca, 2017: 13).

1.3.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim sürecinin güvenilirliği, denetçinin faaliyetlerini belirlenmiş standartlara uygun olarak yürütmesine dayanır ve bu da denetim mesleğinin kilit unsurlarından biridir. Denetim standartları, mesleki kuruluşlar ya da yasalar tarafından belirlenen ve meslek mensupları tarafından kabul edilen denetim uygulamalarının kalitesini değerlendiren kriterlerdir (Haftacı, 2016: 24).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (Generally Accepted Auditing Standards - GAAS), Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1947 yılında geliştirilmiş bir dizi standarttır. Bu standartlar, denetçilerin denetim süreçlerini nasıl yürütecekleri, kimler tarafından gerçekleştirileceği ve raporlama sürecinin nasıl olacağı gibi konularda yönergeler sağlayan ilke ve kuralları içermektedir. Standartların temel amacı, denetçilerin profesyonel ve etik standartlara uygun olarak denetim yapmalarını ve rapor vermelerini sağlamaktır (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 37).

Bu standartlar, denetim süreçlerinin doğru şekilde yürütülmesini, sorumlulukların belirlenmesini ve sonuçların güvenilir bir şekilde raporlanmasını sağlar. Böylelikle, denetim standartları, işletmelerin ve toplumun güvenini sağlayarak finansal raporlama sürecine önemli bir katkı sağlar.

1.3.1.1. Genel Standartlar

Bu Standartlar, denetçilerin kişisel nitelikleri, davranışları, mesleki eğitim ve deneyim seviyeleri, mesleki dikkat ve özen, bağımsızlık ve tarafsızlık gibi konuları kapsayan standartlardan oluşur.

- **Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı:** Denetçilerin gerekli mesleki bilgi birikimine ve deneyime sahip olmalarını ve bu alanda gerekli eğitimi almış uzmanlar olmalarını öngörmektedir. Bu standart, denetim faaliyetinin yalnızca teknik eğitim ve yeteneklere sahip uzmanlar tarafından gerçekleştirilmesini gerektirir. Kaliteli bir denetçi, sürekli olarak çeşitli eğitim programlarına katılarak kendisini geliştirir, mesleki yayınları takip eder ve etkinlik ile verimliliğini artırarak genel standartların öngördüğü düzeyde bir denetçi olarak kalabilmek için çaba gösterir (Sevim ve Sarıca, 2017: 13-17).

- **Bağımsızlık Standardı:** Bu standart, denetim mesleğinin dayandığı temel bir ilkedir. Bağımsızlık, denetim çalışmalarının dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlamak için gereken anlayış ve davranışlar bütünü olarak kabul edilmelidir. Bu standardın içerdiği tarafsızlık kavramı, denetçinin dış etkilerden bağımsız olarak kendi kararlarını objektif bir şekilde alması anlamına gelir. Dürüstlükse, bilgi kullanıcılarını yanıltmamak, mesleğin gerektirdiği özen ve dikkatin gösterilmesi için önemlidir (Sevim ve Sarıca, 2017: 13-17).

- **Mesleki Dikkat ve Özen Standardı:** Söz konusu standart, denetçilerin denetim sürecinin her aşamasında gereken mesleki dikkat ve özeni göstermelerini gerektirir. Bu, denetimin planlanması, icrası ve sonuçlandırılması ile denetim raporunun hazırlanması süreçlerinde titizlikle uygulanmalıdır. Temel olarak, gerekli dikkat ve özenin en düşük standardı, denetim ilke ve kurallarına tam uyum sağlanmasıdır (Sevim ve Sarıca, 2017: 13-17).

Bu standartlar, denetim faaliyetinin güvenilirliğini ve etkinliğini sağlamak amacıyla belirlenmiştir. Mesleki eğitim ve yeterlilik standardı, denetçilerin gerekli bilgi birikimine ve deneyime sahip olmalarını öngörürken, bağımsızlık standardı denetim sürecinin dürüst ve tarafsız bir şekilde yürütülmesini sağlar. Mesleki dikkat ve özen standardı ise denetçilerin her aşamada gereken dikkati ve özeni göstermelerini

sağlar. Sonuç olarak, genel standartlar, denetim mesleğinin temelini oluşturur ve işletmeler ile toplumun finansal bilgilere olan güvenini güçlendirir.

1.3.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma Alanı Standartları, denetçilerin denetim sürecinde izleyecekleri ana hatları ve aşamaları belirler. Bu standartlar aşağıdaki konuları içerir:

- **Planlama ve Yardımcıların Gözetimi Standardı:** Denetim çalışması, kendine özgü bir proje olarak değerlendirilir ve başlangıçtan sonuca kadar bir faaliyet olarak planlanır ve yürütülür. Bu sürecin başarılı olması için ise öncelikle bir denetim planı oluşturulması gerekmektedir. Denetim çalışmasının planlanması aşamasında, denetçi tarafından işletmenin finansal tablolarının incelenmesi için yapılacak adımlar detaylı bir şekilde belirlenir. Bu, denetim sürecinin etkin ve verimli bir şekilde ilerlemesini sağlar. Planlama ve Yardımcıların Gözetimi Standardı, denetçinin denetim sürecini başarılı bir şekilde yönetmesini sağlayan önemli bir adımdır. Bu standarda göre, denetçi öncelikle işletmeyle ilgili detaylı bilgi edinir ve denetim yapılacak konuları belirler. Daha sonra, denetim sürecinin nasıl ilerleyeceğini planlar ve bu planı uygulamak için gerekli adımları atar. Denetim planlaması sürecinde, denetçi “Ne”, “Ne zaman”, “Nasıl”, “Nerede”, “Neden”, “Kim tarafından”, “Hangi maliyetle” ve “Hangi sürede” gibi soruların yanıtlarını arar. Bu soruların cevapları, denetim sürecinin planlanması için temel oluşturur. Denetçi, bu adımları izleyerek, denetim sürecini başarılı bir şekilde planlar ve uygular. Ayrıca, denetçinin çalışacak yardımcıları da süreç boyunca gözetmesi ve yönlendirmesi gerekmektedir. Bu, denetim sürecinin her aşamasının doğru ve etkili bir şekilde tamamlanmasını sağlar. Yardımcıların gözetimi, denetçinin sorumluluklarını yerine getirirken verimliliği artırır ve hataların önlenmesine yardımcı olur (Haftacı, 2016: 26).

- **İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı:** İç kontrol sisteminin ayrıntılı bir şekilde incelenmesi, denetim çalışmalarının temel adımlarından biridir. Bu süreçte denetçi, uygulanacak denetim işlemlerinin kapsamını, detay seviyesini ve işletmedeki iç kontrol sisteminin etkinliğini belirler. İç kontrol sisteminin incelenmesi, işletmenin güvenilir finansal bilgi sağlama yeteneği hakkında önemli bilgiler sunar. Denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek, işlemlerin doğru şekilde

kaydedildiğinden ve finansal tabloların gerçeği yansıttığından emin olmayı hedefler. Aynı zamanda, uygun bir denetim görüşüne ulaşmak için gerekli olan denetim işlemlerinin kapsamını ve detay seviyesini belirlemek de iç kontrol sisteminin incelenmesinin amaçları arasındadır. Bu standart, iç kontrol sisteminin denetlenmesinin hem güvenilirlik hem de uygunluk açısından kritik bir öneme sahip olduğunu vurgulamaktadır (Tanyeri ve Memiş, 2017: 63-64).

- **Kanıt Toplama Standardı:** Denetim sürecinde toplanan kanıtlar, denetçinin yaptığı çalışmalar sonucunda işletmenin içinden veya dışından elde edilir. Genellikle dış kaynaklardan gelen kanıtlar, iç kaynaklardan elde edilenlere göre daha güvenilir sayılır. Kanıt Toplama Standardı, bağımsız denetçilerin finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturabilmek için yeterli miktarda kanıt toplaması gerektiğini vurgular. Bu standart, belirli kriterlere uygunluğunu veya uyumsuzluğunu doğrulayan veya çürüten fiziksel, sözlü, yazılı ve görsel belgeleri içerir. Kanıtların kullanılması, denetim raporlarının güvenilirliğini sağlamak açısından hayati öneme sahiptir; çünkü kanıt olmadan hazırlanan raporlar tartışmalı hale gelir. Dolayısıyla denetçiler, iddialarını ve tezlerini desteklemek için geçerli, hukuken kabul edilebilir, nesnel ve denetlenen döneme uygun kanıtlar sunmalıdır. Ayrıca, bu kanıtlar tek bir olay veya belgeye dayanmamalı, sürekli bir belge niteliğinde olmalıdır (Yıldırım, 2014:1).

Çalışma Alanı Standartları, denetim sürecinde izlenecek adımları belirler ve denetçilerin işletmenin iç kontrol sistemini incelerken, denetim planlaması yaparken ve kanıt toplarken izlemesi gereken prosedürleri detaylandırır. Tüm bu standartlar, denetim sürecinin güvenilirliğini ve etkinliğini artırmaya yöneliktir, böylece denetçiler işletmelerin finansal durumu hakkında doğru ve güvenilir bilgi sunabilirler.

1.3.1.3. Raporlama Standardı

Raporlama standartları, denetim raporlarının hazırlanmasıyla ilgili genel prensipleri ve içerikleri kapsar. Bu standartların ana konuları:

- **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı:** Denetim raporunda, işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı belirtilmelidir. Denetçi, işletmenin muhasebe kayıtlarını işleme ve finansal tabloları hazırlama süreçlerinde bu ilkelerin uygunluğunu araştırır, inceler

ve görüşünü bildirir. Muhasebe ilkeleri, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğinin belirlenmesinde kritik bir rol oynar. Bu standartlar, finansal tabloların sunduğu bilgilerin kalitesini ve doğruluğunu belirlemek için kullanılır ve dış denetim için bir kriter olarak kabul edilir. Denetçi, işletmenin finansal işlemlerini belgeleme, kayıt altına alma ve raporlama süreçlerinde bu ilkelerin uygulanıp uygulanmadığını araştırır ve bu doğrultuda değerlendirme yapar (Erdoğan ve Solak, 2016: 180).

- **Yeterli Açıklama Standardı:** Denetçinin görevi, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak, bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğunu ve gerekli bilgileri içerdiğini rapor etmektir. Finansal tablolar, kullanıcıların doğru kararlar alabilmesi için yeterli, net ve anlaşılır olmalıdır. Bu nedenle, sayısal bilgilere ek olarak, yöneticilerin bilgilendirilmesini sağlamak için dipnotlar içermelidirler. Denetçi, bu bilgilerin yeterince açıklayıcı olup olmadığını raporunda belirtmelidir. Eğer finansal tablolar yeterli açıklama içermiyorsa, denetçi bu eksikliği raporunda vurgulamalıdır. Yetersiz açıklamalar, bazı bilgilerin saklandığı izlenimini yaratabilir ve yanlış anlamaları önlemek için giderilmelidir. Denetçi, finansal tabloların önemli bir durumu veya olayı yeterince açık bir şekilde ifade etmediğini tespit ederse, bu durumu raporunda açıklamalı ve ilgili tarafların doğru bilgilendirilmesini sağlamalıdır (Akçay ve Bilen, 2018: 230).

- **Değişmezlik Standardı:** Denetim sürecinde, işletmenin önceki ve denetlenen dönemlerine ait finansal tablolar arasında karşılaştırılabilirlik sağlanmalıdır. Bu, denetçinin raporunda belirttiği muhasebe yöntemleri ve politikalarının zaman içinde tutarlı bir şekilde uygulandığını doğrulamak açısından önemlidir. Değişmezlik Standardı, işletmenin geçmişte kullandığı muhasebe ilkelerinin, denetim dönemi boyunca aynı şekilde uygulanıp uygulanmadığını denetim raporunda açıklamasını gerektirir. Bu tutarlılık, finansal tabloların karşılaştırılabilirliğini artırır ve bilgi kullanıcılarının doğru finansal analizler yapmasına olanak tanır. Aksi halde, muhasebe uygulamalarındaki değişiklikler yanıltıcı sonuçlara yol açabilir ve ekonomik kararlarda güvenilirliği azaltabilir. Bu nedenle denetçi, işletmenin muhasebe politikalarının sürekliliğini doğrulamak ve geçmiş ile mevcut dönemler arasındaki tutarlılığı raporunda belirtmek zorundadır (Selimoğlu ve Uzay, 2014: 58).

- **Görüş Bildirme Standardı:** Denetimin bitiminde, denetçi hazırladığı raporda finansal tablolarla ilgili görüş sunar. Eğer bir görüş bildirilmiyorsa, bu kararın

nedenleriyle birlikte açıklanması gereklidir. Genel kabul görmüş denetim standartları, denetçilere dört farklı seçenek sunar:

1. Olumlu Görüş: Finansal tabloların, yıllık faaliyet raporu ile birlikte, kanuna, esas sözleşmedeki finansal raporlama kurallarına ve Türkiye Muhasebe Denetim Standartları'na uygun olduğunu belirtir. Ancak, denetçi, finansal tabloların güvenilirliği hakkında yeterli ve uygun kanıtlara ulaşamadığı durumlarda olumlu bir görüş bildiremez.

2. Şartlı Olumlu Görüş: Denetçi, incelediği finansal tabloların temel olarak doğru olduğuna inanmasına rağmen, bazı eksiklikler veya hatalar nedeniyle şartlı bir olumlu görüş sunabilir.

3. Olumsuz Görüş: Firmanın finansal tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olmadığı durumlarda denetçi olumsuz bir görüş bildirir. Bu durum, finansal tabloların gerçeği yansıtmadığı veya önemli hatalar içerdiği anlamına gelir.

4. Görüş Bildirmekten Kaçınma: Denetçi, bazı durumlar sebebiyle bir görüş beyan etmekten kaçınabilir. Bu durumlar, denetçinin yeterli kanıtlara ulaşamadığı veya denetimde büyük engellerle karşılaştığı zamanlarda ortaya çıkabilir (Şentürk, 2017: 54).

Raporlama standartları, denetim raporlarının hazırlanmasıyla ilgili genel prensipleri ve içerikleri belirler. Bu standartlar, denetçilerin finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmesine yardımcı olurken, raporların tutarlılığını ve anlaşılabilirliğini sağlar. Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, görüş bildirme, yeterli açıklama, değişmezlik gibi standartlar, denetçilere rehberlik ederek işletmelerin finansal durumunu ve faaliyetlerini doğru bir şekilde değerlendirmelerini sağlar.

1.3.2. Türkiye Denetim Standartları (TDS)

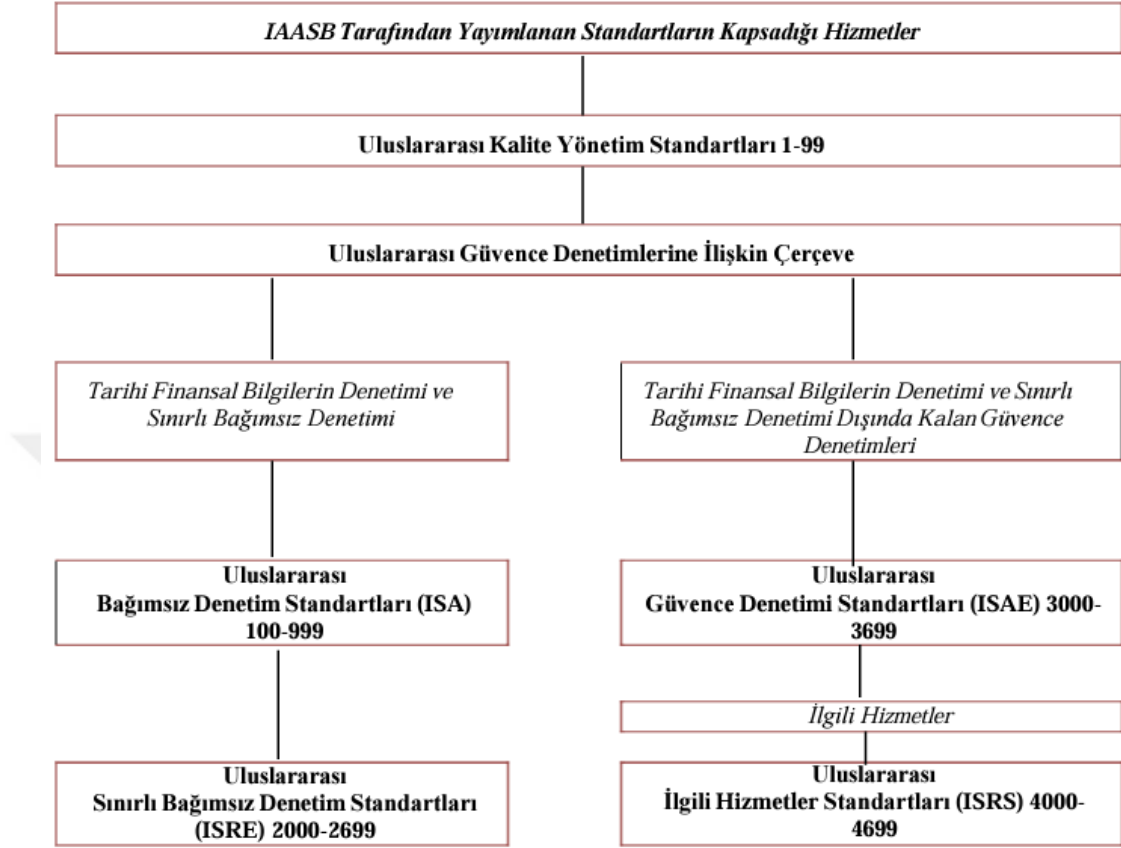
Ekonomideki gelişmeler, özellikle sermaye ve para piyasalarında, muhasebe standartlarının yanı sıra denetim standartlarının da geliştirilmesini zorunlu hale getirmektedir. Denetim standartları, denetim faaliyetinin kimler tarafından nasıl yapılacağını ve sonuçlarının nasıl raporlanacağını belirleyen kurallardır. Dünya

genelindeki uygulamalara bakıldığında, ulusal ve uluslararası meslek kuruluşlarının bu alanda çalışmalar yürüttüğü gözlemlenmektedir. Uluslararası alanda kabul gören denetim standartlarını belirlemede en yetkin ve etkili kuruluş, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) olarak kabul edilir. Bugünlerde, uluslararası denetim standartları, IFAC üyesi ülkelerin meslek mensupları tarafından oluşturulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından oluşturulmaktadır (Erdoğan vd., 2014: 33).

Ülkemizde bu konuda yetkili resmi kurum olan Kamu Gözetim Kurumu (KGK), uluslararası denetim standartlarını Türkiye'nin özel koşullarına uyarlayarak "Türkiye Denetim Standartları (TDS)" adı altında yerel denetim standartlarını oluşturmuştur. Bu sayede, uluslararası standartlarla uyumlu olarak işletmelerin denetim süreçleri yerel gereksinimlere ve şartlara göre yönlendirilmektedir. Bu yaklaşım, uluslararası ticaretin ve iş birliğinin arttığı günümüzde işletmelerin finansal raporlama ve denetim süreçlerinin etkin ve güvenilir bir şekilde yürütülmesini sağlamaktadır (Can, 2017: 30).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) kendisine verilen Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayımlama yetkisi çerçevesinde, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan uluslararası standartları referans alma stratejisini benimsemiştir. Bu tercih esasen ülkemizin Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereği olup, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da aynen kabul görmüştür. Bununla birlikte, 26/12/2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları, 660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri ile sürdürülebilirlik denetimi dahil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite yönetim ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmıştır. IFAC çatısı altında oluşturulan üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından eğitim, etik, kalite yönetim ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları yayımlanmaktadır. Bu üç kuruldaki biri olan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmakta olup, söz konusu standartların genel yapısı aşağıdaki şekilde özetlenebilir: (KGK, 2024).

Şekil 2: IAASB Tarafından Yayımlanan Standartlar



Kaynak: KGK, 2024

Şekil 2’de belirtilen standartlar arasında, Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA) finansal bilgilerin denetiminde kullanılır.

Bu standartlar, finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından incelenmesi sürecini ifade eder. Denetçinin, finansal tabloların herhangi bir hataya veya hileye maruz kalıp kalmadığını değerlendirerek bir kanaat oluşturması için yeterli bir güvence sağlaması gerektiğini belirtir (KGK, 2024).”

“Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE), geçmiş finansal bilgilerin sınırlı denetimlerinde kullanılır, bunlar arasında ara dönemler de bulunur. Bu tür bir denetim, kullanıcılara finansal bilgilerin güvenilirliği hakkında sınırlı bir güvence sağlar (KGK, 2024).

Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE), finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimler dışındaki diğer güvence denetimlerinde uygulanır (KGK, 2024).

Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS), güvence denetimleri dışındaki ilgili hizmetler için standartları içerir. Bu standartlar altında, denetçinin

sağladığı hizmetin ilgili kullanıcılara makul veya sınırlı düzeyde güvence sağlama amacı bulunmamaktadır (KGK, 2024).

Denetim standartları, ekonomideki gelişmelere paralel olarak sürekli olarak geliştirilmekte ve güncellenmektedir. Bu standartlar, denetim faaliyetlerinin düzenlenmesi, uygulanması ve raporlanmasını düzenler ve denetim süreçlerinin etkinliğini ve güvenilirliğini sağlar. Sonuç olarak, denetim standartları uluslararası düzeyde belirlenmekte ve ülkelerin kendi koşullarına uygun hale getirilerek uygulanmaktadır. Bu standartlar, işletmelerin finansal raporlama ve denetim süreçlerinin güvenilirliğini artırarak ekonomik karar alma süreçlerine katkı sağlar.

1.3.2.1. Etik Kurallar

Türkiye'deki denetim standartları, uluslararası standartlara uyumlu olarak hazırlanmıştır ve denetim süreçlerindeki etik kuralları da kapsar. Bu etik kurallar, denetçilerin mesleki sorumluluklarını, tarafsızlığını ve bağımsızlığını korumayı amaçlar. Etik kurallar aşağıdaki gibidir (KGK, 2024):

- **Dürüstlük:** Denetçiler, mesleklerini icra ederken doğruluk ve dürüstlükten ödün vermemelidir. Gerçeğe uygun bilgi sunmaları ve bu doğrultuda hareket etmeleri, denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini sağlamaktadır.
- **Tarafsızlık:** Denetçiler, kişisel çıkarlar, önyargılar veya dış baskılar nedeniyle tarafsızlıklarını kaybetmemeli ve kararlarını nesnel bir şekilde almalıdır. Her türlü çıkar çatışmasından uzak durmaları beklenir.
- **Mesleki yeterlik ve özen:** Mesleki yeterlik ve özen, denetçilerin bilgi ve becerilerini sürekli olarak geliştirmelerini ve görevlerini özenle yerine getirmelerini gerektirir. Görev sırasında mesleki standartlara ve yasal düzenlemelere uyulmalıdır.
- **Sır saklama (gizlilik):** Denetim sürecinde elde edilen bilgilerin yalnızca mesleki amaçlarla kullanılması ve yetkisiz kişilerle paylaşılmaması zorunludur. Gizliliğin ihlali, mesleki güvenin ve sorumluluğun zedelenmesine yol açabilir.
- **Mesleğe uygun davranış:** Denetçiler, mesleğin saygınlığını koruyacak şekilde davranmalı ve toplumsal güveni zedeleyecek tutumlardan kaçınmalıdır. Etik değerlere uygun hareket etmek, meslek onurunu korumanın temel bir gereğidir.

Türkiye'deki denetim standartları, uluslararası standartlara uyumlu olarak hazırlanmış olup, denetim süreçlerindeki etik kuralları da içerir. Bu etik kurallar,

denetçilerin mesleki sorumluluklarını, tarafsızlığını ve bağımsızlığını korumayı hedefler. Denetçilik mesleğinin önemli bir özelliği, kamu yararına hareket etme sorumluluğunu üstlenmesidir.

1.3.2.2. Kalite Yönetim Standartları

Finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimleri ya da bağımsız denetimiyle diğer ilgili hizmetleri ya da güvence denetimlerini yürüten bağımsız denetim şirketleri açısından kalite yönetimi büyük önem taşır. Denetim hizmetlerinin yürütülmesinde kalitenin sağlanması hem müşterilerin güvenini artırmak hem de profesyonel standartlara uygunluğu sağlamak açısından kritiktir. Bu bağlamda, Kalite Yönetim Standartları (KYS) denetim süreçlerinin etkin bir şekilde yönetilmesini ve sürekli olarak iyileştirilmesini amaçlar (KGK, 2024).

KYS'ler işletmelerin muhasebe süreçlerini belirli bir düzeye çıkaran, verimlilik ve doğruluğu artırmayı amaçlayan yönetim araçlarıdır. Bu standartlar, muhasebe hizmetlerinin kalitesini iyileştirmek için kabul edilmiş bir çerçeve sunar ve finansal raporlama, denetim, iç kontrol sistemleri gibi çeşitli muhasebe alanlarında uygulanabilir. Kalite Yönetim Standartları, genellikle işletmelerin kaliteyi sürekli olarak iyileştirmesini ve hataları minimize etmesini sağlayacak bir yaklaşım benimsemelerine olanak tanır. KYS 1, özellikle muhasebe ve finansal hizmet sağlayıcılarının müşteri odaklılık, etik kurallar ve profesyonel sorumluluklar gibi önemli prensiplere dayalı olarak faaliyet göstermelerini gerektiren bir kalite yönetim sistemi modelidir. KYS 1, finansal raporlama süreçlerinin doğruluğunu, güvenilirliğini ve geçerliliğini artırmayı hedefler. Bu sistem, muhasebe departmanlarında kaliteyi sürekli iyileştirerek, şeffaflık ve hesap verebilirlik ilkelerinin işletmelere entegre edilmesine katkı sağlar (Gönen, 2024a: 740-741).

KYS 1 - Finansal Tabloların Bağımsız Denetim Veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi:

Denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlere ilişkin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumluluklarını düzenler. (KGK, 2024).

KYS 1, bir denetim firmasının kalite yönetim sistemi unsurlarını risk odaklı bir yaklaşımla tasarlama, uygulama ve koordine etme gerekliliğini vurgular. Bu yaklaşım, denetim firmasının denetim kalitesini önceden belirlediği risklere göre etkin bir şekilde yönetmesini sağlar, böylece firma proaktif bir yaklaşımla denetim kalitesini sağlayabilir.

KYSI'in amaçları doğrultusunda bir kalite yönetim sistemi aşağıdaki sekiz unsurdan oluşur:

- (a) Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci,
- (b) Üst yönetim ve liderlik yapısı,
- (c) Etik hükümler,
- (d) Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi,
- (e) Denetimin yürütülmesi,
- (f) Kaynaklar,
- (g) Bilgi ve iletişim,
- (h) İzleme ve düzeltme süreci. (KGK, 2024).

KYS 2 ise daha çok denetim hizmetlerinin kalitesine odaklanır. KYS 2, bağımsız denetçilerin, denetim çalışmalarını objektif, güvenilir ve profesyonel bir şekilde gerçekleştirmeleri için gerekli süreçleri ve yöntemleri belirler. Bu standart, denetimlerin her aşamasında belirli kalite kriterlerinin uygulanmasını ve sonuçların güvenilirliğini garanti altına almayı amaçlar. KYS 2, aynı zamanda denetim firmalarının iç denetim sistemlerinin verimliliğini artırarak, profesyonel hizmetlerin kalitesini yükseltir (Gönen, 2024b: 178-179).

KYS 2 - Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi: Bu Kalite Yönetim Standardı, (a) Denetim kalitesini gözden geçiren kişinin atanması ve niteliği ile (b) Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesi süreçlerinde bu kişinin sorumluluklarını detaylandırır. Bu standart, kaliteyi gözden geçiren kişinin atanması, nitelikleri ve kaliteyi gözden geçirme ve belgelendirme süreçlerindeki rol ve sorumluluklarını açıklar.

Bu KYS, KYS 1 uyarınca kalitesi gözden geçirilmesi gereken tüm denetimler için uygulanır. Bu KYS, denetim şirketinin KYS 1'e veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir. Bu Standart, etik hükümlerle birlikte dikkate alınır. Bu KYS'ye uygun olarak kalitenin gözden geçirilmesi, KYS 1 uyarınca denetim şirketinin risklere karşı özel olarak tasarladığı ve uyguladığı bir karşılıktır. Kalitenin gözden geçirilmesi, denetim şirketi adına kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından yapılır. (KGK, 2024).

Denetim şirketlerinin finansal tabloların bağımsız denetimi, sınırlı bağımsız denetimleri ve diğer güvence denetimleri ile ilgili hizmetlerini yürütürken kalite yönetimi büyük önem taşımaktadır. Kalite yönetimi, denetim

süreçlerinin etkin bir şekilde yönetilmesini ve sürekli olarak iyileştirilmesini amaçlar. Bu bağlamda, Kalite Yönetim Standartları (KYS) denetim firmalarının kalite yönetim sistemlerini sistemin işleyişini sağlama, tasarlama ve uygulama sorumluluklarını düzenler.

1.3.2.3. Bağımsız Denetim Standartları (BDS)

Bağımsız Denetim Standartları (BDS), finansal raporlama süreçlerinin güvenilirliğini sağlamak amacıyla belirlenmiş kapsamlı bir çerçevedir. Bu standartlar, denetim şirketlerinin, finansal tabloların doğruluğunu ve adil bir şekilde sunumunu sağlamak için uyması gereken standartları belirler (Keskin, 2022: 25-50).

❖ Genel İlke ve Sorumluluklar

Bağımsız denetim standartları, bağımsız denetçilerin denetim sürecinde uymaları gereken belirli kuralları ve sorumlulukları içeren standartlardır. Bu standartlar, bağımsız denetçinin genel sorumluluklarını ve bağımsız denetim sürecinin nasıl yürütülmesi gerektiğini belirlemek amacıyla oluşturulmuştur (Keskin, 2022: 25-50).

BDS 200 standardı, bağımsız denetim sürecinin bağımsız denetim standartlarına uygun bir şekilde yürütülmesini sağlamak için tasarlanmıştır. Bu standart, finansal tablo denetimine ilişkin yükümlülükleri, mesleki şüpheciliği, mesleki muhakemeyi, denetim kanıtını ve riski, denetimin bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesi gereken yükümlülükleri kapsar” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların bağımsız denetimlerinin BDS'lere uygun olarak yürütülmesi sırasında bağımsız denetçiye düşen genel sorumlulukları düzenler. Bu BDS, özellikle bağımsız denetçinin genel amaçlarını ortaya koyar ve bağımsız denetçinin bu amaçlara ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış bir bağımsız denetimin niteliğini ve kapsamını açıklar. Bu standart ayrıca BDS'lerin kapsamını, uygulama alanını ve yapısını açıklar ve bağımsız denetçinin BDS'lere uyma yükümlülüğü de dâhil olmak üzere, bütün bağımsız denetimlerde geçerli olan genel sorumluluklarını düzenleyen hükümlere yer verir.” (KGK, 2024).

BDS 210 standardı bağımsız denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılmasını düzenler. Bu standart, denetçinin, üst yönetimle görüşerek denetim süreciyle ilgili işletmenin taşıması gereken ön şartları ve denetim sözleşmesinin şartlarını belirler. Ayrıca, müteakip denetimler, sözleşme şartlarında yapılan değişikliklerin kabulü gibi konuları da içerir” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), yönetimle ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlarla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varılması sırasında denetçiye düşen sorumlulukları düzenler. Denetçinin bu sorumluluğu, sözleşme şartları arasında, yönetimin ve -uygun

hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların yerine getirmesi gereken ön şartların mevcut olup olmadığının tespitini de içerir.” (KGK, 2024).

BDS 220, finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin kalite yönetimi açısından denetim düzeyinde denetçinin özel sorumluluklarını ve sorumlu denetçinin ilgili sorumluluklarını düzenler. Bu standart, denetçinin kalite kontrol prosedürlerini ve denetim kalitesinin gözden geçirilmesini düzenlemektedir. Denetçinin temel amacı, denetimin standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamaktır. Ayrıca, denetçi raporunun, rapor dönemi koşullarıyla uyumlu olmasını ve makul güvence sağlayan kalite kontrol prosedürlerini uygulamayı içerir” (KGK, 2024).

BDS 230, finansal tablo denetimlerinde çalışma kâğıtlarının hazırlanmasına ilişkin denetçi sorumluluklarını düzenleyen bir bağımsız denetim standardıdır. Çalışma kâğıtları, denetim sürecinin bir parçası olarak hazırlanan ve denetimin mevzuat hükümlerine uygun olarak planlandığını ve yürütüldüğünü gösteren belgelerdir. Bu standart, çalışma kâğıtlarının zamanında hazırlanmasını, uygulanan denetim prosedürlerinin ve elde edilen denetim kanıtlarının belgelenmesini ve çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesini düzenler” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlanmasına) ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. Ekte, çalışma kâğıtlarına ilişkin özel hükümler ve rehberlik içeren diğer BDS’lerin listesi yer almaktadır. Çalışma kâğıtlarına ilişkin olarak diğer BDS’lerde yer alan özel hükümler, bu BDS’nin uygulanmasını sınırlandırmaz. Mevzuat, çalışma kâğıtlarına ilişkin ilâve hükümler içerebilir.” (KGK, 2024).

BDS 240, finansal tabloların denetiminde denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarını düzenleyen bir bağımsız denetim standardıdır. BDS 240, denetçinin hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemesini, bu risklere karşı alınacak önlemleri belirlemesini ve hile veya hile şüphesi durumunda uygun işlemleri gerçekleştirmesini amaçlar. Bu standardın kapsamında mesleki şüphencilik, risk değerlendirme prosedürleri, hile kaynaklı "önemli yanlışlık" risklerinin değerlendirilmesi, denetçinin denetime devam edememesi gibi önemli konular yer almaktadır” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminde denetçinin hileye ilişkin sorumluluklarını düzenler. Bu BDS özellikle, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin olarak BDS 315 ile BDS 330’un nasıl uygulanacağını ayrıntılı olarak ele alır.” (KGK, 2024).

BDS 250, finansal tabloların denetiminde denetçinin mevzuatı dikkate alma sorumluluğunu düzenleyen bir bağımsız denetim standardıdır. BDS 250, finansal tabloların bağımsız denetimi sırasında şunları içerir: mevzuata uygunluğun denetçi tarafından değerlendirilmesi; aykırılığın tespit edildiği veya şüphelenildiği durumlarda uygulanacak denetim prosedürleri; tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların bildirilmesi ve rapor edilmesi” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminde denetçinin mevzuatı dikkate alma sorumluluğunu düzenler. Bu BDS, denetçinin, belirli bir mevzuata uygunluğu test etmek ve bu uygunluğa ilişkin ayrı bir raporlama yapmak üzere özellikle görevlendirildiği diğer güvence denetimleri için geçerli değildir.” (KGK, 2024).

BDS 260, finansal tablo denetiminde denetçinin üst yönetimden sorumlu kişilerle iletişimini düzenleyen bir bağımsız denetim standardıdır. Bu standardın amacı, finansal tablo denetimi sırasında denetçi ile üst yönetim arasında etkin ve karşılıklı bir iletişimi teşvik etmektir. BDS 260 kapsamında şunlar yer

almaktadır; üst yönetimden sorumlu olanlar, bildirilmesi gereken konular ve iletişim süreci” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminde denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurma sorumluluğunu düzenler. Yönetim yapısı veya büyüklüğüne bakılmaksızın tüm işletmeler için bu BDS uygulanmakla birlikte, üst yönetimden sorumlu olanların tamamının işletme yönetiminde icrâî nitelikte görevler üstlendiği durumlar ve Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmeler için bazı özel hükümler öngörülmüştür. Bu BDS, üst yönetimde yer almayan işletme yönetimiyle veya ortaklarıyla denetçinin kuracağı iletişime ilişkin yükümlülükler getirmez. Bu BDS; finansal tabloların denetimine yönelik olarak hazırlanmıştır, ancak üst yönetimden sorumlu olanların diğer tarihî finansal bilgilerin hazırlanmasında gözetim sorumluluğunun bulunması durumunda, şartlara göre uyarlanarak söz konusu diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde de uygulanabilir.” (KGK, 2024).

BDS 265, bağımsız denetçilerin finansal tabloları denetlerken iç kontrol eksikliklerini tespit etmeleri durumunda, bu eksiklikleri işletmenin üst yönetiminden sorumlu kişilere ve yönetimine bildirme sorumluluğunu düzenleyen bir bağımsız denetim standardıdır. Bu standardın ana amacı, bağımsız denetçinin mesleki değerlendirmesi sonucunda tespit ettiği iç kontrol eksikliklerini işletmenin üst yönetimine etkili bir şekilde iletmektir” (KGK, 2024).

Önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi sırasında denetçinin işletmenin iç kontrol sistemini anlaması gerekir.4 Denetçi söz konusu risk değerlendirmelerini yaparken; işletmenin iç kontrol sistemini -iç kontrolün etkinliği hakkında bir görüş vermek amacıyla değil- içinde bulunan şartlar altında uygun olan denetim prosedürlerini tasarlamak amacıyla dikkate alır. Denetçi iç kontroldeki kontrol eksikliklerini sadece risk değerlendirme sürecinde değil, denetimin diğer aşamalarında da tespit edebilir. Bu BDS, tespit edilen eksikliklerin hangilerinin denetçi tarafından üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirilmesi gerektiğini belirler.” (KGK, 2024).

❖ Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar

Bağımsız Denetim Standartları'nın (BDS) 300-450 arası bölümü, işletmenin risk yönetimi sürecini ele almaktadır. Bu bölümde, bağımsız denetçinin işletmeyle ilişkili potansiyel riskleri tanımlayarak değerlendirmesi ve bu risklere yönelik alınması gereken önlemleri belirlemesi gerektiği vurgulanmaktadır. Risk değerlendirmesi, işletmenin faaliyetlerini etkileyebilecek çeşitli iç ve dış faktörlerin analizini içerir. Bağımsız denetçi, işletmenin risklerini anlamak ve değerlendirmek için detaylı bir inceleme yapar ve ardından risklere karşı alınacak uygun tedbirleri belirler. Bu süreç, denetçinin işletmenin finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini sağlamak için önemli bir adımdır. Bu bölüm, denetim sürecinin etkinliğini artırmak ve finansal bilgilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla tasarlanmıştır (Keskin, 2022: 25-50).

BDS 300, bağımsız denetçinin finansal tablo denetimi sırasında uygulayacağı denetim planlaması ile ilgili sorumluluklarını düzenleyen bir bağımsız denetim

standardıdır. Bu standardın amacı, bağımsız denetçinin denetim sürecini başlatmadan önce denetim planını hazırlamasını sağlamaktır. Denetim planlaması, denetim ekibinin belirlenmesinden, çalışmaların ön hazırlıklarına kadar bir dizi aşamayı içerir” (KGK, 2024).

Denetimin planlanması, denetime yönelik genel denetim stratejisinin oluşturulmasını ve denetim planının geliştirilmesini içerir. BDS 220 (Revize) uyarınca denetim düzeyinde kalite yönetimi, bu BDS uyarınca yapılan yeterli bir planlamayla birlikte, finansal tabloların denetimine aşağıdakiler dâhil, çeşitli yönlerden katkıda bulunur (Bkz.: A1-A4 paragrafları):

- Denetimin önemli alanlarına dikkatini yoğunlaştırması konusunda denetçiye yardımcı olmak.
- Muhtemel problemlerin zamanında belirlenmesi ve çözüme kavuşturulması konusunda denetçiye yardımcı olmak.
- Denetimin etkin ve verimli biçimde yürütülmesi için denetimin düzgün biçimde düzenlenmesi ve idare edilmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak.
- Öngörülen risklere karşılık verecek kabiliyet ve yetkinlik sahibi denetim ekibi üyelerinin seçilmesi ve bu kişiler arasında uygun bir iş dağılımı yapılması konularında denetçiye yardımcı olmak.
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve yaptıkları çalışmanın gözden geçirilmesini kolaylaştırmak.
- Uygun hâllerde, topluluğa bağlı birimlerin denetçileri ile uzmanlar tarafından yapılan çalışmanın koordinasyonunda yardımcı olmak.” (KGK, 2024).

BDS 315, bağımsız denetçilerin işletmelerin iç kontrol yapıları dâhil olmak üzere işletme ve işletme çevresini tanıyarak, finansal tablolar üzerindeki önemli yanlışlık risklerini tespit etme ve değerlendirme sorumluluğunu düzenler. Bu standart, bağımsız denetçinin denetim sürecinin başında işletme hakkında daha fazla bilgi sahibi olmasını ve riskleri daha iyi anlamasını amaçlar. Denetçi, işletmenin iç kontrolünü ve işletme çevresini değerlendirerek potansiyel riskleri belirler ve bu risklere uygun şekilde yanıtlar geliştirir” (KGK, 2024).

“BDS 320 bağımsız denetim standardı, bağımsız denetçinin finansal tabloları denetim sürecini planlama ve yürütme aşamalarında önemlilik kavramını dikkate almasını düzenler. Bu standardın kapsamında, denetimin planlama aşamasında önemli noktaların ve performans önemliliğinin belirlenmesi, denetim sırasında planın değiştirilmesi gibi konular ele alınır” (KGK, 2024).

“Finansal raporlama çerçeveleri, önemlilik kavramını genellikle finansal tabloların hazırlanması ve sunumu kapsamında ele alır. Finansal raporlama çerçeveleri, önemliliği farklı açılardan ele alabilmelerine rağmen, genellikle aşağıdaki açıklamaları yaparlar:

- Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir.
- Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir.
- Finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına dayanır. Yanlışlıkların, ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli bireysel kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkisi dikkate alınmaz.” (KGK, 2024).

BDS 330 bağımsız denetim standardı, denetçilerin tespit ettiği ve önemli yanlışlık riski olarak değerlendirdiği konularla ilgili yapılacak işlerin tasarlanması ve

uygulanması konusundaki sorumlulukları düzenler. Bu standardın kapsamında, genel işlerin planlanması, önemli yanlışlık riski olarak belirlenen konulara karşı uygulanacak denetim prosedürleri, finansal tabloların sunumu, denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olduğunun değerlendirilmesi gibi konular ele alınır” (KGK, 2024).

BDS 402 bağımsız denetim standardı, bir işletmenin birden fazla hizmet kuruluşundan hizmet aldığı durumlarda, işletme denetçisinin yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde etme sorumluluğunu düzenler. Bağımsız denetçinin amacı, bu hizmetlerin işletmenin önemli yanlışlık risklerini tespit etmeye yetecek düzeyde olduğundan emin olmak için denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır. Bu standardın kapsamında, hizmetlerin tespiti, önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi, hizmet kuruluşlarına ilişkin raporlama hükümleri gibi konular ele alınır” (KGK, 2024).

Bu BDS, işletmenin bir finansal kuruluş nezdinde tutulan hesaplarının sadece işletilmesine yönelik finansal kuruluş tarafından sağlanan hizmetlere; bir banka tarafından işletmenin çek hesabı işlemlerinin gerçekleştirilmesi veya bir aracı kuruluş tarafından menkul kıymet işlemlerinin yürütülmesi gibi işletme tarafından münhasıran yetkilendirilen işlemlere ilişkin hizmetlere uygulanmaz. Ayrıca bu BDS, özkaynak paylarının muhasebeleştirilerek pay sahiplerine raporlandığı durumlarda; ortaklıklar, şirketler ve iş ortaklıkları gibi diğer işletmelerdeki özkaynak paylarından kaynaklanan işlemlerin denetimine uygulanmaz. (KGK, 2024).

BDS 450 bağımsız denetim standardı, denetçinin denetim sırasında tespit ettiği yanlışlıkların, denetimin ve finansal tabloların üzerindeki etkilerini değerlendirme sorumluluğunu düzenler. Denetçinin yapması gerekenler arasında, yanlışlıkların toplanması, denetim sırasında dikkate alınması, yanlışlıkların tespiti, bildiri ve düzeltilmesi, düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tabloya etkisinin belirlenip değerlendirilmesi gibi adımlar bulunur” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin belirlenen yanlışlıkların denetim üzerindeki ve -varsa- düzeltilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki etkisini değerlendirme sorumluluğunu düzenler. BDS 700, denetçinin finansal tablolar hakkında görüş oluştururken, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında makul güvence elde edip etmediğine ilişkin sonuca varma sorumluluğunu ele alır. BDS 700’e uygun olarak denetçi bu sonuca varırken, -varsa- finansal tablolardaki düzeltilmemiş yanlışlıklar hakkında bu BDS çerçevesinde yapmış olduğu değerlendirmeleri de göz önünde bulundurur. BDS 320, finansal tablo denetimlerinin planlanmasında ve yürütülmesinde denetçinin önemlilik kavramını uygun bir şekilde uygulama sorumluluğunu düzenler.” (KGK, 2024).

❖ Bağımsız Denetim Kanıtları

Finansal tabloların denetimi sürecinde, bağımsız denetçilerin görüşlerini sağlamak için mantıklı ve rasyonel kanıtlara dayanmaları gerekmektedir. Bu amaçla, yeterli ve uygun miktarda bağımsız denetim kanıtlarını elde etmek kritiktir. Bağımsız denetim kanıtı standartları, denetçilere denetim sürecini planlama ve yürütme konusunda rehberlik eden kılavuzlardır. Bu standartlar, denetçilere hangi işlemleri

gerçekleştirecekleri, hangi belgeleri inceleyecekleri ve hangi denetim prosedürlerini takip edecekleri konusunda yol gösterir. Bu yaklaşım, denetçilerin finansal tablolara dayalı görüşlerini daha sağlam ve güvenilir hale getirmelerine yardımcı olur (İkvan ve Demirkol, 2021: 43-80).

BDS 500 bağımsız denetim standardı, finansal tabloların denetimi sırasında bağımsız denetçilerin yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde etmek için gereken denetim prosedürlerini tasarlamaları ve uygulamaları gerektiğini düzenler. Denetçinin amacı, finansal tablolara dayalı görüşünü rasyonel kanıtlarla destekleyebilmektir. Bu standart, denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu, denetim kanıtı olabilecek bilgilerin tespiti ve değerlendirilmesi, test edilmesi gereken kalemlerin belirlenmesi, denetim kanıtlarının güvenilirliği ve tutarsızlığına ilişkin hususları ele alır” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), finansal tabloların denetiminde nelerin denetim kanıtlarını oluşturduğunu açıklar ve denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğunu düzenler.” (KGK, 2024).

BDS 501 bağımsız denetim standardı, denetçilerin finansal tabloları denetlerken özel hususları incelemesi gereken bölümleri düzenler. Özel hususlar arasında stoklar, işletmeye ait dava ve iddialar gibi konular bulunur. Denetçinin amacı, bu özel kalemlerin doğruluğunu ve tam olup olmadığını kontrol etmek, işletmenin faaliyetlerini finansal tablo çerçevesine uygun olarak sunmasını sağlamak ve bağımsız denetim kanıtlarını toplamaktır. Bu standart, stoklar, dava ve iddialar, faaliyet bölümüyle ilgili bilgiler gibi özel konuları ele alır” (KGK, 2024).

BDS 505 standardının amacı, denetçilerin uygun ve yeterli denetim kanıtlarını sağlamak için dış teyit prosedürlerini kullanmalarını düzenlemektir. Bu prosedürler, denetim görüşünün temelini oluşturan denetim kanıtlarının yeterli, ihtiyaca uygun ve güvenilir olmasını sağlamayı hedefler” (KGK, 2024).

“BDS 500 uyarınca denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır. BDS 500 ayrıca denetim kanıtları için geçerli olan aşağıdaki genellemeleri içerir:

- Denetim kanıtı, işletme dışındaki bağımsız kaynaklardan elde edilmesi durumunda daha güvenilirdir.*
- Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtı dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla elde edilen denetim kanıtından daha güvenilirdir.*
- Denetim kanıtı belge şeklinde olduğunda daha güvenilirdir (fiziki, elektronik veya başka bir ortamda bulunabilir).*

Dolayısıyla, denetimin şartlarına bağlı olarak, doğrudan denetçi tarafından, dış teyitlerle elde edilen denetim kanıtı, işletme içinde üretilen kanıtlardan daha güvenilir olabilir. Bu BDS, denetçinin ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek için dış teyit prosedürleri tasarlamasına ve uygulamasına yardımcı olmayı amaçlar.” (KGK, 2024).

BDS 510 bağımsız denetim standardı, bağımsız denetimlerin ilk defa yapılacağı durumlarda denetçilerin açılış bakiyelerine ilişkin sorumluluklarını düzenler. Açılış bakiyelerinin doğru ve güvenilir olduğunu belirlemek için denetim prosedürleri uygulanır” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), ilk defa yapılan bir denetimde (ilk denetimde) denetçinin, açılış bakiyelerine ilişkin sorumluluklarını düzenler. Açılış bakiyeleri, finansal tablolardaki tutarların yanı sıra dönem başında mevcut olan ve açıklanması gereken şarta bağlı varlık ve yükümlülükler ile

taahhütler gibi konuları da içerir. Finansal tabloların karşılaştırmalı finansal bilgiler içermesi durumunda, BDS 710'da yer alan hükümler de uygulanır.” (KGK, 2024).

BDS 520 bağımsız denetim standardı, denetçilerin bağımsız denetim sonuçlarını oluştururken uyguladıkları analitik prosedürlerin, maddi doğrulama prosedürleri olarak kullanılmasını düzenler. Analitik prosedürler, finansal verileri değerlendirerek anormallikleri ve olası riskleri belirleme amacını taşır” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin analitik prosedürleri maddi doğrulama prosedürü (“analitik maddi doğrulama prosedürleri”) olarak kullanmasını düzenler. Ayrıca, denetimin sonuna doğru, finansal tablolarla ilgili genel bir sonuç oluştururken denetçiye yardımcı olan analitik prosedürleri uygulama sorumluluğunu da ele alır. BDS 315'te analitik prosedürlerin risk değerlendirme prosedürleri olarak kullanılması ele alınmıştır. BDS 330'da ise değerlendirilmiş risklere karşılık veren denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgili hükümler ile açıklamalar yer alır. Bu prosedürler analitik maddi doğrulama prosedürlerini de içerebilir.” (KGK, 2024).

BDS 530 standardın amacı, bağımsız denetçilere, denetim sürecinde kontrol testleri ve detay testleri yaparken örnekleme yöntemlerini nasıl kullanacaklarını rehberlik etmektir. Örnekleme, denetimde daha etkili ve verimli bir şekilde sonuçlara ulaşmak için kullanılır. Bu standardın kapsamında örneklemin belirlenmesi, büyüklüğü, hangi kalemlerin test edileceğinin belirlenmesi, denetim prosedürlerinin uygulanması ve örneklem sonuçlarının değerlendirilmesi gibi konular yer almaktadır” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin, denetim prosedürlerinin uygulanmasında denetim örnekleme kullanmaya karar vermesi durumunda uygulanır. Bu BDS denetçinin, denetim örneklemini tasarlarırken ve seçerken, kontrol testlerini ve detay testlerini uygularken ve örneklemden çıkarılan sonuçları değerlendirirken, istatistiki ve istatistiki olmayan örnekleme yöntemlerini kullanmasını düzenler. Bu BDS, denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşabilmesi amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için denetim prosedürlerini tasarlama ve uygulama sorumluluğunu düzenleyen BDS 500'ü tamamlayıcı niteliktedir. BDS 500, denetçinin kullanabileceği, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine yönelik rehberlik sağlamakta olup; bu yöntemlerden biri de denetim örneklemesidir.” (KGK, 2024).

BDS 540 standardının amacı, denetçilere muhasebe tahminlerini ve bu tahminlere ilişkin açıklamaları denetlerken nasıl yaklaşımları gerektiği konusunda rehberlik etmektir. Ayrıca, tahminlerle ilgili yanlışlıkların nasıl değerlendirileceği de bu standartta açıklanır. BDS 540, muhasebe tahminlerinin belirlenmesi, risk değerlendirme prosedürleri, önemli yanlışlık risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi, tahminlerle ilgili yönetim tarafından yapılan açıklamalar ve iletişim gibi konuları ele almaktadır” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin, finansal tabloların denetiminde muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara yönelik sorumluluklarını düzenler. Bu BDS özellikle, BDS 315, BDS 330, BDS 450 ve BDS 500 ile diğer ilgili BDS'lerin muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ilişkin olarak nasıl uygulanacağı konusunda yükümlülükler içermekte ve rehberlik sağlamaktadır. Bu BDS'de ayrıca, muhasebe tahminleri ve ilgili açıklamalara ilişkin yanlışlıkların değerlendirilmesine yönelik hüküm ve açıklamalar ile yönetimin muhtemel taraflılığına ilişkin göstergeler yer almaktadır.” (KGK, 2024).

BDS 550 bağımsız denetim standardı, finansal tabloların denetim sürecinde, ilişkili tarafların bakiyeleri ve işlemleri ile ilgili denetçinin uyması gereken sorumlulukları düzenler. İlişkili taraf ilişkileri, potansiyel riskler içerebilir ve bu standardın amacı bu riskleri tanımlamak, değerlendirmek ve ele almak için denetçilere rehberlik etmektir. Bu bağımsız denetim standardı, risk tespiti ve değerlendirme prosedürlerini, ilişkili taraf ilişkileri ile ilgili önemli yanlışlık risklerini belirleme ve değerlendirme süreçlerini, ilişkili taraf işlemlerinin muhasebeleştirilmesini, yazılı açıklamaları ve üst yönetimle iletişimi içerir” (KGK, 2024).

BDS 560 bağımsız denetim standardının amacı, bağımsız denetim sürecinde bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenlemektir. Bilanço tarihinden sonra meydana gelen olaylar finansal tablolar üzerinde etki yaratabilir, bu nedenle denetçi bu tür olayları tespit etmeli ve değerlendirmelidir. BDS 560, finansal tablo tarihinden sonra meydana gelen olayları, denetim raporu tarihine kadar olan dönemi ve denetim raporu tarihinden sonraki dönemi kapsayan üç ana kategoride ele alır. Bu kategoriler, finansal tablo tarihi ile denetim raporu tarihi arasındaki olayları, denetim raporu tarihinden sonraki bilgi sahibi olunan durumları ve finansal tabloların yayın tarihinden sonraki olayları içerir” (KGK, 2024).

BDS 570 bağımsız denetim standardı, denetimde bulunan işletmelerin sürekliliği ve bu durumun denetçi raporuna etkisine ilişkin bağımsız denetçilerin denetim esnasındaki sorumluluklarını düzenler. Finansal tablolar, işletmenin sürekliliği esasına uygun olarak hazırlanır. İşletmenin sürekliliği, işletmenin öngörülebilir gelecekte faaliyetlerine devam edeceği anlamına gelir. Bu standart, risk tespiti, yönetim değerlendirmelerinin incelenmesi, olay veya şartların belirlenmesi, yazılı beyanlar ve diğer konuları içerir” (KGK, 2024).

İşletmenin sürekliliği esası uyarınca, finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır. Yönetim, işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Özel amaçlı finansal tablolar, işletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğu bir finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanabilir veya hazırlanmayabilir (örneğin, işletmenin sürekliliği esası, vergi esaslı hazırlanan bazı finansal tablolar için ihtiyaca uygun değildir). İşletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olduğu durumlarda varlık ve yükümlülükler, olağan iş akışı içinde işletmenin söz konusu varlıklardan fayda elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği esasına göre kaydedilir.” (KGK, 2024).

BDS 580 bağımsız denetim standardı, bağımsız denetim sürecinde, denetçinin işletme yönetiminden sorumlu kişiler ve üst yönetiminden sorumlu olan kişilerden yazılı beyan alma sorumluluğunu düzenler. Yazılı beyanlar, işletmenin finansal tablolarının ve ilgili bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini destekler. BDS 580, yazılı beyanların alınacağı kişileri belirler, beyanların içeriğini düzenler, tarihlerini ve biçimlerini belirler ve güvenilirlikleri ile ilgili şüpheleri ele alır” (KGK, 2024).

❖ Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması

Bağımsız denetçiler, denetim görüşlerini güçlendirmek ve daha etkili bir şekilde oluşturmak için üçüncü taraflar veya diğer kaynaklar tarafından hazırlanan

Çalışmalardan yararlanabilirler. Bu standartlar, denetçilere dış kaynaklardan sağlanan verilerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve uygunluğunu değerlendirme yöntemlerini belirleyerek, denetim sürecinin etkinliğini artırmayı amaçlar. Bağımsız denetçiler, dış kaynaklardan elde edilen bilgileri, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmede önemli bir araç olarak kullanır ve bu sayede denetim raporlarının kalitesini artırır (Demirkan, 2016: 43-54).

BDS 600, topluluğa bağlı birimlerin denetlenmesi sırasında, bu özel denetim süreçlerinin nasıl işleyeceğini düzenleyen bir bağımsız denetim standardıdır.

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), topluluk finansal tablolarının denetimine (topluluk denetimine) uygulanır. Bu BDS, topluluğa bağlı birim denetçilerinin katılım sağladığı durumlar dâhil olmak üzere, topluluk denetimlerinde dikkate alınan özel hususları düzenler. Bu BDS'deki ana hükümler ve açıklayıcı hükümler, başta BDS 220 (Revize), BDS 230, BDS 300, BDS 315 ve BDS 330 olmak üzere diğer ilgili BDS'lerin topluluk denetimlerine uygulanması konusunu ele alır veya bu konuyu ayrıntılı bir şekilde açıklar. (KGK, 2024).

Bu bağımsız denetim standardı, aşağıdaki konuları kapsar:

- a) Denetimle ilgili sorumluluklar,
- b) Denetim sözleşmesinin kabulü,
- c) Denetim planı ve stratejisi,
- d) Topluluğun ve bağlı birimlerin tanınması,
- e) Birim denetçilerinin tanınması,
- f) nemlilik,
- g) Değerlendirilmiş risklere karşı alınacak önlemler,
- h) Konsolidasyon,
- i) Bilanço tarihinden sonraki olaylar,
- j) Topluluk denetçisi ile iletişim kurma,
- k) Denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğunun değerlendirilmesi,
- l) Topluluğun yönetimi ve st yönetimi ile iletişim,
- m) Belgelendirme hükümleri yer almaktadır (KGK, 2024).

BDS 610, bağımsız denetçilerin i denetçiler tarafından hazırlanan çalışmaları denetim sürecinde kullanma koşullarını ve bu bağlamdaki sorumluluklarını tanımlayan bir bağımsız denetim standardıdır.”

“Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), i denetçilerin çalışmasını kullanması durumunda dış denetçinin sorumluluklarını düzenlemektedir. İ denetçilerin çalışmasının kullanılması; (a) denetim kanıtının elde edilmesinde iç denetim fonksiyonunun çalışmasının kullanılması ve (b) dış denetçinin yönlendirmesi, gözetimi ve gözden geçirmesi altında doğrudan yardım sağlaması için i denetçilerin kullanılmasını içerir.” (KGK, 2024).

Bu bağımsız denetim standardı, aşağıdaki konuları içerir:

- a) İç denetim çalışmalarının analiz edilmesi ve kullanılabilirlik düzeyinin belirlenmesi,
- b) İç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanılması,
- c) İ denetçiler ile kurulan iletişim,
- d) Belgelendirme hükümleri yer almaktadır.

BDS 620, finansal tablo denetiminde bağımsız denetçinin, muhasebe ve denetim alanında uzman kişiler veya kuruluşlar tarafından hazırlanan çalışmaları denetim kanıtı olarak kullanma standartlarını düzenler” (KGK, 2024).

Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), muhasebe veya denetim dışındaki bir uzmanlık alanında bir kişi veya kuruluş tarafından gerçekleştirilen çalışmanın yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere kullanıldığı durumda, söz konusu çalışmaya ilişkin denetçinin sorumluluklarını düzenler. (KGK, 2024).

“Bu bağımsız denetim standardı, aşağıdaki konuları içerir:

- a) Uzman kişilerin çalışmalarının kullanılacağı alanların belirlenmesi,*
- b) Denetim prosedürlerinin kapsamı, niteliği ve zamanlamasının belirlenmesi,*
- c) Uzmanın yeterliliği, kabiliyeti ve tarafsızlığı,*
- d) Uzman kişilerle yapılan sözleşme ve anlaşmalar,*
- e) Uzman kişilerin çalışmalarının yeterliliğinin analiz edilmesi,*
- f) Denetçi raporunda uzman kişilerin çalışmalarına atıf yapılması hükümleri içerir.*

❖ Bağımsız Denetim Sonuçları ve Raporlama

Denetim esnasında, bağımsız denetçilerin uygun ve yeterli denetim kanıtlarını toplaması, finansal tabloların doğruluğuna dair makul bir güvence sağlar. Bağımsız denetim sürecinin sonunda, denetçinin bir görüş bildirmesi beklenmektedir. Bu görüş, denetlenen finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olduğunu, uygun bir şekilde sunulduğunu ve denetim sürecinin standartlara uygun bir şekilde yürütüldüğünü belirtmelidir. Ayrıca bu görüş, işletmenin performansı ve finansal durumu ile ilgili paydaşlara güvenilir bir değerlendirme sunar ve finansal tabloların kullanıcılarının karar alma süreçlerini destekler. Bağımsız denetçinin bu görüşü, denetim sürecinde topladığı kanıtlara dayanarak ve profesyonel standartlara uygun olarak oluşturulması gerekmektedir (Erdoğan ve Solak, 2016: 175-195).

BDS 700, bağımsız denetçilerin denetim sürecinin sonunda finansal tablolar hakkında oluşturacakları görüş ve raporlama sorumluluklarını düzenleyen bir standarttır. Bu standarda göre, bağımsız denetçinin amacı, denetim süreci boyunca elde edilen yeterli ve uygun denetim kanıtlarını değerlendirmek, finansal tablolarla ilgili bir görüş oluşturmak ve sonuçları yazılı bir raporla bildirmektir. BDS 700 bağımsız denetim standardı kapsamında finansal tablolarla ilgili görüş oluşturma, görüşün şekli, denetçi raporu, finansal tablolar ile birlikte sunulan ilave bilgiler yer almaktadır. (KGK, 2024).

Bu BDS hükümleri, denetçi raporlamasının dünya genelinde karşılaştırılabilir ve tutarlı olması ihtiyacı ile denetçi raporunda sunulan bilgilerin kullanıcılar açısından ihtiyaca daha uygun hâle getirilerek denetçi raporlamasının değerinin artırılması ihtiyacı arasında uygun bir dengenin kurulmasını amaçlar. Bu BDS, denetçi raporunda tutarlılığı teşvik etmekle birlikte her bir ülkenin özel şartlarını dikkate alan bir esnekliğe ihtiyaç duyulduğunu da kabul eder. BDS'lere uygun olarak yapılan bir denetim için denetçi raporunda tutarlılık, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütülmüş olan bu denetimleri daha kolay belirlenebilir hâle getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Ayrıca bu tutarlılık, kullanıcının kavrayışını artırmaya ve olağandışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlenmesine yardımcı olur.” (KGK, 2024).

BDS 701, bağımsız denetçilerin kilit denetim konularını belirleme ve bu konuları bağımsız denetim raporlarında bildirme sürecindeki sorumluluklarını düzenleyen bir standarttır. Bu standardın temel amacı, denetçilerin kilit denetim konularını bağımsız bir şekilde tanımlamalarına ve bu konuları denetim raporlarında doğru bir şekilde bildirmelerine rehberlik etmektir” (KGK, 2024). “Bu BDS; borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde ve denetçinin raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine karar verdiği diğer denetimlerde uygulanır. Bu BDS ayrıca, denetçinin, raporunda kilit denetim konularını bildirmesinin mevzuatla zorunlu kılınması durumunda da uygulanır. Bununla birlikte, mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadığı sürece, BDS 705 denetçinin finansal tablolara görüş vermekten kaçınması durumunda kilit denetim konularının bildirilmesini yasaklar.” (KGK, 2024).

BDS 705, denetçinin finansal tablolarla ilgili olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği durumlar için işletmenin şartlara uygun bir rapor düzenleme ve görüş bildirme sorumluluklarını düzenlemektedir. BDS 705 bağımsız denetim standardı kapsamında olumlu görüş dışında, görüş verilmesini gereken durumların tespiti, diğer görüş türlerinin belirlenmesi, diğer görüş türlerine ait denetçi raporunun şekil ve içeriği, üst yönetimden sorumlu kişilerle kurulacak iletişim konuları yer almaktadır” (KGK, 2024).

“Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin BDS 7001 uyarınca bir görüş oluştururken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğunu ele alır. Ayrıca bu BDS’de denetçinin, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda raporun şeklinin ve içeriğinin nasıl etkilendiği de ele alınır.” (KGK, 2024).

BDS 706, finansal tablo okuyucularının finansal tabloları daha kolay anlamalarına yardımcı olmak amacıyla finansal tablolardaki önemli hususlara dikkat çekilmesi gereken sorumlulukları düzenleyen bir bağımsız denetim standardıdır. Bu standart, finansal tablolarda bulunan veya açıklanan önemli konuları tanımlar ve denetçilere, bu konuları denetim raporlarında vurgulama görevi verir. Bu standardın kapsamında, denetçi raporlarında sunulacak olan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları ile üst yönetimle kurulacak iletişim hususları düzenlenmiştir” (KGK, 2024).

“Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin;

(a) Kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklanan husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini veya

(b) Denetimin, denetçinin sorumluluklarının veya denetçi raporunun anlaşılmasıyla ilgili olan ve finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışındaki husus veya hususlara kullanıcıların dikkatinin çekilmesini, gerekli görmesi hâlinde, raporunda yer vereceği ilâve bildirimleri düzenler.” (KGK, 2024).

BDS 710, bağımsız denetçilerin finansal tablolarda yer alan karşılaştırmalı bilgilerle ilgili üstlendikleri sorumlulukları düzenleyen bir bağımsız denetim standardıdır. Bu standart, denetçilere, finansal tablolarda geçmiş dönemlere ait bilgilerin nasıl ele alınması gerektiğini ve bağımsız denetim raporlarında nasıl raporlanması gerektiğini belirler. Bu standardın kapsamında, denetim prosedürleri ve denetimin raporlanması ile ilgili hükümler bulunmaktadır.” (KGK, 2024).

“Denetimin raporlanmasına ilişkin olarak yaklaşımlar arasındaki temel farklılıklar aşağıda yer almaktadır:

- (a) Önceki dönemlere ait karşılık gelen bilgilerle ilgili olarak, finansal tablolara ilişkin denetçi görüşü sadece cari döneme atıf yaparken,*
- (b) Karşılaştırmalı finansal tablolarla ilgili olarak, denetçi görüşü finansal tabloların sunulduğu her bir döneme atıf yapar. Bu BDS, denetçinin yukarıdaki her bir yaklaşımla ilgili raporlama yükümlülüklerini ayrı ayrı ele almaktadır.”* (KGK, 2024).

BDS 720, bağımsız denetçilerin işletmelerin yıllık faaliyet raporlarında sunulan finansal ve finansal olmayan diğer bilgilere ilişkin üstlendiği sorumlulukları düzenleyen bir bağımsız denetim standardıdır. Bu standardın amacı, yıllık faaliyet raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğunu ve uygunluğunu değerlendirmek ve kullanıcılara güvenilir bilgiler sunmak için denetçilere rehberlik etmektir. BDS 720 kapsamında diğer bilgilerin temin edilmesi, incelenmesi, değerlendirilmesi, önemli tutarsızlıkların veya yanlışlıkların tespit edilmesi durumunda denetçinin nasıl hareket etmesi gerektiği, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar bulunduğu veya denetçinin işletme hakkındaki görüşünü güncellemesi gerektiğinde nasıl raporlama yapılması gerektiği gibi hususlar yer almaktadır” (KGK, 2024).

❖ Özel Alanlar

Bağımsız denetçiler, özel denetim süreçlerinde işletmelerin faaliyet alanlarına ve ihtiyaçlarına göre özel durumlarla karşılaşabilirler. Bu özel durumları ele almak ve bağımsız denetçilere rehberlik etmek amacıyla özel alan denetim standartları oluşturulmuştur (Keskin, 2022: 25-50).

BDS 800, özel amaçlı finansal tabloların bağımsız denetimini ele alan bir bağımsız denetim standardıdır. Bu standardın odaklandığı alan, özel amaçlı bir çerçeve veya standartlara uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tabloların denetim sürecidir. BDS 800, denetim kabulü, planlama ve yürütme, raporlama ve görüş oluşturma aşamalarında özel amaçlı finansal tabloların denetiminde dikkate alınması gereken özel hususları içermektedir.”(KGK, 2024).

Bu BDS, özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanmış tam set finansal tablolar bağlamında kaleme alınmıştır. ... Bu BDS, diğer BDS’lerdeki hükümleri geçersiz kılmadığı gibi, denetimin yürütüldüğü şartlarla ilgili olabilecek tüm özel hususları da ele almaz.” (KGK, 2024).

BDS 805, özel bir amaç doğrultusunda hazırlanmış finansal tabloların ve belirli hesapların veya kalemlerin denetiminde ortaya çıkabilen özel konuları ele alan bir bağımsız denetim standardıdır. BDS 800 tam set finansal tabloları ele alırken, BDS 805 tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli hesapların veya kalemlerin denetiminde uygulanacak özel bağımsız denetim prosedürlerini düzenlemektedir. BDS 805, denetimin kabulü, planlanması, yürütülmesi, raporlama ve görüş oluşturma aşamalarında özel hususları içermektedir.” (KGK, 2024).

“100–700 numaralı gruplarda yer alan Bağımsız Denetim Standartları (BDS’ler), finansal tabloların denetiminde uygulanmakta olup, diğer tarihî finansal bilgilerin denetiminde uygulanmaları hâlinde, gerektiğinde şartlara

göre uyarlanır. Bu BDS ise, tek bir finansal tablonun veya finansal tablodaki belirli bir unsurun, hesabın veya kalemin denetiminde, BDS'lerin uygulanmasıyla ilgili özel hususları ele almaktadır. Tek bir finansal tablo veya finansal tablodaki belirli bir unsur, hesap veya kalem; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanabilir.” (KGK, 2024).

BDS 810, özet finansal tablolarla ilişkili denetimlerde bağımsız denetçilerin sorumluluklarını düzenlemektedir. Bu bağımsız denetim standardı, denetimin kabulü, prosedürlerin niteliği, görüşün şekli, zamanlaması, özet finansal tablolarla ilgili denetim raporu, muhasebe esasları hakkında kullanıcı uyarıları veya sınırlamaları, karşılaştırılabilir bilgiler, ek denetimden geçmiş bilgiler ve denetçinin özet finansal tablolarla ilişkilendirilme süreci gibi konuları içermektedir” (KGK, 2024).

1.3.2.4. Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları

Borsada işlem gören bazı şirketler, periyodik olarak finansal durumlarını yansıtan ara dönem finansal tabloları düzenleme yükümlülüğü altındadırlar. Bu ara dönem finansal tabloların güvenilirliğini artırmak amacıyla, sınırlı bağımsız denetim adı verilen bir inceleme sürecinden geçirilir ve sonuçları raporlanır. Sınırlı bağımsız denetim, finansal tabloların belirli bir döneme ilişkin doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmeyi amaçlar. Ancak, tam kapsamlı bir denetim yerine daha sınırlı bir inceleme yapılır ve sonuçlar bir denetim raporu şeklinde sunulur. Bu şekilde, ara dönem finansal bilgilerin güvenilirliği konusunda daha sağlam bir temel oluşturulması hedeflenir, böylece yatırımcılar ve diğer ilgili taraflar doğru ve güvenilir bilgilere erişebilirler (Uyar, 2015: 15-39).

SBDS 2400, tarihi finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimini düzenleyen standartlardır. Bu standartlar, sınırlı denetim görevini üstlenen denetçilerin sorumluluklarını, sınırlı denetim raporunun nasıl hazırlanması gerektiğini düzenlemektedir.” (KGK, 2024).

Bu Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS):

(a) İşletmenin tarihi finansal tablolarının sınırlı bağımsız denetimini (sınırlı denetimini) yürütmek üzere görevlendirilmiş, ancak finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmemiş bir denetçinin sorumluluklarını ve

(b) Finansal tablolara ilişkin sınırlı denetim raporunun şekil ve içeriğini, düzenler (Bkz.: A1 paragrafı).

Bu SBDS; denetçinin aynı zamanda işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimini yürütmekle görevlendirilmiş olması durumunda, işletmenin finansal tablolarına veya ara dönem finansal bilgilerine yönelik olarak yürütülen sınırlı denetimi kapsamaz.” (KGK, 2024).

SBDS 2400 aşağıdaki konuları içermektedir:

- a) Sınırlı Bağımsız Denetimlerin Standartlara Uygun Olarak Yürütülmesi,*
- b) Denetim Sürecinde Etik Hükümler, Mesleki Şüphencilik ve Muhakeme Kavramlarına Dikkat Edilmesi,*
- c) Sınırlı Denetim Düzeylerinde Kalite Kontrol Standartları,*

- d) Sınırlı Denetim Sözleşmesinin Hazırlanma ve Kabul Süreci,
- e) Üst Yönetimden Sorumlu Kişilerle Kurulacak İletişim,
- f) Sınırlı Denetimin Yürütülme Süreci,
- g) Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar,
- h) Yazılı Açıklamalar,
- i) Uygulanan Prosedürlere Göre Kanıtların İncelenmesi,
- j) Finansal Tablolara İlişkin Denetçilerin Sonuç Oluşturması,
- k) Denetçi Raporu. (KGK, 2024).

SBDS 2410, işletmenin yıllık finansal tablolarının bağımsız denetimini ve ara dönem finansal tablo denetimlerini yürüten denetçilerin sorumluluklarını düzenler. Bu standart, denetçinin ara dönem finansal bilgilerini, işletmenin yıllık finansal tablolarının bağımsız denetimini gerçekleştirirken nasıl ele alması gerektiğini açıklar. (KGK, 2024).

Bu Sınırlı Bağımsız Denetim Standardının (SBDS) amacı, denetçinin bağımsız denetimini üstlendiği bir işletmenin ara dönem finansal bilgilerinin sınırlı denetimini de yapması durumunda, denetçinin mesleki sorumlulukları ve raporun şekil ve içeriği ile ilgili standartları belirlemek ve bu konularda rehberlik sağlamaktır. ... Bu SBDS'nin amacına uygun olarak, ara dönem finansal bilgiler, geçerli bir finansal raporlama çerçevesine 1 uygun olarak hazırlanan ve sunulan finansal bilgilerdir ve işletmenin bir yıllık hesap döneminden daha kısa süreli bir döneme ait finansal tablolarının tam veya özet bir setinden oluşur. (KGK, 2024).

1.3.2.5. Güvence Denetimi Standartları

Güvence denetimi, finansal tabloların veya diğer bilgilerin doğruluğunu, dürüstlüğü, güvenilirliğini veya belirli bir konu hakkında bilgi verme yeteneğini değerlendiren, bağımsız denetim ve sınırlı denetim gibi belirli denetim türleri dışında kalan diğer bağımsız denetim hizmetlerini kapsayan bir kavramdır. Bu hizmetler genellikle belirli bir konu veya işleme odaklanır ve ilgili taraflara güvenilirlik ve doğruluk açısından ek bir güvence sağlar. Güvence denetimi, geniş bir yelpazede finansal raporlama dışı alanlarda da kullanılabilir, örneğin sürdürülebilirlik raporları veya özel maliyet tahminleri gibi konularda da uygulanabilir. Bu hizmetler, işletmelerin faaliyetlerini ve performanslarını değerlendirmek ve ilgili taraflara güvenilir bilgi sağlamak amacıyla önemli bir araç olarak kabul edilir (Dinç ve Atabay, 2016: 1527-1541).

GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri, finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi dışında kalan güvence denetimlerine odaklanan bir standarttır. Bu standardın amacı, bu tür güvence denetimlerini düzenlemek ve yönlendirmektir. Eğer belirli bir güvence denetimi için özel bir standardın bulunuyorsa, o standardın da uygulanması gerekmektedir. (KGK, 2024).

Bu GDS:

(a) Denetim ekibi üyelerinin ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin (böyle bir kişinin görevlendirilmiş olduğu denetimlerde) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'ın (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ve (Bkz.: A30-A34 paragrafları)

(b) Denetimi yürüten denetçinin, Kalite Yönetim Standardı 11 'i (KYS 1) veya denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ilişkin sorumluluğu açısından en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uygulayan bir denetim şirketinin (denetim şirketi tanımı denetim üstlenen bağımsız denetçiyi de içerir) üyesi olduğu, (Bkz.: A61-A66 paragrafları) ön kabullerine dayanır. (KGK, 2024).

GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi, gelecekteki finansal tahminlerin ve hipotezlerin oluşturulduğu ve incelendiği süreci düzenler. Bu standart, gerçeğe en yakın tahminlere ulaşmak ve raporlamak için izlenmesi gereken yönergeleri sağlar. Ancak bu tür güvence denetim standartları, genel olarak ülkemizde sıkça kullanılmamaktadır. (KGK, 2024).

Bu Güvence Denetimi Standardının (GDS) amacı, en iyi tahmine ve hipoteze dayalı varsayımlara yönelik inceleme prosedürleri de dâhil olmak üzere, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesine ve raporlanmasına ilişkin denetimler için standart belirlemek ve bu konularda rehberlik sağlamaktır. Bu Standart, yönetimin yıllık faaliyet raporundaki değerlendirme ve analizleri gibi genel veya metinsel terimlerle ifade edilmiş ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesinde -bu standartta belirtilen prosedürlerin çoğunun böyle bir inceleme için uygun olabilmesine rağmen- uygulanmaz." (KGK, 2024).

"GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları, bir hizmet kuruluşunun iç kontrol süreçleriyle ilgili olarak bağımsız bir denetim hizmeti sağlaması durumunu düzenler. Bu standart, hizmeti sağlayan kuruluşun iç kontrol raporlarının bağımsız denetçiler tarafından kullanılmasını kapsar. (KGK, 2024).

Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), -finansal raporlamayla ilişkili olduğu için- hizmet alan işletmenin iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan bir hizmeti sağlayan hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında, hizmet alan işletmenin ve onun denetçilerinin kullanımına yönelik bir rapor sunmak amacıyla denetçi tarafından yürütülen güvence denetimlerini düzenler. (KGK, 2024).

GDS 3420 - Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri, bağımsız denetçilerin şirketlerin izahnamelerinde sunulan önemli finansal bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmek ve bu bilgilere dayalı bir rapor hazırlamak üzere üstlendiği güvence denetimi hizmetlerini düzenler. GDS 3420 güvence denetimi standardı kapsamında denetimin kabul süreci, denetimin planlama ve yürütme süreci, yazılı açıklamalar, görüş oluşturma, görüşün şekli, güvence raporunun hazırlanması sürecine ilişkin hususlar düzenlenmiştir. (KGK, 2024).

Bu GDS aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- Mevzuat tarafından böyle bir raporlamanın zorunlu kılınması veya
- Bu raporlamanın genel kabul görmüş bir uygulama olması (KGK, 2024).

1.3.2.6. İlgili Hizmetler Standartları

İlgili Hizmet Standartları, bağımsız denetim standartlarına ek olarak, denetim dışındaki hizmetleri kapsayan standartlardır. Bağımsız denetim standartları genellikle finansal tabloların denetimi ile ilgili iken, ilgili hizmet standartları, finansal denetim dışındaki hizmetler için belirlenmiş olan profesyonel standartlardır. Bu standartlar, örneğin iç kontrol değerlendirmesi, sürdürülebilirlik raporlaması, vergi danışmanlığı gibi çeşitli denetim dışı hizmetlerin yürütülmesi sırasında izlenmesi gereken süreçleri ve yönergeleri belirler. İlgili hizmet standartları, denetim dışı hizmetlerin etik, kalite ve güvenilirlik açısından profesyonel bir şekilde sunulmasını sağlamak için önemli bir rehberlik sağlar (Dinç ve Atabay, 2016: 1527-1541).

IHS 4400, finansal bilgilere ilişkin üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanmasına yönelik bir denetim işini düzenleyen bir hizmet standardıdır. Bu standardın amacı, denetçinin, finansal bilgilerle ilgili olarak üzerinde mutabık kalınan prosedürün uygulanmasını üstlendiği durumlarda, denetçinin mesleki sorumluluklarını, hazırladığı raporun şekil ve içeriğini belirlemektir. Bu prosedürler, bir tam finansal setine veya finansal verilerin ayrı ayrı kalemlerine uygulanabilir. Denetçinin amacı, işletme ve üçüncü tarafla üzerinde mutabık kalınan prosedürün denetçi tarafından uygulanması ve somut sonuçların raporlanmasıdır (KGK, 2024).

Bu İlgili Hizmetler Standardı (İHS),

- a) *Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulanacağı bir işin üstlenilmesi durumunda denetçinin sorumluluklarını ve*
- b) *“Üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işe ilişkin rapor”un şekil ve içeriğini düzenler.” (KGK, 2024).*

“IHS 4410 finansal bilgilerin derleme işini düzenleyen bir hizmet standardıdır. Bu standardın amacı, bağımsız denetçilerin, finansal bilgilerin hazırlanması ve sunulması konusunda yönetim ile iş birliği yaparak yardımcı olmalarını düzenlemektir. İHS 4410 denetim standardı, aşağıdaki konuları içermektedir:

- a) *Finansal Bilgileri Derleme İşinin İHS'ye Uygun Olarak Yürütülmesi,*
- b) *Etik Hükümler,*
- c) *Mesleki Muhakeme,*
- d) *Finansal Bilgileri Derleme İşine İlişkin Kalite Kontrol,*
- e) *Finansal Bilgileri Derleme İşinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi,*
- f) *Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim,*
- g) *Finansal Bilgileri Derleme İşinin Yürütülmesi,*
- h) *Belgelendirme,*
- i) *Rapor hükümleri (KGK, 2024).*

Bağımsız Denetim Standartları (BDS), finansal raporlama sürecinde bağımsız denetçilerin uyması gereken kesin kuralları ve yönergeleri belirler. BDS, Türkiye'deki finansal raporlama standartlarına uyumlu olarak düzenlenir ve uluslararası denetim standartlarıyla uyumludur. Bu standartlar, Türkiye'deki işletmelerin finansal

raporlama süreçlerini güçlendirir, yatırımcıların ve diğer paydaşların güvenini sağlar ve finansal piyasaların adil ve etkin bir şekilde işlemlerini destekler.

1.4. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Günümüzde, bağımsız denetim uygulamaları giderek, geleneksel yaklaşımdan farklı olarak risk merkezli bir yönetime doğru evrilmektedir. Klasik yöntemde, finansal tabloların yasalara ve standartlara uygunluğu denetlenirken, bu yaklaşım genellikle geçmişe odaklanmıştır. Ancak, risk merkezli denetimde işletmenin hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek riskler önceden tanımlanarak analiz edilir ve bu risklerin bertaraf edilmesine odaklanılır (Ersöz, 2019:29).

Risk odaklı denetim, denetçinin denetim öncesinde karşılaşılabileceği riskleri önceden belirleyerek, denetim sürecini riskleri en aza indirecek şekilde planlamasıdır. Bu süreçte, işletmenin işleyişi, faaliyetleri ve sistemin eksiklikleri tespit edilir ve bu eksikliklerin finansal tablolar üzerindeki olası etkileri değerlendirilir. Risk odaklı denetimin sürecinin aşamaları şunlardır (Polat Çeltikçi, 2020: 59):

1. Risk Değerlendirme Aşaması
2. Riske Karşılık Verme Aşaması
3. Raporlama Aşaması

Risk odaklı denetim, geleneksel denetim yaklaşımlarından farklı olarak, işletmelerin gelecekteki performansını etkileyebilecek potansiyel risklere odaklanır. Bu yaklaşım, denetim sürecini daha proaktif hale getirerek işletmelerin güçlü yönlerini korumasına ve zayıf noktalarını geliştirmesine yardımcı olur.

1.4.1. Risk Değerlendirme Aşaması

Risk odaklı denetim sürecinin kilit adımlarından biri olan risk değerlendirme aşaması, işletme risklerinin belirlenmesine ve önceliklendirilmesine katkıda bulunur. Risk değerlendirme süreci şu aşamalardan oluşur (Polat Çeltikçi, 2020: 62):

- Risklerin tanımlanması,
- Risklerin analizi,
- Risklerin önceliklendirilmesi ve

- Riskin değerlendirilmesi.

İlk aşamada, işletmenin muhtemel risklerini tanımlama süreci başlar. Bu aşamada, işletmenin sektörü, operasyonları ve dış etkenler göz önünde bulundurularak çeşitli risk kaynakları tespit edilir. Finansal, operasyonel, piyasa rekabeti ve yasal riskler gibi çeşitli alanlardaki risklerin kökenleri belirlenir. Tanımlama işleminden sonra, risk analizi adımına geçilir. Bu aşamada, tanımlanan risklerin potansiyel etkileri ve sonuçları değerlendirilir. İşletmenin olası zararları ve ilgili tarafların güven kaybı riskleri göz önünde bulundurularak analiz yapılır. Bu analizde, risklerin etkilerinin sürekliliği de göz önünde bulundurulur (Yükçü ve Koçakoğlu, 2022: 3).

Risklerin önceliklendirilmesi aşamasında, belirlenen ve analizi yapılan riskler, önem düzeylerine göre sıralanır. İşletme için en yüksek risk seviyesine sahip olanlar belirlenir ve kaynakların verimli kullanımı için önceliklendirilir. Ardından, her bir risk detaylı bir şekilde değerlendirilir. Mevcut kontrollerin etkinliği ve uygunluğu incelenir ve risklerin yönetimi için gerekli iyileştirmeler belirlenir. Risklerin izlenmesi için bir sistem kurulur. Bu aşama, işletmelerin risklerini anlamalarına ve risk odaklı hedefler belirlemelerine yardımcı olur (Yükçü ve Koçakoğlu, 2022: 3).

Risk odaklı denetim sürecindeki risk değerlendirme aşaması, işletmelerin potansiyel riskleri tanımlayarak analiz etmelerini ve önceliklendirmelerini sağlar. Bu aşama, işletmelerin risklerini anlamalarına ve etkin bir şekilde yönetmelerine yardımcı olur, böylece sürdürülebilir bir işletme performansı sağlanır.

1.4.2. Riske Karşılık Verme Aşaması

Risk odaklı denetim yaklaşımının ikinci aşaması, riske yanıt verme aşamasıdır. Bu aşamada, kanıtların toplandığı ve denetim prosedürlerinin, zamanlamasının ve denetim ekibinin belirlendiği aşamadır. Denetçi, risk değerlendirme aşamasından sonra iç kontrol sistemlerine kontrol testleri uygular. Burada önemli olan, iç kontrolün etkinliği değil, kontrol sisteminin denetlenmesidir. Denetçi, belirlediği risklere ilişkin doğrulayıcı kanıtlar elde etmek için gerekli süreçleri uygular (Yükçü ve Koçakoğlu, 2022: 4-5).

Bu aşamada, denetçiler, karşılaşılan risklere yönelik çeşitli yaklaşımlar ve stratejiler geliştirirler. Bu stratejiler, risklerin minimize edilmesi, kontrol altına

alınması veya kabul edilebilir düzeylere indirgenmesini sağlamak için gereken eylemleri içerir. Bu stratejilerin belirlenmesinin ardından, uygulanacak adımlar planlanır ve hayata geçirilir. Önemli olan, bu süreçlerin titizlikle izlenerek etkinliğinin sağlanması ve gerektiğinde revize edilmesidir. Bu şekilde, risklerin etkisi en aza indirilir ve denetim sürecinin başarısı sağlanır (Tez, 2021: 115-117).

Risk odaklı denetim sürecinin risklere yanıt verme aşaması, belirlenen risklere karşı stratejiler geliştirerek işletmelerin risk yönetimine yönelik önlemler almasını sağlar. Denetçiler, iç kontrol sistemlerine yönelik testler uygulayarak risklerin azaltılması veya kabul edilebilir seviyelere indirgenmesi için gerekli adımları belirler ve uygularlar.

1.4.3. Raporlama Aşaması

Raporlama aşaması, denetim sürecinin kritik bir evresidir. Bu aşamada denetimin sonuçları ve elde edilen bulguların etkin bir şekilde iletilmesi sağlanır. Bu aşamada, öncelikle denetim sürecinin detaylı bir değerlendirmesi yapılır ve bu değerlendirmenin sonucunda bir rapor hazırlanır. Hazırlanan rapor, işletmenin üst düzey yöneticileri ve ilgili paydaşlarla paylaşılır. Rapor, denetim sürecinin bulgularını, işletmenin finansal durumunu, operasyonel performansını ve uygunluk durumunu içerecek şekilde detaylandırılır. Ayrıca, raporda varsa önerilen düzeltici önlemler de yer alır (Tez, 2021: 117-118).

Raporlama aşaması, bir denetim sürecinin kritik bir dönüm noktasıdır ve denetimin sonuçlarının doğru ve etkili bir şekilde paylaşılmasını sağlar. Bu aşamada, yapılan detaylı değerlendirmenin ardından bir rapor hazırlanır ve işletmenin üst düzey yöneticileri ile paydaşlarıyla paylaşılır. Bu rapor, işletmenin finansal durumu, operasyonel performansı ve uygunluk durumu gibi önemli konuları detaylı bir şekilde ele alırken, varsa önerilen düzeltici önlemleri de içerebilir. Raporlama süreci, denetimin sonuçlarının anlaşılmasını ve işletmenin karar alma süreçlerine etkin bir şekilde katkı sağlamasını amaçlar (Tez, 2021: 117-118).

1.5. FAİZSİZ FİNANS MUHASEBE STANDARTLARI (FFMS)

Bankacılık ve finans sektörleri faaliyetlerini küresel olarak faiz temelli doğrultusunda planlarlar ve yürütürler. Ancak, faiz geliri ve giderlerini benimsedikleri inançları tarafından uygun görülmeyen ve yasaklanan birikim sahipleri, yatırımcıları ve ticari işletmeleri finansal işlem ile ürünlerine katılımını sağlamak amacıyla küresel olarak çalışmalar yürütülmektedir. Yürütülen çalışmaların ortak amacı, İslam dini tarafından yasaklanan faiz olgusu yerine yatırım yapacakları işletmelerin belirli bir zaman diliminde elde edecekleri karlara veya zararlara katılınmasını esas alan finansal yöntemleri geliştirilmesidir. Faiz yerine kar veya zarara katılımı baz alan yeni finansal yöntemin uygulanmasının artmasıyla finans sistemi içerisinde fonda toplayan, fonun kullanılmasını sağlayan faizsiz finans kuruluşları oluşmuştur. İslami banka, özel finans kuruluşları ya da katılım banka olarak da isimlendirilen faizsiz finans kuruluşlarının temel faaliyet amacı tasarruf sahiplerini kar veya zarara katılınması yöntemini faaliyetlerinin merkezine konumlandırmasıdır (Gökçen, 2021: 563).

Küresel bankacılık ve finans sektörlerinde yeni oluşan faizsiz finans kuruluşlarının mali işlemleri sonucunda oluşturulacak finansal tabloların tüm dünyada belirli standartlara bağlanmasını ihtiyacının giderilmesi amacıyla faizsiz finans muhasebe standartları oluşturmuştur. Dünya çapında yaşanan gelişmeler doğrultusunda Türkiye’de de 2011 yılında faaliyete geçen Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından 2019 yılının Cumhurbaşkanlığı Yıllık Programı çerçevesinde yer alan 221 sayılı tedbir uyarınca faizsiz finans alanında yürürlükte olan uluslararası standartların mevzuata uyarlanması için 21.05.2019 tarihli 3070 sayılı 1 adet kavramsal çerçeve ve 7 adet faizsiz finans muhasebe standardı yayımlanmıştır. KGK tarafından yayımlanan faizsiz finans muhasebe standartları 01.01.2020 tarihi ve sonrasında başlayacak raporlama döneminde uygulamaya geçilecektir. Uygulama tarihinin ilanın ardından faizsiz finans kuruluşlarının ilgili standartlara uygun olarak finansal tablolarını hazırlanması beklenmektedir (KGK; Özdemir, Demirdöğen ve Oushar, 2019: 1167).

FFRS, TMS tarafından öngörülen temel finansal raporlara ek olarak FFRS tarafından faizsiz finans kuruluşlarına “Zekât ve Sadaka Fonunun Kaynaklarını ve Kullanımları Tablosu” ile “Karz Fonunun Kaynakları ile Kullanımları Tablosu” isimli

iki adet yeni finansal tablo hazırlama yükümlülüğü getirmiştir. Zekât ve Sadaka Fonunun Kaynaklar ve Kullanımları Tablosu, faizsiz finans kuruluşlarına kurumlar vergisi yerine bu vergiye denk olan ve miladi takvime uygun gelirlerinin %2,5775'i oranında zekât ödemesini yükümlülüğü tanımlanmıştır. Ancak, söz konusu düzenleme Türk Vergi Mevzuatına uygun değildir ve bu alanda gelecek dönemde değişiklikler yapılması gerekmektedir. Buna ek olarak FFMSyi uygulayan faizsiz finans kuruluşların finansal tablolarının içerikleri gerek dipnot açıklamaların gerekse sunum ile ölçüm detayları İslami usullere göre düzenlendiğinden mevduat bankalarından oldukça farklı görünümündedir. Örneğin, faizsiz finans kuruluşlarının finansal durum tablolarında varlıklar ile yükümlülükleri bölümleri kısa ve uzun vadeli olarak ayrılmamaktadır (Kartal ve Ay, 2019: 98-99).

Bu bölümde genel olarak bağımsız denetim kavramı hakkında teorik açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, bağımsız denetimde önemli bir yere sahip olan kilit denetim konuları açıklanacaktır.

İKİNCİ BÖLÜM

KİLİT DENETİM

2.1. KİLİT DENETİM KONULARI

Bu bölümde, kilit denetim konuları kavramının tanımı, tarihçesi, temel özellikleri ve kilit denetim konularının nasıl belirlendiği gibi konular ele alınacaktır. Ayrıca, kilit denetim konularının denetim raporlarında nasıl bildirilmesi gerektiği, bu konuda ilgili standartlarda yapılan değişiklikler ve kilit denetim konularının denetçilere yüklediği sorumluluklar ayrıntılı bir şekilde incelenecektir.

2.1.1.Kilit Denetim Konuları Kavramı

Kilit denetim konuları, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim sürecinde özellikle önemli olan konuları belirleyip üst yönetime bildirdikleri hususlardır. Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki değerlendirmesine göre, cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde en kritik öneme sahip hususlar olarak tanımlanmaktadır. Bu konuların raporlanması, denetçinin sorumluluklarını değiştirmemekte; aksine, denetçinin bakış açısından en önemli gördüğü noktaların öne çıkarılmasını hedeflemektedir (Gönen ve Yıldırım, 2019b: 153).

Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına (“hedef kullanıcılar”) ilâve bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olabilir (KGK, 2024).

Bağımsız Denetim Standardı 701 (BDS 701), bağımsız denetçilere kilit denetim konularını belirlerken aşağıdaki konulara dikkat etmelerini önerir (KGK, 2024):

- a. Bağımsız denetim sürecinde yüksek risk taşıyan veya önemli hatalar içerebilecek alanlar,
- b. Dönem içinde meydana gelen olayların denetime olan etkileri,
- c. Denetim sürecinde tespit edilen, belirsizlikler içeren ve önemli konular.

Bağımsız denetçiler, bu hususlara dikkat ederek bağımsız denetim sürecinde kilit denetim konularını belirlerler. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında ayrıca belirtilmesinin temel amacı, bağımsız denetimin kalitesini artırmak ve finansal tablo okuyucularının finansal tabloları daha iyi anlamalarına yardımcı olmaktır (Can, 2017: 54; Akdoğan ve Bülbül, 2019: 1-24).

2.1.2. Kilit Denetim Konularının Tarihçesi

Son yıllarda bağımsız denetim sürecinin kalitesinin artırılması ve finansal tablo okuyucularının ihtiyaç duyduğu bilgilerin daha iyi karşılanması amacıyla bazı yeniliklere ihtiyaç duyulmuştur. Bu yeniliklerin başında, bağımsız denetçilerin dikkatini çeken ana konuları belirlemeye yardımcı olan BDS 701 Kilit Denetim Konuları Standardı gelmektedir. Uluslararası Denetim ve Denetçi Standartları Kurulu (IAASB), 2010 yılında ilk kez "kilit denetim konuları (key audit issues)" başlığını kullanarak denetim raporlarına daha fazla açıklama eklemeyi ve denetim sürecini daha şeffaf hale getirmeyi hedeflemiştir (Atay ve Polat Çeltikçi, 2021). Bu çabaların bir sonucu olarak, Şubat 2013'te ISA 701 adı altında ayrı bir denetim standardı olarak tanımlanmıştır. Bu standardın taslağı Haziran 2013'te onaylanmış ve diğer denetim standartlarına uyum sağlamak için çalışmalar tamamlandıktan sonra Ocak 2015'te yayınlanmıştır. Türkiye'de BDS 701 standardı ise 09.03.2017 tarihinde Resmî Gazete'de yayınlanıp yürürlüğe girmiştir (Sarisooy, 2018: 68).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde bu BDS denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde uygulanır. Bu BDS ayrıca, mevzuata göre denetçinin, kilit denetim konularını raporunda bildirmesinin zorunlu olması durumunda da uygulanır. Bununla birlikte, mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadığı sürece, BDS 705 denetçinin finansal tablolara görüş vermekten kaçınması durumunda kilit denetim konularının bildirilmesini yasaklar. (KGK, 2024).

BDS 701 standardı, Türk Ticaret Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi şirketler için 01.01.2018 tarihinden sonraki dönemlerde yürürlüğe girmiştir. Uluslararası Denetim Standartları kapsamındaki ülkelerde ise bu standardın uygulama tarihi 15.12.2016'dır (Can, 2017: 103).

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere BDS 701 Kilit Denetim Konuları Standardı, bağımsız denetim sürecinde şeffaflığı ve odaklanmayı sağlamak için önemli bir adımdır. Bu standart, denetçilerin kilit denetim konularını belirleyerek

raporlamalarını gerektirerek Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'na dayanarak yürürlüğe girmiştir. Bu bağlamda denetim sürecindeki şeffaflık artmakta ve finansal tabloların doğruluğuyla ilgili daha fazla bilgi sunulmaktadır.

2.1.3. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Bağımsız denetçiler, üst yönetime bildirecekleri kilit denetim konularını belirlerken önemli risk taşıyan alanlara, muhasebe tahminlerine ve dönem içindeki önemli olaylara odaklanır. Bu süreç, denetim sürecinin etkinliğini artırır ve şeffaflığı sağlar. Denetçiler, objektif ve detaylı bir değerlendirme yaparak kilit denetim konularını belirler, böylece denetim sürecinin güvenilirliği ve etkinliği artar (Demirel Arıcı, 2021: 41).

Kilit denetim konuları, üst yönetimle iletişime geçildikten sonra belirlenir. Denetçi, üst yönetime bildirilen konular arasından hangi alanların kilit denetim konuları olduğuna karar verirken, denetim sürecinde dikkate aldığı başlıca unsurlar şunlardır (Bedard vd., 2014: 6):

- Önemli riskleri içeren veya denetçinin profesyonel muhakeme gerektiren alanlar,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanması sırasında karşılaşılan ciddi zorluklar,
- İç kontrol sisteminde önemli bir eksikliğin tespit edilmesi ve bunun sonucu olarak, denetçinin yaklaşımında önemli değişiklikler yapılması gereken durumlar.

Şekil 3: Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi



Kaynak: Gül, 2017: 18.

Şekil 3'te belirtildiği üzere, denetçi, kilit denetim konularını belirlemek için üst yönetimle sürekli iletişimde olmalıdır. Çünkü kilit denetim konuları, daha önce denetim sürecinde yapılan görüşmelerle sınırlı olmayan, denetim sürecindeki hassas alanlar hakkında finansal bilgi kullanıcılarını bilgilendiren kritik konulardır. Bunun yanı sıra, denetçi, bir konunun kilit denetim konusu olup olmadığına karar verirken bazen tereddüt yaşayabilir. Eğer denetçi, bir kilit denetim konusunu açıklamamanın olası sonuçlarına karşı daha az duyarlı hissediyorsa, bu konuyu raporlamamayı tercih edebilir (Sierra-Garcia vd., 2019: 228). Diğer yandan, denetçi, açıklamamanın mesleki sorumluluk ve hesap verebilirlik açısından daha ciddi sonuçlar doğuracağına inanıyorsa, daha dikkatli bir yaklaşım sergileyerek yüksek kaliteli bir denetim yapmayı tercih eder. Bu tür durumlarda, denetçi daha titiz bir şekilde denetim kanıtı toplar ve elde ettiği kanıtların güvenilirliğine daha fazla önem verir. Bu süreçler, denetçinin hem denetim sürecinin kalitesini artırmasını hem de profesyonel sorumluluklarını yerine getirmesini sağlar (Sahyda, 2019: 39).

Görüldüğü üzere, bağımsız denetçilerin kilit denetim konularını belirlerken odaklandıkları önemli risk alanları, muhasebe tahminleri ve dönem içindeki önemli olaylar, denetim sürecinin etkinliğini ve güvenilirliğini artırır. Bu kapsamlı değerlendirme, finansal raporlamanın doğruluğunu ve bütünlüğünü sağlamaya yönelik

kritik bir adımdır. Kilit denetim konularının titizlikle belirlenmesi, finansal tablo kullanıcılarına güvenilir ve şeffaf bilgi sunarak finansal raporlama kalitesini yükseltir. Bu süreç, paydaşların finansal tablolara olan güvenini pekiştirir ve işletmelerin hesap verebilirliğini artırır.

2.1.4. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesinde Önemlilik Seviyesi Kavramı

Bağımsız denetçiler, denetim sürecinde önemlilik seviyelerini belirlerken BDS 320 Bağımsız Denetim Planlaması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardı'na göre hesaplama yaparlar. Bu hesaplama aşağıdaki faktörlere dayanır:

Denetçi aşağıdaki tutarlar ile bu tutarların belirlenmesinde dikkate alınan etkenleri çalışma kâğıtlarına dâhil eder:

- a) Bir bütün olarak finansal tablolar için belirlenen önemlilik (Bkz.: 10 uncu paragraf),*
- (b) Uygun hâllerde belirli işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar için belirlendiği önemlilik düzeyi veya düzeyleri (Bkz.: 10 uncu paragraf),*
- (c) Performans önemliliği (Bkz.: 11 inci paragraf) ve*
- (ç) Denetim yürütülürken (a)-(c) bentlerine ilişkin olarak yapılan tüm değişiklikler (Bkz.: 12-13 üncü paragraflar).(KGK, 2024).*

Bağımsız denetçiler, bu önemlilik seviyelerine ve finansal tablolardaki yanlışlık düzeylerine göre denetim raporlarında görüşlerini belirlerler. BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verme Standardına göre, denetçiler, yanlışlıkların yaygın olmadığı ve finansal tabloları önemli ölçüde etkilemediği durumlarda sınırlı olumlu görüş verirler. Yanlışlıkların yaygın olduğu ve finansal tabloları önemli ölçüde etkilediği durumlarda ise olumsuz görüş verirler (Demirel Arıcı, 2021:42).

Kilit denetim konularının belirlenmesinde, önemlilik seviyesi ile yanlışlık riskleri arasında önemli bir ilişki bulunmaktadır. Eğer denetçi, yanlışlık veya yanlışlıkların toplamı, önemlilik seviyesini aşmıyorsa, ancak denetçi tarafından önemli görülen konular belirlenirse, bu konular kilit denetim konuları olarak kabul edilir. Bu konular üst yönetime bildirilir ve denetim raporunun görüş bölümünde yer alır. Ancak denetçiler, kilit denetim konularını belirtirken önemlilik seviyesinin altında kalan konuları veya denetim sırasında çözilemeyen konuları veya raporlarında görüş önerileri sunamayacakları konuları belirtmekten kaçınmalıdır (Doğan, 2018: 67).

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Bağımsız Denetim Standardına göre, denetçiler işletmenin sürekliliğini etkileyebilecek olayları ve şartları değerlendirmek için yeterli ve uygun denetim kanıtlarını toplamalıdır. Denetçi, toplanan denetim kanıtlarını inceleyerek işletmenin sürekliliği hakkında bir görüş oluşturur. Eğer inceleme sonucunda önemli bir belirsizlik tespit ederse, bu "İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik" bölümünde bildirilir ve görüşün dayanağı olarak kullanılır. Ancak tespit edilen belirsizlikler önemli düzeyde değilse, doğrudan kilit denetim konuları bölümünde bildirilir (Can, 2017: 95).

Bağımsız denetçiler, denetim sürecinde önemlilik seviyelerini BDS 320'ye göre hesaplar ve bu seviyelere dayanarak denetim raporlarında görüşlerini belirlerler. BDS 705'e göre, yanlışlıkların etkisi göz önünde bulundurularak sınırlı olumlu veya olumsuz görüş verirler. Kilit denetim konuları belirlenirken, önemlilik seviyeleri ile yanlışlık riskleri arasında önemli bir ilişki vardır. BDS 570'e göre, işletmenin sürekliliğini etkileyebilecek unsurların denetimi önemlidir ve belirsizlikler kilit denetim konuları bölümünde bildirilir. Bu standartlar, denetim sürecinin kalitesini artırırken şeffaflığı da sağlar.

2.1.5. Kilit Denetim Konularının Raporda Bildirilmesi

Denetçiler, denetim sırasında tespit ettikleri hataları önemlilik seviyesine göre değerlendirir ve bu değerlendirmeyi mesleki muhakeme, muhasebe standartları ve etik standartlar doğrultusunda yaparlar. Bu süreçte, işletmeye özgü kilit denetim konularını belirleyerek denetim raporlarında bildirirler. Denetçilerin bilgi düzeyi, eğitim seviyesi ve mesleki deneyimi arttıkça, kilit denetim konularını tespit etme ve raporlama konusundaki yetkinlikleri de artar (Gökgöz, 2018: 128).

Bağımsız denetçiler, denetim sürecinde belirledikleri önemli konuları saptar ve bunları denetim raporlarında ayrı bir başlık altında açıkça belirtirler. Bu uygulama, işletmeye özgü kilit denetim konularının finansal tabloyu inceleyen kişilere daha anlaşılır bir şekilde iletilmesini ve bu konuların öne çıkarılmasını sağlar (Gökgöz, 2018: 128).

BDS 701 Standardında, KGK'nın yayınladığı açıklamaların örneklerinde kilit denetim konularının aşağıdaki giriş cümlesiyle bildirilmesi önerilmektedir (KGK, 2024):

Kilit Denetim Konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Bu konular, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulurken ele alınmıştır ve tarafımızca bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmemektedir.

Bağımsız denetim raporlarında, Kilit Denetim Konuları kavramının anlaşılması ve uygulanmasını desteklemek amacıyla ilgili bir cümlelerin yer alması gerekmektedir. Bu cümle belirtildikten sonra, belirtilen kilit denetim konularının yalnızca cari döneme ait finansal tablolarla sınırlı olduğu ve hangi dönemi kapsadığı açıkça belirtilmelidir (Kocamış ve Yıldırım, 2019: 640).

Kilit denetim konularının bildirilmesinde temel olarak üç ana unsur bulunmaktadır (Kurt, 2019: 138-139):

- Denetim çalışmalarında önemli konuların belirlenerek kilit denetim konuları olarak tanımlanması.
- Kilit denetim konularının denetim sırasında nasıl ele alındığının açıklanması.
- Finansal tablolardaki açıklamalara nasıl atıfta bulunulduğunun belirtilmesi. Ayrıca, açıklama kısımlarında şunlar da yer almalıdır:
- Kilit denetim konularının belirlenmesine ilişkin yaklaşımın özellikleri.
- Uygulanan denetim prosedürleri hakkında kısa açıklamalar.
- Denetim prosedürlerinin sonuçlarına ve denetim sırasında yapılan önemli gözlemlere dair bilgiler.

Kilit denetim konularının raporda bildirilirken, işletmeye özgü bilgilere odaklanılmalı ve standartlaştırılmış kullanımlardan kaçınılmalıdır. Bu bilgiler, denetçinin yaptığı denetim çalışmaları ve finansal tablolardaki bilgilerle uyumlu bir şekilde raporlanmalıdır. Teknik terimlerden kaçınılarak, işletmeye özgü ve finansal tabloyu okuyan kişilerin anlayabileceği bir dil kullanılmalıdır. Kilit denetim konularının raporda belirtilmesi, üst yönetimle denetçiler arasındaki ilişkiyi güçlendirmeye yardımcı olur (Kurt, 2019: 138-139).

Denetçiler, kilit denetim konularının sebeplerini ve açıklamalarını belirtirken uygun ve anlaşılabilir bir dil kullanmalıdır. Ayrıca, kilit denetim konularını denetim çalışma kâğıtlarıyla ilişkilendirmelidir (Kurt, 2019: 140).

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, bağımsız denetçiler, denetim sürecinde önemlilik seviyesi, mesleki muhakeme ve etik standartlar gibi faktörleri göz önünde bulundurarak işletmeye özgü kilit denetim konularını belirlerler ve bunları denetim raporlarında açıkça belirtirler. BDS 701'e göre, kilit denetim konuları, finansal tabloların denetimi sırasında en çok önem arz eden konuları içerir ve bu konuların nasıl ele alındığı ve hangi dönemi kapsadığı net bir şekilde açıklanır. Bu yaklaşım, denetçilerin mesleki muhakemelerini ve denetim çalışmalarını güçlendirirken, üst yönetimle olan iletişimi de artırır.

2.1.6. Münferit Kilit Denetim Konularının Açıklanması

Denetçi raporunda her bir kilit denetim konusu için açıklamalar ve atıflar yer almaktadır. Kilit denetim konularının belirlenmesinin sebepleri ve denetim sürecinde nasıl ele alındığına ilişkin açıklamalar, her bir kilit denetim konusu için ayrı ayrı verilen açıklamaların bir parçasını oluşturur. Bu münferit kilit denetim konusu açıklamaları, denetim sürecine özgü terimler kullanmaz. Bunun yerine, işletme hakkında tam bilgiye sahip olmayan tüm finansal tablo okuyucularının anlayabileceği açıklamalar sunar (Ertan ve Kızık, 2019: 263-270; Tez ve Gücenme Gençöglü, 2022: 85-90).

Münferit kilit denetim konularının açıklanması, denetim raporunun şeffaflığını artırmayı ve finansal tablo kullanıcılarının bu raporları daha iyi anlamasını sağlamayı amaçlamaktadır. Bu süreçte, her bir kilit denetim konusu, denetçinin dikkate aldığı özel unsurlar, kullanılan denetim prosedürleri ve bu prosedürlerin denetim üzerindeki etkileriyle birlikte detaylı bir şekilde ele alınır. Böylece, finansal tablo kullanıcıları, denetim sürecinde hangi konuların öncelikli olarak değerlendirildiğini ve bu değerlendirmelerin denetim bulgularına nasıl yansıdığını daha net bir şekilde görebilir. Bu uygulama, denetim sürecine yönelik kullanıcı güvenini artırırken, denetçinin mesleki muhakeme ve sorumluluğunu daha belirgin bir şekilde ortaya koymaktadır (Gönen, 2023: 35).

İşsel bilgi, işletme tarafından kamuya açıklanmayan ve finansal tablolarda yer almayan her türlü bilgiyi ifade eder. İşsel bilgilerin korunması işletme yönetiminin sorumluluğundadır. Bağımsız denetçiler, kilit denetim konularını raporlarken, işletmenin işsel bilgilerini finansal tablo okuyucularıyla paylaşmaktan kaçınmalıdır (Ertan ve Kızık, 2019: 263-270; Tez ve Gücenme Gençöğlu, 2022: 85-90).

Münferit kilit denetim konularının açıklanmasında, denetim sırasında elde edilen çalışma kâğıtları büyük önem taşır. İşletmelerle kurulan yazılı ve sözlü iletişim, belgelendirmeler, kilit denetim konusu açıklamalarının temelini oluşturur (Ertan ve Kızık, 2019:263-270; Tez ve Gücenme Gençöğlu, 2022: 85-90).

Görüleceği üzere kilit denetim konularının belirlenmesi ve açıklanması, denetçilerin raporlama aşamasında dikkat etmesi gereken önemli bir adımdır. Her bir kilit denetim konusu için ayrı ayrı verilen açıklamalar, denetim sürecine özgü terimler kullanmadan işletmenin finansal tablolarını okuyan herkesin anlayabileceği şekilde düzenlenmelidir. İşsel bilgilerin korunması da büyük önem taşır; bu nedenle, bağımsız denetçiler, kilit denetim konularını raporlarken işletmenin işsel bilgilerini paylaşmaktan kaçınmalıdır. İşletmelerle yapılan iletişim ve belgelendirmeler, kilit denetim konusu açıklamalarının temelini oluşturur.

2.1.7. Kilit Denetim Konularının Raporda Bildirilmesinin Amaçları

Bağımsız denetçinin temel amacı, finansal tabloları bütün olarak inceleyerek hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların olup olmadığını tespit ederek, finansal tabloları standartlara uygun bir şekilde sunmaktır. Bu şekilde finansal tabloların güvenilirliğini artırmak hedeflenir (Karacan ve Uygun, 2016: 634).

Finansal tablo denetiminin amacı ise, finansal tablo okuyucularının finansal tablolara olan güven seviyesini yükseltmek ve finansal tabloların uygun bir şekilde raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirlemektir. Özellikle dünya genelinde yaşanan muhasebe skandalları, finansal tablo okuyucularının finansal tablolara olan güvenini azaltmış ve daha şeffaf ve işletmeye özgü bir raporlama talebini ortaya çıkarmıştır (Ercan ve Aba Şenbayram, 2019:175).

Kilit denetim konularının açıklanma gerekliliği, denetçinin, yönetimin belirli bir alanı, özellikle yüksek risk taşıyan bir konuyu vurgulamamasını tercih ettiği

durumlarla ilişkilidir. Bu gereklilik, denetçinin hesap verebilirlik sorumluluğunu, şeffaflık ilkesine bağlılık düzeyini ve doğru bir değerlendirme yaparak sonuçları sunma sorumluluğunu da artırmaktadır. Denetçi, üst yönetimle iletişime geçtiği süreçte, denetimle ilgili önemli ve hassas konuları belirleyerek, bu konularda daha şeffaf bir yaklaşım sergilenmesini talep etmektedir. Bu sayede, yönetimle kurulan etkili iletişim, raporlama sürecinde daha açık ve güvenilir bir ortam yaratmaktadır (Kitiwong ve Sarapaivanich, 2020: 1096).

Kilit denetim konularının raporlanması, denetim süreci sonrasında finansal tablo kullanıcılarına daha kapsamlı ve bilgilendirici veriler sunmayı amaçlamaktadır. Ayrıca, bu açıklamalar, "gerçek etkiler" yaratabilir (Asbahr ve Ruhnke, 2019: 1-2). Gerçek etkiler, açıklama yükümlülüğünün bir sonucu olarak, kaynak tahsisi, yatırım kararları ve tüketici davranışları gibi reel ekonomik süreçlerde değişikliklere yol açabilmektedir. Denetçi, finansal tablo hazırlığı aşamasında yönetimin etkisinin olduğu ve bu etkinin belirli alanlarda önemli bir rol oynayacağına dair bulgulara ulaştığında, bu etkiyi anlamak için özel bir dikkat gösterir. Bu durum, yönetimle kullanıcılar arasındaki iletişimi güçlendirir ve şeffaflık sağlanmasına yardımcı olur (Kavut ve Güngör, 2018: 60).

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, kilit denetim konularının denetim raporlarında açıkça belirtilmesi, finansal bilgi kullanıcılarına daha anlaşılır, doğru ve ihtiyaçlarına uygun bilgiler sunmayı amaçlamaktadır. Bu yaklaşım, finansal tabloların doğruluğunu sağlamak ve paydaşların daha bilinçli kararlar alabilmelerine olanak tanımak açısından büyük önem taşımaktadır. Ayrıca, denetim sürecinin güvenilirliğini artırarak, paydaşların doğru bilgilere dayalı kararlar almasına yardımcı olmaktadır. Bağımsız denetçilerin temel amacı, finansal tabloları hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklardan arındırarak, standartlara uygun bir şekilde sunarak finansal tabloların güvenilirliğini artırmaktır. Bu, finansal tablo okuyucularının güven seviyesini yükseltmeyi ve daha şeffaf bir raporlama talebini karşılamayı amaçlayan finansal tablo denetiminin genel amacı ile paralellik gösterir. Kilit denetim konularının raporda belirtilmesi, denetim sürecinin şeffaflığını artırır ve iletişim değerini yükseltirken, işletmeye özgü ve detaylı bilgi taleplerini karşılayarak bağımsız denetimin kalitesini ve güvenilirliğini artırır.

2.1.8. Kilit Denetim Konularının Raporda Bildirilmesinin Sağladığı Faydalar

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun denetçi raporlarına yönelik yaptığı değişiklikler, bağımsız denetim sürecini daha şeffaf hale getirerek, kilit denetim konularının belirtilmesini ve ayrı bir şekilde raporlanmasını sağlamıştır. Bu uygulama, denetim sürecinin iletişimsel değerini artırmış ve denetçiler ile işletme yönetimi arasındaki etkileşimi güçlendirmiştir. Aynı zamanda, finansal tablo okuyucuları için daha şeffaf bir bilgi sağlamış ve denetçilere mesleki şüpheciliklerini daha etkin bir şekilde kullanma fırsatı vermiştir. Özellikle, işletmeye özgü kritik konuların ayrı bir başlık altında toplanması, finansal tabloların anlaşılmasını kolaylaştırırken, denetim kalitesini artırarak finansal tablolara olan güveni artırmıştır. Bu değişiklikler, denetim raporlarının güvenilirliğini artırarak şeffaflığı artırmış ve finansal piyasalarda daha sağlam bir temel oluşturmuştur (Karapınar ve Dölen, 2020: 763-780).

Denetim raporlama standartlarındaki yapılan revizyonlarla birlikte, kilit denetim konularının raporlara eklenmesi, denetim sürecinin kalitesini artırmaktadır. Bu iyileşme, denetim ücretlerinin artmasına neden olabilmektedir. Söz konusu bu yüksek ücretler, yeni denetim standartlarının uygulanmasını maliyetli hale getirebilir (Li vd., 2019: 112).

Kilit denetim konularının bildirilmesinin bir diğer önemli etkisi ise denetim raporunun iletişim değerini artırmasıdır. Bu konular, daha önce raporlarda yer almayan ve denetim yapılan kuruluş hakkında önemli bilgiler sunduğundan, rapor kullanıcılarının bilgi edinme açığını kapatmaya yardımcı olabilir. Ancak, bu tür bir raporlama aynı zamanda denetçi ile müşteri arasındaki ilişkiyi de etkileyebilir. Kilit denetim konularının raporlanması, müşterinin bir sonraki denetim için mevcut denetçiyle tekrar çalışıp çalışmayacağına dair ipuçları verebilir (Yoga ve Dinarjito, 2021:8-10).

Kilit denetim konularının raporlanmasında dikkate alınması gereken bazı faktörler de vardır. Bu faktörler, sıklıkla raporlanan alanlar arasında işletmenin sürdürülebilirliğiyle ilgili denetim prosedürlerine dair bilgiler, denetçi tarafından finansal tablolarda tespit edilen hataların açıklanması, sözleşme ihlalleri, iç kontrol

sistemleri ve muhasebe politikaları gibi kuruma özgü bilgiler yer almaktadır. Ayrıca, kuruluşun iş riskleri, denetim riskleri ve yapılan satın almalarla ilgili veriler de önemli unsurlar arasında sayılmaktadır (Yoga ve Dinarjito, 2021:8-10).

Kilit denetim konularının bildirilmesinin, kazanç yönetimi ve yönetimin raporlama davranışları üzerinde etkisi olabileceği de düşünülmektedir. Özellikle, yönetim kurulu ve denetim komitesinin iş birliği yaparak, kilit denetim konularının açıklanması sürecini yönlendirmesi, denetim kalitesini etkileyebilir. Denetim komitesinin bağımsız denetçilere yeterli kaynak ve ücret sağlamaması durumunda, algılanan denetim kalitesinin düşmesi söz konusu olabilir. Bu nedenle, kilit denetim konularının raporlanması, yalnızca denetim sürecinin şeffaflığını artırmakla kalmaz, aynı zamanda denetim sürecinin etkinliğini ve güvenilirliğini de pekiştirmektedir (Velte ve Issa, 2019: 325-326).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun denetçi raporlarına getirdiği değişiklikler, kilit denetim konularının ayrı bir şekilde raporlanmasını sağlayarak denetim sürecini şeffaflaştırmış ve iletişimi güçlendirmiştir. Bu uygulama, denetçilere daha fazla mesleki şüphecilik kullanma imkânı sunarken, işletmelere özgü kritik konuların daha etkin bir şekilde vurgulanmasını sağlamıştır. Sonuç olarak, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun bu adımları, bağımsız denetim raporlarının kalitesini artırarak finansal piyasalarda güveni pekiştirmiştir.

2.1.9. Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesinin Bağımsız Denetçilere Getirdiği Sorumluluklar

Denetçinin, denetim sürecinde en kritik konuları belirleyip bunları kilit denetim konuları olarak tanımlaması ve bu konuları raporlaması gerekmektedir. Kilit denetim konularının tespit edilmesinin ardından, ilgili taraflarla iletişime geçilerek bu konuların doğası ve önemi hakkında bilgilendirme yapılmalıdır. Bu konuların belirlenmesinde BDS 701 standardındaki kriterlerin titizlikle uygulanması gerekmektedir. Ayrıca, kilit denetim konularının belirlenmesini takiben, bu konuların nedenleri ve etkileri hakkında açıklamalar yapılmalıdır. Denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi sürecinde, genel ve teknik terimlerden kaçınılarak anlaşılır bir dil kullanılmalı ve işletmeye ait gizli bilgilerden kaçınılmalıdır. Son

olarak, kilit denetim konularının, denetçinin çalışma kâğıtlarıyla desteklenmesi ve denetim sürecindeki belgelerle uyumlu olması önemlidir (Karapınar ve Dölen, 2020: 763-780).

Kilit denetim konularının belirlenmesi ve raporlanması, bağımsız denetim sürecinin şeffaflığını artırırken, finansal tabloların okuyucularına daha ayrıntılı bir bakış açısı sunar. BDS 701 standardı, denetçilere önemli bir rehberlik sağlayarak denetim raporlarının içeriğini zenginleştirir ve denetim sürecindeki kritik konuların daha iyi anlaşılmasını sağlar.

2.1.10. Kilit Denetim Konularının Raporda Bildirmeyeceği Durumlar

Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmemesi durumları BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı'nda açıkça belirtilmiştir:

- Eğer denetçi tarafından belirlenen bir kilit denetim konusu, mevzuat gereği kamuya duyurulması yasaklanmışsa (örneğin, mahkeme sürecinde olan bir kilit denetim konusu, mahkemenin seyrini değiştirmemek amacıyla yasaklanmışsa),
- Kilit denetim konularının finansal tablolarda kamuya açıklanmasının, kamu yararına olumsuz sonuçlar doğuracağına inanılıyorsa, bağımsız denetçiler, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verme konusunda muhakeme yapabilirler. Kilit denetim konularının raporda belirtilmesi veya belirtilmemesi denetçinin kendi muhakemesine bırakılmıştır. Ancak, bu kararı verirken denetçinin çalışma kâğıtlarıyla desteklemesi gerekmektedir (KGK, 2024).

Kilit denetim konularının raporda belirtilmemesi durumları, BDS 701 standardında açıkça belirtilmiştir. Denetçiler, belirli durumlarda kilit denetim konularını rapora dahil etmeme konusunda muhakeme yapabilirler. Bu durumlar arasında, mevzuat gereği kamuya duyurulması yasaklanmış olan konuların bulunması ve kilit denetim konularının kamuya açıklanmasının kamu yararına olumsuz sonuçlar doğurabileceğine inanılması yer alır. Denetçilerin bu kararı verirken, kendi muhakemelerini destekleyen çalışma kâğıtlarını kullanmaları önemlidir. Bu şekilde, kilit denetim konularının raporda belirtilip belirtilmemesi, denetçinin bağımsız muhakemesine bağlı olarak değerlendirilir.

2.1.11. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

Kilit denetim konularının belgelendirilmesi, denetim faaliyetinin sistematik bir çerçevede yürütülmesini ve mesleki standartlara uyumun sağlanmasını teminat altına alır. Bu süreç, denetim planlamasından denetim raporunun hazırlanmasına kadar tüm aşamalarda kapsamlı bir belgelendirme gerektirir. Özellikle, kilit denetim konularının seçim kriterleri, denetçinin mesleki muhakemesine dayalı değerlendirmeleri ve uygulanan prosedürlerin detaylı açıklamaları bu belgelerde yer almalıdır. Bu belgeler, yalnızca denetim ekibinin karar süreçlerini izlenebilir kılmakla kalmaz, aynı zamanda denetim faaliyetinin paydaşlara karşı hesap verebilirliğini artırır. Ayrıca, belgelendirme, kalite kontrol ve dış denetim süreçlerinde denetim uygulamalarının doğruluğunu ve uygunluğunu destekleyen bir araç olarak işlev görür. Bu nedenle, belgelendirme, denetim sürecinin etkinliği ve güvenilirliği açısından hayati bir unsur olarak kabul edilmektedir.

Denetimde kalite kontrol standartlarına uygun olarak denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi gerekmektedir. Ayrıca, bağımsız denetim şirketlerinin Kamu Gözetim Kurumu tarafından denetlenecek olması nedeniyle, denetçilerin BDS 701'e göre çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususları eklemeleri gerekmektedir (KGK, 2024):

- a) Denetim sırasında tespit edilen önemli hataların, kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin denetçi kararı çalışma kâğıtlarında bildirmelidir.*
- b) Eğer denetim sırasında kilit denetim konuları tespit edilememişse veya işletme sürekliliğini etkileyen konular olduğunu düşünüyorsa, denetçi bu kararını çalışma kâğıtlarında açık ve net bir şekilde bildirmelidir.*
- c) Kilit denetim konularının tespit edilmiş olmasına rağmen raporda bildirilmemesi gerektiğine dair denetçi kararının gerekçelerini çalışma kâğıtları üzerinde açıklamalıdır (KGK, 2024).*

Denetimde kalite kontrol ve Kamu Gözetim Kurumu denetimleri önemlidir. BDS 701'e göre, denetçilerin kilit denetim konularını net bir şekilde çalışma kâğıtlarına eklemesi gerekmektedir. Bu, işletme sürekliliğini etkileyen konuların da belirtilmesini içerir. Kilit denetim konularının raporda yer almaması durumunda, denetçilerin kararlarını gerekçelendirmeleri önemlidir. Bu adımlar, denetim sürecinin şeffaflığını artırır ve kaliteyi güvence altına alır.

2.1.12. Kilit Denetim Konuları ile Bağımsız Denetçi Görüşü Arasındaki İlişki

Kilit denetim konuları ile bağımsız denetçi görüşü arasındaki ilişki, denetim sürecinin odaklandığı önemli hususların finansal tablo kullanıcıları tarafından daha derinlemesine anlaşılmasını sağlamayı hedefler. Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki değerlendirmesiyle cari dönemdeki en kritik alanları öne çıkarırken, bağımsız denetçi görüşü, bu değerlendirmelerin genel olarak finansal tabloların doğruluk ve güvenilirliği üzerindeki etkilerini ifade eder. Bununla birlikte, kilit denetim konularının raporlanması, denetçi görüşünün kapsamını veya sonucunu değiştirmez; aksine, bu görüşün temelinde yatan mesleki muhakeme ve öncelikleri açıklayarak raporun şeffaflığını artırır. Denetçinin, kilit konuları belirleyip ilgili denetim prosedürlerini ve bulgularını ayrıntılı şekilde paylaşması, raporun analitik değerini güçlendirmekte ve finansal tablo kullanıcılarının karar alma süreçlerine daha fazla katkı sunmaktadır (Gönen, 2023: 37).

Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi, üst yönetimin finansal tablolarla ilgili yapması gereken açıklamaların veya gerçeğe uygun raporlama sunumunun yerine geçmez. Bağımsız denetçi, denetim çalışmaları sırasında önemli hata seviyelerine dair olumlu bir görüş dışında bir görüş verdiğinde veya işletmenin sürekliliğini ciddi şekilde etkileyen bir belirsizlik olduğunda, bu durumları kilit denetim konuları başlığı altında değil, BDS 570 ve BDS 705 standartlarına uygun olarak ilgili bölümlerde raporlar. Bağımsız denetçi, bu durumları kilit denetim konuları bölümünde sadece başvurarak raporlayabilir (Karacan ve Uygun, 2016: 650; Varıcı ve Çağırın, 2019: 193-208).

Görüleceği üzere, kilit denetim konularının denetim raporunda belirtilmesi, üst yönetimin finansal tablolarla ilgili sorumluluklarının yerine getirilmesinin bir yansıması değildir. Önemli hatalar veya işletmenin sürekliliğini etkileyen belirsizlikler, kilit konular başlığı altında değil, ilgili standartlara uygun olarak raporlanır. Bağımsız denetçi, bu durumları kilit denetim konuları bölümünde sadece referans olarak gösterebilir.

2.1.13. Kilit Denetim Konuları ve Üst Yönetim İlişkisi

Bağımsız denetçi, denetim çalışmaları sırasında tespit ettiği önemli yanlışlık risklerini, önemlilik seviyelerine göre analiz ederek, işletmelere özgü kilit denetim konularını belirler. Bu belirlenen kilit denetim konularını, üst yönetimden sorumlu kişilere bildirir. Bu iletişim, üst yönetimden sorumlu kişilerin işletme için önemli olan bu konuları anlamalarına ve daha fazla bilgi edinmelerine olanak tanır. Belirlenen kilit denetim konularının raporlarda eksiksiz bir şekilde açıklanması için, bağımsız denetçi ve üst yönetim arasında bir değerlendirme süreci gerçekleşir. Bu değerlendirme, işletmeye özgü bilgilerin raporda daha iyi bir şekilde iletilmesini sağlarken, üst yönetimden sorumlu kişilerin bağımsız denetçinin kilit denetim konusu açıklamalarının daha açık ve güvenilir olmasına katkıda bulunur (Teraman ve Çelik, 2019: 49-61).

Bağımsız denetçilerin denetim sürecinde belirledikleri kilit denetim konularını üst yönetimle paylaşmaları, işletme yönetiminin bu konuları daha iyi anlamalarını ve gerektiğinde daha fazla bilgi edinmelerini sağlar. Bu iletişim, denetim raporlarında kilit denetim konularının eksiksiz bir şekilde açıklanmasını desteklerken, işletmeye özgü bilgilerin daha etkili bir şekilde iletilmesine katkı sağlar. Bağımsız denetçi ve üst yönetim arasındaki değerlendirme süreci, raporlardaki kilit denetim konusu açıklamalarının daha anlaşılır ve güvenilir olmasını sağlar. Bu sayede, denetim sürecinin şeffaflığı artar ve işletme yönetiminin finansal tablolarla ilgili önemli konuları daha etkin bir şekilde yönetmesine olanak tanır.

2.1.14. Kilit Denetim Konuları ve Denetimin Kalitesi

Denetim kalitesi, finansal raporlama kalitesini artırarak finansal tabloların güvenilirliğini güçlendirmektedir. Bu bağlamda, denetim kalitesi, finansal raporlama kalitesinin önemli bir bileşeni olarak kabul edilmektedir. Finansal raporlama kalitesi ve şirketlerin temel ekonomik yapısı, büyük ölçüde finansal raporlama sistemi tarafından şekillendirilmektedir. Şirketin finansal raporlama sisteminin yapısı ve bu sistemin oluşturulmasında izlenen yöntemler, daha önce denetlenen finansal tabloların kalitesini doğrudan etkileyebilir ve bazen bu kalitenin zayıflamasına neden olabilir.

Bu çerçevede, denetim kalitesi, finansal tabloların, şirketin temel ekonomisini, finansal raporlama sisteminin özelliklerine uygun bir şekilde doğru ve güvenilir şekilde yansıtıldığından emin olunması olarak tanımlanabilir (DeFond ve Zhang, 2014: 276). Başka bir deyişle, denetim kalitesi, denetlenen şirketin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun değerlendirilmesiyle elde edilen "uygun" denetim raporları ile belirlenir (Francis, 2011: 127). Bu tanımlardan anlaşılacağı üzere, denetim kalitesi, denetçinin ve muhasebe meslek mensubunun şirketlerin muhasebe ilkelerine ve denetim standartlarına uygun bir biçimde finansal raporları hazırlamasını açıklamaktadır.

Denetim kalitesinin tanımlanması ve ölçülmesi, ilgili tarafların denetim kalitesinin zaman içinde nasıl bir gelişim gösterdiğini değerlendirmelerine olanak tanır. Bu süreç, denetim kalitesini daha da iyileştirecek yüksek kaliteli denetimlerin yapılabilmesini sağlarken, aynı zamanda denetim şirketlerinin denetim kalitesini artırmaya yönelik yatırımlar yapmalarını teşvik etmektedir (Christensen vd., 2016: 1651).

Denetim kalitesi, düşük seviyeden çok yüksek seviyeye kadar uzanan teorik bir ölçekle ifade edilebilir. Denetim başarısızlıkları, kalite düzeyinin en alt seviyelerinde meydana gelir. Bu bağlamda, denetim kalitesine dair bir değerlendirme yaparken, öncelikle denetim başarısızlık oranının ne olduğunun sorulması gerekmektedir. Denetim başarısızlığı, iki farklı durumda ortaya çıkabilir: İlki, denetçinin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uymaması, diğeri ise denetçinin, uygun şartlar altında değiştirilmiş veya koşullu bir denetim raporu hazırlamamasıdır. Her iki durumda da denetlenen finansal tabloların finansal bilgi kullanıcılarını yanıltma potansiyeli bulunmaktadır (Francis, 2004: 350).

Denetim kalitesi, asgari yasal ve mesleki gerekliliklerin yerine getirilmesiyle tanımlanabilir. Genel olarak, denetim kalitesi ile denetim başarısızlıkları arasında ters bir ilişki vardır. Başka bir deyişle, başarısızlık oranı arttıkça, denetim kalitesi düşer. Ancak, denetim başarısızlıklarının kesin bir şekilde tespit edilmesi zor olabilir. Bununla birlikte, SEC yaptırımlarına dayanan geçmişteki veriler, dava oranları, iş başarısızlıkları ve kazançların yeniden beyan edilmesi gibi faktörler, yüksek bir başarısızlık oranına işaret edebilir. Bu durum, denetim hatalarının tespit edilememesi halinde, gerçek başarısızlık oranının görünenden daha yüksek olmasına yol açabilir.

Ancak, denetim başarısızlığının tespit edilememesi, bunun şirket ve paydaşları üzerinde iflas veya finansal sıkıntılar gibi olumsuz ekonomik etkiler yaratmadığı anlamına gelmemektedir (Francis, 2004: 351).

Denetim raporlarında kilit denetim konuları belirtilir, bu konuların nasıl ele alındığı açıklanır ve denetçi, kilit denetim konularına ilişkin herhangi bir ayrı görüş bildirmeden bu açıklamaları yapar. Kilit denetim konularının bildirilmesinin temel amacı, finansal bilgi kullanıcıları ile şirket arasında bilginin arz ve talep dengesini sağlamak, denetimden beklenen şeffaflık açığını kapatmak ve denetim kalitesini artırmaktır. Ancak, bu açığın tamamen giderilmesi mümkün değildir, çünkü finansal bilgi kullanıcılarının talepleri sınırsızken, denetçilerin sağlayabileceği bilgi miktarı sınırlıdır. Finansal bilgi kullanıcılarının denetim kalitesiyle ilgili ihtiyaçları sonsuzken, denetim konusunun, prosedürlerinin ve yöntemlerinin belirli sınırlamaları vardır. Piyasa ekonomisinde, ekonomik faaliyetler dinamik bir şekilde değiştikçe, denetim standartları kalite ve verimliliği, maliyet ve faydayı dengelemeyi amaçlamaktadır. Bu nedenle, denetçilerin kilit denetim konularını nasıl açıklayacaklarına karar verirken, hak ve sorumluluklarının avantaj ve dezavantajlarını dikkate alarak bir yaklaşım benimsemeleri gerekmektedir (Lin, 2023).

Son yıllarda yapılan çalışmalarda, kilit denetim konularının bildirilmesinin kullanıcıların dikkatini finansal tablolara yönlendirdiği, denetim kalitesi üzerinde olumlu etkiler yarattığı ve bu bildirimin denetim maliyetlerini artırdığına ilişkin bulgular bulunmaktadır. Ayrıca, kilit denetim konularının açıklanmasının, denetçinin sorumluluğunu azalttığı ve raporlarda yer almaması durumunda ise denetçinin ihmalinin değerlendirilmesinin artabileceği ifade edilmektedir. Diğer taraftan, son araştırmalar, denetçinin kişisel özelliklerinin de kilit denetim konularının bildirilmesindeki etkilerini ortaya koymaktadır (Rautiainen vd., 2021: 387; Lin, 2023).

Nguyen ve Kend (2021: 441) tarafından yapılan bir araştırmada, Avustralya'daki şirketlerin denetim raporlarında bulunan kilit denetim konularının denetim kalitesini nasıl etkileyebileceği, paydaşların bakış açısı üzerinden incelenmiştir. Araştırma sonuçları, bazı paydaş grupları arasında kilit denetim konularının bildirilmesinin denetim kalitesini iyileştirip iyileştirmediği konusunda çok az fikir birliği olduğunu ortaya koymuştur. Denetçiler ve denetim standart belirleyiciler, kilit denetim konularının bildirilmesinin uygulama açısından maliyetli

ve zaman alıcı bir süreç olduğunu kabul etmektedir. Büyük Dört denetim firmalarının denetçileri, kilit denetim konularının bildirilmesinin denetim süreçlerinde önemli değişikliklere yol açtığını belirtirken, diğer denetim firmaları, denetim müşterileriyle etkileşimlerin arttığını ifade etmektedirler.

Bu bölümde bağımsız denetim görevini üstlenen denetçilerin mesleki muhakemesine göre belirlediği en kritik konular hakkında açıklamalara yer verilmiştir. Çalışmamızın üçüncü bölümünde teorik olarak açıklanan bu bilgilerin uygulamadaki görüntüsünü ortaya koymak üzere bir içerik analizi yapılmıştır.



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TÜRKİYE’DE 2021-2024 YILLARINDA GERÇEKLEŞTİRİLEN KİLİT DENETİM ARAŞTIRMALARININ İÇERİK ANALİZİ

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Kilit denetim konuları, denetçinin raporunda detaylı bir şekilde ele alınarak, finansal tabloların kullanıcılarına daha kapsamlı bir bilgi sunulmasını sağlamaktadır. Bu sayede denetim raporları, yalnızca şirketin finansal durumunu değil, aynı zamanda denetim sürecindeki zorlukları, belirsizlikleri ve riskleri de yansıtarak, paydaşların daha net bir perspektife sahip olmalarına yardımcı olmaktadır. Denetçilerin, bu önemli konuları raporlarında açıkça belirtmeleri, raporların güvenilirliğini artırırken, karar alıcıların daha doğru ve bilinçli kararlar alabilmesini mümkün kılmaktadır. Ayrıca, bu yaklaşım, denetim sürecinin kalitesini yükseltmekte ve şirketlerin finansal raporlamalarına olan güveni yeniden inşa etmektedir. Bu bağlamda yapılan çalışmanın amacı 2021-2024 yılları arasında yapılan ve bağımsız denetim raporunda yer alan kilit denetim konularına ilişkin araştırmaların analizinin yapılmasıdır.

3.2. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Yapılan araştırmada özetleyici içerik analizi yöntemine başvurulmuştur. Araştırma dahilinde kilit denetim kavramının anahtar kelime olarak gösterildiği ve erişime açık olan dergilerde yayımlanan 26 adet makale incelenmiştir. Bu makaleler ‘Yayınlanma Tarihi’, ‘Makale Türleri’ ve ‘Makalelerin Kilit Denetim Konularına Göre Dağılımı’ olarak Microsoft Excel programı vasıtasıyla incelenerek aktarılmıştır. İncelenen makalelerin yayınlanmış olduğu dergiler ise Tablo 1’de yer almaktadır. Buna göre en çok makalenin yayınlandığı derginin Mali Çözüm Dergisi olduğu görülmektedir. Mali Çözüm Dergisini Denetişim, Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi, Muhasebe ve Denetim Bakış, Muhasebe Enstitüsü Dergisi ve Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi takip etmektedir. Bununla kilit denetim anahtar kelimesine sahip makalelerin yayınlanmış olduğu dergilerin çeşitlilik gösterdiği de tespit edilmiştir.

Tablo 1: Makalelerin Yayınlandığı Dergiler

Dergi	Frekans	Yüzde
Mali Çözüm Dergisi	3	11,54
Denetim	2	7,69
Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi	2	7,69
Muhasebe ve Denetime Bakış	2	7,69
Muhasebe Enstitüsü Dergisi	2	7,69
Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi	2	7,69
Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1	3,85
Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi	1	3,85
Uluslararası İşletme, Ekonomi ve Yönetim Perspektifleri Dergisi	1	3,85
Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1	3,85
Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi	1	3,85
Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi	1	3,85
Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi	1	3,85
Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi	1	3,85
Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi	1	3,85
Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi	1	3,85
Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi	1	3,85
Vergi Sorunları Dergisi	1	3,85
İstanbul Ticaret Üniversitesi Dış Ticaret Dergisi	1	3,85

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

3.3. ARAŞTIRMANIN SINIRLILIKLARI

Çalışmada Türkiye’de 2021-2024 yılları arasında yayınlanmış olan yayınlanmış olan makaleler değerlendirilmeye alınmıştır. Bunun nedeni, daha önce başka araştırmacılar tarafından önceki yıllara ilişkin kilit denetim konuları ile ilgili yayınlanan makalelerin içerik analizlerinin yapılmasıdır. Dolayısıyla 2021 yılı öncesindeki makaleler değerlendirilmeye alınmamıştır.

3.4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Çalışma kapsamında 26 adet makale incelenmiştir.

Tablo 2: Makalelerin Yıllara Göre Dağılımı

Yıl	Frekans	Yüzde
2021	12	46,15
2022	7	26,92
2023	4	15,38
2024	3	11,54

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2, 2021-2024 yılları arasındaki yayınlanan makale sayılarının yıllık frekanslarını ve bu frekansların toplam içindeki yüzdesel dağılımını sunmaktadır. 2021 yılında 12 makale yayımlanmış ve toplam makalelerin %46,15’ini oluşturmuştur. 2022 yılı itibariyle yayınlanan makale sayısı 7’ye düşerken, bu durum oranı %26,92’ye indirmiştir. 2023’te 4 makale yayımlanmış ve oran %15,38 olarak belirlenmiştir. Son olarak, 2024 yılı itibariyle yalnızca 3 makale yayımlanmış ve bu, toplam makalelerin %11,54’üne karşılık gelmektedir. Bu verilere göre, inceleme dönemi boyunca yayın sayısında belirgin bir azalma yaşanmıştır. Kilit denetim kavramı, belirli bir denetim türüne odaklanan bir araştırma alanı olarak zaman içinde önemli bir evrim geçirmiştir.

Bu süreçte, kilit denetim yöntemleri ve uygulamaları büyük ölçüde standartlaşmış ve yaygınlaşmıştır. Bu durum hem teorik çerçevelerin hem de pratik uygulamaların belirli bir düzeye ulaşmasına yol açmış ve böylece bu alanda yeni araştırma fırsatlarını sınırlamış olabilir. Bu bağlamda, kilit denetim ile ilgili çalışmaların sayısındaki azalma, araştırmacıların daha keşfedilmemiş veya daha geniş kapsamlı denetim alanlarına yönelmelerine neden olmuş olabilir.

Tablo 3: Makalelerin Türlerine Göre Dağılımı

Tür	Frekans	Yüzde
Araştırma	26	100
Derleme	0	0

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 3, yayımlanan makalelerin türlerine göre frekans ve yüzde dağılımını göstermektedir. 26 adet araştırma makalesi yayımlanmış ve bu da toplam makalelerin %100'ünü oluşturmuştur. Diğer taraftan, derleme türünde hiç makale yayımlanmamıştır.

Tablo 4: Makalelerin Kilit Denetim Konularına Göre Dağılımı

	Frekans	Yüzde
Bağımsız Denetim Raporlarında KDK	13	50,00
Kavramsal Olarak KDK	4	15,38
KDK Algısı	2	7,69
KDK'nın Sektörel Açıdan İncelenmesi	2	7,69
Pandemi Döneminde KDK	2	7,69
KDK Standardının Uygulanması	1	3,85

TMS 38 ve TMS 36 Çerçevesinde KDK	1	3,85
KDK Denetim Prosedürü Sonucu	1	3,85

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 4 yayımlanan makalelerin kilit denetim konularına göre frekans ve yüzde dağılımını göstermektedir. En fazla makale, “Bağımsız Denetim Raporlarında KDK” konusunda yayımlanmış olup, bu kategori toplam makalelerin %50’sini oluşturmaktadır. Diğer kategorilerde ise daha düşük sayılarda makaleler bulunmaktadır. “Kavramsal Olarak KDK” konusu, 4 makale ile toplamın %15,38’ini kapsamaktadır. “KDK Algısı”, “KDK’nın Sektörel Açından İncelenmesi” ve “Pandemi Döneminde KDK” kategorisinde 2’şer makale yayımlanmış ve her biri %7,69’luk bir paya sahiptir. Diğer tüm kategoriler ise yalnızca 1’er makale ile yer almakta olup, her biri %3,85’lik bir orana sahiptir. Bu dağılım, KDK ile ilgili yapılan araştırmaların büyük bir kısmının bağımsız denetim raporlarına odaklandığını göstermekle birlikte, diğer konularda da sınırlı sayıda çalışma gerçekleştirildiğini ortaya koymaktadır.

Aşağıda, 26 makalenin başlıkları, araştırma amaçları ve bulguları üzerinden yapılan kapsamlı bir içerik analizi sunulmaktadır. Her bir makale ayrı ayrı değerlendirilmeye alınmış ve özetlenmiştir.

- Süer (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, BİST30 endeksindeki şirketlerin 2020 senesi finansal tablolarında belirtilen “Önemli Muhasebe Tahmin ve Varsayımları” ile bağımsız denetim raporlarındaki “Kilit Denetim Konuları” ele alınmıştır. Bu araştırma, BİST30 şirketlerini sektörlere göre sınıflandırarak, kilit denetim konularına ilişkin muhasebe varsayımlarını ve tahminlerini belirlemeyi amaçlamıştır. Araştırma sürecinde, BİST30 şirketleri sektörlere göre gruplandırılmıştır. Elde edilen bulgulara göre, BİST30 şirketlerinin muhasebe tahminleri ve varsayımlarının %24’ü denetim sürecinde kilit denetim konusu şeklinde dikkate alınmıştır. Ayrıca, bu şirketlerin denetim raporlarındaki kilit denetim konularının %71’i, finansal tablo dipnotlarında önemli muhasebe tahminleri ve varsayımları olarak ifade edilmiştir. Araştırma sonuçları, yüksek belirsizlik taşıyan tahmine dayalı ve varsayımlardaki küçük değişikliklere duyarlı ölçümlere dair detayların finansal tablo açıklamalarında yer alması ve denetçiler tarafından bu

bilgilerin denetim raporlarında kilit denetim konusu şeklinde belirtilmesi durumunda, önemli muhasebe tahminlerinin yüksek belirsizlik içeren etkilerinin finansal tablo kullanıcıları tarafından daha iyi anlaşılacağını göstermektedir.

- Çeltikçi ve Atay (2021) tarafından gerçekleştirilen makalede, KDK standardının uygulanması ile denetim kalitesine dair bağımsız denetçi algıları incelenmiştir. Bu amaçla, bağımsız denetim firmalarında aktif bir şekilde görev yapan denetçilere anket uygulanmıştır. Anket formunda, araştırmacılar tarafından geliştirilen iki ölçek kullanılmıştır: “KDK Algı Ölçeği” ve “Kalite Güvence Sistemi Algı Ölçeği”. Araştırmanın sonuçları, KDK uygulamalarının risk değerlendirme ve riske yanıt verme süreçlerinde etkili bir şekilde uygulanmasının, kalite kontrol faaliyetleri çerçevesinde denetim kalitesini pozitif yönde etkilediğini ortaya koymaktadır.

- Varıcı ve Kalıpçı Çağırın (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışmanın temel amacı, kilit denetim konularının sayısını etkileyen unsurları belirlemektir. Bu amaç doğrultusunda, Borsa İstanbul KOBİ Sanayi Endeksi'nde yer alan firmaların 2019 yılına ait bağımsız denetim raporları ve finansal tabloları dikkatlice incelenmiştir. Araştırmanın hedeflerine uygun olarak, belirlenen kilit denetim konularının sayısını ortaya koyabilmek amacıyla işletmelerin denetim raporları detaylı bir şekilde analiz edilmiştir. Araştırma kapsamındaki işletmelerin 2019 yılına ait bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları, içerik analizi yöntemiyle değerlendirilmiş ve nicel veriler elde edilmiştir. Kilit denetim konusu sayısını etkileyebilecek olası faktörler üzerine yapılan literatür taraması sonucunda, yalnızca denetim firmalarının değil, aynı zamanda denetlenen işletmelerin özelliklerinin de göz önünde bulundurulması gereken değişkenler tanımlanmıştır. Araştırma hipotezlerini test etmek amacıyla çoklu doğrusal regresyon analizi gerçekleştirilmiştir. Elde edilen regresyon analizi sonuçları doğrultusunda, modelin genel anlamda anlamlılığı değerlendirilmiş ve kilit denetim konusu sayısı üzerinde etkili olan faktörlere ulaşılmıştır. Çalışmanın bulguları, BIST KOBİ Sanayi Endeksi'nde yer alan işletmelerin %23'ünün dört büyük denetim firmaları tarafından denetlendiğini, %38'inin ise bir önceki yılın denetçisini değiştirdiğini ve son iki yılda zarar eden işletmelerin oranının %15 civarında olduğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca, bu işletmelerin denetim raporlarında genellikle 5 adede kadar kilit denetim konusu bildirildiği saptanmıştır. Dört farklı model üzerinden yapılan regresyon analizi

sonuçları, denetçi türü, işletme büyüklüğü ve cari oranın kilit denetim konu sayısına olan niceliksel etkilerini ortaya koymuştur. Analizlere göre, dört büyük denetim firmalarının denetim raporlarında daha az sayıda kilit denetim konusu yer almakta, işletme büyüklüğü ile kilit denetim konu sayısı arasında doğru orantılı bir ilişki bulunmakta ve cari oranın yükselmesi ile birlikte kilit denetim konu sayısının arttığı gözlemlenmiştir.

- Celayir ve Türedi (2021) tarafından gerçekleştirilen araştırmada, kilit denetim konularının ne olduğu, bu konuların denetçi tarafından nasıl belirleneceği ve denetim raporlarında nasıl bildirileceği açıklanmış ve UDS 701 çerçevesinde incelenmiştir. Ayrıca, kilit denetim konularının şeffaflık düzeyini artırmaya yönelik etkileri de yine söz konusu standart kapsamında ele alınmıştır. Araştırma sonucunda, kilit denetim konularının belirlenmesinin denetim süreçlerinde daha fazla şeffaflık sağladığı, denetçi ile denetlenen arasındaki iletişimi güçlendirdiği ve kullanıcıların finansal raporlara olan güvenini artırdığı vurgulanmıştır. Ayrıca, UDS 701'in uygulanmasının denetim kalitesini artırma potansiyeline sahip olduğu sonucuna varılmıştır.

- Sert ve Biçer (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışma, Türkiye’de faaliyet gösteren ve halka açık olan gayrimenkul yatırım ortaklıklarının (GYO) bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularını derinlemesine incelemeyi amaçlamaktadır. Araştırmanın temel hedefleri arasında, bu kilit denetim konularının neden bağımsız denetçi raporlarında özel bir şekilde vurgulanması gerektiğini anlamak ve aynı zamanda bu konuların ilgili firmaların finansal tablolarıyla olan ilişkisini ortaya koymak yer almaktadır. Çalışma kapsamında, Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin 01/01/2017 tarihinden itibaren gerçekleştirilmiş bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Analiz edilen örneklem, 2017 yılı itibarıyla halka açık 33 gayrimenkul yatırım ortaklığının bağımsız denetim raporlarını kapsamaktadır. Araştırmanın bulguları, gayrimenkul yatırım ortaklıklarının bağımsız denetim raporlarında sıklıkla vurgulanan kilit denetim konularının başında "yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer ölçümü" gibi kritik unsurların yer aldığını ortaya koymaktadır. Bu konu, firmanın finansal tablolarında önemli bir etkiye sahip olup, yatırımcılar ve paydaşlar için de büyük bir önem taşımaktadır. Araştırma, ayrıca bağımsız denetim raporlarında belirlenen diğer kilit denetim konularını da sıralamaktadır. Bunlar

arasında, kira gelirlerinin muhasebeleştirilmesi, faaliyet kiralama anlaşmaları, stok değerlendirme süreçleri, işletme birleşmelerinin muhasebeleştirilmesi, hasılatın kaydedilmesi ve finansal borçlar gibi unsurlar bulunmaktadır. Bu kilit denetim konuları, şirketlerin finansal durumlarını etkileyen ve yatırımcıların karar alma süreçlerinde belirleyici rol oynayan alanlardır. Sonuç olarak, bu çalışma, gayrimenkul yatırım ortaklıklarının bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularının, firmanın finansal sağlığı ve sürdürülebilirliği üzerindeki etkilerini anlamak açısından büyük bir öneme sahip olduğunu göstermektedir. Denetim süreçlerinde bu konuların dikkate alınması, şirketlerin finansal şeffaflıklarını artırırken, yatırımcıların güvenini de pekiştirmektedir. Bu bağlamda, kilit denetim konularının belirlenmesi ve raporlanması, bağımsız denetim sürecinin kalitesini artırmakta ve şirketlerin piyasa değeri üzerindeki etkisini güçlendirmektedir.

- Keskin ve Oktay (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışma, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin kilit denetim konularının denetim raporlarında nasıl algılandığını ve bu algıların demografik özelliklerle olan ilişkisini araştırmayı amaçlamaktadır. Araştırma, 381 bağımsız denetçiye yönelik anket uygulaması ile gerçekleştirilmiştir. Anket, bağımsız denetçilerin kilit denetim konularına yönelik algılarını ölçmeyi hedefleyen özel bir ölçek kullanılarak geliştirilmiştir. Verilerin analizi, SPSS yazılımı kullanılarak yapılmış ve elde edilen bulgular ışığında bağımsız denetçilerin demografik özellikleri (cinsiyet, yaş, eğitim durumu, mesleki unvan ve faaliyette bulunulan il) ile kilit denetim konularına ilişkin algıları arasında belirgin bir farklılık olmadığı görülmüştür. Ancak, denetçilerin mezun oldukları bölümlere göre algılarda farklılıklar tespit edilmiştir. Bu durum, eğitim geçmişinin denetim süreçlerine ve kilit denetim konularının önemine dair algılarda etkili olabileceğini göstermektedir. Sonuç olarak, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında belirtilmesinin, denetçilerin mesleki şüphecilik ve disiplin anlayışını artırarak denetim kalitesini ve finansal raporların şeffaflığını güçlendirdiği vurgulanmaktadır. Bu bulgular, bağımsız denetçilerin denetim süreçlerindeki rolünün önemini ve bu süreçlerin geliştirilmesine yönelik potansiyeli ortaya koymaktadır. Böylece, denetim kalitesinin artırılması yönünde atılacak adımların, hem bağımsız denetçiler hem de denetim yapılan firmalar açısından kritik bir öneme sahip olduğu anlaşılmaktadır.

- Çakalı (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışma, BDS 701 numaralı denetim standardı çerçevesinde Türkiye’de Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksinde yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporlarının kilit denetim konuları açısından detaylı bir analizini gerçekleştirmeyi amaçlamaktadır. Araştırmanın kapsamı, farklı sektörlerde faaliyet gösteren BİST 100 şirketlerinin 2020 yılı sonu bağımsız denetim raporlarını içermektedir. Çalışmada, denetim raporlarındaki bildirilen kilit denetim konularının analizi yapılarak, sektörler arasındaki farklılıklar ve benzerlikler tespit edilmiştir. Ayrıca, bu çalışma sonuçları uluslararası düzeydeki benzer araştırmalarla karşılaştırılmıştır. Nitel analiz tekniklerinden biri olan içerik analizi yöntemi kullanılarak, 100 adet BİST 100 işletmesinin bağımsız denetim raporları incelenmiş ve temel veriler toplanmıştır. Araştırmanın bulguları, BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin %14’ünün holdingler ve yatırım şirketleri olduğunu göstermektedir. Bu sektörlerde yer alan işletmeler, en yüksek sayıda bildirilen kilit denetim konusuna sahip olup, ortalama olarak 2,8 adet kilit denetim konusu raporlanmıştır. Öte yandan, elektrik, gaz, buhar ve haberleşme alt sektörlerinde, işletme sayısının az olmasına rağmen, raporlanan kilit denetim konuları sayısının holdingler ve yatırım şirketlerine oranla daha fazla olduğu dikkat çekmektedir; bu sektörlerdeki ortalamalar sırasıyla 3,6 ve 3,5 olarak belirlenmiştir. Araştırma sonucunda, kilit denetim konularının sektörel bazda farklılıklar göstermesi, denetim uygulamalarının ve raporlamalarının sektörel dinamiklere bağlı olarak değiştiğini ortaya koymaktadır. Bu durum, bağımsız denetim süreçlerinin ve raporlarının, şirketlerin faaliyet gösterdiği sektöre özel olarak şekillendirildiğini göstermekte ve denetim kalitesinin artırılması için sektörel farklılıkların dikkate alınmasının önemini vurgulamaktadır.

- Özcan ve Günlük (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışma, BİST İmalat Sektörü’nün alt sektörlerinden biri olan Gıda, İçecek ve Tütün alanında faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularını değerlendirmeyi hedeflemektedir. Araştırma, 2017-2020 yılları arasında bu sektördeki toplam 27 şirket için hazırlanan 101 bağımsız denetim raporunu inceleyerek, bağımsız denetçilerin hangi kilit konulara odaklandığını ortaya koymaktadır. Araştırma bulguları, ilgili sektörde toplam 202 adet kilit denetim konusunun tespit edildiğini göstermektedir. En sık bildirilen kilit denetim konuları arasında hasılat (%18,81 ile 38 adet) ilk sırada yer alırken, bunu maddi duran varlıklar (%16,34 ile 33 adet), stoklar

ve stok değer düşüklüğü (%15,84 ile 32 adet), ticari alacaklar (%15,34 ile 31 adet), yatırım amaçlı gayrimenkuller (%7,92 ile 16 adet) ve şerefiye ile sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü (%5,94 ile 12 adet) konuları takip etmektedir. Ayrıca, bağımsız denetçilerin 2017-2020 yılları arasında Gıda, İçecek ve Tütün alt sektöründe faaliyet gösteren şirketlerde gerçekleştirdikleri denetimlerde, kilit denetim konularının en yoğun şekilde belirlendiği şirketler arasında ULUUN (27 adet; %13), AVOD (14 adet; %7), SELGD (13 adet; %6), ULKER (12 adet; %6), FRIGO (11 adet; %5) ve VANET (10 adet; %5) öne çıkmaktadır. Araştırma sonuçları, Gıda, İçecek ve Tütün sektöründeki bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının çeşitliliği ve sıklığının, bu alt sektördeki finansal işlemlerin karmaşıklığını ve denetim süreçlerinin önemini vurguladığını göstermektedir. Kilit denetim konularının belirlenmesi, denetim kalitesinin artırılması ve yatırımcıların karar alma süreçlerinde daha fazla şeffaflık sağlanması açısından kritik bir rol üstlenmektedir.

- Akdoğan ve Kılıç (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Borsa İstanbul'da yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporları detaylı bir şekilde incelenmiştir. Bu inceleme, bağımsız denetçi görüşleri, kilit denetim konuları, olumlu görüş dışında kalan denetim görüşlerinin dayanakları ve bu görüşleri veren bağımsız denetçiler üzerinde istatistiksel analizler yapılarak gerçekleştirilmiştir. Bu araştırma, 2019 yılı itibarıyla BİST'te işlem gören tüm işletmeleri kapsamaktadır; ancak yalnızca 426 işletmenin finansal verilerine ve bağımsız denetim raporlarına erişilmiştir. Yapılan analizler sonucunda, sadece bir işletmenin denetim görüşü almadığı tespit edilmiştir. Önceki yıllarda yapılan benzer çalışmalarla karşılaştırıldığında, 2019 yılında bir işletmenin olumsuz denetim görüşü aldığı belirlenmiştir. Ayrıca, araştırmanın kapsamını daha da genişletmek amacıyla, bir önceki yıl ile karşılaştırıldığında değişen denetim görüşleri de değerlendirilmiştir. Bu incelemeler, olumlu denetim görüşünden şartlı denetim görüşüne dönüşen vakaların önemli ölçüde arttığını göstermektedir. Bu durum, işletmelerin faaliyet sürekliliği ile ilgili hususlara daha fazla odaklanmaları gerektiğini göstermektedir. 2019 yılına ait bağımsız denetim raporlarında belirtilen kilit denetim konuları ve öne çıkan unsurlar da araştırmanın önemli bir bileşenini oluşturmuştur. Bağımsız denetim raporları, en çok vurgulanan kilit denetim konusunun "Hasılat'ın Muhasebeleştirilmesi" olduğunu ortaya koymuştur. Bu durum, denetçilerin bu konuyu öncelikli olarak değerlendirdiklerini

göstermektedir. Dikkat çeken diğer hususlar arasında işletmenin sürekliliği, uygulanan yaptırımlar ve devam eden davalar yer almaktadır. Sonuç olarak, analizler, işletmelerin faaliyet sürekliliği konusundaki çalışmalarına öncelik vermeleri ve bu alandaki olumsuz riskleri en aza indirmeleri gerektiğini ortaya koymaktadır. Bu bulgular, bağımsız denetim süreçlerinin etkinliğini artırmak ve finansal raporlama standartlarına uyumu sağlamak açısından kritik bir öneme sahiptir.

- Özşahin Koç (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışma, pandemi öncesi (2018 yılı) ve sonrası (2020 yılı) dönemlerde turizm işletmelerinin bağımsız denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularının dağılımını incelemeyi amaçlamaktadır. Bu kapsamda, Borsa İstanbul'da işlem gören ve turizm sektöründe faaliyet gösteren 11 şirkete ait bağımsız denetim raporları detaylı bir şekilde analiz edilmiştir. Verilerin analizi, içerik analizi yöntemi kullanılarak gerçekleştirilmiş ve pandemi öncesinde toplam 20 adet kilit denetim konusunun, pandemi sonrasında ise 16 adet kilit denetim konusunun raporlandığı tespit edilmiştir. Bu bulgular, pandemi öncesi döneme kıyasla kilit denetim konularının sayısında bir düşüş yaşandığını göstermektedir. Bildirilen kilit denetim konularının ağırlıklı olarak maddi duran varlıklar, finansal borçlar, hasılat ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi önemli unsurlarda yoğunlaştığı belirlenmiştir. Araştırmanın bir diğer dikkat çekici bulgusu, 2018 yılında denetim firmalarının incelenen 11 şirket için olumlu görüş bildirmesi iken, 2020 yılında bu durumun değişerek iki şirket için şartlı görüş verilmesi olmuştur. Bu durum, pandemi sürecinin turizm sektöründeki işletmeler üzerindeki etkilerini ve denetim uygulamalarındaki değişimleri yansıtmaktadır. Sonuç olarak, araştırma, COVID-19 pandemisinin turizm sektöründeki denetim süreçlerine etkilerini ortaya koymakta ve kilit denetim konularının raporlanmasındaki değişikliklerin, sektörün finansal durumunu ve sürdürülebilirliğini nasıl etkilediğine dair önemli bilgiler sunmaktadır. Bu bulgular, gelecekteki denetim uygulamalarının ve finansal raporlama süreçlerinin yeniden gözden geçirilmesi gerektiğini göstermektedir.

- Atay ve Polat Çeltikçi (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışma, 2017-2019 yılları arasında BIST-100 endeksinde yer alan şirketlerin denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının bildirimindeki sektörel yansımaları ve özgünlüğü içerik analizi yöntemi ile belirlemeyi amaçlamaktadır. Araştırma kapsamında, ilgili literatür taraması yapılmış ve 2017, 2018 ve 2019 yıllarındaki denetim raporlarından toplam

296 denetçi raporu incelenmiştir. Bu raporlardan 647 kilit denetim konusuna ulaşılmıştır; ancak 4 rapora ulaşılamadığı belirtilmektedir. Veriler, ana sektörler, alt sektörler ve her BIST firması ile denetim firması açısından detaylı bir şekilde analiz edilmiştir. Araştırma, yıl bazlı geçişlerde kilit denetim konularının standartlaşarak raporların değerinin azalacağı yönündeki endişeleri destekleyen bulgular ortaya koymasına rağmen, firma bazlı geçişlerde sektöre ve denetime özgü bildirimlerin varlığının önemli ölçüde devam ettiğini, ancak bu sayının her geçen yıl azaldığını tespit etmiştir. Sonuç olarak, araştırma, kilit denetim konularının raporlanmasındaki değişimlerin sektörel dinamiklere bağlı olarak nasıl evrildiğini göstermekte ve denetim uygulamalarının kalitesinin artırılması gerektiğini vurgulamaktadır. Ayrıca, sektörlerle özgü bildirimlerin azalması, bağımsız denetim süreçlerinin daha fazla dikkate alınması ve geliştirilmesi gereken alanlar olduğunu ortaya koymaktadır.

- İşgüden Kılıç, Demirkan ve Nazır (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışma, bağımsız denetim altında olan işletmelerin maddi olmayan duran varlıklarının ve duran varlıklardaki değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve finansal raporlarında açıklanmasıyla ilgili olarak uyum sağlamak zorunda oldukları Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı (TMS 38) ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı (TMS 36) ile bu standartların kilit denetim konularına nasıl yansıdığını incelemektedir. Araştırma, BIST 30 endeksindeki işletmelerin 2019, 2018 ve 2017 yıllarına ait bağımsız denetim raporları kullanılarak içerik analizi ve tanımlayıcı istatistiksel yöntemlerle gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular, TMS 38 kapsamında en çok aktifleştirilen geliştirme maliyetleri ile TMS 36 çerçevesinde değerlendirilen sınırsız ömre sahip maddi olmayan duran varlıkların (örneğin marka, şerefîye gibi) değer düşüklüğü testlerinin, kilit denetim konularında önemli bir yer tuttuğunu ortaya koymaktadır. Ayrıca, bağımsız denetim raporlarında bu konuların denetim süreçlerinde nasıl ele alındığına dair standartlaştırılmış ifadeler rastlanmıştır. Bu durum, denetim uygulamalarında tutarlılığın ve şeffaflığın sağlanmasına yönelik önemli bir gösterge niteliği taşımaktadır. Araştırma sonucunda maddi olmayan duran varlıklar ve değer düşüklüğü standartlarının kilit denetim konuları üzerindeki etkisini ortaya koymakta ve bağımsız denetim süreçlerinde bu konuların daha fazla dikkate alınması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu bulgular, hem denetim kalitesinin artırılması

hem de finansal raporlamada uyumun sağlanması açısından önemli bir referans sunmaktadır.

- Sağlar ve Kılıç (2022) tarafından gerçekleştirilen çalışma, kilit denetim konularının (KDK) etkinliğini betimsel içerik analizi yöntemiyle değerlendirmeyi ve bu alandaki araştırma konularını belirlemeyi amaçlamaktadır. Araştırma, 2016 yılından itibaren IAS 701 kodlu KDK standardının uygulanmasıyla ilgili Türkiye ve uluslararası düzeyde toplam 77 akademik makaleyi incelemiştir. Elde edilen bulgular, ilk yıllarda çalışmaların KDK'nın ilk kullanımı ve beklentilerine odaklandığını göstermektedir. İlerleyen dönemlerde ise kıyaslama ve içerik detayları üzerine yoğunlaşmış, en son aşamada KDK'lerin belirli temel konular üzerindeki etkileri incelenmiştir. Araştırmaların çoğunda KDK'nın olumlu etkileri gözlemlenmiştir. Türkiye'deki çalışmalar, Covid-19 öncesi ve sonrası olarak iki gruba ayrılmıştır. Pandemi öncesindeki araştırmalarda, içerik analizi yöntemi yaygın olarak kullanılmış ve denetçilerin KDK uygulamalarını olumlu değerlendirdikleri, önemli konularda sektörel farklılıkların olduğu ve bağımsız denetim sürecinde öncelikli alanların finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve değer düşüklüğü konuları olduğu belirlenmiştir. Pandemi sonrası dönemde ise KDK'lerin içeriklerinin ve sektörel farklılıkların incelendiği araştırmalar öne çıkmıştır. Sadece bir çalışma, Covid öncesi ve sonrası durumu karşılaştırarak pandeminin ardından KDK konularında bir azalma olduğunu tespit etmiştir. Uluslararası çalışmalar ise üç farklı dönem altında değerlendirilmiştir: 2016 yılı ve öncesi, Covid-19 öncesi 2017-2019 yılları ve pandemi dönemi olan 2020-2021 yılları. 2016 yılı öncesinde KDK'ların yük getirdiği, yeterince bilgilendirici olmadığı ve akademik gelişime ihtiyaç duyduğu ifade edilmiştir. 2017-2019 döneminde ise KDK'ların farklı ülkelerde değişkenlik gösterdiği ve belirli ülkelerdeki muhasebe standartlarının KDK sayısını olumlu etkilediği gözlemlenmiştir.

- Özbay (2022) tarafından gerçekleştirilen çalışma, COVID-19 döneminin BİST-100 şirketlerinin kilit denetim konuları (KDK) bildirimleri üzerindeki etkilerini incelemeyi amaçlamaktadır. Bu doğrultuda, 2019 ve 2020 yıllarına ait KDK açıklamaları karşılaştırılmış ve elde edilen bulgular yorumlanmıştır. Araştırmada içerik analizi yöntemi kullanılarak, veriler şirketlerin bağımsız denetim raporlarından toplanmıştır. Sonuçlar, her iki yıl için de KDK kapsamında en çok raporlanan konuların hasılatın muhasebeleştirilmesi, finansal araçlar ve maddi duran varlıklar

olduğunu ortaya koymuştur. 2019 yılında toplam 198 KDK bildirimi tespit edilirken, 2020 yılında bu sayı 216'ya yükselmiştir. İncelenen şirketlerin büyük bir kısmı, denetimlerini Big4 firmaları aracılığıyla gerçekleştirmektedir. KDK bildirimlerinin denetim firması veya denetim görüşü ile değişmediği görülmüş, aynı denetim firmasına ait raporlar arasında format açısından benzerlikler bulunsa da, raporların şirketlere özgü bilgiler içerdiği saptanmıştır. 2019 ve 2020 yıllarında KDK'da öne çıkan konular benzerlik göstermekte olup, en belirgin konular yine hasılatın muhasebeleştirilmesi, finansal araçlar ve maddi duran varlıklar olarak belirlenmiştir. Ayrıca, TFRS 16 kiralama standardı çerçevesinde yapılan açıklamaların KDK içindeki payının 2019 yılında %8 iken, 2020 yılında %2'ye düştüğü tespit edilmiştir. Bu durum, KDK açıklamalarının finansal raporlama standartlarındaki değişikliklerden etkilendiğini göstermektedir. Sektörlere göre yapılan analizde ise, bazı KDK konularının neredeyse tüm sektörler için önemli olduğu, ancak bazı konularda sektörel farklılıkların belirginleştiği görülmüştür. Ayrıca, belirsizlik ortamından en çok etkilenmesi beklenen muhasebe tahminlerinin KDK içindeki payının arttığı belirlenmiştir.

- Tez ve Gücenme Gençoğlu (2022) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, kilit denetim konularının işletmelerin iç kontrol yapılarıyla olan ilişkisini sektör bazında incelenmesi amaçlanmıştır. Araştırma kapsamında, kilit denetim konularıyla bu konulara etki eden potansiyel iç kontrol eksikliklerinin sektörel karşılaştırması yapılmış ve işletmelerin COSO ilkelerini etkin bir şekilde uygulamadığı düşünülen eksiklikler tespit edilmiştir. Çalışma, Borsa İstanbul A.Ş.'de işlem gören enerji, gıda, otomotiv, inşaat ve turizm sektörlerinden toplam 45 işletmenin 2017, 2018 ve 2019 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının nitel veri analizi yöntemi olan içerik analizi ile incelenmesiyle gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular, işletmelerin iç kontrol sistemleri ile kilit denetim konuları arasında güçlü bir ilişki bulunduğunu ve bu ilişkinin sektörlerin yapısal özelliklerine bağlı olarak farklılık gösterdiğini ortaya koymaktadır. Ayrıca, yanlış, eksik veya hatalı veri kullanımı, yetersiz personel yetkinliği, sistematik süreç kontrolü eksiklikleri ve süreçlerin değerlendirilmemesi gibi iç kontrol eksikliklerinin tüm sektörlerde yaygın olduğu belirlenmiştir. COSO ilkesinin suiistimal risklerinin değerlendirilmesiyle ilgili en etkin bir şekilde

uygulanamadığı, bu durumun işletmeler açısından önemli bir zafiyet oluşturduğu sonucuna varılmıştır.

- Mert ve arkadaşları (2022) tarafından gerçekleştirilen çalışma, Türkiye ve İngiltere’de kayıtlı Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına ilişkin açıklamaları ele almıştır. Araştırma, bu açıklamalardan örnekler sunarak iki ülke arasındaki kilit denetim konuları açısından karşılaştırmalar yapmayı hedeflemiştir. Bu çalışmanın temel amacı, uluslararası düzeyde yayımlanmış ISA 701 standardına karşılık gelen Türkiye’deki BDS 701 standardını, daha önceki araştırmalardan farklı olarak, Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının bağımsız denetim raporlarında incelemektir. Elde edilen bulgular, kilit denetim konularının belirlenmesinde işletmelerin faaliyet gösterdiği sektörlerin risk profillerinin önemli bir rol oynadığını ve gelişmiş ülkelerin değişen koşullara daha hızlı adapte olabildiğini ortaya koymuştur. Borsa İstanbul’a (BİST) kayıtlı şirketlerin bağımsız denetim raporlarında, genellikle gayrimenkul değerlendirme yöntemleri ile önemli tahmin ve varsayımlara odaklandığı tespit edilmiştir. Buna karşın, FTSE’ye kayıtlı şirketlerde ise yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesine daha fazla yer verildiği görülmüştür. Ayrıca, hem Türkiye hem de İngiltere’de incelenen şirketlerde, bağımsız denetim sürecinde denetçilerin kilit denetim konularını değerlendirirken işletmenin gelecekteki faaliyet sürdürülebilirliğine dair incelemeler yaptığı belirlenmiştir.

- Keleş (2022) tarafından gerçekleştirilen çalışmanın amacı, BDS 701’in kilit denetim konularının raporlanmasına ilişkin getirdiği ilke ve esasların açıklanması ve BİST İnşaat Endeksi’ndeki işletmelerin bağımsız denetçi raporlarındaki kilit denetim konularının içerik analizinin yapılmasıdır. Bu doğrultuda, 2020 ve 2021 yıllarına ait bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları incelenmiştir. Elde edilen bulgular, BİST İnşaat Endeksi’nde yer alan işletmelerin raporlarında en çok üzerinde durulan kilit denetim konularının yatırım amaçlı gayrimenkuller, hasılat ve finansal borçlarla ilgili hususlar olduğunu göstermektedir. Sonuç olarak, inşaat sektörünün dinamikleri göz önünde bulundurulduğunda, bu konuların bağımsız denetim sürecinde denetçiler için en kritik alanlar arasında yer aldığı tespit edilmiştir.

- Güçlü (2022) tarafından gerçekleştirilen çalışmanın amacı, İslami hisse senedi endeksi olan Katılım 50’de yer alan işletmelerin bağımsız denetim

raporlarındaki kilit denetim konularını içerik analizi yoluyla incelemektir. Çalışma, 2019 ve 2020 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarına erişilebilen 47 işletmeyi kapsamaktadır. Analiz, işletme, sektör, denetçi raporu görüşü, kilit denetim konusu sayıları ve bu konuların içeriği temelinde gerçekleştirilmiştir. Elde edilen bulgular, denetim raporlarında en sık bildirilen kilit denetim konularının hasılat, ticari alacaklar, stoklar ve maddi duran varlıklar ile ilgili olduğunu göstermektedir. En fazla kilit denetim konusu bildirilen sektör, ulaştırma, depolama ve haberleşme sektörü olarak belirlenirken, elektrik, gaz ve su sektöründe ise en az kilit denetim konusu bildirilmiştir. İşletme bazında en çok kilit denetim konusu raporlayan işletmeler arasında BERA, KARTN ve TKNSA öne çıkmaktadır. Ayrıca, olumlu görüş bildiren bağımsız denetim raporlarına kıyasla, sınırlı olumlu görüş bildiren raporlarda daha fazla kilit denetim konusunun belirtildiği saptanmıştır. Araştırma sonucunda, bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının, işletmelerin finansal durumları üzerinde önemli bir etkiye sahip olduğu ve denetim süreçlerinin şeffaflığını artırdığı belirlenmiştir. Ayrıca, farklı sektörlerin kilit denetim konuları açısından çeşitlilik gösterdiği ve denetim raporlarının kalitesinin artırılması için bu konuların daha fazla dikkate alınması gerektiği vurgulanmaktadır. Bu bulgular, hem denetçiler hem de yatırımcılar için önemli bilgiler sunmaktadır.

- İzmirli Ata (2022) tarafından gerçekleştirilen çalışmanın amacı, BİST Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporlarında (BDR) pandemi öncesi son yıl olan 2019 ile pandemi sonrası ilk dönem olan 2020 yıllarına ait kilit denetim konularını (KDK) incelemektir. Çalışma, işletme bazında KDK sayısını, alt sektörler açısından hangi KDK'ların daha önemli olduğunu ve COVID-19'un KDK olarak belirlenip belirlenmediğini analiz etmektedir. Araştırma kapsamında incelenen 30 işletmeye ait BDR'lerde, en fazla bildirimin 2019 yılında CRFSA'ya ait raporda 5, MAVİ ve TKNSA'ya ait raporlarda ise dörder bildirim olduğu görülmüştür. 2020 yılında da en yüksek bildirim sayısı yine CRFSA'ya ait BDR'de 4 KDK ile kaydedilmiştir. 21 işletme, hem 2019 hem de 2020 yıllarında aynı sayıda KDK bildiriminde bulunurken, 7 işletme 2020 yılında 2019'a göre daha az KDK bildiriminde bulunmuştur. Sadece CASA ve SANKO adlı iki işletme, 2020 yılında KDK bildirim sayılarını artırmıştır. Sektördeki işletmelerden DOCO, COVID-19'un işletmenin sürekliliği üzerindeki

etkileri başlığı altında BDR'sinde detaylı bir değerlendirme yaparak bir KDK oluşturmuştur. Denetim şirketleri açısından incelendiğinde, "Dört Büyükler" 2019 yılında sektördeki 14 işletmeye ait BDR'leri hazırlamış ve 2,29 KDK ortalaması bulundururken, diğer denetim şirketleri 16 işletmeye ait BDR'lerde 1,38 KDK ortalaması bildirmiştir. 2020 yılında "Dört Büyükler" tarafından hazırlanan 14 BDR'de 1,79 KDK ortalaması görülürken, diğer şirketlerce hazırlanan 16 BDR'de bu ortalama 1,25 olarak belirlenmiştir. Sektör genelinde en çok açıklanan KDK'lar arasında; her iki yılda da “Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme”, “TFRS 16 Kiralamalar Standardının Uygulanması”, “Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği”, “Hasılatın Muhasebeleştirilmesi” ve “Şerefiye Değer Düşüklüğü” konuları ön sıralarda yer almaktadır.

- Gürdal ve Özçelik (2023) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, Borsa İstanbul'da 2017-2021 yılları arasında faaliyet gösteren İmalat Sektöründeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları (KDK) incelenmiştir. Araştırmada, Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) verilerinden, 2017-2021 yıllarına ait İmalat Sektöründeki 176 işletmenin denetim raporlarındaki KDK'lar, içerik analizi yöntemiyle değerlendirilmiştir. Pandemi öncesi (2017-2019) ve pandemi dönemi (2020-2021) arasındaki KDK sayılarındaki olası farklar, SPSS programı kullanılarak istatistiksel olarak analiz edilmiştir. Çalışmada ayrıca, İmalat sektörü alt gruplarındaki KDK'lar arasında herhangi bir farklılık olup olmadığını da araştırılmıştır. Araştırma bulgularına göre, İmalat Sektörü altındaki şirketlerin bağımsız denetim raporlarında 2017 yılı için toplamda 348 KDK, 2018 yılı için 356 KDK, 2019 yılı için 337 KDK, 2020 yılı için 329 KDK ve 2021 yılı için ise 290 KDK bildirilmiştir. 2017-2021 yılları arasında toplamda 1660 KDK raporlanmıştır. İmalat alt sektörlerinde en fazla kilit denetim konusu belirlenen ilk beş sektör sırasıyla; metal, gıda, kimya, ana metal ve tekstil sektörleri olarak belirlenmiştir. Pandemi öncesi dönem (2017-2019) için yıllık ortalama 347 KDK raporlanırken, pandemi dönemi (2020-2021) için bu sayı yıllık ortalama 309,5 KDK olarak tespit edilmiştir. Her iki dönemde de, yıllık ortalama KDK sayısı bakımından sırasıyla en fazla raporlanan ilk beş KDK konusunun; hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar, stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkul olduğu görülmüştür. Pandemi öncesi dönemde yıllık ortalama 347

KDK iken, pandemi dönemi için bu sayı 309,5 KDK'ya düşmüştür. Ancak, yapılan istatistiksel testler sonucunda, pandemi öncesi ve pandemi dönemi arasındaki KDK sayısı farkının istatistiksel olarak anlamlı olmadığı bulunmuştur. Ayrıca, İmalat sektörünün alt grupları arasında pandemi öncesi ve pandemi dönemi arasındaki KDK sayısı farklılıklarının da istatistiksel açıdan anlamlı olmadığı belirlenmiştir.

- Yaşar ve Yalçın (2023) tarafından gerçekleştirilen çalışmanın amacı, bağımsız denetim raporlarında belirtilen kilit denetim konularına (KDK) ilişkin uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına yer verilip verilmediğini incelemektir. Bu çerçevede, 2018-2021 yılları arasında KDK bildiren 1430 Borsa İstanbul şirketine ait denetim raporları, içerik analizi yöntemiyle değerlendirilmiştir. Araştırma bulguları, denetçi raporlarında KDK'lere ilişkin denetim prosedürlerinin sonuçlarına işaret edilip edilmediği konusunda önemli farklılıklar olduğunu ortaya koymuştur. Elde edilen verilere göre, KDK bildiren şirketlerin yaklaşık %73'ünde ve bildirilen KDK'lerin %77'sinde denetim prosedürlerinin sonuçlarına yer verilmediği tespit edilmiştir. Bunun yanı sıra, denetim prosedürlerinin sonuçlarının raporlara yansıtıldığı şirketler, özellikle imalat ve finansal sektörlerinde faaliyet gösteren işletmelerden oluşmakta olup, bu şirketler genellikle uluslararası denetim firmaları tarafından denetlenmiştir. Denetim raporlarında en yaygın olarak verilen denetçi görüşü, 'makul güvence ile olumlu görüş' olup, bu da şirketin finansal tablolarının, uluslararası denetim standartlarına uygun olarak hazırlanıp sunulduğunu ifade etmektedir. Diğer taraftan, denetim prosedürlerinin sonuçlarına yer verilen raporlarda, genellikle yapılan denetimlerin ardından herhangi bir ciddi hata, yanlışlık veya önemli bulguya rastlanmadığı belirtilmiştir. Bu tür raporlarda, denetim prosedürlerinin başarıyla tamamlandığı ve bu süreçlerin sonucu olarak şirketin finansal durumuna ilişkin önemli bir riskin tespit edilmediği ifade edilmiştir. Sonuç olarak, bu araştırma, Borsa İstanbul'daki şirketlerin bağımsız denetim raporlarında KDK'lere uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçlarına dair belirgin bir işaretin sıklıkla bulunmadığını göstermiştir. Aynı zamanda, denetim prosedürlerinin sonuçlarının raporlarda yer aldığı durumlarda, genellikle olumsuz bir bulguya rastlanmadığı ve denetim sürecinin olumlu bir şekilde sonuçlandığı ortaya konulmuştur.

- Günay ve Tugay (2023) tarafından gerçekleştirilen çalışma, Borsa İstanbul'da işlem gören halka açık şirketlerin 2017-2020 yılları arasındaki bağımsız

denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının (KDK) analizini konu almaktadır. Bu bağlamda, 2017-2020 yıllarına ait Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) yayımlanan bağımsız denetçi raporları, BDS 701 standardı çerçevesinde, her yıl faaliyet gösterilen sektörler ve yıllar bazında incelenmiştir. Araştırmanın veritabanını, dört yıllık süreçte toplamda 1480 bağımsız denetçi raporu oluşturmaktadır; bu raporların her bir yılı için 370 rapor değerlendirilmiştir. Araştırmaya dâhil edilmeden önce, herhangi bir yıl için raporu eksik olan şirketlerin diğer yıllara ait raporları da değerlendirilmemiştir. Çalışma, KAP'da yer alan halka açık şirketlerin faaliyet gösterdiği on üç farklı sektörü kapsamaktadır ve bu sektörlerin tamamı araştırma sürecine dahil edilmiştir. Araştırma bulguları, 2017 ile 2020 yılları arasında açıklanan kilit denetim konularının sayısında sürekli bir azalma olduğunu göstermektedir. 2017 yılında toplam 748, 2018 yılında 714, 2019 yılında 666 ve 2020 yılında ise 651 adet KDK açıklanmıştır. KDK'ların dağılımına bakıldığında, 2017 yılında 82, 2018 yılında 89, 2019 yılında 81, 2020 yılında ise 72 farklı konu belirlenmiştir. Bu veriler, BİST şirketlerinin bağımsız denetçi raporlarında zamanla KDK çeşitliliğinin azaldığını ortaya koymaktadır. Her yıl açıklanan KDK'ların sektörel dağılımına bakıldığında, imalat sektöründe 53 farklı KDK belirlenmiş ve bu konular toplamda 1240 kez tekrar etmiştir. İmalat sektöründe en sık karşılaşılan KDK, 298 kez açıklanan "hasılat" konusu olmuştur. Finansal sektör ise 69 farklı KDK ile 794 açıklama yapmış olup, burada açıklanan KDK'lar çeşitlilik göstermektedir. Öne çıkan konular arasında, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlendirme işlemleri yer almıştır. Lokantalar ve oteller, toptan ve perakende ticaret, sektöründe ise 184 KDK açıklanmış ve bu konular 32 farklı başlık altında sıralanmıştır. Bu sektörde de en çok tekrarlanan konu, 27 kez açıklanan "hasılat" olmuştur. Elektrik sektöründe, 101 KDK açıklanmış olup, bu konular 24 farklı başlıktan oluşmaktadır. Elektrik sektöründeki en önemli konu, 14 kez vurgulanan "ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği" olmuştur. Elektrik sektörüyle benzer bir şekilde, ulaştırma sektöründe de 101 KDK açıklanmış, ancak elektrik sektörüne kıyasla daha az çeşitlilik göstermiştir. Ulaştırma sektöründe en çok açıklanan KDK ise yine "hasılat" olmuştur. Teknoloji sektöründe 139 KDK açıklanmış ve bu konular toplamda 20 farklı başlık altında sıralanmıştır. Teknoloji sektöründe öne çıkan tek özgün KDK, "geliştirme maliyetleri" konusu olmuştur, bu konu yalnızca bu

sektörde raporlanmıştır. Tarım ve ormancılık sektöründe en belirgin KDK "canlı varlıklar", madencilik sektöründe ise "aktifleştirilen maden varlıkları " olmuştur. Hasılat konusu, tüm sektörlerde en çok tekrarlanan KDK olarak öne çıkmakta olup, 13 sektörde de muhakkak raporlanan bir konu olmuştur. Hasılat, genellikle "stoklar" ve "ticari alacakların geri kazanılabilirliği" konularıyla birlikte aynı raporlarda yer almıştır. Ayrıca, "geliştirme maliyetleri" konusu da sıklıkla "hasılat" ile birlikte raporlanmıştır. Geliştirme maliyetlerinin KDK olarak açıklanma sıklığı toplamda 14 kez olup, bunların 12'si "hasılat"la aynı raporda yer almıştır. Bu çalışma, KDK'ların bağımsız denetim sürecindeki önemini vurgularken, denetçiler ile bilgi kullanıcıları arasında bir köprü işlevi gören bu konuların, finansal raporlama süreçlerinde kritik bir rol oynadığını ortaya koymaktadır. KDK'ların sektörel bazda nasıl değişiklikler gösterdiği, denetim raporlarının içeriklerinde sektöre özgü risklere ve önceliklere ışık tutmaktadır.

- Genç, Yanık ve Yılmaz (2023) tarafından gerçekleştirilen çalışma, kritik ve kilit denetim konularının karşılaştırmalı bir analizini yapmayı amaçlamaktadır. Araştırma kapsamında, ABD ve Türkiye'deki borsaya kote sigorta şirketlerinin 2017-2021 yılları arasındaki bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışmanın ilk aşamasında, bu raporlarda yer alan kritik ve kilit denetim konuları belirlenmiş, ardından bu konuların nasıl seçildiği ve denetim sürecinde nasıl ele alındığı analiz edilmiştir. Çalışmada içerik analizi yöntemi kullanılarak, belirli denetim konularının öne çıkmasında etkili olan faktörler değerlendirilmiştir. Araştırmanın bulgularına göre, her iki ülkede de kritik ve kilit denetim konularının belirlenmesinde benzer kriterlerin dikkate alındığı gözlemlenmiştir. Bu kriterler arasında, söz konusu konuların finansal tablolar üzerindeki önemi, içerdiği muhasebe tahminlerinin büyüklüğü, finansal raporlama açısından ileri düzeyde teknik değerlendirme gereksinimi ve aktüeryal tahminlere dayalı olması gibi unsurlar yer almaktadır. Bununla birlikte, çalışmada dikkat çeken önemli bir bulgu, incelenen bağımsız denetim raporlarında, kritik ve kilit denetim konuları ile ilgili açıklamaların genellikle benzer ve kalıplaşmış ifadelerle yapıldığıdır. Bu durum, ilgili denetim standartlarının amaçlarıyla tam olarak örtüşmemekle birlikte, denetim raporlarında genellikle tekrarlayan ve standart hale gelmiş açıklamalar kullanıldığı sonucuna varılmasına

neden olmuştur. Bu bulgu, denetim süreçlerinde şeffaflık ve açıklık sağlanması adına iyileştirilmesi gereken bir alanı işaret etmektedir.

- Onocak (2024) tarafından gerçekleştirilen çalışma, bilişim sektörüne özgü kritik denetim konularını (KDK) incelemeyi ve bu konuların denetim sürecinde nasıl ele alındığını açıklamayı amaçlamaktadır. Araştırma kapsamında, Borsa İstanbul'da işlem gören 29 bilişim şirketine ait bağımsız denetim raporları betimsel analiz yöntemiyle değerlendirilmiştir. Çalışma neticesinde, en fazla bildirilen kilit denetim konusunun "hasılat" olduğu, bunu sırasıyla "geliştirme maliyetleri", "ticari alacaklar" ve "şerefiye değer düşüklüğü" gibi diğer kalemlerin izlediği belirlenmiştir. Ayrıca, bu konuların denetiminde genellikle şirketin iç kontrol sisteminin kapsamlı bir şekilde anlaşılması, analitik testlerin yapılması ve detaylı testlerin gerçekleştirilmesi gibi yöntemlerin kullanıldığı ortaya konulmuştur. Bu bulgular, bilişim sektöründeki denetim süreçlerinin, özellikle finansal raporlamada yer alan önemli kalemlerin doğruluğunu güvence altına almak amacıyla titiz bir inceleme sürecini gerektirdiğini göstermektedir.

- Acar (2024) tarafından gerçekleştirilen çalışma, Borsa İstanbul'da işlem gören ve toptan-perakende ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2021 ve 2022 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında yer alan önemli denetim konularını incelemeyi ve bu konuları yorumlamayı amaçlamaktadır. Çalışma, aynı zamanda bağımsız denetim raporu öğeleri ile kilit denetim konuları (KDK) arasındaki olası ilişkiyi araştırmayı da hedeflemiştir. Çalışma kapsamında, bağımsız denetim raporlarının içerik analizi yöntemiyle sayfa sayıları, denetim firmaları ve denetçilerin verdikleri görüşler gibi denetim raporu unsurları ele alınmıştır. Araştırmaya dâhil edilen 46 bağımsız denetim raporu, BİST'e kote olan ve toptan-perakende ticaret sektöründe faaliyet gösteren şirketlere ait olup, 2021 ve 2022 yıllarındaki raporlar incelenmiştir. Analizler, bu yıllara ait raporlarda en çok yer alan kilit denetim konularının "hasılat", "hasılatın muhasebeleştirilmesi" ve "hasılatın denetimi" olduğunu ortaya koymuştur. Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde, bu kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunun diğer unsurlarıyla (örneğin, denetim firmaları, denetçi görüşleri, rapor sayfa sayıları) bir ilişki gösterip göstermediği araştırılmıştır. Nitel analiz yöntemiyle elde edilen veriler üzerinde nicel bir inceleme yapılmış ve çoklu regresyon analizi uygulanmıştır. Ancak, analiz sonucunda bu

değişkenler arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır. Kilit denetim konuları, denetim firmalarından, denetçi görüşlerinden ve rapor sayfa sayılarından bağımsız olarak belirlenmiş ve ele alınmıştır. Araştırmanın sonucunda, kilit denetim konularının belirlenmesinde, denetim raporu unsurlarının etkisinin sınırlı olduğu, bu konuların daha çok finansal raporlama süreçlerine ve denetim faaliyetlerine dayalı olarak belirlendiği anlaşılmaktadır.

- Etçi ve Esmeray (2024) tarafından çalışma, işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının sayısı, seçim nedenleri ve diğer özelliklerini incelemeyi amaçlamaktadır. Aynı zamanda, işletmelerin sektörel büyüklüklerinin bu kilit denetim konularıyla olan ilişkisini araştırmaktadır. Araştırma, Borsa İstanbul'un Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerinin 2018 ile 2022 yılları arasında yayımladıkları bağımsız denetim raporlarını kapsamaktadır. Çalışmada, içerik analizi yöntemiyle, sektördeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarında belirtilen kilit denetim konularının, işletmelerin hasılat büyüklükleriyle ilişkilendirilerek, hem sayısal hem de içerik açısından farklılık gösterip göstermediği ele alınmıştır. Çalışma sonucunda, 2018 ve 2022 yılları arasında BİST Ana Metal Sanayi sektöründeki işletmelerin raporlarında toplamda 187 kilit denetim konusu (KDK) bildirildiği tespit edilmiştir. Yıllara göre dağılımda 2018 yılında 36, 2019 ve 2020 yıllarında 35'er, 2021 yılında 38 ve 2022 yılında ise 43 KDK raporlanmıştır. Araştırma kapsamında incelenen en yaygın kilit denetim konuları sırasıyla "Hasılatın Muhasebeleştirilmesi", "Maddi Duran Varlıklar", "Ticari Alacaklar" ve "Stoklar" olmuştur. Bu dört ana konu, toplam bildirilen KDK'lerin %86,10'unu oluşturmuş, bunlardan "Hasılatın Muhasebeleştirilmesi" 67 kez (%35,83), "Ticari Alacaklar" 33 kez (%17,65), "Maddi Duran Varlıklar" 35 kez (%18,72) ve "Stoklar" 26 kez (%13,90) raporlanmıştır. Çalışmanın önemli bulgularından biri, kilit denetim konularının işletmelerin hasılat büyüklüklerine göre farklılık gösterip göstermediği sorusuna verilen yanıttır. Beklentilerin aksine, yapılan analiz sonucunda, KDK'ların sayısı ve içeriği ile işletmelerin hasılat büyüklükleri arasında anlamlı bir ilişki bulunmamıştır. Bu durum, kilit denetim konularının belirlenmesinde hasılat büyüklüğünün tek başına yeterli bir faktör olmadığını göstermektedir. Araştırma, KDK'ların belirlenmesinde diğer etmenlerin de rol oynadığını ortaya koymuştur.

2021-2024 yılları arasında gerçekleştirilen araştırmalar, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının önemini ve sektörel bazda bu konuların nasıl farklılıklar gösterdiğini ortaya koymaktadır. Bu çalışmalar, kilit denetim konularının denetim sürecindeki şeffaflık ve doğruluğun arttırılmasındaki kritik rolüne dikkat çekmektedir. Bazı araştırmalar, kilit denetim konularının belirlenmesinde finansal tablolar üzerindeki etkilerin, muhasebe tahminlerinin büyüklüğünün ve finansal tahminlerin önemli kriterler olduğunu vurgulamaktadır. Ancak, sektörel büyüklüklerin ve hasılatın, kilit denetim konularının belirlenmesinde belirgin bir etkisinin olmadığı gözlemlenmiştir. Bu durum, kilit denetim konularının belirlenmesinde yalnızca finansal büyüklüklerin değil, aynı zamanda başka faktörlerin de etkili olduğunu göstermektedir. Çeşitli sektörlerde yapılan analizler, "hasılat", "ticari alacaklar" ve "maddi duran varlıklar" gibi konuların en sık bildirilen kilit denetim konuları arasında yer aldığını tespit etmiştir. Bu bulgu, sektöre özgü risklerin ve finansal raporlama kalemlerinin doğruluğunun güvence altına alınması amacıyla denetim süreçlerinin daha titiz bir şekilde yürütülmesini gerektirmektedir. Ayrıca, yapılan çalışmalarda, denetçilerin kilit denetim konularına ilişkin açıklamalarında genellikle tekrarlayan ve kalıplaşmış ifadeler kullandığı ve bunun şeffaflık ve açıklık açısından iyileştirilmesi gereken bir alan olduğu ortaya konmuştur. Bu çerçevede, söz konusu çalışmalar, kilit denetim konularının bağımsız denetim süreçlerindeki önemini ve bu konuların denetim sürecindeki ele alınış biçimini daha derinlemesine anlamaya olanak sağlamaktadır.

SONUÇ

Bağımsız denetim, işletmenin finansal raporlarının geçerli muhasebe standartlarına uygunluğunu değerlendirmek amacıyla gerçekleştirilen bir süreçtir. Denetçiler, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini belirlemek için çeşitli testler, gözlemler ve analizler uygularlar. Bu aşamada, denetçi, şirketin muhasebe kayıtlarını, işlemlerini ve iç kontrol sistemlerini detaylı bir şekilde inceleyerek, finansal tabloların gerçeği doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığını değerlendiren bir görüş oluşturur.

Bağımsız denetimin temel işlevlerinden biri, finansal raporlamada şeffaflık sağlamaktır. Denetim süreci, finansal verilerin güvenilirliğini temin ederek şirketlerin faaliyetleriyle ilgili olası hatalar veya suistimalleri tespit etmek için önemli bir araç sunar. Bu sayede, paydaşlar, şirketlerin finansal durumu hakkında doğru bilgi alırken, aynı zamanda denetim süreci, finansal bilgilerin güvenilirliğini sağlayarak yatırımcı güvenini artırır. Ayrıca, bağımsız denetim, finansal tabloların devlet ve düzenleyici kurumlar tarafından belirlenen yasal ve muhasebe standartlarına uygunluğunu kontrol etmek amacıyla da uygulanmaktadır. Şirketlerin finansal verilerinin doğru bir şekilde sunulması, yalnızca yatırımcı güveninin sağlanması açısından değil, aynı zamanda ekonomik kararların sağlıklı bir şekilde alınabilmesi için de büyük önem taşır. Denetim süreci, bu doğruluğu ve güvenilirliği sağlayarak, paydaşların doğru ve güvenli kararlar almasına olanak tanır.

Bağımsız denetim süreci, denetçilerin finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirmek amacıyla sistematik bir metodolojiye dayalı olarak gerçekleştirdikleri bir dizi aşamayı içermektedir. Süreç, genellikle denetim planlamasıyla başlar ve bu aşamada denetçi, denetim kapsamını, stratejilerini ve prosedürlerini belirler. Ardından, risk değerlendirmesi aşamasında denetçiler, finansal tablolarda olası hata veya suistimallerin kaynaklarını tespit etmek için risk faktörlerini analiz ederler. Bu risk analizinden sonra, denetçiler çeşitli testler ve analitik prosedürler uygulayarak finansal verilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini test ederler. Bu testler hem iç kontrol sistemlerinin etkinliğini hem de finansal tablolarda yer alan işlemlerin doğru bir şekilde raporlanıp raporlanmadığını incelemeyi amaçlar.

Denetim sürecinin nihai aşamasında, denetçi elde ettiği bulguları derleyerek finansal tabloların doğruluğuna ilişkin bir görüş belirtir. Bu görüş, denetçinin profesyonel yeterliliği ve elde edilen kanıtlar ışığında, finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulup sunulmadığına dair bir değerlendirme içerir. Denetçinin hazırladığı rapor, şirketin finansal durumu hakkında karar alacak olan paydaşlar için kritik bir öneme sahiptir, zira bu rapor, finansal bilgilerin güvenilirliğini temin eden bağımsız bir denetim sürecinin sonucudur.

Kilit denetim, bağımsız denetim sürecinin en önemli bileşenlerinden birini teşkil eder. Bu kavram, denetçinin finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini değerlendirirken özellikle dikkat etmesi gereken, yüksek risk taşıyan ve şirketin finansal durumu üzerinde doğrudan etkisi bulunabilecek unsurları ifade eder. Kilit denetim konuları, denetim sürecinin başlangıcından itibaren öncelikli olarak ele alınması gereken, şirketin finansal yapısının doğru bir şekilde yansıtılabilmesi için ayrıntılı şekilde incelenmesi gereken alanlar olarak tanımlanabilir.

Kilit denetim konuları, genellikle finansal tablolardaki belirli hesap kalemleri, muhasebe yöntemleri, iç kontrol sistemleri ve finansal raporlama sürecinde ortaya çıkabilecek olası hatalarla ilişkilidir. Bu unsurlar, denetçinin, finansal raporlama sürecindeki önemli riskleri tespit etmesine ve bu riskleri minimize etmek için uygun denetim prosedürlerini uygulamasına yardımcı olur. Dolayısıyla, kilit denetim konularının belirlenmesi, denetim planlamasının erken aşamalarında dikkatlice yapılması gereken bir adımdır.

Kilit denetim alanları, şirketin faaliyetlerinin doğasına, büyüklüğüne, sektörel koşullara ve finansal tablolarındaki özel durumlara bağlı olarak farklılık gösterebilir. Örneğin, finansal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren bir şirket için kredi risklerinin değerlendirilmesi önemli bir denetim konusu iken, üretim sektöründe faaliyet gösteren bir şirket için stokların yönetimi ve değerlemesi ön plana çıkabilir. Bu çerçevede, her bir şirketin özel koşulları dikkate alınarak belirlenen kilit denetim konuları, denetçilerin hangi alanlarda yoğunlaşmaları gerektiğini belirler. Bu bağlamda, kilit denetim konuları arasında gelir ve giderlerin doğruluğu, varlıkların değerlemesi, borçların ve yükümlülüklerin doğru şekilde raporlanması, gelir tahminlerinin güvenilirliği, iç kontrol sistemlerinin etkinliği ve muhasebe politikalarının tutarlılığı yer almaktadır. Şirketin finansal performansının büyük ölçüde bu unsurlardaki

doğruluğa dayandığı göz önünde bulundurulduğunda, bu alanlarda yapılacak herhangi bir hata, şirketin finansal durumu üzerinde önemli olumsuz etkiler yaratabilir.

Bu araştırmanın temel amacı, bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının (KDK) finansal raporlama süreci üzerindeki etkilerini incelemek ve bu konuların denetçilerin profesyonel muhakemesiyle nasıl şekillendiğini analiz etmektir. Araştırma bulguları, KDK'ların bağımsız denetim raporlarında önemli bir yeri olduğunu ve finansal tabloların doğruluğunu sağlamak için kritik bir denetim aracına dönüştüğünü göstermektedir. Kilit denetim konuları, denetçilerin raporlama süreçlerinde karşılaştıkları riskli alanları ve belirsizlikleri öne çıkarmaktadır. Bu unsurların doğru bir şekilde belirlenmesi, özellikle karmaşık ve yüksek riskli finansal işlemlerin denetiminde denetçilerin doğru profesyonel muhakemeler yapabilmelerini sağlar. KDK'ların, yatırımcılar ve diğer paydaşlar için denetim raporlarının daha anlaşılır ve güvenilir olmasına katkı sağladığı da gözlemlenmiştir. Bu durum, denetim sürecinde şeffaflığın artırılmasını ve denetim bulgularının daha geniş bir paydaş kitlesiyle paylaşılmasını mümkün kılmaktadır.

Araştırmanın bir diğer bulgusu, bağımsız denetçilerin KDK'ları belirlerken karşılaştıkları zorluklarla ilgilidir. Bu zorluklar arasında, denetim sürecinin karmaşıklığı, yönetim tarafından sağlanan verilerin eksik veya yanıltıcı olabilmesi ve denetim bulgularının objektif bir şekilde raporlanması gibi unsurlar öne çıkmaktadır. Denetçilerin bu sorunlarla başa çıkabilmesi için güçlü bir profesyonel muhakemeye ve denetim standartlarının sıkı bir şekilde uygulanmasına ihtiyaç duydukları sonucuna varılmıştır. Ayrıca, KDK'ların belirlenmesi ve raporlanmasında denetçilerin bağımsızlıklarının korunması, finansal raporlama güvenilirliği açısından kritik bir faktör olarak vurgulanmaktadır.

Çalışma, bağımsız denetçilerin KDK'ları tanımlarken dikkatli ve titiz olmaları gerektiğini göstermektedir. Bu bağlamda, denetçilerin her bir KDK'yı belirlerken, şirketin iç kontrol sistemlerini, finansal durumunu ve yönetimle olan etkileşimlerini dikkate almaları önemlidir. Ayrıca, denetim raporlarının net ve anlaşılır bir dilde sunulması, paydaşların finansal durum hakkında daha doğru bir değerlendirme yapmalarını sağlayacaktır.

Sonuç olarak, KDK'ların raporlanması, sadece denetim sürecinin şeffaflığını artırmakla kalmaz, aynı zamanda finansal bilgi kullanıcılarının güvenini kazanmada

önemli bir rol oynamaktadır. KDK'ların etkin bir şekilde kullanılması, denetim süreçlerinin kalitesini artıracak ve bağımsız denetimin profesyonel değerini pekiştirecektir. Bu noktada, denetim standartlarının sürekli olarak gözden geçirilmesi, KDK'ların daha etkili ve verimli bir şekilde belirlenip raporlanabilmesi için önemli bir gelişim alanıdır.



KAYNAKÇA

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, Md.1

Acar, İ. (2024). Kilit Denetim Konularının Karma Metot ile İncelenmesi: BİST’te Bir Analiz. *Denetim Dergisi*, 30(15), 16-32.

Ağgöl, S. ve Öndeş, T. (2020). Sürekli Denetim Uygulamalarının Temel Amaçları ve Sürekli Denetimin Uygulanma Koşulları: İSO 500 Büyük Sanayi Kuruluşu’nda Bir Araştırma. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 3550-3568.

Akçay, A. ve Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.

Akdağ, S. (2015). *Türkiye’de bağımsız denetim ve bir denetim örneği* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Çağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Mersin.

Akdoğan, N. & Kılıç, G. (2021). Borsa İstanbul (BİST) Şirketlerinin 2019 Yılındaki Denetim Görüşleri, Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağı Ve Kilit Denetim Konularının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 64; 1-18.

Akdoğan, N., Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 18(56), 1-24.

Akkuş, S. (2017). İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi, Denetim Standartlarında Öngörülen Yenilikler. *Kamu Gözetimi Kurumu Muhasebe ve Denetim Sempozyumu*, 27-28 Eylül, İstanbul.

Al Nawaiseh, M., Alnawaiseh, M. (2015). The Effects of the Threats on the Auditor's Independence. *International Business Research*, 141-149.

Arıkan, Z. ve Alkan, G., (2023). *Bağımsız Denetimin Tarihi ve Kavramsal Çerçeve. Bağımsız Denetim* (pp.1-25), İzmir: Detay Yayıncılık.

Arkun, F. O. (1975). *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*. İstanbul: İİTİ Akademisi Yayınevi.

Asbahr, K. ve Ruhnke, K. (2019). Real effects of reporting key audit matters on auditors' judgment and choice of action. *International Journal of Auditing*, 23(2), 165-180.

Ataman, Ü. & Bozkurt, N. (2001). *Muhasebe Denetim Uygulamaları*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.

Atay, M. S. ve Polat Çeltikçi N. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Borsa İstanbul (BİST-100) Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, (164): 113-142.

Bağatır, Y. (2019). Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Finansal ve Hukuki Sonuçları. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 1(2), 121-134.

Bağımsız Denetim Standartları (BDS) (2023)
<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/10439/TDS-2023-Seti>

Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*. 148, 35-62.

Bedard, J., gonthier-Besacier, N. ve Schatt, A. (2014, January). Costs and benefits of reporting key audit matters in the audit report: The French experience. *In International symposium on audit research* (Vol. 24, pp. 1-24).

Bezirci, M., Karasioğlu, F. (2011). Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 11(21), 571-592.

Biçer, A. A., Erol, S. (2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması. *Öneri Dergisi*, 12(47), 71-84.

Bizim, Ç. (2008). *Türkiye sermaye piyasasında bağımsız denetim* (Doktora Tezi, DEÜ Sosyal Bilimleri Enstitüsü).

Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayın.

Can, M. (2017). *BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması*. Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Celayir, D. & Türedi, H. (2021). *Kilit denetim konularının Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 kapsamında incelenmesi*. Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi, 3(2), 203-208.

Ceyhan, İ. F. (2010). *İç Denetim ve Kurumsallaşma*. Yüksek Lisans Tezi. Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C. ve Shelley, M. K. (2016). Understanding audit quality: Insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648-1684.

Çiğer, Ü. A., Vardar, G. Ç. ve Kinay, B. (2019). *Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi: Borsa İstanbul Örneği*. Mali Cözüm Dergisi, 29, 109-148.

Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız Denetim Raporlarında Yeni Uygulama: Kilit Denetim Konularının Raporlanması ve BİST00 Analizi. *Denetışim*, (23), 60-77

Çiğer, A., Çopur Vardar, G. ve Kınay, B. (2019). Key audit matters: A research on listed firms in CEE countries and Turkey. *Peer- reviewed and Open access journal*, 15(3), 393-422.

Dede, A. (2015). *Türkiye'de Bağımsız Denetçilerin Bağımsızlık İlkesine Uyum Sorunu* (Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü).

DeFond, M. ve Zhang J. (2014). A review of archival auditing research. *Journal of accounting and economics*, 58(2-3), 275-326.

Demirel Arıcı, N. (2021). *Kilit Denetim Konuları Sermaye Piyasalarında Denetimin Riskli Alanlarının Raporlanması*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Demirkan, A. (2016). “Bağımsız denetim kuruluşlarında şeffaflık raporları”, Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi, *Kamu Gözetim Kurumu Uzmanları Derneği Yayın Organı*. 1(1), s.43-54.

Dinç, E. ve Atabay, E. (2016). Güvence Denetim Standartları Ve Güvence Denetim Süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(Muhasebe Denetimi Özel Sayısı), 1527-1541.

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

Dow, R. F. (2014). Proposed Disclosure of Critical Audit Matters. The Corporate Governance Advisor. c.22. s.2.

Dölen, T. (2015). Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi. *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17(2), 175-189.

Dönmez, A. ve Ersoy, A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Bilig, Kış*, (36), 69-91.

Dönmez, A., Berberoğlu, P. B. ve Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Abd Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-Ab Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz University Faculty of Economics & Administrative Sciences Faculty Journal/Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(9).

Durmuş, A. H. (2017). *Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar*. İstanbul: Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği Yayınları.

Dündar, E. (2020). *Türkiye’de bağımsız denetim mevzuatı ve uygulama süreci* (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi). Bahçeşehir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. Bursa.

Ercan, C. ve Aba Şenbayram, E. (2019). Borsa İstanbul’da İşlem Gören Şirketlerin 2017-2018 Dönemlerine Ait Denetçi Raporlarının Kilit Denetim Konuları Açısından İncelenmesi. *3rd International Zeugma Conference On Scientific Researches*, 173-179.

Erdoğan, S. ve Solak, B. (2016). Türkiye’de şeffaflık raporları ve bağımsız denetim sektörüne yönelik ampirik bir çalışma”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(6), s.175-195.

Ertan, Y. ve Kızık, E. (2019). Kilit Denetim Konuları: BİST İmalat Sektöründe Faaliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 263-278.

Ertaş, A., Kandemir, T. (2020). Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(61), 83-104.

Etçi, F. ve Esmeray, A. (2024). Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Sektörel Büyüklüklere Göre İncelenmesi: BİST Ana Metal Sanayi Örneği. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 4(1), 20-37.

Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. *The British accounting review*, 36(4), 345-368.

Francis, J. R. (2011). A framework for understanding and researching audit quality. *Auditing: A journal of practice & theory*, 30(2), 125-152.

Genç, M., Yanık, A. & Yılmaz, E., (2023). Borsaya Kote Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetim Raporlarındaki Kritik-Kilit Denetim Konularının Analizi: ABD ve Türkiye Örneği, *Üçüncü Sektör Sosyal Ekonomi Dergisi*, 58(1), 186-207

Gnanarajah, R. (2017). *Accounting and Auditing Regulatory Structure: U.S. and International*. Congressional Research Service.

Gökçen, G. (2021). Faizsiz Finans ve Muhasebe Standartları (FFMS) Kapsamında Düzenlenen Finans Tabloların İncelemesi ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) / Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ile Karşılaştırılması. *Finans, Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 6(3), 552-565.

Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 126-138.

Gönen, S. (2023). *Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları*, Ankara: Detay Yayıncılık.

Gönen, S. (2024a), *Bağımsız Denetimde Kalite Kavramının Kalite Yönetim Sistemi Standardı (KYS-1) Açısından Değerlendirilmesi, Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Alanında Orjinal Araştırma ve Derlemeler*, Ankara: Platanus Publishing, 2024, pp.739-754.

Gönen, S. ve Yıldırım, F. (2019a). *BDS 701 Kilit Denetim Konuları: BİST İçerisinde Yer Alan Bankalar ve Sigorta Şirketlerine Yönelik İnceleme*. İçinde III. International Applied Social Sciences Congress (C-Iasos) Çeşme/İzmir (p. 143).

Gönen, S., (2024b). *Bağımsız Denetimde Kalite Kavramının KYS 2: Denetim Kalitesinin Gözden Geçirilmesi Standardı Açısından Değerlendirilmesi*. Muhasebe (pp.177-198), Afyonkarahisar: Yaz Yayınları.

Gönen, S., Yıldırım, F. (2019b). Bağımsız Denetimde Kanıt ve BİST Uygulaması. *MANAS Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 8(1), 1085-1097.

Güçlü, F. (2022). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: Katılım 50 Endeksi Örneği. *Vergi Sorunları Dergisi*, 401, 110-121.

Gül, H. (2017). *Türkiye Denetim Standartları*, Ankara: Dost.

Günay, E., Tuğay, O. (2023), Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST'te Yer Alan İşletmelerin Bağımsız Denetçi Raporları Üzerine Bir Araştırma, *Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 25(2), 356-388.

Güner, İ. (2000). Amerika Birleşik Devletleri'nde Muhasebe Kurumları. *Öneri Dergisi*. 3(13), 123-128.

Gürdal, Ü. & Özçelik, H. (2023). Pandemi Öncesinde ve Sürecinde Kilit Denetim Konuları: BİST Üzerine Bir Araştırma, *International Journal of Business, Economics and Management Perspectives*, 7(2); 292-308.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. 14.bs. İstanbul: Türkmen Kitapevi.

Güvemli, O., Özbirecikli, M. (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 146-180.

Haftacı, V. (2016). *Muhasebe denetimi*. Kocaeli: Umuttepe Yayınları.

İkvan, A & Demirkol, Ö. F. (2021). Bağımsız Denetimin Kalitesinde Kanıtların Rolü, *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11 (2), 43-80.

İşgüden-Kılıç, B., Demirkan, M. ve Nazır, A. (2021). Maddi olmayan duran varlıklar ve varlıklarda değer düşüklüğü standartlarının kilit denetim konularına yansımaları. *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(4), 1109-1125.

İven, M. (2019). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yayınlanan Şeffaflık Raporlarının Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisi*. (Yüksek Lisans Tezi). Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nevşehir.

İzmirli Ata, F. (2022). Bağımsız Denetçi Raporlarında Covid-19'un Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilmesi: BİST'te Bir İnceleme. *Mali Çözüm Dergisi*. 32(173), 13-39.

Kamu Gözetim Kurumu (<http://kgk.gov.tr/ContentAssingmentDetail/1513/Faizsiz-Finans-MuhasebeStandartları-Taslak-Metinleri-Kamuoyu-Görüşüne-Açılmıştır>).
05.12.2024.

Karacan, S. ve Uygun, R. (2016). Denetim ve Raporlama, 1.Bs, İstanbul: Umuttepe Yayınları.

Karahan, M. (2020). Türkiye’de Bağımsız Denetim Ve Denetim Kültürünün Tarihsel Gelişim Süreci: Karşılaştırmalı Bir İnceleme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 12(22), 245-259.

Karanfiloğlu, Y. (1998). Muhasebe Denetimi Kavram İlke ve Yöntemleri. *Sayıştay Dergisi*. 35, 25-39.

Karapınar, A. ve Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. <https://doi.org/10.31460/mbdd.781322> *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.

Kartal, M ve Ay, H. (2019). Türkiye’de Faizsiz Finans Kuruluşları Açısından Bir Dönüm Noktası: Faizsiz Finans Muhasebe Standartları (FFMS) Üzerine Bir İnceleme. *Uluslararası Bankacılık, Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*. 2(1), 77-102.

Kavut, F. L. ve Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.

Kavut, L., Taş, O. & Şavlı, T. (2009). Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim. *İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası*. İstanbul.

Keleş, D. (2022). “Denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) inşaat endeksi işletmeleri üzerine bir araştırma” *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 67, 241-252.

Keskin, S. & Oktay, S. (2021). Bağımsız Denetçilerin Kilit Denetim Konularına Yönelik Görüşlerinin İncelenmesi, *Mali Çözüm Dergisi*, 31(168), 145-172.

Keskin, S. (2022). *Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma*. Doktora Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi.

KGK (2024) Türkiye Denetim Standartları, <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/11570/TDS-2024-Seti>

Kitiwong, W. ve Sarapaivanich, N. (2020). Consequences of the implementation of expanded audit reports with key audit matters (KAMs) on audit quality. *Managerial Auditing Journal*, 35(8), 1095-1119.

Koca, N. (2019). *Bağımsız Denetçinin Mesleki Bağlılığının Denetimde Kalite Algısına Etkisi: Bir Alan Çalışması* (Doktora Tezi). Kahramanmaraş sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Kahramanmaraş.

Kocamış, T. ve Yıldırım, G. (2019). Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konuları: Olası Etkileri. *IBAD Sosyal Bilimler Dergisi*, (Özel Sayı), 634-642.

Koehler, A., Ratzinger-Sakel, N.V. ve Theis, J. (2016). *The Effects of Key Audit Matters on the Auditor's Report's Communicative Value: Experimental Evidence from Investment Professionals and Non-Professional Investors, Graduate Theses and Dissertations*, University of South Florida Scholar Commons, Florida.

Kurt, Z. (2019). *BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi: Kamuyu Aydınlatma Platformunda Yayımlanan 2017-2018 Yılları Bağımsız Denetçi Raporlarının İncelenmesi*, (Yüksek Lisans Tezi), Yıldız Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İstanbul.

Li, H. (2017). *The Benefit of Adding Key Audit Matters to the Auditing Report*, 2nd International Conference on Education, Management Science and Economics, Atlantis Press.

Li, H., Hay, D. ve Lau, D. (2019). Assessing the impact of the new auditor's report. *Pacific Accounting Review*, 31(1), 110-132

Lin, J. (2023). Does the disclosure of key audit matters improve the audit quality for sustainable development: Empirical evidence from China. *Plos one*, 18(5), e0285340.

Mert, H., Güner, M., Duyar, G. ve Kamalak, İ. (2022). BDS 701 Kilit Denetim Konuları Kapsamında Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Bağımsız Denetim Raporlarının Türkiye ve İngiltere Karşılaştırmalı İncelenmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(1), 234-260.

Nguyen, L. A. ve Kend, M. (2021). The perceived impact of the KAM reforms on audit reports, audit quality and auditor work practices: stakeholders' perspectives. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 437-462.

Onocak, D. (2024). Bağımsız Denetim Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları: Bilişim Sektörü Üzerine Betimsel Bir Analiz. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 26(2), 77-101.

Özbay, D. (2022). COVID-19 pandemi döneminde artan belirsizlik ortamı ve kilit denetim konuları açıklamaları üzerindeki etkisi: BİST 100 şirketleri incelemesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 66, 49-63.

Özcan, M., ve Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul imalat sektöründeki kilit denetim konularının belirlenmesi: gıda, içecek ve tütün alt sektöründe bir inceleme. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi* 1(1), 22-35.

Özdemir, O., Demirdöğen, Y., Oushar, Y. (2019). Faizsiz Finans Muhasebe Standartlarının Mali Tabloların Sunuluşuna Etkileri Üzerine Bir Araştırma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11 (2), 1151-1171

Özşahin Koç, F. (2021). Kilit Denetim Konuları: Bist'te İşlem Gören Turizm Şirketlerinin Covid-19 Öncesi Ve Sonrası Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 36-45.

Öztürk, B. (2018). *Denetim Testleri*, Ondokuz Mayıs Üniversitesi, Samsun, OMÜ Yayınları.

Pinto, I. ve Morais, A.I. (2018). What Matters in Disclosures of Key Audit Matters: Evidence from Europe, *Journal of International Financial Management and Accounting*, 30(2), 1-18.

Polat Çeltikçi, N. & Atay, M. S. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Standardı uygulaması ile bağımsız denetim kalite ilişkisi üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (60), 547-570.

Rautiainen, A., Saastamoinen, J. ve Pajunen, K. (2021). Do key audit matters (KAMs) matter? Auditors' perceptions of KAMs and audit quality in Finland. *Managerial Auditing Journal*, 36(3), 386-404.

Sağlar, J. & Kılıç, İ. (2022). Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Kilit Denetim Konuları İle İlgili Betimsel Bir İçerik Analizi, *Gaziantep University Journal of Social Sciences* 21(3) 1471-1493

Sahyda, R. (2019). Key Audit Matters in Enhanced Auditor's Report: Tracing Malaysia in Its First Year Implementation. *International Journal of Progressive Sciences and Technologies*, 13(1), 39-45.

Sarıkaya, F (2020). *Değişen Bağımsız Denetim Yaklaşımı, Kilit Denetim Konuları ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma*, (Yüksek Lisans Tezi), Başkent Üniversitesi, Ankara.

Sarısoy, Ö. (2018). Kritik/Kilit Denetim Konularının BIST 30 ve DOW JONES 30 Endekslerindeki İşletmelerin Denetçi Raporları Üzerinden Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetimine Bakış*. 63, 159-182.

Selimoğlu K. S., Özbirecikli M., Uzun Ş. (2019). *Bağımsız Denetim - Türkiye Denetim Standartlarıyla Uyumlaştırılmış*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.

Selimoğlu, S.K. ve Göktepe, H. (2007). *Türk Ticaret Kanunu Tasarısındaki Bağımsız Denetimle İlgili Yeni Düzenlemeler*. Mali Çözüm(81), 17-44.

Selimoğlu, S.K. ve Ş.Uzun (Ed). (2014). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi.

Sert, K. & Biçer, A. A. (2021). Gayrimenkul Yatırım Ortaklıklarının Kilit Denetim Konularıyla İlişkisi. *Working Paper Series*, 2(1); 1-13

Sierra-garcia, L., gambetta, N., garcia a-Benau, M. A. ve Orta-Pe rez, M. (2019). Understanding the determinants of the magnitude of entity-level risk and account-level risk key audit matters: The case of the United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240.

Sirois, L.P., Bédard, J. ve Bera, P. (2018). The Informational Value of Key Audit Matters in the Auditor's Report: Evidence from an Eye-Tracking Study, *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.

Sneller, L., Bode, R. ve Klerkx, A. (2017). Do IT Matters Matter? IT-related Key Audit Matters in Dutch Annual Reports”, *International Journal of Disclosure and Governance*, 14(2), 139-151.

SPK (2024) *Bağımsız Denetim Kuruluşları Tanıtım Rehberi*.
<https://spk.gov.tr/kurumlar/bagimsiz-denetim-kuruluslari/bagimsiz-denetim-kuruluslari-tanitim-rehberi>

Suer, A. (2021). Önemli muhasebe tahminlerinin kilit denetim konuları çerçevesinde incelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute*, 65, 23-37.

Süer, A. Z. (2021). Önemli Muhasebe Tahminlerinin Kilit Denetim Konuları Çerçevesinde İncelenmesi. *Journal of Accounting Institute*(65), 23-37.

Süklüm, N. (2020). Denetim Kalitesinin Bağımsızlık İlkesi ve Etik İlişkisi Bağlamında İncelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11(Ek), 17-28.

Şengür, E. D. (2010). *İşletmelerde Hile, Hilelerin Önlenmesi, Hileli Finansal Raporlama İlgili Düzenlemeler ve Bir Araştırma*, Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Şirin, M. (2016). Yeni Denetçi Raporlarının Temel Noktaları. KGK Daire Başkanlığı.

Tanyeri, A., ve Memiş, M. Ü. (2017). Bağımsız Denetimin Etkinliği Açısından İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Komitelerin Önemi. *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, 9(1), 61-77.

TDK (2024). Türk Dil Kurumu, sozluk.gov.tr

Teraman, Ö., Çelik, B. (2019). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporuna Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Etkilemesi Üzerine Bir Araştırma. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(1), 49-61.

Tez, B. (2021). Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim ve İç Kontrolün Etkileşimi. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*(89), 113-132.

Tez, B. ve Gücenme Gençoğlu, Ü. (2022). Kilit Denetim Konuları ve COSO İlkeleri: Sektörel Karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*. 15 (1), 85-116.

TMUD, (2020). Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği www.tmud.gov.tr

Toroslul, V. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Finansal Tablolar Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Türedi, H., Celayir, D. (2021). Kilit Denetim Konularının Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 Kapsamında İncelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 203-208.

Uşul, H. (2015). *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Uyar S. (2015). Denetim Standartlarına Göre Sınırlı Bağımsız Denetim (Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi). *Mali Çözüm*, 25(130), 15 - 39.

Uygur, C. (2021). *Bağımsız İnsanlık Blockchain, Denetim Muhasebe Denetçi*, İstanbul: Cinius Yayınları.

Uzay, Ş., Bayat, S. (2016). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun Bağımsız denetim Alanında Getirdiği Yenilikler ve Tartışmalı Konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), 1505-1506.

Varıcı, İ. ve Çağırır, F. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul'daki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (22), 193-208.

Varıcı, İ. ve Kalıpçı Çağırır, F. (2021). Kilit Denetim Konularına Etki Eden Faktörler: BİST Kobi Örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi* (32), 87-106.

Velte, P. ve Issa, J. (2019). The impact of key audit matter (KAM) disclosure in audit reports on stakeholders' reactions: a literature review. *Problems and Perspectives in Management*, 17(3), 323-341.

Vik, C. ve Walter, M. C. 2017. The Reporting Practices of Key Audit Matters in the Big Five Audit Firms in Norway, Master's Thesis, *BI Norwegian Business School*, Oslo.

Yalkın, Y. K. (1995). Türkiye Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurulu (TMUDESK) ve Ulusal Standartların Geliştirilmesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 50(1), 259-270.

Yaşar, A. & Yalçın, N. (2023). BİST Şirketleri Denetçi Raporlarının Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürleri Sonuçlarına İşaret Edilmesi Yönünden İncelenmesi, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 19(1), 14-33.

Yazıcı, M. (2011). *Bağımsız Muhasebe ve Denetleme Mesleği Üzerine Araştırma*. İstanbul Yüksek Ticaret Mezunları Derneği Yayını. 30(2), 335-351.

Yılancı, M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2016). *Muhasebe Denetimi*, Detay Yayıncılık.

Yıldırım, S. (2014). *İç Kontrol ile İç Denetimin Etkinliğinin Dış Denetim Süresine Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi, Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yılmaz, S. (2015). *Uluslararası Denetim Standartlarına Göre Denetim Kanıtları ve Denetim Kanıt Toplama Teknikleri*. Yüksek Lisans Tezi. Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yoga, B. S. ve Dinarjito, A. (2021). The impact of key audit matters disclosure on communicative value of the auditor's report: a systematic literature review. *Jurnal Akuntansi Dan Keuangan Indonesia*, 18(1), 2-12.

Yükçü, S. ve Koçakoğlu, Ö. (2022). Bağımsız Denetimde Risk Değerlendirme Sürecine Denetim Kalite Göstergelerinin Katkısı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), 1-18.

