

**T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN
KİLİT DENETİM KONULARININ SEKTÖREL
BÜYÜKLÜKLERE GÖRE İNCELENMESİ: BİST ANA
METAL SANAYİ ÖRNEĞİ**

**Hazırlayan
Fikret ETÇİ**

**Danışman
Doç. Dr. Azize ESMERAY**

Yüksek Lisans Tezi

Ağustos 2023, KAYSERİ

**T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ
MUHASEBE VE FİNANS YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**

**BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT
DENETİM KONULARININ SEKTÖREL BÜYÜKLÜKLERE GÖRE
İNCELENMESİ: BİST ANA METAL SANAYİ ÖRNEĞİ
(Yüksek Lisans Tezi)**

**Hazırlayan
Fikret ETÇİ**

**Danışman
Doç. Dr. Azize ESMERAY**

Ağustos 2023, KAYSERİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK

Bu tezin kendi çalışmam olduğunu, planlanmasından yazımına kadar hiçbir aşamasında etik dışı davranışımın olmadığını, tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, tez çalışmasıyla elde edilmeyen bütün bilgi ve yorumlara kaynak gösterdiğimi ve bu kaynakları kaynaklar listesine aldığımı, tez çalışması ve yazımı sırasında patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını beyan ederim.

Fikret ETÇİ

TEZ İNTİHAL RAPORU TESLİM FORMU



T.C.
KAYSERİ ÜNİVERSİTESİ
Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Müdürlüğü

Anabilim Dalı : Muhasebe ve Finans Yönetimi
Program Adı : Yüksek Lisans Tezi
Tez Başlığı : Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Sektörel Büyüklüklere Göre İncelenmesi: BİST Ana Metal Sanayi Örneği

Yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının a) Giriş, b) Ana bölümler ve c) Sonuç kısımlarından oluşan (Kapak, Önsöz, Özet, İçindekiler ve Kaynakça hariç) toplam 107 sayfalık kısmına ilişkin 11/08/2023 tarihinde Turnitin intihal programından aşağıda belirtilen filtreleme uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre tezin benzerlik oranı: % 28' dir.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1- Giriş dahil
- 2- Ana Bölümler dahil
- 3- Sonuç dahil
- 4- Alıntılar dahil
- 5- Kapak hariç
- 6- Önsöz ve Teşekkür hariç
- 7- İçindekiler hariç
- 8- Kaynakça hariç
- 9- Özet hariç
- 10- Yedi (7) kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Tez Önerisi Hazırlama, Tez Yazma ve Teslim Yönergesini inceledim ve bu yönergede belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini, aksinin tespit edileceği muhtemel durumlarda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini bilgilerinize arz ederim. 16/08/2023

Danışman: Doç. Dr. Azize ESMERAY

Öğrenci: Fikret ETÇİ

YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI

"Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Sektörel Büyüklüklere Göre İncelenmesi: BİST Ana Metal Sanayi Örneği" adlı Yüksek Lisans Tezi, Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Tez Önerisi ve Tez Yazma Yönergesi 'ne uygun olarak hazırlanmıştır.

Hazırlayan

Fikret ETÇİ

Danışman

Doç. Dr. Azize ESMERAY

Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalı Başkanı

Prof. Dr. Semra AKSOYLU

KABUL VE ONAY TUTANAĞI

Doç. Dr. Azize ESMERAY danışmanlığında **Fikret ETÇİ** tarafından hazırlanan "**Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Sektörel Büyüklüklere Göre İncelenmesi: BİST Ana Metal Sanayi Örneği**" adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Muhasebe ve Finans Yönetimi Anabilim Dalında **Yüksek Lisans Tezi** olarak kabul edilmiştir.

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

JÜRİ:

Danışman :

Üye :

Üye :

ONAY:

Bu tezin kabulü Enstitü Yönetim Kurulunun tarih ve sayılı kararı ile onaylanmıştır.

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

İmza

Enstitü Müdürü

ÖNSÖZ/TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bilgisiyle, tecrübesiyle ve güler yüzüyle desteklerini hiçbir zaman esirgemeyip, çalışma sürecinde yaptığım hataları hoş görüyle karşılayıp, yol gösteren yüksek tevazu ve hoşgörü sahibi kıymetli danışman hocam Sayın Doç. Dr. Azize ESMERAY'a, yüksek lisans eğitimime başlamama vesile olan aynı zamanda bilgisiyle, tecrübesiyle ve hitabetiyle bizlere her zaman rehber olan kıymetli hocam Sayın Prof. Dr. Sultan Murat TOPÇU'ya, bu süreçte göstermiş olduğu maddi ve manevi desteklerinden dolayı kıymetli hocam Sayın Doç. Dr. Ahmet TERZİ'ye, bu yolda beni her zaman destekleyen babam Kemal ETÇİ'ye, azmi ve başarısıyla bana örnek olan ve yanımdan hiç ayrılmayan kıymetli eşim Fatma ETÇİ'ye en yürekten duygularla sonsuz teşekkürü borç bilirim.

Fikret ETÇİ, Kayseri, 2023

**ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ SEKTÖREL
BÜYÜKLÜKLERE GÖRE İNCELENMESİ:
BİST ANA METAL SANAYİ ÖRNEĞİ**

Fikret ETÇİ

Kayseri Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü

Yüksek Lisans Tezi, Ağustos 2023

Danışman: Doç. Dr. Azize ESMERAY

ÖZET

Çok eski bir uygulama olan denetim, var olduğu günden bugüne anlayışında, işleyişinde ve formatında kayda değer çeşitli değişimler yaşamıştır. Yaşanan değişimlerdeki temel sebep, işletme faaliyetlerinin gelişmesi, işletmelerin yaygınlaşması ve teknolojik gelişmelerin hızlanmasıyla beraber ortaya çıkan küreselleşme düşüncesidir. Bunların neticesinde denetim anlayışında çağın koşullarına yönelik olarak köklü değişiklikler meydana gelmiştir. Denetim anlayışında yaşanan değişimlere, büyük ölçekli finansal skandalların da önemli katkıları olduğu söylenebilir. Özellikle Amerika Birleşik Devletleri merkezli 2008 Wall Street finansal krizinde denetçi raporlarının gerçeği yansıtmadığının ortaya çıkması denetime olan güveni azaltmış ve denetimin ciddi anlamda sorgulanmasına sebep olmuştur. Bu gelişmeler denetçi raporlarında revizyon gereğini önemli ölçüde artırmıştır. Uluslararası düzenleyici kuruluşların yaptığı revizyon çalışmaları sonucunda denetim formatı değiştirilmiş, birçok denetim standardı da güncellenmiştir. Bunların yanında denetçi raporu için hayati bir önem teşkil eden “Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı” (Communicating Key Audit Matters In The Independent Auditor’s Report 701) eklenmiştir. Yapılan bu düzenlemeler sonucunda denetçi raporları daha şeffaf, anlaşılabilir ve nitelikli bir yapıya büründürülmüştür.

Bu çalışmada Borsa İstanbul Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018 – 2022 yılları denetçi raporları ele alınarak kilit denetim konularının muhteviyatı, sayısı, seçilme sebebi vb. hususlar ile işletmelerin sektörel büyüklükleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının incelenmesi yapılmıştır. Yapılan incelemeler sonucunda, “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*” 67 (35,83%) kez, “*Ticari Alacaklar*” 33 (17,65%) kez, “*Maddi Duran Varlıklar*” 35 (18,72%) kez ve “*Stoklar*” 26 (13,90%) kez bildirilmiştir. En fazla bildirilen bu dört konu toplam konuların 86,10% ünü oluşturmaktadır. BİST Ana

Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporlarının 97,95% olumlu, 2,05% sınırlı olumlu (şartlı) olduğu tespit edilmiştir. Genel olarak 24 adet denetim firmasının 23 (95,84%) tanesinin uluslararası denetim kuruluşu veya üyesi olduğu, 1 (4,16%) tanesinin ise ulusal bağımsız denetim firması olduğu görülmüştür. BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 yılları hasılat kalemleri temel alınarak, sektörel büyüklükler ile kilit denetim konuları karşılaştırılmış, kilit denetim konuları ile hasılat arasında herhangi bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Rapor, BİST, Metal Sanayi



**EXAMINATION OF INDEPENDENT AUDITOR'S REPORTS OF COMPANIES
ACCORDING TO SECTORAL SIZES:
BIST BASIC METAL INDUSTRY EXAMPLE**

Fikret ETCI

Kayseri University Graduate Education Institute

Master Thesis, August 2023

Advisor: Assoc. Prof. Dr. Azize ESMERAY

ABSTRACT

Audit, which is a very old practice, has undergone significant changes in its understanding, functioning and format since its existence. The main reason for the changes experienced is the idea of globalization that emerged with the development of business activities, the spread of businesses and the acceleration of technological developments. As a result of these, radical changes have occurred in the understanding of audit in line with the conditions of the age. It can be said that large-scale financial scandals also contributed significantly to the changes in the understanding of auditing. Especially in the United States-based 2008 Wall Street financial crisis, the fact that the auditor's reports did not reflect the truth, reduced the trust in the audit and caused the audit to be seriously questioned. These developments have significantly increased the need for revision in the auditor's reports. As a result of the revision studies carried out by international regulatory institutions, the audit format has been changed and many auditing standards have been updated. In addition, "Communicating Key Audit Matters In The Independent Auditor's Report 701", which is of vital importance for the auditor's report, has been added. As a result of these regulations, the auditor's reports have been transformed into a more transparent, understandable and qualified structure.

In this study, the audit reports of the companies operating in the Borsa Istanbul Basic Metal Industry sector between 2018 and 2022 are discussed and the content, number, reason for selection, etc. of key audit issues are discussed. It has been examined whether there is a significant relationship between the issues and the sectoral sizes of the enterprises. As a result of the examinations, "Revenue Recognition" 67 times (35.83%), "Trade Receivables" 33 (17.65%) times, "Tangible Fixed Assets" 35 (18.72%) times and "Inventories" 26 (13) times. ,90%) have been reported. These four most reported topics constitute 86.10% of the total topics. It has been determined that the independent auditor

reports of BIST Basic Metal Industry Enterprises for the years 2018-2022 are 97.95% positive and 2.05% limited positive (conditional). In general, 23 (95,84%) of the 24 audit firms were found to be international audit firms or members, and 1 (4.16%) was a national independent audit firm. Based on the revenue items of BIST Basic Metal Industry Enterprises for the years 2018 – 2022, sectoral sizes and key audit issues were compared, and it was concluded that there was no relationship between key audit issues and revenue.

Keywords: Independent Audit, Report, BIST, Metal Industry



İÇİNDEKİLER

ŞİRKETLERİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ SEKTÖREL BÜYÜKLÜKLERE GÖRE İNCELENMESİ: BİST ANA METAL SANAYİ ÖRNEĞİ

BİLİMSEL ETİĞE UYGUNLUK	i
TEZ İNTİHAL RAPORU TESLİM FORMU	ii
YÖNERGEYE UYGUNLUK ONAYI.....	iii
KABUL VE ONAY TUTANAĞI	iv
ÖNSÖZ/TEŞEKKÜR	v
ÖZET.....	vi
KISALTMALAR LİSTESİ.....	xv
TABLolar LİSTESİ.....	xvii
ŞEKİLLER LİSTESİ	xix
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ

1.1. Denetim Kavramı.....	3
1.1.1. Denetimin Özellikleri	5
1.1.2. Denetimin Amaçları.....	5
1.2. Denetimle İlgili Kavramlar	5
1.2.1. Revizyon	6
1.2.2. Murakabe	6
1.2.3. Teftiş	6
1.2.4. Kontrol	6
1.3. Denetimin Tarihsel Süreci	7
1.3.1. Denetimin Dünyada Tarihsel Gelişim Süreci	8
1.3.2. Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi	12
1.4. Denetimin Türleri	14

1.4.1. Kapsamına Göre Denetim Türleri	14
1.4.1.1. Genel Denetim	15
1.4.1.2. Özel Denetim	15
1.4.2. Amaçlarına Göre Denetimin Türleri.....	15
1.4.2.1. Finansal Tablolar Denetim	15
1.4.2.2. Uygunluk Denetimi.....	16
1.4.2.3. Faaliyet Denetimi	16
1.4.2.4. Özel Amaçlı Denetim.....	17
1.4.3. Yapılış Nedenlerine Göre Denetimin Türleri	17
1.4.3.1. Zorunlu (Yasal) Denetimler	17
1.4.3.2. İsteğe Bağlı Denetimler.....	18
1.4.4. Denetçi Statüsüne Göre Denetimin Türleri	18
1.4.4.1. İç Denetim.....	18
1.4.4.2. Bağımsız Denetim.....	18
1.4.4.3. Kamu Denetimi	19
1.4.5. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri	20
1.4.5.1. Sürekli Denetim	20
1.4.5.2. Sınırlı Denetim	20
1.5. Denetçi Kavramı ve Denetçi Türleri	20
1.5.1. Bağımsız Denetçi.....	20
1.5.2. İç Denetçi.....	21
1.6. Denetimin Faydaları	21
1.6.1. Denetimin Denetlenen İşletme İçin Faydaları	21
1.6.2. Denetimin Paydaşlara Sağladığı Faydalar	22
1.6.3. Denetimin Devlete Sağladığı Faydalar	23
1.7. Bağımsız Denetçi Raporu.....	24
1.7.1. Bağımsız Denetçi Raporu Tanımı ve Önemi.....	24
1.7.2. Bağımsız Denetçi Raporunun Çeşitleri ve Süreci	25
1.7.3. Bağımsız Denetçi Raporunun Bölümleri.....	27
1.8. Bağımsız Denetim Standartları	28

1.8.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	28
1.8.1.1. Genel Standartlar.....	29
1.8.1.2. Çalışma Alanı Standartları	31
1.8.1.3. Raporlama Standartları	32
1.8.2. Uluslararası Denetim Standartları.....	34
1.9. Bağımsız Denetim Süreci	39
1.9.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Teklifinin Kabul Edilmesi	40
1.9.2. Denetimin Planlanması.....	40
1.9.3. Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi	41
1.9.4. Raporlama.....	41
1.10. Bağımsız Denetime Tabi Olma Şartları.....	42
1.11. Birinci Bölüm Özeti	44

İKİNCİ BÖLÜM

YENİ DENETÇİ RAPORU VE KİLİT DENETİM KONULARI

2.1. Yeni Denetçi Raporunda Değişikliğe Gidilme Sebepleri.....	46
2.2. Yeni Denetçi Raporunun Gelişim Süreci	48
2.2.1. Değişikliklerle Ulaşılmak İstenen Amaçlar	49
2.2.2. Yeni Denetçi Raporuna İlişkin Değiştirilen ve Eklenen Standartlar	49
2.2.3. Denetçi Raporunun Formatı ve İçeriği	51
2.3. Kilit Denetim Konuları	55
2.3.1. Kilit Denetim Konularının Özellikleri.....	55
2.3.2. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi	56
2.3.3. Kilit Denetim Konularında Önemlilik Seviyesi	57
2.3.4. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporlarında Bildirilmesi	59
2.3.5. Münferit Kilit Denetim Konuları.....	61
2.3.6. Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konularının Açıklanmasının Faydaları	61
2.3.7. Finansal Tablo Dipnotlarına Atıfta Bulunulması	62

2.3.8. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinin Denetçilere Getirdiği Sorumluluklar	62
2.3.9. Kilit Denetim Konusunun Denetçi Raporunda Bildirilmediği Durumlar.....	63
2.3.10. Kilit Denetim Konularının Bildirimi ile İlgili Endişeler	63
2.3.11. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi	64
2.3.12. Kilit Denetim Konusunun Ele Alınma Şekli	64
2.3.13. Kilit Denetim Konularına Etki Eden Başlıca Faktörler	65
2.4. İkinci Bölüm Özeti	66

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARININ SEKTÖREL BÜYÜKLÜKLERE GÖRE İNCELENMESİ: BİST ANA METAL SANAYİ ÖRNEĞİ

3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi	68
3.2. Araştırmanın Amacı	69
3.3. Araştırmanın Yöntemi.....	69
3.4. Araştırmanın Kapsamı	69
3.5. Araştırmanın Literatür Taraması	70
3.6. Araştırmanın Literatüre Katkısı	72
3.7. Araştırmanın Bulguları	73
3.7.1. Çalışmanın Analizi ve Elde Edilen Sonuçlar.....	73
3.7.2. BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 Yılları Kilit Denetim Konularının İncelenmesi.....	75
3.7.3. BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Yılları Denetim Kuruluşlarının İncelenmesi.....	79
3.7.4. BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Kilit Denetim Konularının Uygulanma Prosedürleri	80
3.7.5. BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Yılları Denetçi Raporunda Bildirilen Görüş Türlerine Göre Analizi.....	85
3.7.6. BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Yılları Denetçi Raporlarının Finansal Tablo Niteliği Açısından İncelenmesi.....	86

3.7.7. BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Sektörel Büyüklüğü İle KDK Sayıları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi	87
3.7.8. BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Yılları Denetçi Raporlarında Yer Alan Diğer Hususlar Bölümünün İncelenmesi	91
3.7.9. BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kilit Denetim Konuları Açısından Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi	92
3.8. Üçüncü Bölüm Özeti	102
SONUÇ.....	103
EKLER.....	108
Ek 1. 2018 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları	108
Ek 2. 2019 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları	113
Ek 3. 2020 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları	117
Ek 4. 2021 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları	121
Ek 5. 2022 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları	126
KAYNAKÇA	131
ÖZ GEÇMİŞ.....	144
TEZ İNTİHAL RAPORU	145

KISALTMALAR LİSTESİ

ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
AICPA	: Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü
AR-GE	: Araştırma Geliştirme
ASB	: Denetim Standartları Komitesi
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BİST	: Borsa İstanbul
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
FRÇ	: Finansal Raporlama Çerçeveleri
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAASB	: Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IAPC	: Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
IFAC	: Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IFRS	: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
IIA	: Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü
IPPF	: Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi
ISA	: Uluslararası Denetim Standartları
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu

KDK	: Kilit Denetim Konuları
KGK	: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
PCAOB	: Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu
SAS	: Denetim Standartları Açıklamaları
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
UDS	: Uluslararası Denetim Standartları
UDS	: Uluslararası Denetim Standardı
VUK	: Vergi Usul Kanunu

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1.	<i>Denetim Türleri.....</i>	14
Tablo 1.2.	<i>Denetçi Raporu'nun Bölümleri.....</i>	27
Tablo 1.3.	<i>Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları</i>	29
Tablo 1.4.	<i>Genel Standartlar</i>	30
Tablo 1.5.	<i>Bağımsız Denetim Standartları.....</i>	36
Tablo 1.6.	<i>Bağımsız Denetim Süreci</i>	39
Tablo 3.1.	<i>Denetçi Raporları İncelenen Ana Metal Sanayi İşletmeleri</i>	74
Tablo 3.2.	<i>2018 – 2022 Yılları Kilit Denetim Konuları ve Oranları</i>	75
Tablo 3.3.	<i>2018 – 2022 Yılları En Çok Bildirilen Kilit Denetim Konularının Uluslararası Denetim Kuruluşları Açısından İncelenmesi.....</i>	80
Tablo 3.4.	<i>Kilit Denetim Konuları Uygulama Prosedürleri – Hasılat</i>	81
Tablo 3.5.	<i>Kilit Denetim Konuları Uygulama Prosedürleri – Maddi Duran Varlıklar..</i>	82
Tablo 3.6.	<i>Kilit Denetim Konuları Uygulama Prosedürleri – Alacak.....</i>	83
Tablo 3.7.	<i>Kilit Denetim Konuları Uygulama Prosedürleri – Stok</i>	84
Tablo 3.8.	<i>2018 – 2022 Yılları Denetçi Görüşlerinin Sayısal ve Oransal Dağılımı....</i>	85
Tablo 3.9.	<i>2018 – 2022 Yılları Finansal Tablo Niteliği Sayısal Dağılımı</i>	86
Tablo 3.10.	<i>2018 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği</i>	87
Tablo 3.11.	<i>2019 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği</i>	88
Tablo 3.12.	<i>2020 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği</i>	88
Tablo 3.13.	<i>2021 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği</i>	89

Tablo 3.14. <i>2022 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği</i>	89
---	----

Tablo 3. 15. <i>2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları</i>	93
--	----



ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1.	<i>IAASB Yeni Denetim Raporlaması Süreci</i>	49
Şekil 2.2.	<i>Revize Edilen Denetim Standartları</i>	51
Şekil 2.3.	<i>Yeni Denetçi Raporu Formatı ve İlgili Standartlar</i>	54
Şekil 2.4.	<i>Kilit Denetim Konularının Tespitine İlişkin Çerçeve</i>	57
Şekil 2.5.	<i>Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türlerinin Finansal Tablolara Etkisi</i>	59



GİRİŞ

Finansal raporlar yatırımcılar, işletme yönetimi ve kamu için hayati bir önem teşkil etmektedir. İşletmeye yatırım yapacak olan ilgili tarafların, işletme yönetiminin ve kamunun işletme ile ilgili olarak vereceği kararların doğruluğu finansal tabloların niteliğine bağlıdır. Finansal tabloların gerçeği doğru bir şekilde yansıtıp yansıtmadığının kontrolü ise denetim ile mümkündür. Yapılan ya da yapılacak olan denetim çalışmaları sonucunda hazırlanan denetçi raporları işletme yönetiminin ve ilgi gruplarının odak noktası olması sebebiyle hayati önem taşımaktadırlar.

Geçmişten bugüne çeşitli yapısal değişimler geçiren denetim anlayışı esas olarak sanayi devrimi sonrası gelişmeye başlamıştır. Sanayi devrimi ile birlikte sermaye gruplarının artması, işletmelerin mali anlamda büyümeleri ve şubeleşerek yaygınlaşması, teknolojinin gelişmesi, üretilen ürün çeşitlerinin artması ve işletme faaliyetlerinin daha karmaşık bir yapıya bürünmesi sonucunda iç kontrol sistemiyle birlikte bağımsız denetime duyulan ihtiyaç da giderek artmıştır.

Denetim, işletmelerin finansal raporlarına dair makul bir güvence vermek amacıyla yapılan bir çalışmadır. Zaman içerisinde, denetimin giderek artan bir öneme sahip olması ve yasal gerekliliklerin getirdiği zorunluluklarla birlikte yaygınlaşmasının sonucu olarak, denetim kuruluşlarının gelirlerinde önemli ölçüde artışlar yaşanmıştır. Kanuni boşluktan yararlanan denetim şirketleri aynı zamanda denetledikleri işletmelere danışmanlık hizmeti vermeye başlamışlardır. Bu olaylar neticesinde müşterileri ile sıkı bir bağ kuran denetim şirketleri denetledikleri işletmeleri kaybetme korkusuyla denetçi raporlarını manipüle etmeye başlamışlardır. 2001 ve 2008 ABD merkezli küresel finansal krizler sonrası denetçi raporlarının gerçeği yansıtmadığının anlaşılmasıyla denetim skandalları patlak vermiş ve denetime olan güven sarsılmıştır.

Yaşanan skandallar denetimin ciddi bir şekilde sorgulanmasını sağlamıştır. Bu nedenle denetçi raporlarının kalitesinin artırması, raporların daha şeffaf olması sağlamak, prosedürlerin daha sıkı olması vb. maksatlarla, 2011 yılında Halka Açık Şirket Muhasebe

Gözetim Kurulu (PCAOB) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yeni denetçi projesi başlatılmıştır. Projede birçok standart revize edilmiş ve yenilenmiş olarak yayımlanmıştır. Ayrıca projenin en önemli sonuçlarından birisi Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 standardının rapora eklenmesi olmuştur.

BDS 701 standardının 2017 yılında yürürlüğe girmesiyle beraber, bağımsız denetçi raporlarının özeti mahiyetinde olan ve finansal tablolarda risk seviyesi yüksek veya önemli tahmin belirsizlikleri içeren kalemlerin tespit edilmesi açısından önemli olan kilit denetim konuları, araştırmacılar için yeni bir çalışma konusu olmuştur.

Çalışmanın amacı 2018-2022 yıllarında BİST Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerinin hasılat kalemi baz alınarak belirlenen sektörel büyüklükleri ile bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının (KDK) muhteviyatı ve sayısı arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının incelenmesidir.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde denetim kavramının tanımı yapılmış, ülkemizde ve dünyada denetim kavramında meydana gelen gelişmeler ve denetim anlayışındaki zihniyet değişimlerini açıklamak adına denetimin tarihsel seyrinden bahsedilmiş, denetim kavramının daha net bir şekilde anlaşılması için çeşitlerinden bahsedilmiş, anlam karmaşasının giderilmesi için denetim ile ilgili kavramlara değinilmiş, mevzuatın anlaşılmasını sağlamak için standartlardan bahsedilmiş ve bağımsız denetim sürecinin kaç bölümden oluştuğu ve bölümlerin içerikleri hakkında detaylı bilgiler verilmiştir. İkinci bölümde ise denetimde yaşanan skandallar ve teknik sorunlar nedeniyle oluşturulan yeni denetçi raporunun gelişim süreci, yapılan değişiklikler ve içeriği hakkında bilgi verilmiştir. Üçüncü bölüm de ise BİST Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. İşletmelerin sektörel büyüklükleri ile kilit denetim konuları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının yıllara yaygın olarak analizi yapılmıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMINA GENEL BİR BAKIŞ

Bu bölümde denetim kavramı, denetimin tarihsel gelişimi, bağımsız denetim ve standartlarına değinilmiştir.

1.1. Denetim Kavramı

Denetim yaygın olarak kontrol anlamına gelmektedir. Ancak bu ifade denetim kavramını tam olarak açıklayamamaktadır. Denetim, kontrol faaliyetini içeren ve daha geniş bir çerçeveye sahip olan kavramdır. Ayrıca, denetimin bir süreç olması sebebiyle, tanımlamalarda sürecin temel alınması gerekmektedir. Denetim, sunulan bilgilerin doğruluğunu ve gerçekliğini belirlemek için kanıtların toplanmasını veya hesaplamaların yeniden yapılmasını içeren çeşitli yöntemlerin uygulandığı bir süreçtir. Bu süreçte, hazır verilerin kontrol edilmesinin yanı sıra, sunulan bilgilerin doğruluğunu teyit etmek için de çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Denetimle ilgili tanımlamalar, süreci bütün yönleriyle ele alacak biçimde geniş ve kapsamlı olmalıdırlar (İkvan & Demirkol, 2021, s. 46).

Denetim sözcüğü Latince de duymak anlamına gelen “*audire*” kelimesinden gelmektedir (Teck-Heang & Ali, 2008, s. 1). Denetim kavramı oldukça kapsamlı ve farklı tanımlara sahiptir. Denetim, Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğüne göre “*bir görevin doğru bir şekilde yerine getirilip getirilmediğini idrak etmek amacıyla yapılan araştırma, murakabe, teftiş, kontrol*” olarak tanımlanmaktadır. Hukuki manada ise denetim terimi, kamu ile özel sektör arasındaki ilişkinin kamu yararına uygun bir şekilde yürütölüp yürütölmediğinin denetlenmesini ifade etmektedir (Özyürek, 2012, s. 98).

Denetim, bilgi ve belgelerin toplanması ve denetim raporunun hazırlanması yoluyla, finansal tabloların ve faaliyetlerin belirlenmiş standartlara uygunluğunu araştıran bir süreçtir. Bu süreç, kullanıcılara sunulan bir rapor aracılığıyla denetimin sonuçlarını iletmeyi amaçlar (Ertaş & Kandemir, 2020, s. 84).

Muhasebe ve finans alanında denetim, ekonomik olaylar ve faaliyetlere yönelik iddiaların önceden belirlenen kriterlere uygunluğunu araştırmak ve elde edilen kanıtları objektif bir şekilde toplayarak ve değerlendirerek paydaşlara bildirmeyi amaçlayan sistemli bir süreçtir. (Özyürek, 2012, s. 98).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ise denetim kavramını; *“yetkili ve yeterli mesleki tecrübesi olan kişiler tarafından dürüstlük, tarafsızlık, mesleki şüphecilikle beraber sözleşme hükümleri dikkate alınarak finansal raporlar hakkında bir hüküm vermeyi amaçlayan bir disiplin”* olarak tanımlamıştır (Şenyiğit & Zeytinoğlu, 2014, s. 83).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik'in 48. Maddesine göre denetim, *“muhasebe kayıtlarının yasal mevzuat ile genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında, gerçekleşen ekonomik faaliyetlerin doğru bir şekilde kayıtlarda yer alıp almadığını elde edilen bulgular neticesinde objektif bir biçimde inceleyip, nihayete erdiren ve onaylayan sistematik süreç”* olarak tanımlamaktadır.

Sermaye Piyasası Kurulu'na (SPK) göre bağımsız denetim, işletmelerin finansal raporlama standartlarına uygunluğunu sağlamak için uygun ve yeterli miktarda denetim kanıtı elde etme sürecidir. Bağımsız denetim, işletmelerin kamuya açıklanacak veya yönetim kurulu tarafından talep edilecek yıllık mali tabloları ve diğer mali bilgilerini tarafsız bir şekilde değerlendirir. Bağımsız denetçi raporunda, defterler, kayıtlar ve belgeler üzerinde denetleme ve değerlendirme yapmak için gerekli olan tüm bağımsız denetim teknikleri uygulanır ve sonuçlar raporlanarak işletme üst yönetimine sunulur (Bdy, md. 4/b).

Bağımsız denetim, finansal tablo ve faaliyetlerin, belirlenmiş standartlara uygunluğunu değerlendirmek amacıyla elde edilen belgeler ışığında denetim raporunun oluşturularak kullanıcılara sunulmasını içeren süreç olarak ifade edilmektedir (Ertaş & Kandemir, 2020, s. 84). Başka bir ifade ile bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının çeşitli teknikler yardımıyla denetlenip, değerlendirilerek belirli standartlara uygunluğunun değerlendirilmesidir (Yucu & Polat, 2020, s. 104).

Literatürde denetime ilişkin çeşitli tanımlamalar bulunsa da bu tanımların ortak özellikleri, denetimin bir süreç olması, ekonomik faaliyet ve olaylara dayanması, önceden belirlenmiş kanıtların olması ve toplanan kanıtlar neticesinde bir yargıya varılmasıdır. Bu

tanımlardan çıkarılabilecek bir diğer sonuç ise denetimin hata, hile, noksanlık gibi hususların tespitiyle beraber kanun ve kurallara olan uyumsuzlukların da ortaya çıkmasıdır. Esasında denetim bir tespit sürecidir. Denetim hata ve hile gibi unsurları tespit ederek bunların minimum düzeye indirilmesi için yönetime tavsiyelerde bulunmayı amaçlar. Denetim finansal tablolara ilişkin makul güvence verdiği için bu tablolarda yer alan hata ve hile gibi unsurlar hiçbir zaman sıfıra düşürülme de finansal tabloların gerçeği yansıtır yansıtmadığına yönelik belir bir seviyede güvence verir.

1.1.1. Denetimin Özellikleri

Denetime dair çeşitli tanımlamalar bulunmaktadır. Bu tanımlar ışığında denetimin temel özellikleri aşağıdaki gibidir (Demirtaş, 2016, s. 772);

- Denetim bir iktisadi birimin belirli bir dönemini içerir,
- Teftiş edilen bilgilerle önceden belirlenmiş ölçütler mukayese edilir,
- Denetçi objektif ve bağımsız olarak çalışır,
- Denetçi yeterli seviyede mesleki tecrübe ve muhakemeye sahiptir,
- Denetçi yeterli miktarda kanıt toplayarak tarafsız bir rapor yazmalıdır.

1.1.2. Denetimin Amaçları

Denetimin amaçları aşağıda verildiği gibidir (Ayutoz, 2019, s. 11; Bozkurt, 2013, s. 58):

- Finansal raporların objektif ve gerçeğe uygun olarak hazırlanmasını sağlamak,
- İşletmelerin, muhasebe ilke ve prosedürleri doğrultusunda hareket etmelerini sağlamak,
- Finansal tablolara dair makul bir güvence elde etmek,
- Hata ve hilelerin en aza indirmek,
- İşletme sürekliliğini sağlamak,
- İşletmenin sağlıklı ve doğru karar almasını sağlamaktır.

1.2. Denetimle İlgili Kavramlar

İngilizce 'de “*control*” ve “*audit*” terimleri, farklı anlamlarıyla ifade edilen iki ayrı kavramdır. Ancak Türkçe karşılıkları olan kontrol ve denetim terimleri çoğunlukla karıştırılır ve bazen birbirinin yerine kullanılır. Bu duruma teftiş, revizyon, murakabe gibi daha eski kelimelerin dahil olmasıyla tam bir kavram karmaşası ortaya çıkmaktadır. Bu husus, işletme sahipleri, yöneticiler ve uygulayıcılar arasında sorunlara ve işletmelerde

örgütsel çatışmalara sebep olmaktadır (Cömert, 2016, s. 2). Bu nedenle bu bölümde yaşanmakta olan anlam karmaşasını gidermek için revizyon, teftiş, murakabe ve kontrol terimlerinin anlamlarından bahsedilecektir.

1.2.1. Revizyon

Revizyon terimi, genellikle mali olayların denetlenmesi ve analiz edilmesi için kullanılan bir terimdir. Revizyon kelimesi gözden geçirmek, tekrar incelemek anlamını ihtiva etmektedir. Özellikle muhasebe kayıtları yapıldıktan sonra, hesapların yasal mevzuata veya diğer muhasebe sistemlerine uygunluğunun yeniden incelenmesini ifade etmektedir (Şahmaroğlu, 2016, s. 4).

1.2.2. Murakabe

Murakabe, sözlükteki manasıyla, kendi iç dünyasına bakmak, nefis muhasebesi yapmak anlamını taşır. Denetim literatüründe ise murakabe, beklenen durum ile gerçekleşen durum arasındaki karşılaştırma sürecini ifade etmek için kullanılır. Bu kavram, kontrol, teftiş, revizyon ve denetim gibi geniş kapsama sahip terimleri içeren bir ifade olarak kullanılmaktadır (Çakmak, 2006, s. 6).

1.2.3. Teftiş

Teftiş, bir şeyin gerçek durumunu, doğruluğunu veya işlerin etkili bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin idraki için yapılan inceleme olarak nitelendirilebilir. Teftiş, denetimden daha dar bir kapsama sahiptir. Denetim genel bir değerlendirme yaparken, teftiş daha spesifik durumları incelemek için kullanılmaktadır. Bu tür incelemelere uygunluk denetimi adı verilir ve belirli bir alanda uygulanması gereken standartlar veya normlar belirlenmiştir. Teftiş, bu standartlara ne derece uyulduğunun tespiti amacıyla gerçekleştirilir (Başpınar, 2005, s. 36).

1.2.4. Kontrol

Kontrol kelimesi, kökeni Fransızca olan ve Latince "*counter-roll*" (contre-roll = karşıt kayıt) kelimesinden türetilen bir kelimedir. Bugünkü manasını ihtiva eden kullanımı 14. yüzyıla kadar uzanır. 1422 yılında "*contre-role*" olarak kullanılarak çift kayıt tutma manasında diğerini kontrol etmek için kullanılmıştır (Cömert, 2016, s. 3).

Henri Fayol, bilimsel yönetime katkıda bulunmuş ve günümüzde hala geçerliliğini koruyan yönetim ilkelerinin evrenselliğini ortaya koymuştur. Fayol, kontrolü yönetsel

bir işin parçası olarak kabul ederek, bir işletmede işlerin programa, verilen talimatlara ve kabul edilen ilkeler doğrultusunda yürütülüp yürütülmediğinin doğrulanması olarak tanımlamıştır. Yönetim biliminin gelişimi sürecinde farklı kontrol tanımları yapılmış olmasına rağmen, Fayol'un klasik yaklaşımı hala geçerliliğini sürdürmektedir (Cömert, 2016, s. 3).

Fayol, kontrol fonksiyonunu şu şekilde tanımlamaktadır: “*Verilen emirlere ve mevcut kurallara uygun olarak her şeyin gerçekleşmesini gözlemlemek.*” Fayol'a göre, kontrol fonksiyonunun amacı, örgüt faaliyetlerindeki hataları ve eksiklikleri tespit edip düzelterek yinelenmesini önlemektir (Şengül, 2007, s. 268).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) ve Uluslararası Mesleki Uygulamalar Çerçevesi (IPPF) kontrolü şu şekilde tanımlamaktadır: “*Kontrol, riskleri yönetmek, belirlenmiş amaç ve hedeflere ulaşma olasılığını artırmak amacıyla yönetim, yönetim kurulu ve diğer ilgililer tarafından gerçekleştirilen her türlü eylemdir.*” Yönetim, amaç ve hedeflerin gerçekleştirilmesi için makul bir güvence sağlayacak yeterli performans eylemlerini planlar, organizasyonlar ve uygular.” (Cömert, 2016, s. 6)

Ayrıca denetim ve kontrol terimleri arasındaki temel fark; kontrol faaliyetleri, işletme yönetimi sorumluluğu altında icra edilirken, denetim bağımsız bir mesleki faaliyet olarak gerçekleştirilmektedir (Candan, 2007, s. 22).

1.3. Denetimin Tarihsel Süreci

Denetim kavramı dünya genelinde ve Türkiye'de her geçen gün önem kazanmaktadır. Küreselleşme, sermaye piyasalarının gelişimi ve bilgi teknolojilerindeki ilerlemeler gibi faktörler, denetimlerin daha verimli ve etkin bir hale getirilmesini kaçınılmaz hale getirmiştir. Aynı zamanda, değişen bilgi ihtiyaçları, uluslararası yatırımcıların artması ve uluslararası düzeyde ortaya çıkan yolsuzluk olayları gibi unsurlar da denetim olgusunun boyutlarını değiştirmiştir (Selimoğlu & Göktepe, 2007, s. 20).

Küreselleşme ile birlikte işletmelerin faaliyetleri ve finansal işlemler giderek karmaşık hale gelmiştir. Bu durum denetim süreçlerinin daha detaylı ve kapsamlı bir şekilde yapılmasını gerektirmiştir. Bununla birlikte, bilgi kullanıcılarının beklentileri de değişmiştir. Sadece finansal bilgilere erişmek isteyen paydaşlar yerine, artık şirketlerin sürdürülebilirlik performansı, risk yönetimi ve kurumsal yönetim gibi konularda da bilgi sağlamasını talep eden paydaşlar sisteme dahil olmaktadır. Bu da denetimlerin kapsamını

genişletmiş ve denetçilerin bu yeni ihtiyaçları karşılayabilmesi için yeni beceriler edinmesini gerektirmiştir.

Yabancı yatırımcıların artmasıyla birlikte, şirketlerin faaliyetlerini uluslararası standartlara uygun bir şekilde raporlaması önem kazanmıştır. Uluslararası Finansal Raporlama standartları (IFRS) gibi standartlar, finansal bilgilerin karşılaştırılabilirliğini sağlamak ve yatırımcılara daha fazla güven vermek amacıyla geliştirilmiştir. Denetimler de bu standartlara uygunluğun denetlenmesini içermektedir (Arifli, 2019, s.5).

Uluslararası düzeyde ortaya çıkan büyük yolsuzluk skandalları denetim olgusunu büyük ölçüde etkilemiştir. Örneğin, Enron ve Worldcom gibi şirketlerdeki çarpık iş uygulamaları ve denetim zafiyetleri, denetim süreçlerinin daha etkin hale getirilmesi gerektiğini ortaya çıkar mıştır. Bu olaylar, denetim kurumlarının bağımsızlığı ve denetim standartlarının güçlendirilmesi konusundaki tartışmaları tetikle miştir.

Sonuç olarak işletmelerin güvenilir, doğru ve kaliteli bilgiler sunabilmeleri için hazırlanan bu bilgilerin denetlenerek güvenilirliğinin ve doğruluğunun sağlanması piyasaların bu sürdürülebilir büyümeleri açısından son derece önemlidir (Selimoğlu & Göktepe, 2007, s. 20).

Bilgi kullanıcılarının tutarlı ve doğru kararlar almalarına yardımcı olmak ekonomik ve ticari piyasalar için son derece önemlidir. Bu bağlamda, sermaye piyasaları ve yabancı ile yerli yatırımcılar, bir dizi risk ve belirsizlikle karşı karşıya olduklarından dolayı bağımsız denetimle korunmuş olurlar. Bu durum bağımsız denetimin temel amaçlarından biridir (Selimoğlu & Göktepe, 2007, s. 20).

1.3.1. Denetimin Dünyada Tarihsel Gelişim Süreci

Tarihin akışı içinde bulunan birçok kalıntının, M.. 3000 yıl öncesine kadar dayandığı tespit edilmiştir. Mezopotamya'da yaşayan birçok krallıkta, görevi tahıl ambarında sayım faaliyetlerini yürütmek ve tahıl ambarında çalışan personeli kontrol etmek olan krallık tarafından atanan katiplerin olduğu bilinmektedir. Bu bulgular, devlete ait uygulamaların denetiminin ve kamuya ait hesapların teftişinin temelini oluşturmaktadır (Bezirci ve Karasioğlu, 2011, s. 573). Ayrıca Mısırlıların, Yunanlıların, Çinlilerin, Perslerin ve İbranilerin kayıtlı tarihlerinde bu kurumlara benzer uygulamaların bulunduğu ifade edilmektedir. Antik Roma uygarlığında, memurlar tarafından tutulan kayıtların diğer

memurlar tarafından tutulan kayıtlarla karşılaştırarak, yani çapraz sorgulama yapılarak, bir hesap sorgulama sistemi oluşturulduğu bilinmektedir (Karahana, 2020, s. 246).

Günümüz İngiltere'sinin temelini oluşturan Anglo-Sakson ülkelerindeki işletmelerde, muhasebe işlemlerinin denetim faaliyetleri "*auditing*" olarak adlandırılmaktadır. Auditing terimi, denetleme, hesap denetimi, mali denetleme gibi anlamlar içerir. Ayrıca, eski Mısır ve Roma uygarlıklarında tüm kurumların tahsilat ve ödemelerinin kurum uzmanları tarafından okunup dinlenerek onaylandığı bilinmektedir (Karahana, 2020, s. 246).

1289 yılında İngiltere de "Audit" terimi bir meslek unvanı olarak kullanılmaya başlamıştır. 1581 yılında ise "Collegio Dei Rexonati" adı altında ilk profesyonel denetçiler topluluğu kurulmuştur. Modern anlamdaki kamu denetimi ise demokrasinin gelişimiyle beraber iki farklı şekilde ortaya çıkmıştır. Birincisi İngiltere Kral I. Edward döneminde krallık hazinesinin gelirlerini kontrol eden memurların denetimiyle ilgilidir. 1289 yılında yapılan bu uygulama daha sonra pek çok alanda uygulanmıştır. 1690 yılında İngiltere'de kamu hesapları komitesi oluşturulmuştur. İlerleyen dönemde 1866 sayılı kanun ile Sayıştay kurularak kamu maliyesinde parlamento üstünlüğü tesis edilmiştir (Karahana, 2020, s. 246). Ayrıca, bu dönemde kamu denetçileri (Ombudsmanlar) hesapları denetlerken raporlamanın denkliğinin ve doğruluğu yanı sıra harcamaların yasa, tüzük, yönetmelik ve mali standartlara uygunluğu açısından da denetlemişlerdir (Abid, 1998, s. 105).

1840-1920 yılları arasında sanayileşme başlamış, büyük işletmeler kurulmuş ve bunun sonucunda büyük sermaye grupları ile beraber orta sınıf oluşmuştur. 1844 yılında İngiltere'de Anonim Şirketler yasası ortaya çıkmıştır. Bu yıllarda şirket yöneticiler genellikle muhasebecilerden seçilirdi. Denetçiler ise diğer üyeler tarafından seçilen hissedarlardı. Yöneticiler mali tabloların hazırlanmasına öncelik verdikleri için iç kontrol sistemi ihmal edilmiştir. London and General Bank (1895) ve King Cotton Mill (1896) davalarında alınan kararlar, denetimin amacının hata ve hilenin tespiti olduğunu göstermesi açısından önemlidir. Bu davalar aynı zamanda denetçilerden beklenen çalışma standartlarını oluşturmuştur (Teck-Heang & Ali, 2008, s. 3).

1929 yılında Amerika Birleşik Devletleri (ABD)'nde başlayan ve dünyanın geri kalanına yayılan büyük buhran (Balı, 2012, s. 226) ve 1939-1945 yılları arasında yaşanan 2.Dünya Savaşı'nın sebep olduğu ekonomik sorunların azalmasıyla birlikte, işletmeler ekonomik

kaygıları olmaksızın yatırımlar yapmaya başlamışlardır. Yatırımların başlaması ve ivmelenmesi denetim kavramının İngiltere’den Amerika’ya kaymasına neden olmuştur (Keskin & Oktay, 2021, s. 147).

1920-1960 yılları arasında denetimin esas amacı hata ve hilenin tespitinden ziyade finansal tablolara duyulan güveni artırmaktır. Büyük işletmelerin franchising gibi yöntemlerle yaygınlaşıp çeşitli yerlerde faaliyet göstermesi neticesine denetim faaliyetleri zorlaşmıştır. Bu sebeple örnekleme ve önemlilik gibi kavramlar önem kazanmaya başlamıştır. 1931 yılında İngiltere’de ortaya çıkan “*Royal Mail*” davası kar-zarar tablosunun denetiminin önemini vurgulamıştır. Bu ve benzeri olaylar neticesinde 1934 Yılında ABD’de Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu yasası, İngiltere’de 1948 Yılında Şirketler Yasası ile kar-zarar tablosunun denetimi zorunlu hale getirilmiştir. Bu dönemde denetimde yaşanan gelişmeler aşağıdaki gibidir (Teck-Heang & Ali, 2008, s. 3);

- Örnekleme yönteminin kullanılması ve iç kontrolün sisteminin önemi,
- Denetimin kanıtlarının hem iç hem dış kaynaklardan elde edilmesi,
- Finansal tabloların tam ve doğruluğuna vurgu,
- Kar-zarar tablosunun önemidir.

Bu dönemde yaşanan gelişmelere ek olarak; 1931’de Almanya anonim şirketlere zorunlu denetim uygulaması getirmiş ve 1965’te işletmelere kamuya hesap verme zorunluluğu uygulamasını başlatmıştır. 1934’te Amerika Birleşik Devletleri, hisse senetleri ve halka açık işletmeler için zorunlu denetim çalışmalarını başlatmıştır. Yapılan bu düzenlemelere hangi ölçüde uyulduğunu kontrol etmek için özel bir denetim kuruluşu olan SEC’i (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu) kurmuştur (Yavuz, 2019, s. 11).

1960-1990 yılları arasında Dünya ekonomisi büyümeye devam etmiştir. Özellikle teknolojik ilerlemeyle birlikte işletmeler daha karmaşık bir yapıya bürünmüşlerdir. 1970’li yıllarda denetçiler finansal bilgilerin güvenilirliğini artırmada ve etkin bir sermaye piyasasının faaliyetlerini ilerletmede önemli bir oynamıştır. Bu yıllarda da denetimin bazı kritik değişimler geçirdiği bilinmektedir. Bu değişim “*defterdeki işlemlerin doğrulamasından*” “*sisteme güven*” yaklaşımına doğru bir değişimdir. Bu dönemde denetçiler, denetim prosedürlerini uygulama da iç kontrolü çok fazla kullanmışlardır. İç kontrol sistemi ve bilgi akışına dayanarak bir muhasebe sistemi kurulmasını istemişlerdir.

İç kontrol sistemi etkin ve verimli olduğunda örneklem kümesini küçültmüşlerdir. Bu dönemde işletmelerin çoğu, finansal ve finansal olmayan verilerini işlemek, operasyonel ve idari süreçlerin birçoğunu gerçekleştirmek, izlemek ve kontrol etmek amacıyla bilgisayar sistemlerine geçiş yapmışlardır. Denetçiler de denetim prosedürlerini kolaylaştırmak maksadı ile gelişmiş bilgi işlem araçlarına ihtiyaç duymuşlardır (Teck-Heang & Ali, 2008, s. 5). Bu dönemde teknolojiye yaşanan ilerlemeler işletmeleri daha karmaşık yapıya büründürse de özellikle denetim anlayışına ve uygulamasına sirayet etmesi denetimde yaşanan gelişmeleri kolaylaştırıcı mahiyette hızlandırdığı söylenebilir.

1980'lerin başında iç kontrol sisteminin masraflı olduğu anlaşılmıştır. Bu yüzden iç kontrol sistemi küçültülüp analitik prosedürlere ağırlık verilmiştir. Bunun bir uzantısı, 1980'lerin ortalarında risk temelli denetimin anlayışının gelişmesiydi. Risk odaklı denetim, bir denetçinin hata içerme olasılığının yüksek olanlara odaklandığı bir denetim yaklaşımıdır (Teck-Heang & Ali, 2008, s. 5).

ABD'deki birçok büyük ölçekli işletmede, 2001 yılından itibaren ortaya çıkan muhasebe usulsüzlükleri, uluslararası finans dünyasında önemli etkiler yaratmıştır. Bu olaylar, kamuoyunun finansal raporlara ve kurumsal açıklamalara yönelik güvenini zedeleyerek ekonomik sistem üzerinde olumsuz etki bırakmıştır (Ayboğa, 2022, s. 40). Bunun temel sebebi, 2000'li yıllarda ABD'de büyük denetim firmalarının danışmanlık gelirlerinin denetim gelirini aşması olduğu söylenebilir. Bu durum neticesinde denetim firmaları danışmanlık gelirlerine bağımlı hale gelmiş ve denetim firmalarının bağımsızlıkları sorgulanmaya başlanmıştır. Sunbeam, Waste Management, Xerox, Adelphia, Enron ve WorldCom gibi halka açık şirketlerin yaşadığı bir dizi finansal skandalların ardından yapılan denetimlerin kalitesi inceleme altına alınmıştır. Bu büyük şirketlerin iflasları, denetçilerin çalışmalarına karşı bir güven krizine yol açmıştır. Denetçilere yönelik dava ve eleştirilerin bir sonucu olarak, neredeyse tüm büyük denetim firmaları danışmanlık hizmetlerini ayrı bir işletme çatısı altında devam ettirmişlerdir. Ayrıca, çeşitli ülkelerde muhasebe kuruluşları, hükümetler, borsa komisyonları ve akademisyenler tarafından denetim faaliyetlerini güçlendirmek için bir dizi radikal reform çalışmaları yapılmıştır (Teck-Heang & Ali, 2008, s. 6).

Denetim anlayışında meydana gelen gelişmeler kısaca aşağıdaki gibidir (Uzay, Tanç, & Erciyes, 2009, s. 129);

- 1900’lü yıllara kadar olan süreçte belgelerin tamamı kontrol edildiği için bu döneme “*Belge Denetim Yaklaşımı*” denir,
- 1900 -1930 döneminde mali tablolar bir bütün olarak denetlendiği için bu dönem “*Mali Tablo Denetim Yaklaşımı*” olarak adlandırılır,
- 1930’lu yıllarda iç kontrol sistemlerinin öneminin anlaşılması sebebiyle iç kontrol sistemlerini de incelemeye başlamıştır. Bu yüzden “*Sisteme Dayalı Denetim Yaklaşımı*” uygulanmaya başlamıştır.
- Teknolojik ilerlemelerle beraber denetim alanındaki gelişmeler işletme faaliyetlerinin artmasına ve çeşitlenmesine sebep olmuştur. Bu gelişmelerin sonucu olarak işletme faaliyetlerinin denetimi önem kazanmış ve “*Yönetim Denetimi Yaklaşımı*” ortaya çıkmıştır.
- 2000’li yıllardan sonra finansal skandalların daha büyük ölçekli olmasından kaynaklı olarak bu dönem de “*Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı*” oluşmuştur.

1.3.2. Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi

Türkiye’de denetim tarihine ilişkin ilk belge ve bulgular Göktürklerle aittir. Büyük Hun İmparatorluğu ve Orta Asya Hun Devleti’ne yönelik hesap ile ilgili belge ve bilgilerin çok fazla olamamasından dolayı günümüze kadar çok fazla bilgi ulaşmamıştır (Karahan, 2020, s. 250). Osmanlı Devleti’nde ise 2. Mahmut döneminde batılı ülkeler ile devam ilişkilerin denetlenmesi amacıyla denetim birimleri kurulmuştur (Bezirci & Karasioğlu, 2011, s. 575). Osmanlı devletinin denetim alanında önemli olabilecek belgeleri kaydedip muhafaza etmesi ise muhasebe icmallerinin oluşmasına sebebiyet vermiştir. Kamunun siyasi kontrolü elinde tutması için denetim büyük önem arz etmekteydi (Karahan, 2020, s. 250).

Türkiye’de denetim mesleği, 1926-1934 yılları arasında mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleriyle başlamıştır. Bu dönemde, vergi kanunları gereği alanında tanınmış muhasebe meslek mensuplarına vergi denetimi icra etme yetkisi verilmiştir. Ardından, yasalaşma ve mesleki örgütlenme çalışmaları eş zamanlı olarak ilerlemiştir (Uzay, Tanç, & Erciyes, 2009, s. 128).

Ülkemizde denetim mesleğinin hukuki statüye kavuşmasına yönelik ilk adım 1947 yılında Maliye Bakanlığı tarafından atılmıştır. Aynı yıl hazırlanan VUK (Vergi Usul

Kanunu) tasarısında, “*Mali Müşavirler ve Mükellef Yardımcıları*” adı altında bir yapılanma oluşmuş, ancak bu girişim sonuçsuz kalmıştır (Arifli, 2019, s. 23).

Türkiye’de muhasebe denetimi, 20. yüzyılın ilk yarısından itibaren yapılmaya başlanmıştır. Cumhuriyetin ilk yıllarında, muhasebe mesleğini icra eden ve alanında uzman bazı meslek mensuplarına, vergi kanunları gereği vergi denetimi yapma yetkisi verilmesiyle birlikte denetim süreci başlamıştır (Sanlı & Özbirecikli, 2012, s. 2). Türkiye ekonomisinin gelişmesi, yabancı sermayeli işletmelerin yatırımları ve işletmelerin sayısının artmasıyla birlikte denetimin gelişimi ihtiyaç haline gelmiştir (Arifli, 2019, s. 23).

Türkiye’de denetim sektörünün başlaması ve gelişmesinde en önemli faktör, finansal piyasalarda işlem gören bankaların ve diğer finans kuruluşlarının ihtiyaçları olmuştur. Özellikle 1960’lı yılların ortalarından itibaren, bankaların ve yurtdışından fon sağlayan kuruluşların finansal tabloların bağımsız denetimine olan talepleri artmıştır. Bu talepler doğrultusunda bağımsız denetim çalışmaları başlamış ve ilk etapta yurt dışında yerleşik bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmiştir. Ancak 1970’li yıllardan itibaren Türkiye merkezli uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının üyeleri tarafından bu çalışmalar yürütülmeye başlanmıştır. Bu süreçte finansal kuruluşlar ve yatırımcılar, güvenilir ve objektif bir denetim sürecine olan ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla bağımsız denetim hizmetlerine yönelmişlerdir. Bu şekilde bağımsız denetim sektörü Türkiye’de gelişerek önemli bir rol oynamaya başlamıştır. (Bezirci & Karasioğlu, 2011, s. 576).

Türkiye’de 1987 yılında hayata geçirilen zorunlu bağımsız denetim faaliyetleri, 2013 yılında Türk Ticaret Kanunu’nun denetim hükümlerinin yürürlüğe girmesiyle birlikte genişletilmiştir. Bu uygulamalar, Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) kanununa tabi işletmeleri, Bankacılık Kanunu kapsamındaki banka ve özel finans kurumlarını, bireysel emeklilik şirketlerini, sigorta ve reasürans şirketlerini, Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu (EPDK) tarafından düzenlenen şirketleri, faktoring ve finansman şirketlerini içermektedir. Ancak, denetim ilke, kurallar ve uygulama prosedürlerinde uyum sağlanamaması sonucunda, her kurum (SPK, TÜRMOB, EPDK, BDDK, Hazine Müsteşarlığı ve Maliye Bakanlığı) kendi bünyelerinde bağımsız denetim uygulamalarını gerçekleştirmek için düzenlemeler yapma yetkisine sahip olmuştur. Kurumların mevzuatında yer alan farklı hükümler sebebiyle mevzuatsal anlamda bütüncüllüğü engelleyen bu durum neticesinde, denetimde farklı prosedürlerin uygulanmış ve aynı

işletme için birden fazla denetim raporu hazırlanmasına sebebiyet vermiştir. Yaşanan bu gelişmeler neticesinde 6102 sayılı Türk Ticaret kanunu (TTK) ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'nin yürürlüğe konmasıyla birlikte mevzuatsal dağınıklık ve düzensizlik giderilmeye çalışılmıştır (Uzay & Bayat, 2016, s. 1505).

Uluslararası alanda bağımsız denetimle ilgili düzenlemeleri yürüten kuruluş Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) iken, Türkiye'de bu alandaki düzenlemelerin yapılmasından 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (KHK) ile kurulmuş olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) sorumludur. KGK'nın amacı, ülkemizdeki muhasebe ve denetim alanında yaşanan karmaşayı gidermek, meslekle ilgili yetkilendirmeleri gerçekleştirmek ve uluslararası platformlardaki değişimlere paralel olarak Türkiye'de gerekli düzenlemeleri yapmaktır (Bekçi, 2022, s. 81).

1.4. Denetimin Türleri

Denetimin türleri; kapsamına, amacına, yapılış nedenine ve denetçinin statüsüne göre olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır.

Tablo 1.1. Denetim Türleri

Denetimin Türleri				
Kapsamına Göre	Amaçlarına Göre	Yapılış Nedenlerine Göre	Denetçi Statüsüne Göre	Yapılış Zamanına Göre
- Genel Denetim - Özel Denetim	- Finansal Tablolar Denetimi - Uygunluk Denetimi - Faaliyet Denetimi	- Zorunlu Denetim - İsteğe Bağlı Denetim	- İç Denetçi - Bağımsız Denetçi - Kamu Denetçisi	- Sürekli Denetim - Sınırlı Denetim

Kaynak: Denetim türleri konu başlıklarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

1.4.1. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim türleri genel denetim, özel denetim, sınırlı denetim ve sürekli denetim olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır.

1.4.1.1. Genel Denetim

İşletmelere ait finansal tabloların ve muhasebe kayıtlarının geçerli ilke ve prosedürlere uygun olarak kayıt edilip edilmediğinin denetimidir (Karanfiloğlu, 1999, s. 28-29).

İşletmelerin muhasebe faaliyetlerinin sonucu olarak hazırlanan finansal tablolar, işletmenin mali yapısını, performansını ve nakit akışını özetler. Bu nedenle, finansal tabloların denetimi genel bir denetim türü olarak kabul edilir (Çapal, 2017, s. 14).

1.4.1.2. Özel Denetim

Özel denetimler, belirli bir bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla belirli bir konu üzerine odaklanan denetim türleridir. Bu denetimler, genel denetimlere kıyasla daha sınırlı bir kapsama sahiptir. Örneğin, bir vakfın vergi muafiyeti şartlarını yerine getirip getirmediğinin tespiti için yapılan denetim, özel denetim örneğidir. Bu denetim, vergi muafiyetiyle ilgili belirli kriterleri inceler ve vakfın bu kriterlere uygunluğunu değerlendirir. Diğer yandan, bağımsız denetçilerin işletmelerin finansal tablolarının denetimini yaparak genel bir görüş bildirmesi, genel denetim kapsamına girmektedir. Bu tür denetimler, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğunu, güvenilirliğini ve uygunluğunu değerlendirir (Tuğcu, 2019, s. 10).

Özel denetimler belirli bir konuya odaklanarak daha spesifik bir inceleme yaparken, genel denetimler daha kapsamlı bir şekilde işletmenin tüm faaliyetlerini ve finansal durumunu değerlendirir. Her iki denetim türü de farklı amaçları ve kapsamlarıyla farklı bilgi ihtiyaçlarını karşılamayı hedefler.

1.4.2. Amaçlarına Göre Denetimin Türleri

Amaçlarına göre denetim türleri dört başlık altında incelenmektedir. Bunlar; mali denetim, uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve özel amaçlı denetimlerdir.

1.4.2.1. Finansal Tablolar Denetim

Finansal tabloların denetimi, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların doğru beyan edildiğinden emin olmak için kullanılan bir izleme mekanizmasıdır. Denetim, bilgi asimetrisini azaltmaya ve çeşitli hissedarların çıkarlarını korumaya yönelik olarak, finansal tabloların yanlış beyanlardan arındırılmış olduğuna dair makul güvence sağlar (Cengiz, Dinç, & Güngör, 2017, s. 172).

1.4.2.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi, işletmelerin faaliyetlerini spesifik prosedürler, kurallar, yönetmelikler ve mevzuata uygun olarak gerçekleştirip gerçekleştirmediğini denetlemeyi içeren bir süreçtir. Bu denetim, muhasebe sisteminin uygunluk açısından incelenmesini içerir. Bu bağlamda, işlemlerin belgelere dayalı olarak, muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde defterlere kaydedilip kaydedilmediği ve mali tablolara doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı araştırılır. Uygunluk denetiminde, karşılaştırma yapılan kriterler işletmenin ana sözleşmesi, kanunlar, tüzükler, yönetmelikler ve üçüncü taraflarla yapılan sözleşmeler gibi belirlenmiş kurallardır. Uygunluk denetimi, bağımsız denetçi olma şartı olmadığından işletme içindeki kişiler tarafından da gerçekleştirilebilir. Örneğin, Türkiye'deki bankaların faaliyetlerinin Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) mevzuatına uygunluğunun denetlenmesi veya kredili satışların işletme yönetimi tarafından belirlenen prosedürlere uygunluğunun iç denetçiler tarafından tespiti, uygunluk denetimine örnek teşkil etmektedir (Kelten, 2018, s. 16).

1.4.2.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, bir işletmenin veya kurumun tümü veya belirli bir bölümü için verimlilik ve etkinlik açısından bir değerlendirme sürecidir. Bu denetim, incelenen bölümün çalışma yöntemlerinin ne kadar verimli olduğunu ve daha fazla verimlilik sağlamak için yapılması gerekenleri değerlendirir. Faaliyet denetimi tamamlandıktan sonra, işletmeler gerekli adımları atarak operasyonel olarak daha etkin olma hedeflerine ulaşabilirler. Bu şekilde, işletmeler verimlilik düzeylerini artırma fırsatına sahip olurlar (Arens, Elder, & S.Beasley, 2010, s. 13).

Faaliyet denetimi, bir işletmenin organizasyonel yapısını, iş akışlarını, iç kontrol sistemlerini ve yönetimin başarısını değerlendirerek, belirlenmiş hedeflere ulaşma düzeyini ölçmeyi amaçlayan kapsamlı bir süreçtir. Bu denetim, işletmenin faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek için kullanılan yöntemler ve prosedürlerin gözden geçirilmesini kapsamaktadır. Faaliyet denetimi, sadece muhasebe bilgilerine odaklanmakla kalmaz, aynı zamanda üretim, yönetim, pazarlama, insan kaynakları gibi işlevleri de kapsar. Bu nedenle, işletmenin tüm faaliyetlerini kapsayan bir değerlendirme süreci olarak faaliyet denetimi önemli bir rol oynar (Muğal, 2007, s. 8).

Faaliyet denetimi, genel anlamda finansal tabloların veya uygunluk denetiminin ötesinde daha kapsamlı ve zorlu bir denetim sürecini ifade eder. Bu tür denetimin en önemli

zorluğu, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğinin objektif bir şekilde belirlenmesidir. Bu denetim, oldukça geniş bir kapsama sahip olduğundan, türlerini sıralamak ve tanımlamak bazen zor olabilir. İşletmelerdeki faaliyet denetimi çeşitli hedeflere yönelik olabilir. Örneğin, yeni bir makine satın alma kararını etkileyen bilgilerin doğruluğunu ve yeterliliğini belirlemek gibi hedefler yanı sıra, satış faaliyetinin etkinliği ve verimliliğini değerlendirmeyi de içerebilir. Ayrıca, faaliyet denetimi mali olmayan faaliyetleri de ele alabilir. (Muğal, 2007, s. 8).

1.4.2.4. Özel Amaçlı Denetim

Özel amaçlı denetimler, belirli bir konu hakkında belirli bir karar birimine detaylı bilgi iletme ve birtakım öneriler sunmak amacıyla gerçekleştirilen denetimlerdir. Bu denetimler, spesifik bir hedefi olan ve belirli bir amaç doğrultusunda gerçekleştirilen özelleştirilmiş denetimlerdir (Kelten, 2018, s. 17).

Bir işletmenin başka bir işletme ile birleşmesi (devir yoluyla alma), işletmenin tam veya kısmi bölünmesi, iştirak hisseleri (iştirakler veya bağlı ortaklıklar), nevi değişikliği (limited şirketten anonim şirkete geçilmesi), işletme döviz gelirlerinin tespiti gibi işletme şahsına özel durumların oluşmasında gerçekleştirilen bir denetim türüdür. Bu denetimlerin nihayetinde denetçi elde ettiği belge ve bulgular neticesinde bir rapor hazırlar.

1.4.3. Yapılış Nedenlerine Göre Denetimin Türleri

Yapılış nedenlerine göre denetim türleri, isteğe bağlı ve zorunlu denetimler olmak üzere iki ana grupta toplanmaktadır.

1.4.3.1. Zorunlu (Yasal) Denetimler

Zorunlu (yasal) denetim ilgili kanunlarla düzenlenmiş ve yaptırılması zaruri olan bir denetim türüdür. Türkiye'de yasalar tarafından belirlenen sınırları aşan sermaye firmaları, halka açık olarak faaliyet gösteren şirketler, bankalar, sigorta şirketleri ve enerji piyasasında faaliyet gösteren firmaların bağımsız denetime tabi tutulmaları gerekmektedir (Selvi, 2019, s. 14). Yasal denetimi yapan denetçinin nitelikleri, hangi şartlarda bu denetime tabi olunacağı ve denetimin yaptırılmaması durumunda uygulanacak olan yaptırım veya cezalar ilgili mevzuat çerçevesinde düzenlenmiştir.

1.4.3.2. İsteğe Bağlı Denetimler

Yasal bir zorunluluk ve düzenleme olmamasına rağmen işletmelerce yaptırılan denetim türüdür. Süreç zorunlu (yasal) denetimle aynıdır (www.tmud.org.tr).

1.4.4. Denetçi Statüsüne Göre Denetimin Türleri

Denetçi statüsüne göre denetim türleri, iç denetim, bağımsız denetim, kamu denetimi olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

1.4.4.1. İç Denetim

Türkiye İç Denetçiler Enstitüsü'ne göre, iç denetim bir kurumun faaliyetlerine değer katmayı ve geliştirmeyi amaçlayan objektif ve bağımsız bir güvence faaliyetidir. Bu faaliyet risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disiplinli bir yaklaşım benimser. İç denetim aynı zamanda, kuruluşların belirlediği hedeflere ulaşmalarına yardımcı olmaktadır (www.tide.org.tr). Bununla beraber mevcut süreçleri ve faaliyetleri optimize etmek için önerilerde bulunur. Bağımsızlık ve objektiflik ilkeleri çerçevesinde hareket eden iç denetçiler, kurum içindeki riskleri ve zayıflıkları tespit ederek yönetim tarafından uygun önlemlerin alınmasına katkıda bulunurlar. Böylece, iç denetim kuruluşun başarısı ve sürdürülebilirliği için önemli bir destek sağlar. İç denetimin finansal tabloları oluşturan muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini araştırır. İç denetimin diğer bir önemli görevi, finansal anlamda hata, hile ve mevzuata aykırılıkların tespit edilmesi ve önlenmesidir. Ayrıca, iç denetim işletmenin hedeflerine ve amaçlarına ekonomik anlamda verimli ve etkin bir şekilde ulaşıp ulaşamadığını değerlendirerek bir performans denetimi yapar. İç denetçiler, işletme üst yöneticilerine karşı sorumluluk taşıdıkları için hazırladıkları raporları üst yöneticilere sunarlar (Ceylan 2010, ss. 26-27).

1.4.4.2. Bağımsız Denetim

Son dönemlerde işletmelerin büyümesi ve karmaşıklaşması, işletmelerin sunduğu finansal bilgilerin doğruluğunun ve güvenilirliğinin önemini artırmaktadır. İşletmelerin sunduğu bilgilerin çokluğu ve bilgi sağlayanların yanlı tutumları nedeniyle, üçüncü kişilere ihtiyaç duyulmaktadır. Bu ihtiyaç, denetim alanında yetki ve deneyime sahip olan kişiler tarafından karşılanmaktadır (Shamkhalov, 2022, s. 15).

Bağımsız denetim, bir kuruluşun finansal tablolarının ve mali durumunun denetlenmesi işlemidir. Bağımsız bir kuruluş tarafından icra edilen bu denetim, mali tablo ve diğer mali

bilgilerin finansal raporlama ilkelerine doğruluğu ve uygunluğu ile ilgili makul güvence sağlamayı amaçlayan bir faaliyettir. Bağımsız denetim, kuruluşların finansal raporlama standartlarına uygunluğunu ve işletme faaliyetlerinin yasalara ve yönetmeliklere uygun olduğunu doğrulamak için de kullanılır. Denetim ekibi, finansal tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamak için kuruluşun kayıtlarını, belgelerini, işlem kayıtlarını ve diğer finansal bilgileri inceler (Bdy, md. 4). Mesleki şüphecilik ilkesi, bağımsız denetçinin sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu kanıtlaması gerektiğini belirtir. Bu da yatırımcıların, kredi verenlerin, tedarikçilerin ve diğer paydaşların şirket hakkında doğru bir bilgiye sahip olmalarını sağlar. İlave, işletmelerin yönetim süreçleri, iç kontrol sistemleri ve risk yönetim süreçleri gibi diğer iş performansları bağımsız denetim süreci içinde ele alınabilir (Güçlü, 2015, s. 9).

Sonuç olarak bağımsız denetim, bir işletmenin mali faaliyetlerinin sonucu olarak hazırladığı finansal tabloların, önceden belirlenmiş standartlara uygunluğunu ve doğruluğunu sağlamak için gerçekleştirilen bir denetim sürecidir. Bu denetim, bağımsız denetçiler tarafından uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtları kullanılarak gerçekleştirilir. İlgili Bağımsız Denetim Standartları (BDS)'nin öngördüğü tüm bağımsız denetim prosedürleri uygulanarak, belge ve kayıtlar değerlendirilerek, bir rapor hazırlanır (İrkorücü, 2019, s. 18). Hazırlanan bu rapor, işletme yöneticileri, paydaşlar ve ilgili taraflar için finansal tabloların doğruluğuna ilişkin bir güvence sağlamaktadır.

1.4.4.3. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, hem kamu yönetimine ait kurum ve kuruluşların hem de özel sektörde faaliyet gösteren işletmelerin kamu hukuku çerçevesinde denetlenmesini içerir (Doğan, 2015, s. 126). Bu denetimler, finansal tabloların, uygunluk ve performans denetimlerinin yapılmasıyla ilgilidir. Kamu denetim kuruluşları, farklı devlet kurumları bünyesinde örgütlenmiştir. Bu kuruluşların faaliyetlerinin yasal mevzuata, devlet politikalarına ve kamu yararına uygunluğunu araştırıp denetlenir. Ayrıca, denetimler sonucunda elde edilen bulgular ve raporlar ilgili kamu birimlerine sunulur. Kamu denetçileri, kendi kurumları içerisinde gerçekleştirdikleri çalışmalarda iç denetim görevini yerine getirirken, özel sektör kuruluşlarında faaliyet gösterdikleri durumlarda ise kamu denetimi görevini üstlenirler (Ceylan, 2013, s. 20). Yani, kamu denetçileri çalıştıkları ortama bağlı olarak farklı denetim rollerini icra ederler.

1.4.5. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri

Yapılış zamanına göre denetim türleri sürekli denetim ve sınırlı denetim olmak üzere iki başlık altında incelenmektedir.

1.4.5.1. Sürekli Denetim

İşletmede takvim yılı süresince gerçekleşen muhasebe kayıtlarının denetlenmesi ve gerek görüldüğü takdirde düzeltmelerin yapılması işlemidir. Ağırlıklı olarak iç denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Denetçinin bir denetim görüşüne ulaşabilmesi için yeterli zamanı ve uygun imkânı olduğu için hazırlanan denetçi raporunun güvenilirlik seviyesi oldukça yüksektir (Yavuz, 2019, s. 20).

1.4.5.2. Sınırlı Denetim

Sınırlı denetim, denetçinin ara dönem finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygunluğunu tespit etme amacını taşır. Denetçi, ara dönem finansal tabloların kayda değer hatalara haiz olması durumunda uygun olmayan bir sonuç bildirme riskini orta düzeye indirmek için gerekli incelemeleri yapar ve analitik prosedürler ile diğer sınırlı denetim prosedürlerini uygular (SBDS 2410, md. 7).

1.5. Denetçi Kavramı ve Denetçi Türleri

Genel anlamda denetçi denetim faaliyetlerini yürüten alanında uzman kişilerdir. Bağımsız denetçi, iç denetçi ve kamu denetçisi olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

1.5.1. Bağımsız Denetçi

Kamu Gözetim Kurumu'na göre bağımsız denetçi; *“Bağımsız denetim yapmak üzere 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından kurum tarafından yetkilendirilen kişiler”* olarak tanımlanır (Bdy, md.4).

BDS 200'e göre bağımsız denetçi; *“Denetimi yürüten kişi veya kişileri, genellikle sorumlu denetçiyi veya denetim ekibinin diğer denetçilerini veya ilgili durumlarda denetim şirketini ifade eder”* şeklinde tanımlanmaktadır (BDS 200, prg. 13).

Bağımsız denetçilerinin görevlerini icra ederken mesleki özen ve yeterlilik, tarafsızlık ve sır saklama özelliklerine sahip olması beklenir.

1.5.2. İç Denetçi

Kamu kurum ve kuruluşlarında veya işletmelerde üst yönetime bağlı olarak görev yapan kişilere iç denetçi denmektedir. İç denetçiler yaptıkları denetimler neticesinde hazırladıkları raporları üst yönetime sunarlar (Kurt, 2019, s. 8). İç denetçilerin faaliyetlerini işletme bünyesinde yürütmeleri tarafsızlık ilkesinden feragat edilebileceği anlamı taşımamaktadır (Günay, 2022, s. 7).

İç denetçiler faaliyet süreçleri ve işletme organizasyonun daha etkin ve verimli yürütülmesine yönelik önerilerde bulunur. Bu sebeple iç denetçiler çok yönlü düşünebilen, işletme kültürünü ve mali yapısına bilen uzman kişiler olmalıdır. İç denetçiler denetimlerinde hata ve hileleri engelleyici faaliyetlerde bulunmalıdırlar (Ceylan, 2010, s. 37).

İç denetçilerin muhasebe, hukuk, işletmenin faaliyet konusu ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektör/sektörleri bilmeleri beklenmektedir.

1.5.3. Kamu Denetçisi

Kamu kurum ve kuruluşlarında, kamu menfaatini gözeterek, tarafsız ve objektif bir şekilde görev yapan kişilere “*kamu denetçisi*” denmektedir. Kamu denetçileri işletmelerin beyan ettikleri vergilerin ve yapmış oldukları muhasebe kayıtlarının yasalara uygunluğunu denetimi yapmaktadırlar (Durmuş & Taş, 2008, s. 12).

1.6. Denetimin Faydaları

Gelişen dünya ekonomisinde, sürdürülebilir ve sağlıklı bir ekonomi için güvenilir finansal bilgiler son derece önemlidir. Bu nedenle güvenilir olmayan finansal bilgiler, finansal piyasaların gelişimini engelleyen faktörlerden biridir (Aracı & Kara, 2015, s. 26). Denetim bu noktada devreye girmektedir.

Denetim, finansal tablolara ilişkin doğru bilgi akışı sağlaması sebebiyle geleceğe dair güvenli tahmin ve analizlerin yapılmasında etkin bir rol oynamaktadır (Özyürek, 2012, s. 104).

1.6.1. Denetimin Denetlenen İşletme İçin Faydaları

Bağımsız denetçi raporları sayesinde işletmeler daha rahat kredi temin etmektedirler (Esendemir, 2011, s. 3898). Bunun yanında denetimden geçmiş finansal tablolar olası bir vergi incelemesi ihtimalini de azaltmaktadır (Bircan & Arslan, 2019, s. 535).

Bağımsız Denetimin işletmeler için faydaları aşağıdaki gibidir (Esendemir, 2011, s. 3898);

- Sermaye Piyasalarına Erişim: Halka açık işletmelerin bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu bulunmaktadır.
- Düşük Maliyetli Sermaye: Finansal tabloları bağımsız denetimden geçmiş işletmelerin kredibilitesi daha yüksek olduğu için daha düşük maliyetli kredi kullanabilmektedirler.
- Verimsizliği ve Hataların Azaltılması: Bağımsız denetimin muhasebe sürecindeki hataları ve varlıkların zimmete geçirilmesi durumlarını azaltıcı bir etkisi bulunmaktadır.
- Kontrol, Risk Değerlendirmesi ve Operasyonel Gelişmeler: İç kontrol sistemleri ve işletme riski denetim standartları gereği denetçiler tarafından belirlenir. Denetim esnasında denetçi, işletmenin içinde bulunduğu riskler ve işletme verimliliğine dair birtakım tavsiyeler verebilmektedir. Denetimden geçmiş finansal bilgiler ile şirket hisse senetleri arasında doğrudan bir ilişki olmadığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, denetlenmiş finansal tablolar, yanlış bilgilerin yayılmasını önleyerek finansal piyasaların verimli çalışmasına yardımcı olmaktadır.
- Bölgesel, ulusal ve endüstriyel planlama kapsamında işletmenin mevcut başarısına yönelik bilgilerin sağlanması (Erdoğan, 2002, s. 54).

1.6.2. Denetimin Paydaşlara Sağladığı Faydalar

Denetçi raporları sermaye piyasasına şeffaflık ve açıklık getirmesinden dolayı tasarruf sahiplerinin ellerindeki ihtiyaç fazlası birikimlerini piyasada değerlendirmelerini sağlayacaktır. Bununla birlikte, denetim, denetlenen ortağa birçok fayda sağlar. Örneğin pay sahipleri, ortaklığa ait bilgi ve belgelerin mali tablolara doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını, şirket faaliyetlerinin mevzuata uygun olup olmadığını, iç kontrol sisteminin işleyişini vb. bağımsız denetim raporu aracılığıyla bildirirler (Aracı & Kara, 2015, s. 27).

Bağımsız denetimin işletme ile ilişkisi olan taraflara sağladığı birtakım faydalar vardır. Bunlar aşağıdaki gibidir (Öztel, 2016, ss. 17-18);

- Kredi veren kurumlar, karar alma süreçlerinde bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolardan yararlanmaktadır,
- Bağımsız denetime tabi tutulan finansal tablolar, işletmeye yatırım yapmayı düşünen yatırımcıların karar vermelerine yardımcı olur,
- Şirketlerin satılma, tasfiye veya birleşme durumlarında, aynı zamanda şirket yönetiminin değiştiği süreçlerde, şirketin mevcut durumuna ilişkin ilgili taraflara objektif bilgiler sunar (Erkek, 2021, s. 14).
- Denetlenen işletmenin karlılığı, faaliyet verimliliği ve mali yapısının durumuna yönelik güvenilir bilgi temin ederek işletmeyle iş ilişkisi olan taraflara (alıcılar, satıcılar vb.) yardımcı olur (Aydoğan, 2016, s. 774).
- Bağımsız denetime tabi tutulan finansal tablolar, işveren ve işçi sendikaları arasında sosyal yardımların ve ücretlerin pazarlığı esnasında tarafsız bilgiler temin ederek önemli bir katkıda bulunur (Aydoğan, 2016, s. 774).

1.6.3. Denetimin Devlete Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin kamuya sağladığı birtakım faydalar vardır. Bunlar aşağıdaki gibi listelenmiştir (Şahmaroğlu, 2016, ss. 21-22);

- Vergi gelirlerinin artmasına sebep olur,
- Kamu yararına faaliyette bulunan kurumların mali tablolarının bağımsız denetime tabi tutulması, resmî kurumların bu kuruluşlarda gerçekleştirecekleri denetimin kapsamını daraltır,
- Denetlenmiş finansal tablolar, iflas durumunda ve vekalet/ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesi sırasında adli mercilere bağımsız, objektif ve güvenilir bilgiler sunar,
- Denetlenmiş finansal tablolar, devletin teşvik ve kredi politikaları ile makro ekonomik politikalarında sağlıklı verilere dayalı planlama yapmasına, kamu gelir ve harcamalarının daha etkili ve verimli bir şekilde yönetilmesine katkıda bulunur,
- Denetim uygulaması, özelleştirilmek istenen Kamu İktisadi Teşebbüsleri hakkında yatırımcılara doğru ve güvenilir bilgi sağlayarak, bu kuruluşların özelleştirme sürecinde doğru bir değerlendirme yapılmasına yardımcı olur.

1.7. Bağımsız Denetçi Raporu

Gelişen piyasalar ve küresel ekonomik olayların artmasıyla birlikte, finansal raporlama ve bağımsız denetimin etkisi önemli hale gelmiştir. Finansal raporlama sürecinde üç temel bileşenin olduğu kabul edilir. İşletmelerin sağlıklı bir muhasebe ve finansal raporlama sistemi oluşturması ve bu bilgileri tüm paydaşların çıkarlarını kapsayan bir kurumsal yönetim anlayışı ile sunması gerekmektedir. Bu bilgiler, kaliteli bir bağımsız denetim süreciyle değerlendirilmeli ve finansal tablolarla birlikte bağımsız denetim raporu okuyuculara sunulmalıdır. Bu nedenle, finansal raporlama zincirinin son halkasının, finansal tablolar hakkında bir görüş beyan eden bağımsız denetçi raporu olduğunu söylemek mümkündür (Sayar & Ergüden, 2016, s. 86).

Denetçi, finansal tablolarla ilgili olarak denetimin türü, niteliği, kapsamı ve sonuçları hakkında bir rapor hazırlar. Bu rapor, anlaşılır bir dil kullanılarak, açık ve basit bir şekilde yazılmalıdır. Ayrıca, geçmiş yıllarla karşılaştırmalı olarak düzenlenmelidir (Aksoy & Aksoy, 2017, ss. 39-40).

1.7.1. Bağımsız Denetçi Raporu Tanımı ve Önemi

Raporlama, bir konuyla ilgili yapılan incelemelerin neticelerini, tespitleri, düşünceleri veya gözlemleri yazılı olarak ifade etme sürecidir. Mali raporlama ise, işletmenin kaynaklarının etkin, verimli ve tutumluluk ilkelerine uygun olarak mali saydamlık ve hesap verebilirlik temelinde kullanılması için gereken belgelerin yazılı olarak ilgili kurumlara sunulması veya düzenli olarak kamuya duyurulmasıdır (Sayar & Ergüden, 2016, s. 87).

Denetim raporu, denetim sürecinin sonucunu ifade eden bir mesleki görüş olup, denetim uygulamasının gerçekleştirildiği süreci ve sonuçlarını içerir. Raporda, denetim kapsamında yapılan iç kontrol değerlendirmesi, standartlara ve prosedürlere uygunluk, yönetim tarafından sağlanan bilgilerin doğruluğu ve incelenen döneme ilişkin diğer önemli konular da yer alır (Shamkhalov, 2022, s. 18).

Denetim sürecinin sonucunda, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşünü beyan eden yazılı belgeye denetçi raporu denir (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s. 176). Bu rapor, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda denetçinin görüşünü içerir. Bağımsız denetimin amacı, finansal tabloların tüm önemli yönlerini

doğru bir şekilde yansıtarak standartlara uygun olup olmadığını belirlemektir (Shamkhalov, 2022, s. 18).

Finansal raporlama, finansal bilgi kullanıcılarına anlaşılabilir bir şekilde bilgi sunmayı amaçlar. Esas olarak finansal bilginin iletişim sürecidir ve aynı zamanda tanımlanabilir bir sorumluluk aracıdır. Ayrıca, finansal raporlama, kâr amacı güden ve kâr amacı gütmeyen kuruluşların finansal durumları hakkında bilgi iletişimini sağlar ve muhasebe mesleği tarafından ekonomik ve sosyal sistemlere sunulan önemli bir hizmeti temsil etmektedir (Nwanyanwu, 2017, s. 148).

Denetim faaliyetinin önemi, finansal raporlamanın da önemini vurgular. Özellikle yatırımcılar ve karar vericiler, denetim faaliyetinin sonucunda ortaya çıkan rapor aracılığıyla fayda sağlarlar. Denetim faaliyeti sonucunda oluşturulan rapor, belirli bölümlerden oluşur ve sonuç olarak işletmenin finansal durumunun finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığına ilişkin bir görüş bildirir. Ayrıca, denetim sonucunda oluşturulan raporun kullanıcı grubu, finansal tabloların kullanıcı grubundan daha geniştir (Sarısoy, 2019, s. 51).

1.7.2. Bağımsız Denetçi Raporunun Çeşitleri ve Süreci

Denetçinin denetim görüşü oluştururken, finansal tablolardaki yanlışlıkların önemli ölçüde var olup olmadığı konusunda makul düzeyde güvence sağlamak için uygun ve yeterli miktarda bağımsız denetim kanıtı toplaması gerekmektedir. Denetçi, denetim çalışmasının sonunda, topladığı kanıtları ve edindiği izlenimleri göz önünde bulundurarak işletme hakkında değerlendirme yapar. Ayrıca, son incelemeleri gerçekleştirerek tüm kanıtları bir araya getirir ve bu değerlendirme ışığında görüşünü açıklar ve raporunu şekillendirir. Bu şekilde denetçi, finansal tablolara gereksinim duyan kullanıcılara görüşünü iletacaktır (Durmuş, Otlı ve Özkan, 2018, s. 68).

Denetçi, denetlenen işletmenin finansal tablolarının gerçek durumu yansıttığı kanaatine varırsa, olumlu bir görüş bildirecektir. Ancak bazen olumlu görüşten sapmalar nedeniyle farklı görüşler de beyan edilebilir (Shamkhalov, 2022, ss.18-19).

Denetçi, finansal tabloların bir bütünü içerisinde, önemli ölçüde hatalar olduğuna dair yeterli ve uygun sayıda kanıt toplayarak ya da finansal tablolarda önemli hatalar olmadığına dair yeterli kanıt elde edemediği durumlarda, denetim kanıtlarına dayalı olarak olumlu görüşten farklı bir görüş beyan edecektir (BDS 705, prg. 6).

BDS 705'e göre olumlu görüş haricinde beyan edilen üç farklı görüş çeşidi vardır. Bunlar aşağıdaki gibidir (BDS 705, prg. 2);

- Sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş),
- Olumsuz görüş,
- Görüş vermekten kaçınma.

Olumlu Görüş: İşletmenin finansal tabloları ve yıllık faaliyet raporunun, yasalara, esas sözleşmedeki finansal raporlama gerekliliklerine ve Türkiye Muhasebe Denetim Standartları'na uygun olduğunun onaylanmasıdır (Tosun, 2021, s. 106).

Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş): Bağımsız denetçinin sınırlı olumlu görüş beyan ettiği durumlar aşağıdaki gibidir (Aydın & Çürük, 2017, s. 231);

- Denetçi, yeterli ve uygun sayıda bağımsız denetim kanıtına ulaştıktan sonra, mali tablolardaki yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğuna ancak yaygın bir şekilde mevcut olmadığına kanaat getirmesi,
- Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtlarına ulaşamadığı durumlarda, önemli fakat yaygın olmayan yanlışlıkların varlığına dair bir kanaat oluşabilir. Bu durumda, denetçi görüş oluşturmak için gerekli olan kanıtları elde edememiştir.

Yukarıda belirtilen hususların varlığı halinde denetçi sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) bildirir.

Olumsuz Görüş: Denetçi, yeterli ve uygun sayıda bağımsız denetim kanıtı elde ettikten sonra, mali tablolarda önemli ve yaygın bir etkiye sahip olan yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak mevcut olması durumunda olumsuz görüş bildirir (BDS 705, prg.8).

Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtlarını elde edemediği durumlarda ve varsa tespit edilmemiş hataların finansal tablolar üzerinde olası önemli ve yaygın etkileri olduğu sonucuna varırsa, görüş bildirmekten kaçınır. Bu hususa ilaveten, denetçi birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, her bir belirsizlik için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilse bile, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolardaki kümülatif etkileri nedeniyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş bildirmekten kaçınır (BDS 705, prg.10).

1.7.3. Bağımsız Denetçi Raporunun Bölümleri

Denetim faaliyeti, bir süreçtir ve denetçi, bu sürecin sonunda denetim raporu aracılığıyla görüşünü ve bu görüşü destekleyen kanıtları sunar (Gönen & Yıldırım, 2019, s. 1093). Bu anlamda yazılı olarak hazırlanan denetçi raporunun Bağımsız Denetim Standardı 700' e göre içermesi gereken asgari bölümler Tablo 1.2'de belirtilmiştir (BDS 700, prg. 50).

Tablo 1.2. Denetçi Raporu'nun Bölümleri

Denetçi Raporu'nun Bölümleri	
Başlık	BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
Muhatap	BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
Denetçi Görüşü	BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
Görüşün Dayanağı	BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
İşletmenin Sürekliliği	BDS 570 – İşletmenin Sürekliliği
Kilit Denetim Konuları	BDS 701- Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
Diğer Bilgiler	BDS 720- Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluklar	BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama
Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları	BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
Diğer Raporlama Sorumlulukları	BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
Sorumlu Denetçinin Adı	BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
Denetçinin İmzası	BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
Denetçinin Adresi	BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
Denetçi Raporu Tarihi	BDS 700- Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

Kaynak: (www.kgk.gov.tr)

İlgili yasal mevzuat çerçevesinde, rapora gerekli görülmesi durumunda başka bölümlerde eklenebilmektedir. BDS 700 asgari olarak raporda yer alması gereken bölümleri belirlemiştir. Bu bölümlere ilaveten gerektiğinde rapora “*Dikkat Çekilen Hususlar*” ve “*Diğer Hususlar*” bölümleri de denetçi raporunda yer alabilmektedir (BDS 706, prg. 9).

1.8. Bağımsız Denetim Standartları

Denetim mesleğinde, meslek mensupları belirli kurallar ve ilkeler temelinde standartlar belirler. Denetim standartları, denetçilerin denetim faaliyetlerini yerine getirirken uymaları gereken genel kuralları ifade eder. Bu standartlar, denetimin niteliğiyle ilgili kriterleri, denetimi gerçekleştiren denetçinin sahip olması gereken özellikleri ve denetim sürecinin başından sonuna kadar olan aşamaları kapsar. Denetim standartları, yasalar ve meslek kuruluşları tarafından düzenlenmiş olan ilgili meslek mensupları tarafından kabul edilen denetim faaliyetlerinde uygulanması gereken kriterlerin bir araya getirilmesidir (Bahşı, 2019, s. 97).

Denetim standartlarının hazırlanması ve uygulanması görevi, Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) (Doğan, 2017, s. 2) ve Uluslararası Denetim Standartları (ISA) yayınlayan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından icra edilmektedir (Koca, 2017, s. 49).

Genel Kabul Görmüş Denetim standartları (GKGDS) ve Uluslararası Denetim Standartları (UDS) olmak üzere iki başlık halinde ele alınacaktır.

1.8.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetim meslek kuruluşları, denetim faaliyetlerini gerçekleştiren denetçiler ve denetim firmalarının uymaları gereken ortak ilkeleri belirler. Bu ilkeler, denetim kuruluşları ve denetçilerin uyması gereken genel kabul görmüş denetim standartları olarak adlandırılır (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009, s. 67).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetim sürecinde gerçekleştirilmesi gereken temel çalışmaları, denetçinin sahip olması gereken özellikleri ve denetim raporunda yer alması gereken unsurları belirleyen genel ilkelerdir. Bu standartlar, denetimle ilgili meslek kuruluşlarının çalışmalarıyla oluşturulur ve büyük öneme sahiptir. Standartlar, denetim çalışmalarında rehberlik eden ve bir yol haritası sunan temel ilkelerdir. İlk kez 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) tarafından kabul

edilen bu standartlar, birçok ülke tarafından benimsenmiştir (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009, s. 67).

1972 yılından sonra, Denetim Standartları Komitesi (Auditing Standards Board), Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını gözden geçirerek, Denetim Standartları Açıklamaları (SAS-Statement on Auditing Standards) adı altında yeniden yayınlamaya başladı. Bu açıklamalar, 1947 yılında yayınlanan standartların yorumlarıdır ve denetim uygulama tekniklerindeki değişikliklere rağmen, bu standartlar günümüze kadar neredeyse hiç değişmeden gelmiştir. Finansal tabloların denetimi sırasında denetçilere rehberlik etmek amacıyla AICPA tarafından yayınlanan denetim standartları, on standarttan oluşan üç grup altında toplanmaktadır (Dönmez & Ersoy, 2006, s. 72).

Tablo 1.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1. Genel Standartlar	• Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı • Bağımsızlık Standardı • Mesleki Özen ve Titizlik Standardı
2. Çalışma Alanı Standartları	• Planlama ve Gözetim Standardı • İç Kontrol Sistemi Hakkında Bilgi Edinme Standardı • Kanıt Toplama Standardı
3. Raporlama Standartları	• Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk • Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Devamlılığı • Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği • Görüş Bildirme

Kaynak: Kavut, Taş, & Şavlı (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İSMMMO Yayınları*, s. 68. Telif hakkı İSMMMO yayınlarına aittir.

1.8.1.1. Genel Standartlar

Genel Standartlar, denetçilerin taşıması gereken özelliklerle ilgili standartlardır. Bu standartlar, denetçinin mesleki yeterliliği, bağımsız davranma kabiliyeti gibi özellikleri

belirler. Denetimin kalitesini belirleyen ölçütler arasında yer alan bu özellikler, denetçinin etkin bir şekilde çalışabilmesi için önemlidir. Genel standartlar Tablo 1.4’ de gösterildiği gibidir (Akçay & Bilen, 2018, s. 233);

Tablo 1.4. Genel Standartlar

Genel Standartlar
1) Mesleki Eğitim ve Yeterlilik
2) Bağımsızlık
3) Mesleki Dikkat ve Özen

Kaynak: Konu başlıklarından yararlanılarak oluşturulmuştur.

Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı: Denetim faaliyeti, yeterli eğitim, bilgi ve beceriye haiz uzman kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir. Denetçiler, mesleki bilgi ve tecrübeye sahip olan uzman kişilerdir. Genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, denetim faaliyeti yalnızca yeterli teknik eğitim ve kabiliyete sahip uzman kişilerce gerçekleştirilmelidir. Denetim mesleğinde iş başında eğitim oldukça önemlidir ve genellikle deneyimli uzman denetçilerin yanında yardımcı denetçi vasfıyla eğitim gerçekleştirilir. Uzman denetçiler, mesleki bilgi ve tecrübelerini yardımcı denetçilere aktararak onların da alanında uzman denetçiler olarak yetişmelerine çaba gösterirler. İyi bir denetçi, kendini geliştirmek için çeşitli eğitim programlarına katılır, mesleki yayınları takip eder ve kendisini sürekli olarak yeniler (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009, s. 69).

Bağımsızlık Standardı: Denetim çalışmasının tam ve eksiksiz bir şekilde yapılması için denetçinin hiçbir etki altında kalmadan çalışması gerektiği bağımsızlık standardının temel prensibidir. Aksi takdirde, etki altında kalan bir denetçinin güvenilir bilgi sağlaması mümkün olmayacağı gibi denetimin amacından sapması da söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda standarda uygun olarak hareket eden denetçi, yatırımcılara ve ilgili taraflara güvenilir ve kaliteli bir denetim raporu sunarak görevini tam olarak yerine getirmelidir. Ayrıca, objektif düşünen bir denetçinin, denetimin kalitesini en yüksek seviyede gerçekleştireceği öngörülmektedir (Dede, 2015, s. 40).

Mesleki Dikkat ve Özen Standardı: Denetçinin yeterli mesleki eğitim ve deneyiminin yanı sıra, çalışmalarını gereken özen ve dikkatle yürütmesi de önemlidir. Denetimin ve dolayısıyla denetçinin başarısı, kaliteli işler yaparak elde edilir. Denetçiler, her aşamada mesleki sorumluluk taşımak zorundadırlar. Denetim faaliyetlerini yürütürken, yeterli sayıda ve nitelikte kanıt toplamak, çalışma kağıtlarını düzenlemek ve denetim raporunu

hazırlamak için gereken özeni ve dikkati göstermeleri gerekmektedir (Koca, 2019, ss. 18-19).

1.8.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma standartları, genel standartlardan daha spesifik ve kısıtlı kapsama sahiptir. Bu standartlar, denetim faaliyetinin planlanması ve icrası ile ilgilidir. Çalışma standartları, denetçilere tarafsız ve güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmak için kanıt toplama ve bu kanıtları inceleme konusunda rehberlik etmektedir. Bu bağlamda çalışma alanı standartları aşağıda verildiği üzere üç bölümden oluşmaktadır (Akdağ, 2015, s. 28);

- Denetimin Planlanması ve Gözetimi,
- İç Kontrol Sisteminin Kontrol Edilmesi,
- Yeterli ve Güvenilir Kanıt Elde Etme.

Denetimin Planlanması ve Gözetimi Standardı: Denetim çalışması, doğru şekilde planlanmalı ve denetçinin yardımcıları varsa kontrol edilmelidir. İyi bir planlama, olası risklerin azaltılmasına yardımcı olabilir ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun olarak çalışmanın planlanması, iş gücü planlamasını da kapsamaktadır. Denetim çalışması bir ekip işi olduğundan, denetçi yardımcılarıyla birlikte yürütülür. Denetçi yardımcıları, mesleki bilgi, yeterlilik ve uzmanlık standartlarına uygun olarak, uzman denetçi gözetiminde eğitim almalıdır. Bu şekilde, çalışanların verimliliği artırılarak, denetim elemanlarının gözetilmesi ve yönlendirilmesi yoluyla denetimin kalitesi artırılabilir (Bizim, 2008, s. 32).

İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı: Denetim standartlarına göre, iç kontrol; bir işletmenin varlıklarını korumak, yapılan muhasebe kayıtlarının doğru olduğundan emin olmak, bu kayıtların güvenilirliğini denetim altında tutmak ve yönetim politikalarına uygunluğu temin etmek maksadıyla geliştirilen yöntemler, önlemler ve örgütlenmelerdir. Etkin bir iç kontrol sistemi, bir işletmenin finansal tablolarında hata oluşma riskini azaltır. Bu da denetim riskini azaltarak denetçinin bir görüşe varmak için uygulaması gereken işlemlerin ve elde etmesi gereken kanıtların sayısını da azaltacaktır. Dolayısıyla, iç kontrol sistemi denetim çalışmalarında önemli bir rol oynar ve denetçinin güvenilir bir denetim görüşüne ulaşmasına yardımcı olur (Sönmez, Berberoğlu, & Ersoy, 2005, s. 56).

Bu standarda göre, iç kontrol sistemi değerlendirmesi iki amaç taşır. İlk amaç, sistemin etkinliğini belirlemek için sisteme olan güveni test etmektir. Denetçiler, denetledikleri dönemde meydana gelen her bir işlem kaydını inceleyemezler. Ancak iç kontrol sisteminin etkinliği araştırılarak, işlemlerin doğru bir şekilde kaydedildiğine ve finansal tabloların bu işlemlerin sonucunu doğru bir şekilde yansıttığına dair güven sağlanabilir. İç kontrol sisteminin denetlenmesinin ikinci amacı, bir denetim görüşüne varmak için gerekli olan denetim işlemlerinin kapsamını ve ayrıntı seviyesini belirlemektir (Ayrancı, 2010, s. 29).

Yeterli ve Güvenilir Kanıt Toplama Standardı: Bu standart gereği, denetçinin finansal tablolar hakkında görüş bildirebilmesi için güvenilir ve yeterli kanıt toplaması, denetim tekniklerini kullanması ve denetim prosedürlerini uygulaması gerekmektedir. Bu kanıtlar, denetim süreci boyunca düzenlenen prosedürlerin yanı sıra önceki denetim faaliyetleri ve işletme kalite kontrol uygulamalarından da sağlanabilir. Denetçi, denetim sürecini ve risk değerlendirmesini yaparken yeterli ve güvenilir kanıtların elde edilip edilmediğini göz önüne almalıdır. Finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunu araştırmak, yeterli ve güvenilir kanıtları toplamak denetçinin bir görüş oluşturması için önemlidir. Denetim faaliyetinde toplanacak kanıt miktarı, denetçinin takdirine bırakılmıştır. Ancak, önemli olan denetçinin görüşünü destekleyecek yeterli nitelik ve nicelikte kanıt toplamaktır (Akçay & Bilen, 2018, ss. 236-237).

1.8.1.3. Raporlama Standartları

Denetim raporları, hazırlanış şekli ve içeriği açısından belirlenen genel ilkeleri kapsayan raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmalıdır. Denetçilerin, raporlama standartlarında belirtilen genel kuralları ve ilkelere uygun şekilde hareket ederek, denetim raporlarını hazırlaması önemlidir (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009, s. 73). Bu standartlar aşağıdaki gibidir;

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı
- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Devamlılığı
- Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı
- Görüş Bildirme Standardı

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı: Bu standart, denetlenen işletmenin finansal tablolarının, kabul edilmiş muhasebe ilkelerine uygunluğunu inceler. Her işletme, denetim sürecinde belirlenen muhasebe ilkelerine uyum sağlamakla yükümlüdür. Bu nedenle, denetçilerin denetim sırasında finansal tabloları muhasebe ilkeleriyle karşılaştırması ve uyumsuzluklar varsa bunları denetim raporunda belirtmeleri gerekmektedir (Ağgöl, 2020, s. 49).

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinin Devamlılığı: Finansal tabloların karşılaştırılabilir olması için temel alınan ilkelerin zaman içinde değişmemesi önemlidir. Ancak, uygun sebepler varsa, işletmeler ilke ve yöntemlerinde değişiklik yapabilirler. Bu değişikliklerin finansal tablolara etkileri, finansal tabloların dipnotlarında açıkça belirtilmelidir. Denetçiler, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin dönemlere göre farklılık gösterip göstermediğini incelemelidir. Eğer geçmişte uygulanan muhasebe politikaları ile şu anki dönemde uygulanan politikalar arasında bir değişiklik varsa, denetçi bu durumu (önemli bir etkisi varsa) denetim raporunda belirtmelidir. Örneğin, incelenen şirket bir dönem hızlandırılmış amortisman kullanırken diğer dönemlerde normal amortisman yöntemini kullanmışsa, tutarlılık sağlanmamış demektir. Denetçi, bu durumu denetim raporunda belirtmelidir (Kavut, Taş, & Şavlı, 2009, s. 74).

Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği Standardı: Mali tablolardaki bilgiler yatırımcıların kararlarını etkileyen önemli veriler içermektedir. Bu nedenle, mali tablolardaki bilgilerin anlaşılır olması, yatırım yapacak ilgililerin karar verme sürecinde kritik bir faktördür. Mali tablolardaki bilgilerin dipnotlarda yeterince açıklanması da aynı şekilde önemlidir. Denetçinin, denetlediği işletmenin mali tablolarındaki bilgilerin yeterince açıklayıcı olup olmadığını değerlendirmesi ve bu konuda denetim raporunda görüş bildirmesi gerekmektedir (Dede, 2015, s. 44).

Mali tablolardaki bilgiler, işletme için yatırım yapacak olan farklı kesimler tarafından anlaşılabilir düzeyde olmalıdır. Bu nedenle, mali tablolardaki her bir kalemin yeterli derecede açıklanması ve dipnotlarla desteklenmesi gerekmektedir. Denetçi, işletmenin mali tablolarını incelediğinde, herhangi bir kalemin yeterli açıklamaya sahip olmadığını tespit ederse, bu durumu denetim raporunda belirtmesi gerekmektedir. Çünkü yetersiz açıklama, denetçinin görüşünü değiştirebilecek ve işletme için yatırım yapacak kişilerin kararlarını etkileyebilecektir (Şengür, 2010, s. 62).

Görüş Bildirme Standardı: Bağımsız denetçiler, denetledikleri işletmelerin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu, tam açıklama kavramına uygun olarak gerekli bütün bilgilerin verildiğini, süreklilik ilkesine uyulduğunu ve önemli hata veya hilenin bulunmadığını, olumlu bir denetim görüşüyle beyan ederler. Ancak, finansal tablolarda önemli hatalar veya yolsuzluklar tespit edildiği takdirde, olumlu bir görüş bildirmezler. Bağımsız denetçiler bu durumlarda, hata ve hilelerin niteliğine göre şartlı bir denetim görüşü beyan eder veya bir görüş bildirmekten kaçınır. Bu, bağımsız denetçinin mali tablolarla ilgili sorumluluğunun derecesinin ve bağımsızlığının belirtilmesini gerektiren bir standarttır (Ayrancı, 2010, s. 33).

1.8.2. Uluslararası Denetim Standartları

Dünya genelinde, denetim faaliyetleri için kabul gören standartlar "*Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları*" ve "*Uluslararası Denetim Standartları*" olarak bilinmektedir. Finansal tabloların hazırlanması ve denetlenmesinde, uluslararası denetim standartları ve genel kabul görmüş denetim standartlarına uyulması gerekmektedir. Denetçi raporları da bu standartlara uygun olarak hazırlanmaktadır. Genel olarak, bu iki standardın temel prensipleri benzer olmakla birlikte bir takım uygulama farklılıkları olabilmektedir (Dede, 2015, s. 45).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), muhasebe denetiminde önemli bir kuruluştur. IFAC bünyesinde yer alan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), denetim, teftiş, kalite kontrol ve diğer güvence hizmetleri için uluslararası standartları belirleyen bir kuruluştur (Shamkhalov, 2022, s. 28).

IFAC, herhangi bir devlete bağlı olmayan ve kâr amacı gütmeyen bir kuruluştur. 1977 yılında Almanya'nın Münih şehrinde yapılan Uluslararası Muhasebeciler Kongresi'nde kurulmuştur. IFAC bünyesinde kurulan Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) ise 1978 yılında ilk uluslararası denetim standardını (UDS) oluşturmuştur. Komitenin amacı, denetim standartlarının yanı sıra uluslararası denetim kılavuzları ve yönetmelikleri geliştirmektir. Oluşturulan Uluslararası Denetim Standartları (UDS) 1994 yılında yayınlanmıştır (Şahmaroğlu, 2016, s. 42).

Türkiye'de bağımsız denetimle ilgili denetim standartlarının oluşumu, 6102 sayılı kanun ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin yürürlüğe girmesiyle başlamıştır. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'ye dayanarak Türkiye denetim standartlarını belirlemekte ve bilgi

sistemleri denetimi de dahil olmak üzere uluslararası standartlarla uyumlu ulusal denetim standartlarını oluşturmak ve yayınlamakla görevlendirilmiştir (Ertaş, 2018, s. 98).

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlı bir kuruluştur. KGK, özellikle borsa şirketleri, bankalar ve sigorta şirketleri gibi büyük şirketlerin denetimini gözetleyerek ve izleyerek faaliyet gösterir. Ayrıca, bağımsız denetçileri ve denetim şirketlerini yetkilendirerek, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapar. KGK, denetim işlemleri için gerekli güveni ve kaliteyi sağlayarak uygulama birliğini temin eder (Shamkhalov, 2022, s. 29).

Denetçiler, denetim faaliyetlerini yerine getirirken, belirlenmiş denetim standartlarına uymakla yükümlüdürler. Bu çerçevede, bağımsız denetim yönetmeliği ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tebliği de dahil olmak üzere, denetim faaliyetlerinin Türkiye Denetim Standartları (TDS) kapsamında yapılması gerektiği ve denetçinin makul veya sınırlı güvence sağlayacak bir görüşe ulaşması gerektiği belirtilmektedir (Köse & Ertan, 2016, s. 300).

KGK tarafından yayınlanan bağımsız denetim standartları aşağıdaki gibidir;

Tablo 1.5. Bağımsız Denetim Standartları

Kamu Gözetimi ve Denetim Standartlar Kurumu (KGK) Tarafından Yayınlanan Bağımsız Denetim Standartları	
Bağımsız Denetim Standartları	
Genel İlke ve Sorumluluklar	
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Mevzuatın Dikkate Alınması
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi
Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar	
BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
BDS 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik

Tablo 1.5. Bağımsız Denetim Standartları (Devamı)

Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar	
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
BDS 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi
Bağımsız Denetimin Kanıtları	
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları
BDS 501	Bağımsız Denetim Kanıtları – Belirli Kalemler İçin Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
BDS 505	Dış Teyitler
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler – Açılış Bakiyeleri
BDS 520	Analitik Prosedürler
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örneklem
BDS 540	Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
BDS 550	İlişkili Taraflar
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği
BDS 580	Yazılı Beyanlar

Tablo 1.5. Bağımsız Denetim Standartları (Devamı)

Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması	
BDS 600	Özel Hususlar–Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlama	
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
BDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları
Özel Alanlar	
BDS 800	Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
BDS 805	Özel Hususlar – Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi İle Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
BDS 810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler

Kaynak: (<https://www.kgk.gov.tr>)

1.9. Bağımsız Denetim Süreci

Denetim süreci, denetim şirketinin müşteri seçimi ve müşteri kabul etme aşamasından başlayarak, denetimin planlanması, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ve denetim raporunun açıklanmasına kadar devam eden dört başlıktan oluşan zincirleme bir süreçtir. Birbirine bağlı olarak oluşan bağımsız denetim süreci Tablo 1.6’da gösterildiği gibidir.

Tablo 1.6. Bağımsız Denetim Süreci

Müşteri Seçimi ve Denetim Teklifinin Kabul Edilmesi
• Müşteri Kabul Politika ve Prosedürlerine Uygun Olarak İşletme Hakkında Bilgi Toplanması • Önceki Denetçi İle Görüşülmesi • Denetim Sözleşmesinin Hazırlanması
Denetimin Planlanması
• İşletme Hakkında Bilgi Toplanması • Önemlilik ve Risk Değerlemesi Yapılması • Denetim Plan ve Programının Hazırlanması
Denetim Çalışmasının Yürütülmesi
• İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi ve Değerlendirmesinin Yapılması • Denetim Programında Gerekli Değişikliklerin Yapılması • Hesap Bakiyelerinin Denetiminin Yapılması • Toplanan Kanıtların Değerlendirilmesi
Denetimin Tamamlanması ve Denetim Sonuçlarının Raporlanması
• Bilanço Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olayların İncelenmesi • Denetim Görüşünün Oluşturulması • Denetim Raporunun Yazılması

Kaynak: Şengür, E. D. (2010). *Denetim*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları.

1.9.1. Müşteri Seçimi ve Denetim Teklifinin Kabul Edilmesi

Denetim süreci müşteri seçimi ve denetim işinin kabul edilmesi ile başlar. Bu aşamanın diğer aşamalar kadar önemli olmasının sebebi, denetim firmasının belirli riskleri kabul etmesidir (Özdemir, 2003, s.10). Denetim firması, müşteri seçimini yaparak denetimi kabul ettiğinde, müşteri işletmenin bir anlaşma mektubu ile kararını bildirmesi gerekmektedir. Müşteri firma, imzaladığı sözleşme mektubunu geri gönderdiği takdirde, bu mektup denetim sözleşmesi niteliği kazanmış olur (Şengür, 2010, s.119). Uluslararası denetim standartları (ISA 210, ISA 220 ve ISA 300)'na göre, işin kabulünden önce ön araştırma yapma gerekliliği bulunduğu için denetim firmaları, denetim işini kabul etmeden önce ilgili müşteri hakkında ön araştırma yaparlar. Bu ön araştırmanın amacı, üstlenecekleri riski değerlendirmek ve denetimin kapsamını belirleyerek en uygun koşullarda sözleşme imzalamaktır (Cömert ve diğerleri, 2018, s.50).

Denetim sözleşmesinin içeriği sırasıyla, denetimimin konusu ve kapsamı, denetimin amacı, denetim kuruluşunun sorumlulukları, mesleki sorumluluk sigortası, müşterinin sorumlulukları, denetim ücreti ve denetimle ilgili diğer masraflar, denetim ekibi, yedek denetçiler ve raporlama bölümlerinden oluşmaktadır (BDS 210, prg. A24-A26).

1.9.2. Denetimin Planlanması

Bağımsız Denetim Standardı 300 (BDS 300)'e göre, finansal tabloların bağımsız denetiminde planlama zorunlu bir unsur haline gelmiştir (BDS 300, prg. 1). Bu zaruriyet denetim sürecinde planlamanın ne kadar önemli bir unsur olduğu hususuna dikkat çekmektedir. Genel olarak tüm çalışmaların başarısı, planlama aşamasına bağlıdır. Plansızlık karmaşaya neden olduğu gibi çalışmayı da zorlaştıran bir unsurdur. Bu anlamda denetimin planlanması daha az kaynak ile daha hızlı bir şekilde neticeye varılmasının da ana etmenlerden birisidir (Shamkhalov. 2022, s. 34).

Denetim sürecinin planlama aşaması, denetlenen işletme hakkında ayrıntılı bilgi edinmeyi gerektirir. Denetlenen işletmeye yönelik imalat süreci, muhasebe politikaları ve yasal yükümlülükler gibi konuların bilinmesi, denetim çalışmalarının kapsamını planlamak açısından önemlidir. Ayrıca, müşteri işletmenin iç kontrol sistemi önceden değerlendirilmeli ve bu değerlendirmenin denetim çalışmalarına nasıl etki edeceği göz önünde bulundurulmalıdır. İç kontrol sistemi zayıf olan işletmelerde yapılacak denetim çalışmasının kapsamı, etkin bir iç kontrol sistemi olan işletmelerde yapılacak denetim çalışmasına göre daha kapsamlı olacaktır. Planlama aşamasında, işletmenin kontrol riski

değerlendirilerek önem seviyesi belirlenir, denetim risk modeli kullanılarak gerekli kanıt miktarı belirlenir ve denetim planı ve programı hazırlanır (Şengür, 2010, s. 112).

1.9.3. Denetim Çalışmalarının Yürütülmesi

Denetimin planlama aşaması tamamlandıktan sonra, denetçiler denetim programına uygun olarak çalışmalarına başlarlar. Bu aşamada, denetçiler gerekli denetim tekniklerini kullanarak yeterli ve uygun kanıtlara erişebilmek için çalışmalarını sürdürürler ve denetlenen işletmenin iç kontrol yapısının etkinliğini göz önünde bulundururlar. Yapılan bu çalışmaların amacı, denetim sürecinin amacına uygun olarak bir görüş oluşturmaktır (Tuğcu, 2019, s. 25). Bu süreçte uygulanan denetim programı tekrar gözden geçirilerek herhangi bir eksikliğin olup olmadığı kontrol edilir. Elde edilen bulguların işletme üst yönetimine iletildiğinden ve yapılması gerekli olan düzeltmelerin (varsa) yerine getirildiğinden emin olunur (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s.167).

Denetim çalışması, temel olarak finansal tabloların mevzuat kapsamında hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda finansal tablo kullanıcılarına makul güvence sunmak amacıyla yapılır. Denetçi, denetlenen işletmenin finansal yapısının veya faaliyet sonuçlarının nasıl olduğuyla ilgilenmez (Ayrancı, 2010, s. 42).

Denetim programı, denetçiler tarafından önceden titizlikle tasarlanarak hazırlanır. Ancak denetim çalışmaları sırasında, gerekli görüldüğü takdirde denetim programı revize edilerek kapsamı genişletilebilir veya daraltılabilir. Örneğin, denetçi hatalı veya hileli işlemlerin yüksek olduğu hesap kalemlerine ilişkin daha fazla kanıt toplamak amacıyla denetim programını değiştirerek ilgili hesapları daha ayrıntılı bir şekilde inceleyebilir. Böylece denetim programının zaman planını genişletmek, yeni denetçiler atamak veya diğer önlemler alarak daha etkili bir denetim yapabilir (Tuğcu, 2019, s. 26).

1.9.4. Raporlama

Denetim çalışmalarının tüm aşamaları tamamlandıktan sonra, raporlama aşaması geriye kalan en önemli aşamadır. Raporlama, denetim sürecinin belgelendirilmesi ve elde edilen bilgi ve bulguların açıklanması anlamına gelir. Denetçinin yaptığı çalışmaların ve değerlendirmelerin özetini içeren bu raporlar, kullanıcıların kararlarını etkileyebilir. Bilgi kullanıcıları, sağlıklı kararlar almak için yatırımlarını değerlendirirken denetim raporlarına önem verirler, bu da denetçi raporlarının önemini artırıcı mahiyettedir (Ayrancı, 2010, s. 42).

Denetim sürecinin tamamlanması öncesinde, denetçi topladığı kanıtları, çalışma kağıtlarını ve yapılan denetim programını tekrar gözden geçirir ve önemli bir hususun atlanıp atlanmadığını kontrol eder. Bu süreçte, elde edilen kanıtların denetim programı açısından uygunluğu, yeterliliği ve güvenilirliği tekrar sorgulanır. Denetçi aynı zamanda işletmeyi olumsuz yönde etkileyebilecek önemli belirsizlikleri de değerlendirir. Bu belirsizlikler, sonuçlanmamış vergi davaları, tazminat talepleri, kamulaştırma süreçleri, alacak ve borç davaları, sonuçlanmamış toplu sözleşme görüşmeleri gibi durumları da içerir. Denetçi, bu durumların gerçekleşme olasılığını ve etkilerinin önem derecesini göz önüne alarak finansal tabloların dip notlarında ilgili açıklamalara yer verilmesini talep edebilir (Şahmaroğlu, 2016, s. 67).

Denetçi, kesin bir sonuca ulaşmadan önce bilanço tarihinden rapor sunumuna kadar olan süreçte meydana gelen önemli olayları ve bu olayların olası etkilerini dikkate almalıdır (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009, s.170). Denetim tamamlandığında ise ilerleyen dönemlerde kanıt olabilecek nitelikteki müşteri işletme yönetiminden beyan mektubu talep etmelidir. Bu beyan mektubu, belge ve defterlerin tamamının denetçiye sunulduğunu, kayıtlarda herhangi bir yolsuzluk yapılmadığını, genel kabul görmüş muhasebe standartlarına, yasalara ve yönetmeliklere uyulduğunu, denetçinin önerdiği düzeltmelerin yapılacağı taahhüdünü içermelidir (Şahmaroğlu, 2016, s. 67).

Denetçi, yukarıda bahsedilen denetim prosedürlerini tamamlamasının akabinde, genel kabul görmüş denetim standartlarının raporlama bölümlerine uygun olarak hazırlanan rapor baş denetçinin imzasıyla birlikte tamamlanmış olur (Shamkhalov, 2022, s. 35).

1.10. Bağımsız Denetime Tabi Olma Şartları

Bilindiği üzere ülkemizde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında, Cumhurbaşkanı Kararı ile belirlenen işletmeler, yatırım ortamının daha şeffaf ve güvenilir hale getirilmesi amacıyla finansal raporlama çerçevesine uygun olarak bağımsız denetime tabi tutulmaktadır. Bu düzenleme, işletmelerin finansal tablolarının yasal mevzuata ne derece uygun olduğunu değerlendirmek ve finansal tablo kullanıcılarına makul bir güvence sağlamak amacıyla yapılmıştır. Bu kapsamda, ilk kez 23 Ocak 2013 tarihli Resmî Gazete’ de yayımlanan bir Bakanlar Kurulu Kararı ile hangi şirketlerin bağımsız denetime tabi olacağı belirlenmiştir. Bu kararda, işletmelerin aktif toplamı, net satış hasılatı ve çalışan sayısı gibi ölçütler kullanılarak bağımsız denetime tabi olacak işletmelerin sınırları belirlenmiştir (www.kgk.gov.tr, Aralık 2022). Yayımlanan Bakanlar

Kurulu Kararının akabinde, 14 Mart 2014, 1 Şubat 2015 ve 19 Mart 2016 tarihli Resmî Gazete ‘de yayımlanan Bakanlar Kurulu Kararları ile bu ölçütler kademeli olarak düşürülmüş ve denetime tabi olacak işletmelerin kapsamı genişletilmiştir. 2018 yılında ise, ölçütlerin gözden geçirilmesi ve gelen taleplere yanıt olarak gereken sadeleştirmelerin yapılması amacıyla söz konusu karar yürürlükten kaldırılmış ve yeni bir “Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı” yayımlanmıştır (www.kgk.gov.tr, Aralık 2022).

30.11.2022 tarihli ve 32029 sayılı Resmî Gazete’ de yayımlanan 6434 sayılı Cumhurbaşkanı kararınca bağımsız denetime tabi tutulabilmenin genel kriterleri aşağıda belirtildiği gibidir;

- Aktif toplamı 75 milyon TL,
- Yıllık net satış hasılatı 150 milyon TL,
- Çalışan sayısı 150 kişi olarak belirlenmiştir.

Sermaye piyasası araçları, bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6 Aralık 2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan işletmeler için belirlenen eşik değerler;

- Aktif toplamı 30 milyon TL,
- Yıllık net satış hasılatı 40 milyon TL,
- Çalışan sayısı 50 kişi olarak belirlenmiştir

Karar’a ekli (II) sayılı listede yer alan işletmeler için geçerli olan eşik değerler;

- Aktif toplamı 60 milyon TL,
- Yıllık net satış hasılatı 80 milyon TL,
- Çalışan sayısı 100 kişi olarak belirlenmiştir.

Bağımsız denetim kapsamına alınacak şirketlerin belirlenmesinde, yeniden belirlenen ölçütlerden en az ikisinin eşik değerlerini ardışık iki hesap döneminde aşan işletmeler, 1 Ocak 2023 tarihinden itibaren bağımsız denetime tabi tutulacaktır. Uygulamaya ilişkin esaslar (TÜRMOB Mevzuat Sirküleri, 2023, ss. 2-5; www.kgk.gov.tr);

Eşik değerlere tabi işletmeler, bu kararda belirtilen üç kriterden en az ikisinin eşik değerini birbirini takip eden iki hesap döneminde aşması durumunda, sonraki hesap döneminden itibaren bağımsız denetime tabi olur.

1. Bağımsız denetime tabi olan bir işletme, birbirini takip eden iki hesap döneminde ilişkin olarak belirlenen bu üç kriterden en az ikisine ait eşik değerlerin altında kaldığı veya bir hesap döneminde bu kriterlerden en az ikisine ait eşik değerlerin en az yüzde yirmi oranında altında kalması durumunda sonraki hesap döneminden itibaren bağımsız denetimin kapsamından çıkartılır.
2. Eşik değerlerin aşılp aşılmadığının tespit edilmesi için, işletmenin aktif toplamı ve yıllık net satış hasılatı bakımından son iki yıla ait finansal tabloları, çalışan sayısı açısından ise son iki yılın ortalama çalışan sayısı dikkate alınır.
3. Eşik değerlerin aşılp aşılmadığının tespit edilmesi için işletmenin, yasal mevzuat çerçevesinde hazırlanan aktif toplam ve yıllık net satış hasılatı bakımından son iki yıla ait mali tablolar, çalışan sayısı açısından ise son iki yılın ortalama çalışan sayısı dikkate alınmaktadır.
4. İşletmelerin eşik değerleri aşılp aşılmadığının belirlenmesinde dikkate alınan unsurlar aşağıdaki gibidir;
 - Aktif Toplamı: İşletmenin ana ortaklık ve bağlı ortaklık olarak sahip olduğu finansal tablolarda yer alan kalemlerin (varsa grup içi işlemler yok edilerek) toplamı dikkate alınır.
 - Yıllık Net Satış Hasılatı: İşletmenin ana ortaklık ve bağlı ortaklık olarak elde ettiği yıllık net satış hasılatı dikkate alınır.
 - Çalışan Sayısı: İşletmenin ana ortaklık ve bağlı ortaklığın son iki yıla ait ortalama çalışan sayıları toplamı dikkate alınır.
 - İştirakler: İşletmenin iştirakleri de değerlendirmeye dahil edilir. İştirake ait finansal tabloların ilgili kalemleri, şirketin iştirakteki hissesi oranında dikkate alınır.

1.11. Birinci Bölüm Özeti

Tarihin eski dönemlerinden beri icra edilen denetim, yapılan uygulamaların ve tutulan kayıtların doğruluğunun kontrolüne yönelik ihtiyaç neticesinde ortaya çıkmıştır. Denetim faaliyetlerinin esas anlamda şekil almaya başlaması sanayi devrimi sonrası işletmelerin

yaygınlaşması ve gelişmesiyle başlamıştır. Çağın koşullarına yönelik yaşanan gelişmelerle beraber işletme faaliyetlerinin daha karmaşık bir yapı alması denetimin tabi olduğu yasal mevzuat ve işleyişine yönelik uygulanan prosedürlerde birtakım değişikliklere sebebiyet vermiştir. Ülkemiz’de 1987 yılında hayata geçirilen zorunlu bağımsız denetim faaliyetleri 2011 tarihli ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulmasıyla netlik kazanmıştır.

Denetim türleri kapsamına göre genel ve özel denetim, amaçlarına göre mali tablolar, uygunluk ve faaliyet denetimi, yapılış denenlerine göre zorunlu ve isteğe bağlı, denetçi statüsüne göre iç denetim, bağımsız denetim ve kamu denetimi, yapılış zamanına göre sürekli ve sınırlı denetim olmak üzere dört ana grupta incelenmektedir.

Denetim sürecinin sonunda, finansal bilgi kullanıcılarına açık, anlaşılabilir bir dil kullanılarak, finansal tablolarla ilgili denetimin türü, niteliği, kapsamı ve sonuçlarını kapsayan ve finansal raporlama zincirinin son halkası olan bağımsız denetçi raporu hazırlanır. Hazırlanan bu rapor işletmenin finansal durumunun finansal tablolara doğru bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığına ilişkin bir görüş bildirir. Bu görüşler olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma şeklinde dört farklı türden meydana gelmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

YENİ DENETÇİ RAPORU VE KİLİT DENETİM KONULARI

Çalışmanın bu bölümünde yeni denetçi raporu ve kilit denetim hakkında ayrıntılı bilgiler verilecektir

2.1. Yeni Denetçi Raporunda Değişikliğe Gidilme Sebepleri

Uzun yıllardır, denetim sektörü, denetçilerin üstlendikleri sorumluluklar, hata ve hileleri tespit etmedeki rolleri gibi konularda yapılan değişiklikler nedeniyle tartışmalara maruz kalmıştır (Cordos & Fülöp, 2015, s. 129). Finansal tabloların güvenilirliği, özellikle Enron, Kmart, HealthSouth, Tyco, Parmalat, Waste Management, WorldCom, Adelphia Sunbeam, Communications veya Xerox gibi vakaların yanı sıra İtalya'da Parmalat, Yeni Zelanda'da Allied Nationwide Finance ve diğerlerinde olduğu gibi birçok olayla geçmişten bugüne birçok kez sorgulanmıştır. Bu işletmelerde ortaya çıkan muhasebe hileleri, yatırımcı güveninin ciddi şekilde sarsılmasına neden olmuştur (Danescu & Spatacean, 2018, s. 113).

Muhasebe skandalları sonucunda ortaya çıkan finansal krizler ve işletme iflasları, bağımsız denetim ve bağımsız denetçilere olan güveni ciddi şekilde sarsmıştır. Endişe verici olan nokta, iflas eden bu işletmelerin birçoğunun bağımsız denetçi raporlarında olumlu görüşlerin beyan edilmiş olmasıdır. Bu durum, denetim sürecinin etkinliği ve güvenilirliği konusunda birtakım şüpheleri de beraberinde getirmiştir (Ciğer, Vardar, & Kınay, 2019, s. 393).

Yirmi birinci yüzyılın başından itibaren yaşanan işletme iflaslarının yanı sıra son finansal krizin etkileri de dikkate alındığında, düzenleyici kurumlar bu alanda bir düzenleme, reform sürecine başlamıştır (Cordos & Fülöp, 2015, s. 129). Özellikle Enron Skandalı'nın ardından ABD'de, yatırımcıları koruma amacıyla 2002 yılında Sarbanes-Oxley yasası çıkarılmış ve halka açık işletmelerin denetimine yeni bir düzen ve disiplin getirilmesi hedeflenmiştir. Ancak bu yasa, kavramsal uyum yerine kurallara odaklanan esnek

olmayan bir ortam yaratmış ve şirketlerin değerinde azalmaya sebep olmuştur (Segal, 2017, s. 378).

2008 küresel mali krizi, finansal tablo kullanıcıları ve düzenleyici kurumlar açısından bir endişeye sebebiyet vermiştir. Standart bir metin olan önceki denetçi raporunun ana amacı, finansal tablolar hakkındaki denetçi görüşünün ifade edilip, dayanağının açıklanmasıydı. Olumlu veya olumsuz olarak bir görüşün yer aldığı denetçi raporunun olması gerektiği gibi şeffaf olmadığı düşünülmüştür (Doğan, 2018, s. 2). Başka bir ifade ile denetçi raporlarının daha nitelikli olmasını istemişlerdir.

Standart metinleri içeren ve önemli bir bilgi değeri taşımayan raporlarda denetçiler çoğunlukla olumlu görüş beyan etmişlerdir. Denetçinin rapora aktaracağı finansal bilginin fazla olması ve yatırımcıların da bu bilgileri bilmek istemeleri sebebiyle, denetçi raporlarında yer alan bilgi ve açıklamaların finansal tablo kullanıcıları tarafından ciddi bir şekilde incelenmeye başlanmıştır. Denetçi raporlarında, finansal tablo kullanıcılarına yönelik olarak denetim ve denetim süreçleri ile ilgili yeterli bilginin yer almadığı görülmüştür. Denetçi raporunda daha fazla nitelikli bilginin yer alması ve yapılan denetim çalışmaları neticesinde finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı bilgi aktarılması amacıyla ilk olarak kurumsal yatırımcılar olmak üzere finansal tablo kullanıcılarından denetici raporlarında revizyon yapılması talebi gelmiştir (Doğan, 2017, s. 1).

Denetçi raporunda değişikliğe gidilmesinin ve KDK'ların raporlama formatına eklenmesinin sebepleri ise (Can & Çil Koçyiğit, 2020, s. 743);

- Değerleme yöntemlerinin daha subjektif olması,
- Finansal Raporlama Çerçevelerinin (FRÇ) karmaşık olması,
- Finansal Raporlama Çerçevelerinin (FRÇ) karmaşık bir değerlendirme yöntemi içermesi,
- Değerlemede varsayımlar ve tahminlerin çok olması,
- Raporda denetlenen işletmeye ve denetime dair bilgilendirme yapılmaması,
- Bağımsız denetçi raporunda standartlaşmış metinlerin ve teknik anlatımların yer alması,
- Bağımsız denetçi açısından önemli sayılan hususların raporda yer almamasıdır.

2.2. Yeni Denetçi Raporunun Gelişim Süreci

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) 2006 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) ile iş birliği içinde finansal tabloların denetimi ve denetçi raporuyla ilgili kullanıcı algıları konusunda tespitler yapmak ve bilgi almak amacıyla birtakım akademik araştırmalar yapmıştır. Yapılan akademik araştırmaların sonuçları Eylül 2009'da tamamlanıp kamuoyuna açıklanmıştır. IAASB tarafından Mayıs 2011'de yayımlanan rapora göre, mevcut uygulamaya devam etmenin mümkün olmadığı ve denetçilerden finansal tablolarla ilgili önemli konularda daha fazla şeffaflık sağlamaları açıkça istenmiştir. Bu talepler neticesinde bağımsız denetçi raporlarına ilişkin güvenin artması, şeffaflık ve niteliğin artırılması ve yönetim ile yatırımcı arasındaki iletişimin gelişmesi amacıyla Uluslararası Denetim Standartlarında (ISA) ihtiyaç duyulan değişikliklerin yapılması ve yeni denetim standartlarının getirilmesi amacıyla IAASB tarafından 2011 yılında bir proje başlatılmıştır (Doğan, 2018, s. 67).

Denetim raporunun iyileştirilmesine yönelik olarak, Haziran 2012'de uluslararası konferans ve çalışmaların sonuçlarından yola çıkılarak, iyileştirme önerileri ve örnek bir raporun yer aldığı bir rapor yayınlanmıştır. Denetim raporunun hazırlanması amacıyla oluşturulan ve Haziran 2012'de yayınlanan raporda yer alan çalışma grubunun tavsiyeleri arasında, denetçi yorumu kavramının denetim raporuna dahil edilmesi önerilmiş ve daha sonra Şubat 2013'teki IAASB toplantısında kilit denetim konuları olarak değiştirilmiştir. Bu bağlamda yapılan araştırmalar, iyileştirilmiş denetçi raporlamasının finansal tablo denetimlerinin algılanan değerini etkilemesi nedeniyle paydaş görüşlerinin önemli olduğunu göstermektedir. IAASB tarafından oluşturulan ve Temmuz 2013'te görüşe açılan taslak standartlar hakkında 22 Kasım 2013 tarihine kadar görüşlerin beyan edilmesi istenmiştir (Doğan, 2017, s. 3).

Eylül 2014 tarihinde IAASB tarafından kabul edilen yeni ve değiştirilmiş standartlar 15 Aralık 2016 tarihinde ve sonrasında sona eren hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayınlanmıştır (Erdoğan & Çarıkçıoğlu, 2021, s. 751).

Şekil 2.1. IAASB Yeni Denetim Raporlaması Süreci



Kaynak: Doğan, A. (2017). Yeni Denetim Raporlaması, 4(2), s. 4 makalesinden aynen alınmıştır.

2.2.1. Değişikliklerle Ulaşılmak İstenen Amaçlar

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yapılan revizyon çalışmaları ile ulaşılmak istenenler aşağıdaki şekilde özetlenebilir (Akdoğan & Bülbül, 2019);

- İşletme yönetimi ile yatırımcı ve bağımsız denetçi arasındaki iletişimin artırılması,
- Bağımsız denetçi raporlarına olan kullanıcı güvenini artırılması,
- Denetimin şeffaflığını ve bilginin niteliğinin artırılması,
- İşletme yönetiminin bağımsız denetçi raporlarında yer alan açıklamalara olan dikkatinin artması,
- Mesleki şüphecilğin artırılması,
- Finansal raporlamanın niteliğinin artırılarak daha fazla kamusal fayda elde etmek,
- Bilgi açıklarının açıklanan ek bilgilerle karşılanması.

2.2.2. Yeni Denetçi Raporuna İlişkin Değiştirilen ve Eklenen Standartlar

Bağımsız denetçi raporlarının genel anlamda kalitesinin artırılması için yapılan çalışmalar neticesinde birtakım değişikliklere gidilmiştir. Bu değişiklikler sonucunda bağımsız denetimin kapsamı değişmemiştir. Yapılan değişiklikler bağımsız denetçi raporunun içeriği ve konu başlıklarının sıralanışı ile ilgilidir. Bu düzenlemeler neticesinde

finansal tablo kullanıcılarının değişiklik talebi büyük ölçüde karşılanması amaçlanmış ve esnekliği artırılmış bir bağımsız denetçi raporu formatı oluşturulmaya çalışılmıştır.

Yapılan değişimler kapsamında ele alınan bağımsız denetçi raporunda, denetçi görüşü raporun en başında yer almaktadır. Ayrıca, yönetimin ve denetçinin finansal tablolara yönelik sorumlulukları daha geniş bir kapsamda açıklanmıştır (Yanık & Karataş, 2017, s. 5). Yapılan düzenlemelerin en önemlisi ise bağımsız denetçi raporuna “*Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı*”nın eklenmesi olmuştur. Bu standart gereğince borsada işlem gören işletmeler için 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu gereğince denetime tabi işletmeler için 01.01.2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak amacıyla 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (BDS 701, prg.6).

Eski ve yeni bağımsız denetçi raporları karşılaştırıldığında önemli birtakım değişiklikler göze çarpmaktadır. Bu değişiklikler aşağıdaki gibidir (Uludağ, 2017, s. 4);

- Bölümlerin sıralanışı,
- Yeni bir bölüm ve standart olarak “*BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi*”nin eklenmesi,
- İşletme sürekliliğinin daha da önem kazanması olarak ifade edilebilir.

Uluslararası denetim ve güvence standartları kurulunca (IAASB) yapılan değişiklikleri aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Sayar & Ergüden, 2016, s. 94);

- Denetçi raporunda bildirilmesine ilişkin denetçi sorumluluklarını düzenleyen yeni bir standart olan ISA- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi,
- Format ve içerik yönünden revize bir standart olan ISA – BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama,
- Revize edilmiş bir standart olan ISA 570 İşletmenin Sürekliliği,
- Revize edilmiş bir standart olan ISA- BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi,

- Revize edilmiş bir standart olan ISA- BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar paragrafları,
- Revize edilmiş bir standart olan ISA – BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim,
- Revize edilmiş bir standart olan ISA – BDS 720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları,
- Revize edilen ve yeni oluşturulan diğer bağımsız denetim standartları, ISA/BDS 210, 220, 230, 510, 540, 580, 600, 710 ve 810'dır.

Şekil 2.2. Revize Edilen Denetim Standartları



Kaynak: Doğan, A. (2017). Yeni Denetim Raporlaması, 4(2), s. 8 makalesinden aynen alınmıştır.

2.2.3. Denetçi Raporunun Formatı ve İçeriği

Bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetleri sonucunda, denetçi yaptığı denetimin sonuçlarını hazırladığı bir raporla işletmeye sunar. Denetçinin rapor hazırlama yükümlülüğü BDS 700'de yer almakta ve standartta hazırlanacak raporun

formatı standartta detaylı olarak açıklanmaktadır. Denetçi tarafından hazırlanan bağımsız denetim raporu yazılı olmalı ve aşağıda yer alan hususları içermelidir (Erdoğan & Çarıkçıoğlu, 2021, ss. 753-756; BDS 700,prg. 21-50);

- **Başlık:** Denetim raporunda yer alması gereken ilk unsurdur. Denetim faaliyetleri neticesinde hazırlanan raporlarda “*Bağımsız Denetçi Raporu*” ibaresi açıkça yer almalıdır.
- **Muhatap:** Denetim raporu, kanun ve yönetmeliklerde ve denetim sözleşmesinde belirtilen kişiler için hazırlanır ve kim oldukları raporda açıkça belirtilir.
- **Denetçi Görüşü:** Denetçinin “*Görüş*” başlığı altında görüş bildirdiği bölümdür. Yeni rapor formatı ile raporun en üstüne gelmektedir. Bu bölümde denetçi, denetlenen işletmenin adını, finansal tabloların denetimden geçmiş olduğu ibaresi, finansal tablo setini oluşturan her bir tablonun başlığını, finansal tabloların ve denetimin yapıldığı tarihi veya denetim dönemini, önemli muhasebe politikalarının özetini ve atıfta bulunulması gereken diğer açıklayıcı bilgileri açıkça belirtmelidir.
- **Görüşün Dayanağı:** Görüş bölümünün ardından denetçi, denetimin yerleşik standartlara ve etik değerlere uygun olarak yürütüldüğünü belirtir; görüşün dayandırıldığı kanıtların yeterli ve uygun olup olmadığına ilişkin bir açıklama yapar. “*Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar*” ve BDS’ler kapsamındaki sorumlulukların açıklandığı bölüme atıf yapar.
- **İşletmenin Sürekliliği:** İhtiyaç duyulan durumlarda BDS 570 “*İşletmenin Sürekliği Standardına*” göre denetim yapılması ön görülmektedir. İşletmenin sürekliliği konusunda herhangi bir şüphe olması durumunda BDS 570 uyarınca yapılacak denetimlerin sonuçları bu bölümde açıklanacaktır.
- **Kilit Denetim Konuları:** Borsaya kote şirketlerin tam set finansal tablolarının ve Türk Ticaret Kanunu (TTK) hükümlerine göre bağımsız denetimden geçen tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konuları Bağımsız Denetim Standardı 701’e göre ifade edilmektedir. Kilit denetim konularını belirlerken, bağımsız denetçi, diğer alanlara göre daha yüksek veya önemli ölçüde “*önemli yanlışlık*” riski taşıyan alanları, yönetimin yüksek derecede tahmin belirsizliği olan alanlara ilişkin muhakemesini ve denetimle ilgili olarak cari döneme ilişkin olay veya işlemlerin etkisini dikkate almalıdır.

- Diğer Bilgiler: Uygulanabilir durumlarda denetçinin, BDS 720'ye uygun bir biçimde raporlama yapabileceği ifade edilmektedir.
- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu: Denetçi raporunda bu başlık altında şirket yönetiminin finansal tablolara dair sorumluluğu belirtilir. Finansal çerçeveye uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar hata ve hile içermeyen bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığına, işletmenin gerektirdiği iç kontrollerden yönetimin sorumlu olup olmadığına, işletmenin devamlılığına ve işletmenin sürekliliğini devam ettirip ettiremeyeceğine ilişkin bilgileri içermelidir.
- Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları: Denetçinin sorumlulukları, denetçi raporunun bu başlığı altında açıklanmaktadır. Denetçinin denetim boyunca faaliyetlerinin icrasını BDS'lerde ifade edilen şekilde yerine getirdiğini; yeterli sayıda ve kalitede denetim kanıtları toplanarak finansal tabloların muhteviyatında kayda değer yanlışlığın yer almadığına dair makul bir güvenceye ulaşıldığına ilişkin görüşlerin beyan edilme sorumluluğudur. Denetim sürecinde mesleki muhakeme ve şüpheciliğin kullanıldığı belirtilir.
- Diğer Raporlama Sorumlulukları: Bazı durumlarda, denetçilerin denetim raporundaki sorumluluklarına ek olarak başka hususlara ilişkin ek sorumlulukları olabilir. Bu tür durumlarda, denetçinin diğer sorumluluklarıyla karıştırılmaması için bu ek sorumluluklar ayrı bir başlık altında yer almalıdır.
- Denetçinin Adı ve İmzası: Bağımsız denetçiler, hazırlanan denetim raporunu kendileri veya bağımsız denetim kuruluşu veya her ikisi adına imzalar. Denetçinin adı denetim raporunda yer muhakkak olmalıdır. Ancak, denetçi adının denetim raporunda açıklanmış olması, onun kişisel güvenliği için ciddi bir tehdit oluşturuyorsa, KGK'dan izin alınmak şartıyla, denetçinin adın denetim raporunda yer almayabilir.
- Denetçinin Adresi: Denetçi raporunda denetimi yapan denetçinin adresi yer alır.
- Denetçi Raporunun Tarihi: Denetçi raporunun tarihi, denetim evraklarının incelenmesinden, finansal tabloların hazırlanmasından ve işletme yönetiminin finansal tablolara dair sorumluluk beyanından önceki bir tarih olmamalıdır.

Eylül 2014'te IAASB tarafından kabul edilen ve Ocak 2015'te yayınlanan yeni denetim raporu *“15 Aralık 2016 ve sonrasında sona eren hesap dönemlerine”* ilişkin ilgili

denetimlerde uygulanmaya başlanmıştır (Karacan & Uygun, 2018, s. 633). İlgili bölümlerin ilgili BDS'ler ile ilişkilendirildiği ayrıntılı tablo Şekil 2.3'deki gibidir.

Şekil 2.3. Yeni Denetçi Raporu Formatı ve İlgili Standartlar

YENİ DENETİM RAPORU FORMATI VE İLGİLİ STANDARTLAR		
Bölüm	Zorunlu Mu?	İlgili Standartlar
Finansal Tabloların Denetimine ilişkin Rapor*	Gerekliyorsa	ISA 700, 705
Görüş**	Evet	ISA 700, 705
Görüşün Dayanağı***	Evet	ISA 700, 705
Dikkat Çekilen Hususlar	Gerekliyorsa	ISA 706
İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik	Gerekliyorsa	ISA 570
Kilit Denetim Konuları	Borsada işlem gören şirketler için	ISA 701
Diğer Hususlar****	Gerekliyorsa	ISA 706
Diğer Bilgiler*****	Evet	ISA 720
Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları (İşletmenin sürekliliği dâhil)	Evet	ISA 700
Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları (İşletmenin sürekliliği dâhil)	Evet	ISA 700
Diğer Raporlama Sorumlulukları (Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler)	Yerel mevzuat veya yerel denetim standartlarına göre gerekliyorsa	ISA 700
(Sorumlu Denetçinin Adı – Soyadı)*****	Borsada işlem gören şirketler için	ISA 700, 705
*" Diğer Raporlama Sorumlulukları" ikinci alt başlığının kullanılmasının gerekmediği durumlarda, bu başlığın kullanılmasına gerek yoktur. Ancak, BDS'lerde "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" başlığı yer aldığından, bu başlığın da kullanılması gerekmektedir. **Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi durumunda başlık, "Olumsuz Görüş", "Sınırlı Olumlu Görüş" veya "Görüş Vermekten Kaçınma" şeklinde değiştirilmelidir. ***Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi durumunda başlık, "Olumsuz Görüşün Dayanağı", "Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı" veya "Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı" şeklinde değiştirilmelidir. **** Diğer Hususlar paragrafını Kilit Denetim Konuları bölümünde açıklanan münferit konulardan ayırmak için "Diğer Hususlar" başlığı yerine "Diğer Hususlar –Denetimin Kapsamı" gibi paragrafın içeriği hakkında bilgi veren bir başlık da kullanılabilir. *****Veya uygun durumlarda "Finansal Tablolar ile Bu Tablolara İlişkin Denetçi Raporu Dışındaki Bilgiler" gibi bir başlık. *****BDS'lere göre yapılan denetimler sonucu düzenlenen tüm raporlarda sorumlu denetçinin adı ve soyadının yer alması gerekmektedir.		

Kaynak: Doğan, A. (2017). Yeni Denetim Raporlaması, 4(2), s. 16 makalesinden aynen alınmıştır.

2.3. Kilit Denetim Konuları

Denetim raporunun geliştirilmesine ilişkin olarak yapılan önemli değişikliklerden birisi “ISA- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”nın denetçi raporuna dahil edilmesidir. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), finansal tablo kullanıcılarına icra edilen denetim faaliyetleri ile ilgili geniş kapsamlı bilgi sunulması amacıyla, denetim faaliyetleri esnasında denetçinin mesleki tecrübe ve muhakemesine dayanarak odaklandığı konulardan önemlilik derecesi fazla olan konuların denetçi raporunda yer alması gerektiğini düşünerek, “ISA – BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı” nı yayınlamıştır (Doğan, 2017, s. 9).

Denetim sürecinin boyutu, içeriği ve sonuçları hakkında en güvenilir bilgi kaynağı bağımsız denetçi raporudur. Bu sebeple kilit denetim konuları, finansal tablo kullanıcılarına işletmeye ilişkin önemli bilgilerin veya riskli hususların bir ifadesi konumundadır. Bu yüzden bütün taraflara doğru bilginin iletilmesi amacıyla kilit denetim konularının belirlenmesi önemlidir (Akdoğan & Bülbül, 2019, s. 4).

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701, bağımsız denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konularının (KDK) açıklamasını zorunlu kılmaktadır. Bu sayede, işletmenin ve icra edilen denetimin içinde bulunduğu koşullar yatırımcılara ve diğer denetçi raporu kullanıcılarına aktararak anlaşılabilir ve ihtiyaca uygun bir bilgi sağlanması amaçlanmıştır. Bu yüzden, bağımsız denetçi raporunda açıklanan kilit denetim konuları sayılarının, incelenen konuların seçimini ve açıklanma şeklinin işletme ve yapılan denetim açısından farklılık göstermesi muhtemeldir (Sayar & Ergüden, 2016, s. 94). Bununla birlikte, raporlanması mevzuat gereğince zorunlu olmadığı zaman, denetçinin BDS 705’e göre finansal tablolara dair görüş beyan etmekten kaçınması durumunda kilit denetim konularının bildirilmesi yasaklanmıştır (Doğan, 2017, s. 9; BDS 701, prg 5T).

2.3.1. Kilit Denetim Konularının Özellikleri

Kilit denetim konuları denetçinin mesleki muhakemesine dayandığı için işletmeler arasında farklılık gösterebilir. Bu sebeple kilit denetim konularının özellikleri aşağıdaki gibidir (Sayar & Ergüden, 2016, s. 95);

- İşletmeye özgü olmalı,
- Finansal tablo açıklamalarının yerini almamalı,

- Standart kalıplaşmış ifadeler yer verilmemesi,
- Yapılan denetim prosedürlerinin ayrıntılı olarak sıralanmaması,
- Denetim faaliyetinin icrası sırasında konunun çözüme ulaştırılamadığına ilişkin bir ima olmamalı,
- Sınırlı olumlu görüş algısından kaçınılmalı,
- Kilit denetim konularına yönelik uzun listeler oluşturulmamalı,
- İlgili kilit denetim konusuna ilişkin başka bir görüş verildiği gibi bir anlam çıkarılmamalıdır.

2.3.2. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Kilit denetim konuları, cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde üst yönetimden sorumlu olan kişilere sunulan konular içerisinde denetçinin mesleki yargısı göz önünde bulundurarak en çok önem atfedilen konular olarak tanımlanmaktadır (BDS 701, prg. 9). Böylece, yapılan bildirimler ve kurulan iletişimlerin şeffaflığının artırılması amaçlanmaktadır (Sayar & Ergüden, 2016).

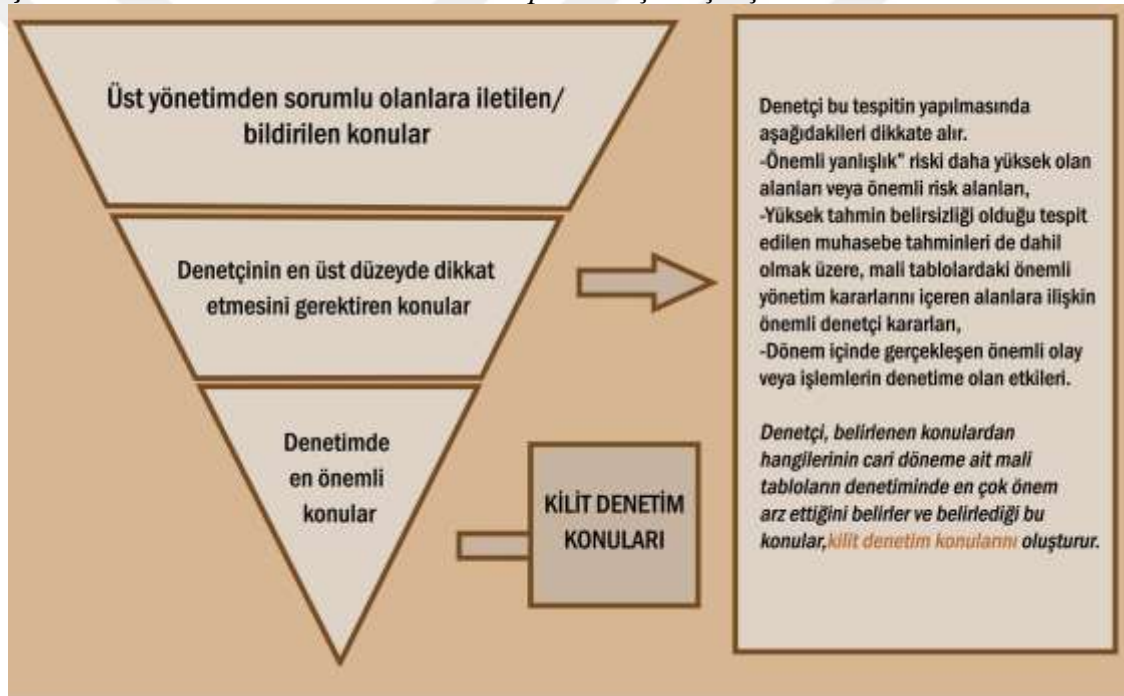
“BDS 701- Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı” nda denetçinin, kilit denetim konularını belirlemesine ilişkin süreç detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla (denetim komitesi gibi) görüşülen konular içerisinde denetim sırasında önem derecesi yüksek olan konuları belirler. Bu amaç doğrultusunda aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulur (Akdoğan & Bülbül, 2019, s. 4; BDS 701, prg. 9);

- BDS 315 kapsamında önemli yanlışlık riski yüksek seviyede olan veya risk seviyesi ciddi olan alanlar,
- Finansal tablolarda yönetim tarafından yapılan önemli değerlendirmeleri, özellikle yüksek tahmin belirsizliği içeren muhasebe tahminlerini kapsayan alanlara ilişkin önemli denetçi yargıları,
- Dönem içerisinde meydana gelen önemli olayların ve işlemlerin denetim süreci üzerindeki etkileri,

Denetçi, yukarıdaki paragrafta ifade edilen konular arasından hangilerinin, mevcut döneme ait finansal tabloların denetimi açısından en önemli olduğunu belirlemeli ve bu konulardan kilit denetim konularını oluşturmaktadır (BDS 701, prg. 9).

Denetçi, denetimin risk odaklı olduğunu kabul etmeli ve finansal tablolardaki potansiyel “önemli hataların” risklerini tespit etmek ve değerlendirmek için en üst düzeyde dikkat sarf etmelidir. Bu amaçla, denetçi uygun denetim prosedürlerini tasarlamalı, uygulamalı ve denetçinin görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun sayıda denetim kanıtlarını elde etmeye çalışmalıdır (BDS 701, prg A12).

Şekil 2.4. Kilit Denetim Konularının Tespitine İlişkin Çerçeve



Kaynak: Celayir, D., Türedi, H. (2021). Kilit Denetim Konularının Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 Kapsamında İncelenmesi, *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 3(2), s. 205, makalesinden aynen alınmıştır.

2.3.3. Kilit Denetim Konularında Önemlilik Seviyesi

Bağımsız denetçiler, denetim sürecinde yaptıkları çalışmalarda kullanacakları ve görüşlerini dayandıracakları önem seviyesini belirlemek için BDS 320 Bağımsız Denetim Planlaması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardını göz önünde bulundurarak önemlilik hesaplaması yaparlar (Keskin, 2022, s. 66).

- Finansal tabloların tamamı için önemlilik seviyesinin belirlenmesi gerekmektedir,

- Finansal tabloların bütün olarak önem derecesi ve tespit edilmemiş veya düzeltilmemiş yanlışlıklar toplamı, performans önemliliğinin finansal tablo önemliliğinden düşük olması,
- İşlem sınıfı, hesap bakiyesi ve hesap açıklamalarındaki önem derecesinin belirlenmesi,
- Bağımsız denetçi, belirli bir düzeyin altında kalan yanlışlık düzeylerini birleştirmenin gerekli olmadığı, önemsiz olarak nitelendirilen konuları belirler.

Bağımsız denetçiler, önemlilik seviyeleri ve finansal tabloların yanlışlık düzeylerine göre denetim raporundaki görüşlerini belirlemektedirler. “*BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verme*” Standardı, denetçilerin yanlışlık düzeyleri ve önemlilik seviyelerine göre görüşlerini belirlemelerini sağlar (Güney & İçöz, 2020, s. 167).

Sınırlı (şartlı) olumlu görüş, finansal tablolarda yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak yaygın olmadığı durumlarda verilen bir görüş türüdür. Ayrıca, tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği durumlarda da verilebilir (Ayanoğlu & Dölen, 2020, s. 704).

Olumsuz görüş, finansal tablolardaki yanlışlıkların toplu veya tek başına önemli derecede olduğu ve finansal tabloları etkileyecek şekilde yaygın olduğu durumlarda denetçiler tarafından verilen bir görüş türüdür (BDS 705, prg. 8).

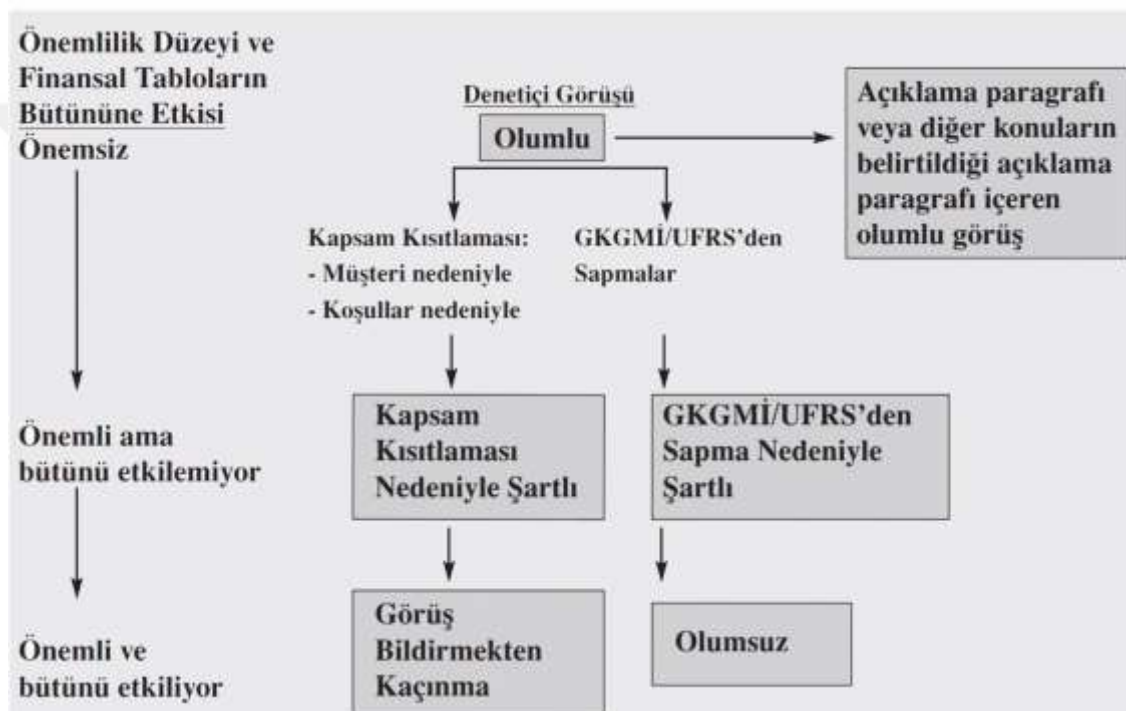
Kilit denetim konularının belirlenmesinde, yanlışlık riskleri ve önemlilik seviyesi birlikte değerlendirilir. Denetçi, belirlenen yanlışlık ve yanlışlık toplamının önemlilik seviyesini aşmadığı durumlarda, mesleki tecrübe ve deneyimlerine dayanarak ilgili konuların denetim süreci için önemli konular olduğunu belirleyebilir. Bu belirlenen konular, kilit denetim konuları olarak adlandırılır ve üst yönetimle paylaşılır. Bu konular, denetim raporunun görüş bölümünde de bildirilir (Keskin, 2022, s. 69).

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Bağımsız Denetim Standardı, bağımsız denetçilerin işletmenin sürekliliği konusunda endişeleri varsa, bu endişeleri dile getirmeleri ve uygun eylemlerin alınmasını sağlamaları gerektiğini belirtmektedir. Bu nedenle denetçiler, işletmenin sürekliliği konusunda bir endişeleri varsa, yeterli ve uygun denetim kanıtlarını toplayarak işletmenin sürekliliğini değerlendirmekle yükümlüdürler. Eğer denetçi

işletmenin sürekliliğinin risk altında olduğuna dair bir kanıya ulaşırsa, raporunda bu konuya ilişkin bir paragraf eklemesi gerekmektedir (Demirkol, 2019, s. 480).

Denetçiler BDS 570'e göre işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik tespit ederlerse, bu belirsizliği raporun "*İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlikler*" bölümünde bildirirler. Ancak, belirsizlikler önemli düzeyde değilse, doğrudan kilit denetim konuları bölümünde bildirilirler (Can, 2017, s. 95).

Şekil 2.5. Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türlerinin Finansal Tablolara Etkisi



Kaynak: Sayar, Z., Ergüden, A. (2016). *Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları*, 16(48), s. 89 makalesinden aynen alınmıştır.

2.3.4. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporlarında Bildirilmesi

Denetçi raporunda, kilit denetim konularına ayrı bir bölümde ve mümkün olduğunca denetçi görüşüne yakın bir konumda yer verilmesi, bu bilgilerin vurgulanarak denetime özgü bilgilere hedef kullanıcıların anlayabileceği şekilde sunulmasını sağlar. Her bir kilit denetim konusu, "*Kilit Denetim Konuları*" başlığı altında raporun ayrı bir bölümünde uygun bir alt başlık kullanılarak açıklanmalıdır. Raporun bu bölümde giriş cümlesi aşağıdaki hususları içermelidir (Akdoğan & Bülbül, 2019, s. 5; BDS 701, prg. 11);

- Denetçinin mesleki muhakemesine göre kilit denetim konuları, finansal tabloların denetimi sırasında en yüksek öneme haiz olan konulardır (cari döneme ait),

- Denetçi finansal tablolar denetimini bir bütün olarak yapması sebebiyle her bir kilit denetim konusu ile ilgili olarak ayrı bir görüş beyan etmez.

Denetim standartları, denetçinin kilit denetim konusu hakkında açıklama yapma kapsamını belirleme yetkisini denetçiye bırakırken, kilit denetim konusuna yönelik açıklamanın finansal tabloların bütünsel denetimi sürecindeki önemine dikkat çekilir. Kilit denetim konusuna ilişkin sunulan açıklama, hedef kullanıcıların konunun önemini ve denetim sürecinde nasıl ele alındığını anlamasına yardımcı olacak şekilde belirtilmelidir. Bu açıklama yapılırken, denetime özgü terimlerin mümkün olduğunca az kullanılması gerektiği vurgulanmıştır (Doğan, 2017, s. 73).

Denetim standartlarına göre, hedef kullanıcıların (denetim hakkında makul ölçüde bilgisi olmayanlar dahil) denetçinin belirli konulara neden odaklandığını idrak etmelerine yardımcı olacak bir açıklama yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu şekilde, münferit kilit denetim konularına ilişkin yapılan açıklamaların anlaşılabilirliği artırılabilir (Akdoğan & Bülbül, 2019, s. 5).

Bağımsız denetçiler, yayımladıkları bağımsız denetçi raporunda gerektiği takdirde dikkat çekilen diğer hususlar veya diğer hususlar paragraflarına yer verebilirler. Bazı durumlarda, bağımsız denetçi raporunda hem kilit denetim konuları hem de dikkat çekilen diğer hususlar paragraflarına yer verilir. Bu durumda, hangi paragrafa öncelik verileceği bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır. Eğer bağımsız denetçi kilit denetim konusu olarak belirlediği bir konuyu dikkat çekilen diğer hususlar paragrafında da yer vermişse, bu konu kilit denetim konuları paragrafında yer almasının yerine geçmez (BDS 705, prg. 29T).

Bağımsız denetçi, işletmenin finansal tablolarına yönelik olumsuz görüş veya sınırlı olumlu görüş bildirdiği durumlarda, kilit denetim konularına yer verilmesi gerektiğini düşünebilir. Ancak, bağımsız denetçinin olumlu görüş bildirmediği durumlarda, görüşün dayanağı olan konular kilit denetim konuları bölümünde değil, "*Görüşün Dayanağı*" başlığı altında belirtilmelidir (BDS 705, prg. 29T).

Bağımsız denetçi, raporunda görüş vermekten kaçınma şeklinde bir görüş bildirilmiş olması durumunda denetçi raporunda kilit denetim konularına yer verilmez. Çünkü görüş vermekten kaçınma durumunda kilit denetim konuları bölümünün raporda yer alması, finansal tabloların güvenilirliği açısından tutarsızlık oluşturabilir. Bu nedenle, denetçinin

görüş vermekten kaçındığı durumlarda BDS 705'e göre, “*Kilit Denetim Konuları*” bölümü ve “*Diğer Bilgiler*” bölümünün raporda yer alması yasaktır (BDS 705, prg. 26).

2.3.5. Münferit Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konularına dair yapılan açıklamaların hangi ölçekte olacağı denetçinin kendi yargısına bırakılmaktadır. Ancak açıklamalarda, konunun neden önemli olduğu ve denetim sırasında nasıl ele alındığı gibi bilgilerin verilmesi, hedef kullanıcıların anlayabileceği bir anlatımla sunulması gerekmektedir. Münferit kilit denetim konularına yönelik açıklamalarda, denetimle ilgili terimlere fazla yer verilmemesi, denetim hakkında sınırlı bilgisi olan hedef kullanıcıların denetçinin belirli konular üzerinde daha fazla durmasının sebeplerini anlamalarında yardımcı bir etkidir. Bu şekilde, denetçi tarafından sağlanan bilginin niteliği ve kapsamı, ilgili tarafların sorumlulukları çerçevesinde dengelenmesi hedeflenir (BDS 701, prg. 34).

Mahrem bilgi, finansal tablolarda yer almayan ve işletme tarafından kamuya açıklanmayan her türlü bilgidir. Bu tür bilgilerin korunması, işletmenin üst yönetimi ve yöneticilerinin sorumluluğundadır (BDS 701, prg. 35).

2.3.6. Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konularının Açıklanmasının Faydaları

Bağımsız denetçi raporu, finansal tablo kullanıcıları ile iletişim kurmanın en önemli yolu olması sebebiyle, bağımsız denetçinin mesleki tecrübesine ve perspektifine göre önem derecesi yüksek olan hususların denetçi raporuna yansıtılması gerekmektedir (Biçer & Erol, 2017, s. 75). Kilit denetim konularının denetçi raporunda yer alması, finansal tablo kullanıcılarının yönetimle ve denetimden geçmiş finansal tablolarla dair belirli konularda daha fazla etkileşimde bulunmalarını sağlayabilir. Ayrıca, denetçinin raporunda hangi konular üzerinde iletişim kuracağına ve kurulacak olan iletişimin şekli ve içeriğine karar verebilmesi hedeflenmektedir (Tereman & Çelik, 2019, s. 53).

Kilit denetim bulgularının denetçi raporunda yer alması, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından belirtilen diğer faydaları da beraberinde getirebilir. Bu faydalar aşağıda belirtildiği gibidir (Biçer & Erol, 2017, s. 75);

- Denetçi raporunda kilit denetim bulgularının yer alması, denetimde daha fazla şeffaflık sağlayarak işletmelerin finansal performansları ile ilgili daha doğru ve

güvenilir bilgiye erişmelerini, kullanıcılar ve yönetimle daha fazla etkileşime geçerek işletmenin finansal durumunu daha iyi anlamalarını sağlayabilir,

- Denetçinin belirlediği kilit konulara ve denetim bulgularına ilişkin bilgilerin denetçi raporunda yer alması, finansal tablo kullanıcılarının bu hususlara daha fazla odaklanmalarını sağlayarak, finansal tablolara ilişkin denetçinin dikkatini çekmiş konular üzerinde daha fazla bilgi sahibi olmalarına imkân tanıyabilir,
- Denetim kalitesini etkileyebilecek konularda mesleki şüphecilüğün artırılması için, denetçinin dikkat eşiği gözden geçirilmelidir. Böylece denetçi, daha fazla özen göstererek detaylı bir inceleme yapabilir.

2.3.7. Finansal Tablo Dipnotlarına Atıfta Bulunulması

Finansal tablo ve dipnotların açıklanması, işletme yönetiminin sorumluluğu dahilindedir. Bu sebeple, denetçi raporunda kilit denetim konularının açıklanması, finansal tablo dipnotlarına ilişkin yeterli ve uygun açıklamaların yapılmasının yerini almamaktadır. Kilit denetim konularının denetçi raporunda yer alması, finansal tablo dipnotlarına atıfta bulunularak finansal tablo kullanıcılarına yönetimin finansal tabloların hazırlanışı sırasındaki yaklaşımını daha iyi anlamaları için yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Denetçi, kilit denetim konularını tanımlarken sadece atıfta bulunmakla kalmayıp, bulguların esaslı yönlerine de dikkat çekebilir. Yönetim tarafından hazırlanan finansal tabloların cari dönemde etkili olan belirli bir konu hakkında yapacakları açıklama, denetçinin ilgili konunun denetimi sırasında ele alınış şeklini ve kilit denetim konusu olarak seçilme sebebini finansal tablo kullanıcılarına anlatmada yardımcı olabilir (Biçer & Erol, 2017, s. 77).

2.3.8. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinin Denetçilere Getirdiği Sorumluluklar

Kilit denetim konularının belirlenmesinde ve raporlanmasında denetçilerin üzerine düşen birtakım sorumluluklar vardır. Bunlar aşağıda belirtildiği gibidir (Keskin, 2022, s. 74);

- Kilit denetim konularının belirlenmesi,
- Üst yönetimden sorunlu olanlara iletişime geçilmesi,
- Kilit denetim konuları belirlenirken, BDS 701 standardına çerçevesinde konuların belirlenmesi,

- Seçilen konuların neden seçildiklerinin açıklanması,
- Kilit denetim konuları açıklanırken standartlaşmış kalıpların ve teknik terimlerin azami ölçüde kullanılması,
- Mahrem bilgilere dikkat edilip, kilit denetim konuları içinde yer verilmemesi,
- Kilit denetim konularının çalışma kağıtları ile desteklenmesi (Karacan & Uygun, 2018, s. 639).

2.3.9. Kilit Denetim Konusunun Denetçi Raporunda Bildirilmediği Durumlar

Kilit denetim konuları, mevzuat tarafından konunun kamuya açıklanmaması gereken durumlarda veya kamuya açıklamanın neden olacağı olumsuz sonuçların, olumlu sonuçlarından daha fazla olacağı makul şekilde tespit edilebildiği istisnai durumlarda, denetçi konunun raporda yer almamasına karar verebilir. Ayrıca, “*BDS 705-Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi*”’te belirtildiği üzere, olumlu görüş haricinde bir görüş verilmesine sebep olan bir konu veya BDS 570-İşletmenin Sürekliliği’ standardına göre işletmenin sürekliliğinde önemli belirsizlik yaratan bir konu, nitelik açısından kilit denetim konusu olarak değerlendirilir. Bununla birlikte, denetçi bu ve benzeri durumlarda, “*Kilit Denetim Konuları*” bölümünde söz konusu konulara açıkça değinmeyerek, “*Sınırlı Görüşün Dayanağı*” veya “*İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Önemli Belirsizlik*” gibi başlıklara atıfta bulunabilir. Ayrıca BDS 705 standardı, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçındığı durumlarda, kilit denetim konularının bildirilmesini yasaklamaktadır (Uzay & Köylü, 2018, s. 52).

2.3.10. Kilit Denetim Konularının Bildirimi ile İlgili Endişeler

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB), kilit denetim konularının bildirimi ve bildirim biçimiyle ilgili bazı endişe ve çekinceler nedeniyle, taslak metinler üzerinde dile getirilen endişelerin bazılarını değiştirerek gidermeye çalışmışlardır. Söz konusu endişe ve çözüm önerileri aşağıdaki gibidir (Tereman & Çelik, 2019, s. 53);

- İşletmenin finansal raporlama ve iç kontrol sisteminin kalitesi ile ilgili şüphe oluşmasına neden olabilir,
- İşletme yöneticileri, kilit denetim konularının tespitinde denetçileri yanıltarak, kilit denetim konularının doğru şekilde belirlenememesine neden olabilir,

- Maliyet artışı ve denetim kalitesiyle ilgili birtakım şüphelere sebep olabilir,
- Kilit denetim konularının raporda bildirilmesi, potansiyel yatırımcıların tepkisini etkileyebilir. Raporlama doğrudan yatırımcıların ilgisini çektiğinden, kilit denetim konularının bildirimi bu tepkileri olumsuz etkileyebilir,
- Kilit denetim konularının raporda bildirilmesi, gizli veya hassas bilgilerin açıklanma riskini beraberinde getirebilir.

2.3.11. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

Bağımsız denetçi, yaptığı çalışmalar boyunca vardığı kanaatleri desteklemek amacıyla bütün süreçte çalışma kağıtları hazırlar. Kilit denetim konularını belirlerken BDS 230'a göre, denetim sürecinde uygulanan prosedürlere, toplanan kanıtlara ve denetçinin vardığı kanaate ilişkin kayıtlar olan çalışma kağıtlarından yardım alır (BDS 230, prg. 6).

BDS 701 standardına göre çalışma kağıtlarında yer alması gereken hususlar aşağıda ki gibidir (BDS 701, prg. 18);

- Denetçinin azami derecede dikkat etmesi gereken konular ve seçilen her bir konunun neden kilit denetim konusu olarak seçildiğine ilişkin açıklama,
- Bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konusu bildirilmediği durumlarda veya bildirilecek konuların BDS 701 15. paragrafa göre ele alındığına karar verildiği durumlarda, bu kararın gerekçesi açıklanmaktadır,
- Denetçi tarafından kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda yer almamasına dair kararın gerekçesi, çalışma kağıtlarında belirtilmelidir.

2.3.12. Kilit Denetim Konusunun Ele Alınma Şekli

Denetçi raporunda, kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığının açıklanması amacıyla yer verilen bilginin ayrıntı düzeyi, denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır. Bu ifade sürecin nasıl ele alınacağını açıklamaktadır. Denetçi yapılan açıklamalar çerçevesinde aşağıdaki hususları da ekleyebilir (BDS 701, prg. A46);

- Denetçinin yaklaşımının veya verdiği karşılığın, “Önemli Yanlıklık” riski olarak değerlendirilen riskle ya da kilit denetim konusuyla en çok ilgili yönlerini,
- Yapılan prosedürler hakkında kısa bir değerlendirme,
- Yapılan denetim prosedürlerinin sonuçlarına vurgu yapılması,

- Konu ile ilgili gözlemler.

2.3.13. Kilit Denetim Konularına Etki Eden Başlıca Faktörler

Denetçilerin mesleki muhakemesi doğrultusunda belirlenen kilit denetim konularının farklı işletmelerde farklı sayıda raporlanması oldukça yaygın bir durumdur. Bu farklılaşmanın altında yatan nedenler arasında birkaç faktör yer almaktadır. Örneğin, işletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, sektöre özgü düzenlemeler, yönetim yapısı ve işletmenin faaliyet gösterdiği pazarın özellikleri gibi faktörler, kilit denetim konularının sayısını etkileyebilir. Bu nedenle, denetçiler farklı işletmelerdeki özellikleri dikkate alarak, kilit denetim konularını belirler ve raporlarlar. Bu sebeple kilit denetim konularını etkilediği düşünülen faktörler aşağıdaki gibidir (Varıcı & Çağiran, 2021, ss 90-93);

Süreklilik riski açıklanan kilit denetim konusu sayısını etkilediği düşünülmektedir:

BDS 701'e göre, işletmenin sürekliliğini devam ettirme konusunda ciddi şüphe oluşturabilecek önemli olaylar ve şartlarla ilgili belirsizlikler varsa, bu durumlar BDS 570 uyarınca ayrı olarak belirtilmelidir. Ancak, önemli bir belirsizlik olmadığı durumlarda BDS 701 uyarınca bildirimde bulunulabilir. İşletmenin önemli ölçüde faaliyet zararı olması ve borç sözleşmelerine aykırı hareket edilmesi gibi durumlar gösterilebilir.

Denetçi türü açıklanan kilit denetim konusu sayısını etkilediği düşünülmektedir:

Denetim firması büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında yapılan çalışmalarda pozitif bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışmalarda denetim firmaları dört büyük (big four) ve dört büyük olmayan firmalar olarak sınıflandırılmış ve dört büyük firmaların daha yüksek kalitede denetim gerçekleştirdiği sonucuna varılmıştır. Bu durum, dört büyük denetim firmalarının müşteri kaybetme endişesinin olmadığı ve küçük denetim firmalarının ise müşteri kaybı durumunda sürdürülebilirlik açısından sorun yaşayabileceği gerçeğine dayanmaktadır. Bu nedenle, dört büyük firmaların denetlenen şirketin bilgilerini ifşa etme konusunda daha tutucu davrandığı belirtilmektedir.

İşletme büyüklüğü açıklanan kilit denetim konusu sayısını etkilediği düşünülmektedir: Araştırmalar, büyük işletmeler için denetçilerin daha fazla kilit denetim konusunu açıkladıklarını ortaya koymuştur. Bu durumun nedeni, büyük işletmelerin daha karmaşık bir yapıya sahip olmaları ve denetçiler için daha fazla risk içermeleridir.

Denetçi değişimi açıklanan kilit denetim konusu sayısını etkilediği düşünülmektedir: Yapılan bazı araştırmalara göre, denetçinin görev süresi uzadıkça, işletme yönetimi lehine karar verme ihtimalinin de arttığını göstermektedir (Pinto & Morais, 2019, s. 5). Ayrıca, ihtiyari tahakkuklar üzerindeki etkisiyle dolaylı olarak denetim kalitesini düşürdüğü, denetim süresi uzadıkça bağımsızlık ve tarafsızlığın zarar gördüğü gözlenmiştir (Qawqzeh, ve diğerleri, s. 1315), bu nedenlerle, denetim kalitesinde olumsuz etkilerin ortaya çıkabileceği ifade edilmektedir (Ball, Tyler, & Wells, 2015, s. 10).

Varlıkların getirisi/ (net kâr/toplam varlık) ile kaldıraç oranının açıklanan kilit denetim konuları etkilediği düşünülmektedir: Şirketlerin kârlılık oranı yükseldiğinde, şirketle ilişkili risk seviyesinin düşük olduğu belirtilmiştir. Bunun sebebi, yüksek kârlılığın şirketin iyi performans sergilediği olarak kabul edilmesidir. Diğer yandan, kaldıraç oranının yüksek olduğu durumlarda risk seviyesinin arttığı ifade edilmektedir. Bu iki durumun da denetçinin görüşüne etkisi olduğu belirtilmektedir (Varıcı & Çağırın, 2021, s. 92). Chan ve Walter (1996) Ayrıca, likiditesi düşük ve borçluluk oranı yüksek olan işletmelerin finansal açıdan riskli olduğu düşüncesiyle denetim raporlarının bu durumdan etkilendiğini tespit etmişlerdir. Bu sebeple, denetçilerin bu işletmelere daha fazla dikkat göstermeleri ve daha fazla sayıda kilit denetim konusu açıklaması yapmaları beklenmektedir (Ferreira & Morais, 2019).

Bu etkenlere ilave olarak, Cari oran (likidite), Piyasa Değeri/Defter Değeri oranı, İşletme Faaliyetlerinden Nakit Akışlar/Toplam Varlıklar oranı ve (Stoklar + Alacaklar) /Toplam Varlıklar oranlarının kilit denetim Konusu sayısını etkilediği düşünülmektedir (Varıcı & Çağırın, 2021, s. 93).

2.4. İkinci Bölüm Özeti

2001 ve 2008 finansal krizleri neticesinde ortaya çıkan denetim skandalları bağımsız denetim ve bağımsız denetçilere olan güvenin ciddi şekilde sarsılmasına neden olmuştur. Yaşanan finansal krizler ve denetim skandallarının etkileri de dikkate alındığında, düzenleyici kurumlar bu alanda reform süreci başlatmıştır.

Kilit denetim konuları, cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde denetçinin mesleki yargısı göz önünde bulundurarak üst yönetimden sorumlu olan kişilere sunulan konular içerisinde en çok önem atfedilen konular olarak tanımlanmaktadır. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla görüşülen konular içerisinde denetim sırasında önem

derecesi yüksek olan konuları belirler. Belirlenen bu konular, denetim raporunun görüş bölümünde de bildirilir.

Denetçilerin mesleki muhakemesi doğrultusunda belirlenen kilit denetim konuları işletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığı, sektöre özgü düzenlemeler, yönetim yapısı ve işletmenin faaliyet gösterdiği pazarın özellikleri gibi çeşitli faktörlerden etkilenebilmektedir.

Denetçiler BDS 570'e göre işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik tespit ederlerse, bu belirsizliği raporun "*İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Önemli Belirsizlikler*" bölümünde bildirirler. Ancak, belirsizlikler önemli düzeyde değilse, doğrudan kilit denetim konuları bölümünde bildirilirler. Denetçi raporunda, kilit denetim konularına ayrı bir bölümde ve mümkün olduğunca denetçi görüşüne yakın bir konumda yer verilmesi, bu bilgilerin vurgulanarak denetime özgü bilgilere hedef kullanıcıların anlayabileceği şekilde sunulmasını sağlar. Her bir kilit denetim konusu, "*Kilit Denetim Konuları*" başlığı altında raporun ayrı bir bölümünde uygun bir alt başlık kullanılarak açıklanmalıdır.

Kilit denetim konularının denetçi raporunda yer alması, finansal tablo kullanıcılarının yönetimle ve denetimden geçmiş finansal tablolara yönelik belirli konularda daha fazla etkileşimde bulunmalarını sağlamaktadır. Ayrıca, denetçinin kilit denetim konuları aracılığıyla kurulacak olan iletişimin şekli ve içeriğine karar verebilmesi hedeflenmektedir.

Finansal tablo ve dipnotların açıklanması, işletme yönetiminin sorumluluğu dahilindedir. Bu sebeple, denetçi raporunda kilit denetim konularının açıklanması, finansal tablo dipnotlarına ilişkin yeterli ve uygun açıklamaların yapılmasının yerini almamaktadır.

Kilit denetim konuları, mevzuat tarafından konunun kamuya açıklanmaması gereken durumlarda veya kamuya açıklamanın neden olacağı olumsuz sonuçların, olumlu sonuçlarından daha fazla olması durumunda, denetçi konunun raporda yer almamasına karar verebilir. Ancak, işletmenin ilgili konuyu yönelik kamuya beyanat verdiği takdirde bu hüküm geçerliliğini yitirmektedir.

Kilit denetim konularının denetçi raporunda açıklanmasına dair birtakım endişeler bulunmaktadır. Bunlardan öne çıkanlar; gizli veya hassas bilgilerin açıklanma riski ile potansiyel yatırımcıların vereceği tepkilerdir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARININ SEKTÖREL BÜYÜKLÜKLERE GÖRE İNCELENMESİ: BİST ANA METAL SANAYİ ÖRNEĞİ

Bu bölümde BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin 2018-2022 yılları bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının işletmelerin hasılat kalemi baz alınarak belirlenen sektörel konumları ile arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının incelenmesi yapılmıştır. Ayrıca, denetim kuruluşlarının denetledikleri işletmeler açısından incelenmesi, en fazla bildirilen dört kilit denetim konusuna yönelik uygulama prosedürleri, denetçi raporlarında bildirilen görüş türleri ve finansal tablo niteliği incelenmesi yapılmıştır.

3.1. Araştırmanın Konusu ve Önemi

Araştırmanın konusu, şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının sektörel büyüklüklere göre incelenmesi amacıyla BİST Ana Metal Sanayi örneği kapsamında Borsa İstanbul (BİST) endeksinde yer alan Ana Metal Sanayi işletmelerinin 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yılları itibarıyla bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının sektörel büyüklüklere göre incelenmesine dayanmaktadır. Bu sebeple, bağımsız denetimde önemli hata ve hilelerin olduğu alanlar ile hesapların tespit edilmesi açısından kilit denetim konuları ağırlıklı olarak incelenmiş olup, bu endekste yer alan işletmelerin inceleme yıllarındaki kilit denetim konularının (KDK) sayısal olarak karşılaştırılması, denetim kuruluşlarının beyan ettiği kilit denetim konuları, bağımsız denetim kuruluşlarının endekste yer alan işletmeleri denetleme oranları, beyan edilen denetçi görüşünün işletmeler açısından değerlendirilmesi ve ulaşılan veriler neticesinde kilit denetim konularının ayrıntılı bir şekilde analizlerinin yapılması araştırmaya konu edilmiştir.

Araştırmada, Borsa İstanbul (BİST) Ana Metal Sanayi işletmelerinin 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarında beyan edilen kilit denetim konuları ve bu konulara yönelik yapılan uygulama prosedürleri elde edilen veriler kapsamında sistemli bir şekilde incelenmiştir. BİST endeksinde yer alan işletmelerin yıllar itibariyle kilit denetim konularında değişim olup olmadığı ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır.

3.2. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, BİST Ana Metal Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları ile hasılat kalemi baz alınarak belirlenen sektörel büyüklükleri arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığı incelenmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

Bu çalışmada, Borsa İstanbul (BİST) endeksi Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yılları itibariyle denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının, işletmelerin sektörel büyüklüğü açısından analizi yapılmıştır. Araştırmada, BİST Ana Metal Sanayi endeksinde yer alan tüm işletmelerin 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yılları itibariyle yayınlanan bağımsız denetçi raporlarına ulaşılmıştır. Bu araştırma kapsamında ihtiyaç duyulan bağımsız denetçi raporları ve diğer veriler, Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) internet sitesinden ve araştırmamıza konu olan işletmelerin kurumsal internet sitelerinden temin edilmiştir.

3.4. Araştırmanın Kapsamı

BİST Ana Metal Sanayi endeksinde faaliyet gösteren 23 işletmenin 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yılları hesap dönemlerine ait bağımsız denetçi raporlarının farklı açılardan analiz edilmesi ve yayınlanan denetçi raporlarında hangi kilit denetim konularına yer verildiği araştırma kapsamındadır. Araştırmada, işletmelerin bağımsız denetçi raporları kapsamında kilit denetim konularının yıllar itibariyle içerik ve sayısal dağılımı, kilit denetim konuları ile sektörel büyüklük (işletmelerin sektörel büyüklüğü hasılat kalemi baz alınarak belirlenmiştir) arasındaki ilişki, bağımsız denetçi firmalarının dağılımı, denetçi görüş türü ve diğer dağılımlar doğrultusunda analiz yapılması amaçlanmıştır. Bu çalışmada, BİST Ana Metal Sanayi dışında başka bir sektör veya işletme incelenmemiştir.

3.5. Araştırmanın Literatür Taraması

Kilit denetim konuları (KDK)'na ilişkin olarak yapılan akademik çalışmalarda ağırlıklı olarak KDK'ların hangi konu başlıklarında yoğunlaştığının tespiti üzerine çalışmalar yapıldığı gözlemlenmiştir. Yapılan bu çalışmalarda içerik analizi yöntemi kullanılarak kilit denetim konularının sayısal anlamda ve içerik yönüyle dağılımlarının analizi yapılmıştır. İlaveten, bağımsız denetim kuruluşları ve denetçi görüş türlerinin de kilit denetim konuları ile arasındaki ilişkinin analiz edildiği görülmüştür. Bu sebeple literatürde mevcut olan ve araştırmamız ölçeğinde öne çıkan akademik çalışmalardan aşağıda bahsedilmiştir.

Çakalı (2021) yaptığı çalışmada, BİST 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir. Çalışma sonucunda en fazla bildirilen kilit denetim konuları sırasıyla finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayri menkuller, varlıklarda değer düşüklüğü olduğunu tespit etmiştir.

Aktaş ve Acar (2020) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2017 ve 2018 yılları itibarıyla bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir. Yapılan araştırma neticesinde, ertelenmiş vergi varlığı, karşılık, koşullu varlık/yükümlülük ve finansal araçlar hesaplarında kilit denetim konularının artış gösterdiğini tespit etmişlerdir.

Karapınar ve Dölen (2020) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul (BİST)'te yer alan 374 adet işletmenin 2018 yılı bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sektörler, denetim kuruluşları ve denetçi görüş türü kapsamında incelemiştir. Çalışma neticesinde, beyan edilen kilit denetim konuları sektörler ve denetçi görüşü bakımından birtakım farklılıkların olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, “*Dört Büyük*” bağımsız denetim firmalarının beyan ettiği kilit denetim konuları ile diğer bağımsız denetim kuruluşlarının beyan ettiği kilit denetim konularının büyük ölçüde farklı olduğu tespit etmişlerdir.

Kalıpçı ve Çağiran (2019) yaptıkları çalışmada Borsa İstanbul (BİST) İmalat sektöründe faaliyetlerini icra eden 171 adet işletmenin 2017 yılı bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları incelenmiştir. Bağımsız denetçi raporları incelenen işlemelerin ağırlıklı olarak ele aldıkları kilit denetim konuları, kilit denetim konularının sayısal dağılımları, kilit denetim konularının sunuluşu, bağımsız denetim kuruluşları, alt

sektörler ve denetçi görüşü açısından analizi yapılmıştır. Varyans analizi yöntemi sonucunda alt sektörler ve bağımsız denetçi görüş türü açısından kilit denetim konuları sayısında fazla bir farklılığın olmadığı, bağımsız denetim kuruluşları yönüyle ise şirketlerin kilit denetim konuları sayılarında önemli bir farklılığın olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ercan ve Şenbayram (2019) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksinde faaliyet gösteren işletmelerin 2017 ve 2018 yılları itibariyle bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının neler olduğuna yönelik bir çalışma yapmışlardır. Yapılan çalışma neticesinde, BİST 100 endeksinde faaliyet gösteren işletmelerin 2017 ve 2018 dönemlerinde en fazla bildirilen kilit denetim konusunun “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*” olduğunu belirlemişlerdir.

Ertan ve Kızık (2019) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul (BİST) İmalat sektöründe yer alan işletmelerin 2017 yılı bağımsız denetçi raporunu incelemişlerdir. Çalışma neticesinde, en çok kilit denetim konularının bildirildiği imalat alt sektörlerinin sırasıyla metal eşya, makine ve gereç yapımı olduğu belirlenmiştir. Bu sektörlerle ilişkin en fazla bildirilen kilit denetim konusunun ise “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*” olduğunu tespit etmişlerdir.

Akdoğan ve Bülbül (2019) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2017 yılı itibariyle bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemişlerdir. Çalışma sonucunda, en fazla kilit denetim konularının bildirildiği sektörlerin sırasıyla imalat ve mali kuruluşlar olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca inceleme neticesinde, en fazla bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ve karşılıklar/yükümlülükler olduğu belirlenmiştir.

Türel ve Türel (2019) yaptıkları çalışmada, Borsa İstanbul (BİST) 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2017 ve 2018 yılları itibariyle bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir. Çalışma sonucunda, en fazla bildirilen kilit denetim konularının finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğü olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, Dört Büyük bağımsız denetim firmalarının beyan ettiği kilit denetim konuları ile diğer bağımsız denetim kuruluşlarının beyan ettiği kilit denetim konuları arasında önemli bir farklılığın bulunmadığı sonucuna ulaşmışlardır.

Uzay ve Köylü (2018) yaptıkları çalışmada BİST İmalat sektöründe faaliyetlerini icra eden 181 adet işletmenin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularına

dair incelemeler yapmışlar ve yapılan incelemeler neticesinde denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konularının hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar olduğu tespit etmişlerdir.

Kavut ve Güngör (2018) yaptıkları çalışmada, BİST 100 de işlem göre işletmelerin 2017 yılı bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularını incelemiştir. İçerik analizi yöntemiyle yapılan çalışma sonucunda, en fazla bildirilen kilit denetim konularının Sırasıyla hasılatın muhasebeleştirilmesi ve şerefiye olduğu tespit edilmiştir.

Gökgöz (2018) yaptığı çalışmada, BİST’te işlem gören gösteren 140 adet işletmenin 2017 yılı bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularını incelemiştir. İçerik analizi yöntemiyle yapılan bu çalışma neticesinde, denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konularının sırasıyla hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu belirlenmiştir.

3.6. Araştırmanın Literatüre Katkısı

Bağımsız denetçi raporlarında hata ve hilenin tespitinde önemli bir etken olması ve en çok önem arz eden konuları içermesi sebebiyle kilit denetim konuları bağımsız denetçi raporları için hayati bir önem taşımaktadır. Bu bağlamda, 2017 yılında yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Standardı 701 finansal tablo kullanıcılarının önemli ölçüde dikkatini çekmiştir. Çalışmamız Borsa İstanbul (BİST) endeksi Ana Metal Sanayi Sektöründe yer alan 23 adet işletmenin 2018 ve 2022 yılları arasındaki bağımsız denetçi raporlarının detaylı olarak incelenmesi ve işletme büyüklüğü ile kilit denetim konuları arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığının tespitine dayanmaktadır. Yapılan ulusal ve uluslararası çalışmalar incelendiğinde, BDS 701 standardı ile ilgili birçok çalışmanın yapıldığı görülmüştür. Bu bağlamda, çalışmada sonucunda tespit edilen en fazla bildirilen kilit denetim konularının Çakalı (2021), Türel ve Türel (2019), Gökgöz (2018) ve Uzun ve Köylü (2018) vb. nin yaptıkları literatür çalışmaları ile örtüştüğü görülmüştür. Araştırmada kilit denetim konularının sektörel büyüklüklere göre incelemesi yapılarak konuya farklı bir açıdan bakılmıştır. Bu sebeple, çalışma sonucunun piyasa düzenleyici kurum/kuruluşlara, denetim elemanlarına, bağımsız denetim kuruluşlarına, finansal tablo kullanıcılarına ve bu sektörde faaliyet gösteren işletmelere katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

3.7. Araştırmanın Bulguları

Araştırmamıza konu olan Borsa İstanbul (BİST) Ana Metal Sanayi işletmelerinin bağımsız denetçi raporları 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yılları itibariyle incelenmiştir. Araştırma sonucunda elde edilen veriler tablolaftırılarak yorumlanmıştır.

3.7.1. Çalışmanın Analizi ve Elde Edilen Sonuçlar

İlgili yıllardaki bahsi geçen işletmeler Tablo 3.1 'de verilmiştir. Bu çalışma, araştırmanın yapıldığı yıl olan 1 Mayıs 2023 tarihinde Kamu Aydınlatma Platformunda (KAP) yer alan Borsa İstanbul (BİST) Ana Metal Sanayi işletmeleri baz alınarak yapılmıştır.



Tablo 3.1. *Denetçi Raporları İncelenen Ana Metal Sanayi İşletmeleri*

Sıra No	İşletme Adı
1	Ayes Çelik Hasır ve Çit San. A.Ş.
2	Bms Birleşik Metal Sanayi ve Ticaret A.Ş.
3	Bms Çelik Hasır Sanayi ve Ticaret A.Ş.
4	Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.
5	Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.
6	Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.
7	Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.
8	Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.
9	Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.
10	Çuhadaroglu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.
11	Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.
12	Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.
13	Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.
14	Erciyas Çelik Boru Sanayi A.Ş.
15	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.
16	İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.
17	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.
18	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.
19	Kocaer Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.
20	Pannelsan Çatı Cephe Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.
21	Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.
22	Tuççelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.
23	Yükselen Çelik A.Ş.

Kaynak: (www.kap.org.tr)

3.7.2. BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 Yılları Kilit Denetim Konularının İncelenmesi

Çalışmanın bu bölümünde 2018 - 2022 yılları bağımsız denetçi raporları incelenen Borsa İstanbul (BİST) Ana Metal Sanayi işletmelerinin kilit denetim konuları Tablo 3.2’de yer almaktadır. Ayrıca, denetim kuruluşları, Finansal Tablo Niteliği, denetçi görüşü ve kilit denetim konusu sayıları da tabloda belirtilmiştir. 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yılları kilit denetim konularının işletmelere göre sayısal dağılımı Ek 1, Ek 2, Ek 3, Ek 4 ve Ek 5 tablolarında sunulmuştur.

Tablo 3.2. 2018 – 2022 Yılları Kilit Denetim Konuları ve Oranları

Kilit Denetim Konusu	2018		2019		2020		2021		2022	
	KDK Sayısı	Oran %	KDK Sayısı	Oran %	KDK Sayısı	Oran %	KDK Sayısı	Oran %	KDK Sayısı	Oran %
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	12	33,33%	13	37,14%	13	37,14%	14	36,84%	15	34,88%
Ticari Alacaklar	6	16,67%	7	20,00%	7	20,00%	7	18,42%	6	13,95%
Stoklar	4	11,11%	4	11,43%	4	11,43%	7	18,42%	7	16,28%
Maddi Duran Varlıklar	8	22,22%	4	11,43%	6	17,14%	6	15,79%	11	25,58%
Borçlar	2	5,56%	3	8,57%	2	5,71%	1	2,63%	1	2,33%
Ertelenmiş Vergi	2	5,56%			1	2,86%	1	2,63%	1	2,33%
İlişkili Taraflar	1	2,78%	1	2,86%	1	2,86%	1	2,63%	1	2,33%
Dövizli İşlemler	1	2,78%	1	2,86%						
TFRS16 Kiralamalar			2	5,71%						
Banka Kredileri					1	2,86%				
Nakit Akış Riski									1	2,33%
İşletme Birleşmeleri							1	2,63%		
Toplam	36	100	35	100	35	100	38	100	43	100

Kaynak: (www.kap.org.tr)’de 2018 – 2022 yılları arasında yayınlanan bağımsız denetçi raporlarından oluşturulmuştur.

Tablo 3.2’den anlaşılaçağı üzere, BİST Ana Metal Sanayi sektöründeki 23 adet işletmenin, 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yılları bağımsız denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konuları yıllara sâri olarak verilmiştir. 2018 yılı 17 adet işletmenin, 2019

yılı 18 adet işletmenin, 2020 yılı 19 adet işletmenin, 2021 yılı 21 adet işletmenin ve 2022 yılı 23 adet işletmenin tamamının bağımsız denetçi raporlarına ulaşılmıştır.

2018 yılında 17 adet işletmenin bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. İnceleme neticesinde, denetçi raporlarında toplam 36 adet kilit denetim konusu bildirdikleri tespit edilmiştir. Tablo 3.2’den de anlaşılabacağı gibi, Ana Metal Sanayi Sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu % 33,33 ile “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*” konusudur. Bildirilen diğer kilit denetim konuları sırasıyla; Maddi Duran Varlıklar %22,22 (maddi duran varlıkların geçeye uygun değeri, amortismanlar, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi), Ticari Alacaklar %16,67 (ticari alacaklar, ticari alacak değer düşüklüğü), Stoklar %11,11 (stoklar, stok değer düşüklüğü karşılığı), Borçlar %5,56 (ticari borçlar, finansal borçlar), Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabirliği, İlişkili Taraf İşlemleri ve Dövizli İşlemler şeklinde bildirilmişlerdir.

2019 yılında 18 adet işletmenin bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. İnceleme neticesinde, denetçi raporlarında toplam 35 adet kilit denetim konusu bildirdikleri tespit edilmiştir. Tablo 3.2’de görüldüğü gibi, Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu % 37,14 ile “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*” konusudur. Bildirilen diğer kilit denetim konuları sırasıyla; Ticari Alacaklar %20,00 (ticari alacaklar, ticari alacak değer düşüklüğü), Stoklar %11,43 (stoklar, stok değer düşüklüğü karşılığı), Maddi Duran Varlıklar %11,43 (maddi duran varlıkların geçeye uygun değeri, amortismanlar, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi), Borçlar %8,57 (ticari borçlar, finansal borçlar), TFRS Kiralamalar, İlişkili Taraf İşlemleri ve Dövizli İşlemler şeklinde bildirilmişlerdir.

2020 yılında 19 adet işletmenin bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. İnceleme neticesinde, denetçi raporlarında toplam 35 adet kilit denetim konusu bildirdikleri tespit edilmiştir. Tablo 3.2’de belirtildiği gibi, Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu % 37,14 ile “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*” konusudur. Bildirilen diğer kilit denetim konuları sırasıyla; Ticari Alacaklar %20,00 (ticari alacaklar, ticari alacak değer düşüklüğü), Maddi Duran Varlıklar %17,14 (maddi duran varlıkların geçeye uygun

değeri, amortismanlar, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi), Stoklar %11,43 (stoklar, stok değer düşüklüğü karşılığı), Borçlar %5,71 (ticari borçlar, finansal borçlar), Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği, İlişkili Taraf İşlemleri ve Banka Kredileri şeklinde bildirilmişlerdir.

2021 yılında 21 adet işletmenin bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. İnceleme neticesinde, denetçi raporlarında toplam 38 adet kilit denetim konusu bildirdikleri tespit edilmiştir. Tablo 3.2’den de anlaşılacağı üzere, Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu %36,84 ile “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*” konusudur. Bildirilen diğer kilit denetim konuları sırasıyla; Ticari Alacaklar %18,42 (ticari alacaklar, ticari alacak değer düşüklüğü), Stoklar %18,42 (stoklar, stok değer düşüklüğü karşılığı), Maddi Duran Varlıklar %15,79 (maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri, amortismanlar, maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi), Borçlar %2,63 (ticari borçlar, finansal borçlar), Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği, İlişkili Taraf İşlemleri ve İşletme Birleşmelerinin Muhasebeleştirilmesi şeklinde bildirilmişlerdir.

2022 yılında 23 adet işletmenin bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. İnceleme neticesinde, denetçi raporlarında toplam 43 adet kilit denetim konusu bildirdikleri tespit edilmiştir. Tablo 3.2’de görüldüğü gibi, Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında en fazla bildirilen kilit denetim konusu % 34,88 ile “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi*” konusudur. Bildirilen diğer kilit denetim konuları sırasıyla; Maddi Duran Varlıklar %25,58 (maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değeri, amortismanlar, Ticari Alacaklar %13,95 (ticari alacaklar, ticari alacak değer düşüklüğü), maddi duran varlıkların muhasebeleştirilmesi ile gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi), Stoklar %16,28 (stoklar, stok değer düşüklüğü karşılığı), Borçlar %2,33 (ticari borçlar, finansal borçlar), Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği, İlişkili Taraf İşlemleri ve Dövizli işlemler şeklinde bildirilmişlerdir.

Tablo 3.2’de de görüldüğü üzere, 2018 yılında 37, 2019 yılında 38, 2020 yılında 37, 2021 yılında 38 ve 2022 yılında 44 adet kilit denetim konusu bildirildiği görülmüştür. Kilit denetim konularının 2019 ve 2020 yıllarında azaldığı görülmektedir. Azalışın sebebi, bu

yıllara tekabül eden Covid 19 salgınından kaynak kısıtlamalar olduğu düşünülmektedir. Salgının azalışa geçtiği 2021 yılından itibaren ise kilit denetim konularının toplam sayısının artmaya başladığı Tablo 3.2’de görülmektedir. Ancak kilit denetim konularının yıllara göre kesin bir şekilde artışta ya da azalışta bulunacağını söylemek mümkün değildir. Ayrıca risk alanlarının durumuna bağlı olarak, kilit denetim konularının sayıları yıllara göre farklılık gösterebilmektedir.

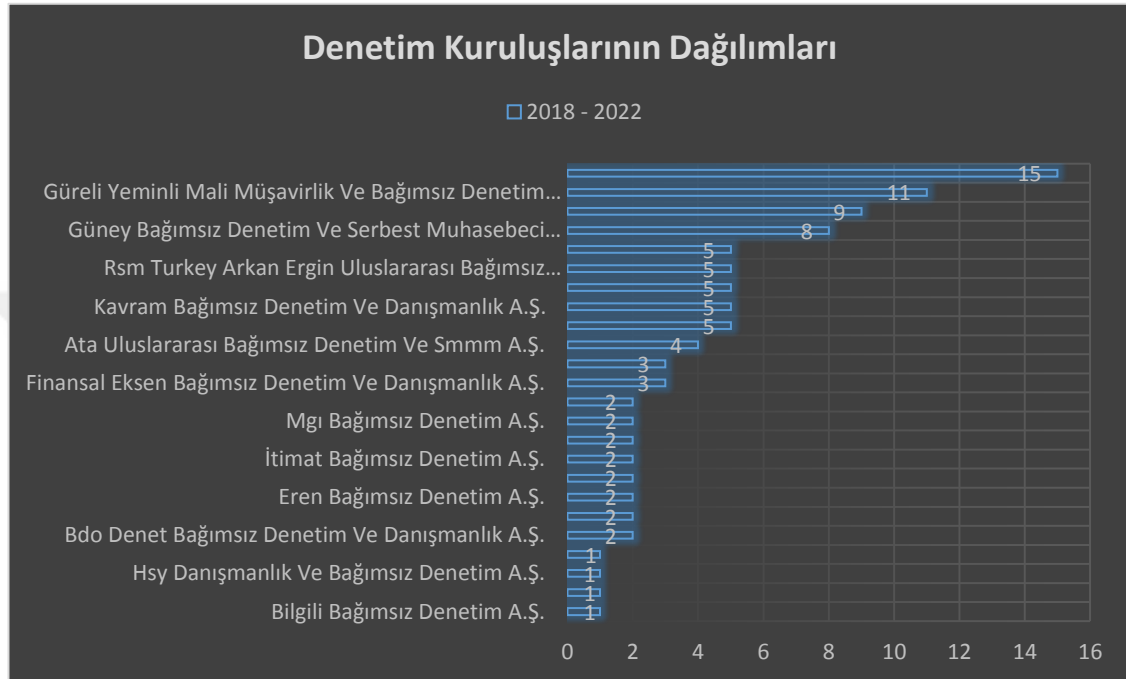
Şekil 3.1. 2018 -2022 Yılları Denetçi Raporlarında En Çok Bildirilen Dört KDK



Sonuç olarak 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yıllarında en fazla dikkat edilmesi gereken kilit denetim konularının “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklar, Alacaklar ve Stoklar*” kalemleri olduğu Şekil 3.1’de görülmektedir. Bahsi geçen kilit denetim konularının, yıl bazında en çok bildirilen konular olmasının yanında yıllara sâri olarak da aynı sıralama ile ağırlıklı olarak bildirildikleri tespit edilmiştir. Ayrıca, Borsa İstanbul (BİST) Ana Metal Sanayi Sektöründe yer alan işletmelerin “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar, Stoklar*” konularının hem bağımsız denetim kuruluşları hem de yapılacak olan denetimin tarafları açısından ilerleyen hesap dönemlerinde en fazla dikkat edilmesi gereken konular olduğu düşünülmektedir.

3.7.3. BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Yılları Denetim Kuruluşlarının İncelenmesi

Şekil 3.2. Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Denetledikleri İşletmeler Açısından Dağılımları



Araştırma kapsamında incelen denetçi raporlarının 2018, 2019, 2020, 2021 ve 2022 yıllarında toplam 98 adet bağımsız denetçi raporunun 24 adet bağımsız denetim kuruluşu tarafından düzenlendiği tespit edilmiştir. Bu denetim kuruluşları içerisinde birinci sırada 14 adet denetçi raporu (14,43%) ile DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. adıyla bilenen “Deloitte” gelmektedir. İkinci sırada 11 adet denetçi raporu (11,34%) ile Baker Tilly International üyesi olan Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. gelmektedir. Üçüncü sırada 9 adet denetçi raporu (9,28%) ile PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. gelmektedir. Dördüncü sırada ise 8 adet denetçi raporu (8,25%) ile Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. başka bir deyişle ile “Ernst&Young” gelmektedir. Bu dört denetim kuruluşu 2018 – 2022 yılları denetçi raporlarının 43,30% unu hazırladığı tespit edilmiştir. Bu uluslararası ölçekteki denetim firmalarını Vizyon Grup Bağımsız Denetim.A.Ş., Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş., KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş., Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş., Karden Partners Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. gibi kuruluşlar takip etmektedir. Bu kuruluşların bir diğer ortak özelliği ise, uluslararası kuruluşlar veya bu kuruluşların üyeleri olmalarıdır.

Tablo 3.3’de 2018 – 2022 yılları itibariyle en fazla bildirilen 4 kilit denetim konusunun, uluslararası denetim kuruluşları açısından kaç defa bildirildiği verilmiştir.

Tablo 3.3. 2018 – 2022 Yılları En Çok Bildirilen Kilit Denetim Konularının Uluslararası Denetim Kuruluşları Açısından İncelenmesi

KDK	Deloitte	Gürel YMM (Baker Tilly)	PWC	E&Y	TOPLAM
Hasılat	14	6	9	3	32
MDV		6	4	4	14
Alacaklar		7		1	8
Stoklar		2		2	4

3.7.4. BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Kilit Denetim Konularının Uygulanma Prosedürleri

Çalışmanın bu bölümünde, BİST Ana Metal Sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018 – 2020 yılları denetçi raporlarında en fazla bildirilen dört kilit denetim konusunun, bildirilme sebepleri ve denetçilerin belirledikleri bu konulara ilişkin denetim prosedürlerinin detaylı bir incelemesi yapılmıştır. Yapılan bu incelemeler Tablo 3.4, Tablo 3.5, Tablo 3.6 ve Tablo 3.7’de sunulmuştur.

Tablo 3.4. Kilit Denetim Konuları Uygulama Prosedürleri – Hasılat

Kilit Denetim Konusu: HASILAT	
KDK Olarak Bildirilme Sebepleri	KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Nasıl Ele Alındığı)
Hasılatın finansal tabloların bütünü içerisinde önemli bir finansal tablo kalemi olması sebebiyle, doğru tutarda ve zamanda kayıtlara alınıp, tahakkuk ettirilmesi denetim açısından önemli olması Hasılat edim yükümlülüğü gerçekleştirildiğinde kayıtlara alınması Hasılatın muhasebeleştirilmesinin, imalat konusu olan mamulün nevi cinsine bağlı olarak değişiklik göstermesi Hasılatın, performans ölçümünde önemli bir kriter olması	Satış sürecine yönelik olarak iç kontrol sisteminin tasarım ve etkinliğinin değerlendirilmesi Hasılatın yasal mevzuat çerçevesinde muhasebeleştirilmesine ilişkin olarak gerekli kontrollerin yapılması Sevk irsaliyeleri, faturalar ve muhasebe kayıtlarının örnekleme metodu ile karşılaştırılarak hasılatın tamlığının incelenmesi Yapılan satış sözleşmeleri ile hasılatın kayıt zamanlamasının incelenmesi Mutabakat mektuplarının temin edilerek kontrol edilmesi Takip eden hesap döneminde gerçekleşen iade, iskonto ve fiyat farkları incelenerek, maddi doğrulama prosedürleri uygulanarak, gerekli şekilde kayıtlara alınıp alınmadığı test edilmesi Satışlar ve satışların maliyetlerindeki değişimler önceki dönemler ile karşılaştırılarak oluşan değişimler birim fiyatlar ve miktarlar baz alınarak incelenmesi Gelirin faturalandırılmış ancak gerçekleşmediği durumların olup olmadığı kontrol edilmesi Dipnot açıklamalarının TMS kapsamında yeterli olup olmadığı değerlendirilmesi Ticari alacakların tahsilat riski değerlendirilmesi yapılması

Kaynak: (www.kap.org.tr)'de BİST Ana Metal Sanayi 2018-2022 yıllarında yayınlanan bağımsız denetçi raporları incelenmesi neticesinde oluşturulmuştur.

Tablo 3.5. Kilit Denetim Konuları Uygulama Prosedürleri – Maddi Duran Varlıklar

Kilit Denetim Konusu: Maddi Duran Varlıklar	
KDK Olarak Bildirilme Sebepleri	KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Nasıl Ele Alındığı)
Maddi duran varlıkların (arsa, bina, makine teçhizat vb.), işletmenin toplam varlıklarının önemli bölümünü teşkil etmesi	Maddi duran varlıkların yeniden değerlemesinin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) ile uygunluğunun kontrol edilmesi
Maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme yöntemiyle muhasebeleştirilmesinde ki karmaşıklık ve piyasa şartlarından etkilenmesi sebebiyle denetim açısından önemli olması	Değerleme uzmanları tarafından kullanılan metotların uygunluğunun kontrolü ve değerlendirme uzmanlarınca takdir edilen tutarların dipnotlarda açıklanan tutar ile mutabakatının kontrol edilmesi
İlgili varlıkların gerçeğe uygun değerinin belirlenmesine yönelik yapılan çalışma, varlıkların işletme varlıklarının önemli bir kısmını oluşturması, niteliği ve önemli varsayım ve muhakemeler sahip olması	Değerlemeye konu olan gayrimenkullerin emsal satış tutarlarının ilgili gayrimenkuller ile karşılaştırılıp uygunluğunun değerlendirilmesi
Maddi duran varlıkların faydalı ömürlerin belirlenmesi sürecinde uygulanan yönetim muhakemeleri	Söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değer tespitine yönelik olarak finansal tablo dipnotlarında yer verilen hususların ilgili muhasebe standartlarına uygunluğunun ve yeterliliğinin değerlendirilmesi Amortisman çalışmalarının yeniden hesaplanması

Kaynak: (www.kap.org.tr)'de BİST Ana Metal Sanayi 2018-2022 yıllarında yayınlanan bağımsız denetçi raporları incelenmesi neticesinde oluşturulmuştur.

Tablo 3.6. Kilit Denetim Konuları Uygulama Prosedürleri – Alacak

Kilit Denetim Konusu: Alacak	
KDK Olarak Bildirilme Sebepleri	KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Nasıl Ele Alındığı)
Ticari alacakların finansal tablolar içerisinde aktif toplamın önemli bir bölümünü oluşturması Ticari alacakların oluşturduğu muavin hesaplar ve işlemlerin sayıca fazla olması Ticari alacakların geri kazanılabilirliği işletmenin kredi riski ve işletme sermayesi açısından önemli hususlardan bir tanesidir.	Alacak yaşlandırma çalışmalarının yapılması, vadesi geçmiş ticari alacakların kontrol edilmesini, tahsilat devir hızının önceki dönemler ile kıyas edilmesi, dava veya icra safhasında olan alacakların avukatlarla yapılan görüşmelerle teyit edilmesini, ticari alacaklarda değer düşüklüğünün varlığının test edilmesi Satış işlemlerine temel teşkil eden belgelerin detaylı bir şekilde incelenmesi, ticari alacak bakiyelerinin doğruluğunun teyit mektupları aracılığıyla test edilmesi ve ticari alacak bakiyelerini etkileyen faktörlerden olan alacak reeskontu, kur değerlemesi gibi işlemlerinin yapılması Finansal tablo dipnot açıklamalarının yeterliliğinin değerlendirilmesi, Hareket görmeyen bakiyelerin sebepleri incelenerek faiz hesaplamaları ve vade farkı karşılıklarının kontrol edilmesi

Kaynak: (www.kap.org.tr)'de BİST Ana Metal Sanayi 2018-2022 yıllarında yayınlanan bağımsız denetçi raporları incelenmesi neticesinde oluşturulmuştur.

Tablo 3.7. Kilit Denetim Konuları Uygulama Prosedürleri – Stok

Kilit Denetim Konusu: Stok	
KDK Olarak Bildirilme Sebepleri	KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Nasıl Ele Alındığı)
Stokların işletme varlıkları arasında önemli bir büyüklüğe sahip olması İşletme stoklarının miktar ve değeri olarak tespit edilmesindeki zorluklar	İşletmenin stok takip prosedürleri ile ilgili gerekli incelemelerin yapılması Stok maliyet bedelleri sektör fiyatları ile karşılaştırılması Hammaddelerin üretim sürecinde kullanılmak üzere gönderildiği ve tamamlanan ürünlerin depoya sevkiyat prosedürlerinin incelemesi Stok zayıflığını önlemeye yönelik alınan tedbirler incelenmesi Stokların net gerçeğe uygun değerinin tespit edilmesine dair analizlerin yapılması Stokların belgelendirilmesi ve kayıt altına alınmasına ilişkin prosedürlerin değerlendirilmesi

Kaynak: (www.kap.org.tr)'de BİST Ana Metal Sanayi 2018-2022 yıllarında yayınlanan bağımsız denetçi raporları incelenmesi neticesinde oluşturulmuştur.

3.7.5. BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Yılları Denetçi Raporunda Bildirilen Görüş Türlerine Göre Analizi

Araştırma kapsamında incelenen bağımsız denetçi raporlarında bildirilen görüş türüne göre analiz yapıldığında denetçilerin, 2018 yılı için denetçi raporuna ulaşılan 17 adet işletmenin tamamı için olumlu görüş bildirildiği, olumsuz ve sınırlı olumlu görüş (şartlı) bildirilmediği görülmüştür. 2019 yılı için denetçi raporuna ulaşılan 18 adet işletmeden 17 tanesi için olumlu görüş, 1 tanesi için sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilmiştir. 2020 yılı için denetçi raporuna ulaşılan 19 işletmeden 18 tanesi için olumlu görüş, 1 tanesi için sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilmiştir. 2021 ve 2022 yılları için denetçi raporlarında işletmelerin tamamı için olumlu görüş bildirildiği, olumsuz ve sınırlı olumlu görüş (şartlı) bildirilmediği görülmüştür. Tablo 3.8’de 2018 - 2022 yılları denetçi raporlarının görüş türlerine göre sayısal ve oransal dağılımları verilmiştir.

Tablo 3.8. 2018 – 2022 Yılları Denetçi Görüşlerinin Sayısal ve Oransal Dağılımı

Görüş Türleri	2018	2019	2020	2021	2022	Toplam	Oran
Olumlu	17	17	18	21	23	96	97,95%
Sınırlı Olumlu (Şartlı)	-	1	1	-	-	2	2,05%
Olumsuz	-	-	-	-	-		
Toplam						98	100

3.7.6. BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Yılları Denetçi Raporlarının Finansal Tablo Niteliği Açısından İncelenmesi

Tablo 3.9. 2018 – 2022 Yılları Finansal Tablo Niteliği Sayısal Dağılımı

Finansal Tablo Niteliği	2018		2019		2020		2021		2022		Toplam	
	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran	Sayı	Oran
Konsolide	13	76,47%	12	66,67%	12	63,16%	13	61,90%	14	60,87%	64	65,31%
Konsolide Olmayan	4	23,53%	6	33,33%	7	36,84%	8	38,10%	9	39,13%	34	34,69%

2018 – 2022 yılları itibariyle incelenen 98 adet denetçi raporunun, 2018 yılı finansal tablolarının 76,47% konsolide, 23,53% konsolide olmayan finansal tablolardan oluşmaktadır. 2019 yılı itibariyle 66,67% konsolide, 33,33% konsolide olmayan finansal tablolardan oluşmaktadır. 2020 yılı itibariyle 63,16% konsolide, 36,84% konsolide olmayan finansal tablolardan oluşmaktadır. 2021 yılı itibariyle 61,90% konsolide, 38,10% konsolide olmayan finansal tablolar yer almaktadır. 2022 yılı itibariyle 60,87% konsolide, 39,13% konsolide olmayan finansal tablolar teşkil etmektedir. Sonuç olarak finansal tabloların toplam 65,31% konsolide finansal tablolardan, 34,69% konsolide olmayan finansal tablolardan oluşmaktadır.

Türkiye Muhasebe Standartları uygulama zorunluluğu olan şirketlerden bağlı ortaklığı olanların TFRS 10 Konsolide Finansal Tablo standardı uyarınca konsolide finansal tablo düzenlemesi zorunludur.

BOBİ FRS uygulama zorunluluğu olan şirketlerde büyük işletme (aktif toplamı 200 milyon ve üstü, yıllık net satış hasılatı 400 milyon ve üstü, ortalama çalışan sayısı 250 kişi ve üstü şartlarından herhangi ikisini iki hesap döneminde sağlayanlar) şartlarına haiz olanlardan bağlı ortaklığı bulunanların konsolide finansal tablo düzenlemesi zorunludur.

Ayrıca, BOBİ FRS 22.10 uncu paragrafında, büyük işletmeler dışındaki işletmelerin konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğunun olmadığı ancak isteğe bağlı olarak konsolide finansal tablolar sunabilecekleri belirtilmiştir. İsteğe bağlı olarak konsolide finansal tablo sunan işletmelerin en az iki raporlama dönemi boyunca sunmaları gerektiği ve büyük işletmelere özgü muafiyetler ve hükümlerin bu işletmeler için de uygulanacağı

belirtilmiştir. İlâveten uygulanan isteğe bağlı konsolidasyonun işleminin en az iki raporlama döneminden sonra son verilebileceği belirtilmiştir.

3.7.7. BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Sektörel Büyüklüğü İle KDK Sayıları Arasındaki İlişkinin İncelenmesi

BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin sektörel büyüklüklerinin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konusu sayıları üzerinde herhangi bir etkisi olup olmadığı incelenmiştir. Bu kapsamda sektörde yer alan işletmelerin sektörel konumlarının derecesi Kar veya Zarar Tablosunda yer alan hasılat kalemi ile ölçülmüştür. Tablo 3.10, Tablo 3.11, Tablo 3.12, Tablo 3.13, Tablo 3.14’de BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin yıllar itibariyle “*Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği*” verilmiştir. Bu tablolar, işletmelerin hasılat kalemi baz alınarak büyükten küçüğe doğru olacak şekilde sıralanarak oluşturulmuştur.

Tablo 3.10. 2018 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği

İşletme Adı	Hasılat (TL)	KDK	Fin. Tab. Nit.
Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	5.645.635.715	4	Konsolide
Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	5.582.800.586	3	Konsolide
Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	4.883.125.477	2	Konsolide
İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	4.666.022.227	2	Konsolide
Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	1.179.872.081	3	Konsolide
Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	764.727.419	1	Konsolide Olmayan
Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	563.750.838	1	Konsolide Olmayan
Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş.	402.090.130	2	Konsolide
Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	368.232.557	3	Konsolide Olmayan
Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	311.900.263	1	Konsolide
Çuhadaroğlu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	275.612.157	1	Konsolide
Tuğçelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	156.647.656	2	Konsolide
Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	141.209.515	3	Konsolide
Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	66.469.340	2	Konsolide
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	27.015.254	2	Konsolide
Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	16.550.121	2	Konsolide Olmayan
İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	15.881.960	2	Konsolide Olmayan

Kaynak: (www.kap.org.tr)’de yer alan 2018 yılı BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarından alınmıştır.

Tablo 3.11. 2019 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği

İşletme Adı	Hasılat (TL)	KDK	Fin. Tab. Nit.
Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	6.076.355.980	1	Konsolide
Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	5.780.611.154	4	Konsolide
Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	4.574.046.063	2	Konsolide
İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	4.115.351.878	3	Konsolide
Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	1.156.973.953	2	Konsolide
Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	693.049.118	1	Konsolide Olmayan
Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	603.815.383	1	Konsolide Olmayan
Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	378.799.455	3	Konsolide Olmayan
Çuhadaroglu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	351.652.702	2	Konsolide
Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş.	343.116.474	1	Konsolide
Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	315.152.125	1	Konsolide
Tuççelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	183.115.921	2	Konsolide
Yükselen Çelik A.Ş.	170.677.870	3	Konsolide Olmayan
Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	145.340.024	3	Konsolide
Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	65.477.818	1	Konsolide
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	27.465.185	2	Konsolide
İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	16.453.432	2	Konsolide Olmayan
Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	11.339.684	1	Konsolide

Kaynak: (www.kap.org.tr)'de yer alan 2019 yılı BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarından alınmıştır.

Tablo 3.12. 2020 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği

İşletme Adı	Hasılat (TL)	KDK	Fin. Tab. Nit.
Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	7.519.540.408	1	Konsolide
Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	6.742.787.513	4	Konsolide
İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	5.211.853.246	2	Konsolide
Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	3.728.997.637	2	Konsolide
Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	1.333.390.308	2	Konsolide
Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	788.294.209	1	Konsolide Olmayan
Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş.	603.386.463	2	Konsolide
Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	571.388.766	1	Konsolide Olmayan
Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	387.583.617	3	Konsolide Olmayan
Çuhadaroglu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	341.064.809	2	Konsolide
Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	335.265.960	1	Konsolide
Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	202.781.785	3	Konsolide
Tuççelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	187.860.133	2	Konsolide
Yükselen Çelik A.Ş.	183.742.707	3	Konsolide Olmayan
Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	81.534.003	2	Konsolide
Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	33.060.537	2	Konsolide Olmayan
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	32.048.029	1	Konsolide
İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	16.924.093	1	Konsolide Olmayan

Kaynak: (www.kap.org.tr)'de yer alan 2020 yılı BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarından alınmıştır.

Tablo 3.13. 2021 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği

İşletme Adı	Hasılat (TL)	KDK	Fin. Tab. Nit.
Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	14.764.791.145	1	Konsolide
Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	13.863.404.122	4	Konsolide
İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	10.823.179.851	1	Konsolide
Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	2.722.072.097	2	Konsolide
Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1.510.820.977	1	Konsolide Olmayan
Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş.	1.340.579.006	2	Konsolide
Erbosan Erciyes Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	1.296.453.339	3	Konsolide Olmayan
Çuhadaroğlu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	1.088.039.602	1	Konsolide
Erciyes Çelik Boru Sanayi A.Ş.	1.050.358.860	3	Konsolide
Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	686.839.428	1	Konsolide
Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	680.882.749	3	Konsolide Olmayan
Yükselen Çelik A.Ş.	678.717.588	2	Konsolide Olmayan
Pannelsan Çatı Cephe Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	605.449.972	3	Konsolide Olmayan
Bms Çelik Hasır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	447.792.698	2	Konsolide Olmayan
Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	332.906.130	2	Konsolide
Tuğçelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	323.933.316	1	Konsolide Olmayan
Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	119.009.315	1	Konsolide
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	68.227.404	2	Konsolide
İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	36.499.516	1	Konsolide Olmayan
Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	17.546.249	1	Konsolide Olmayan
Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	7.329.974	1	Konsolide

Kaynak: (www.kap.org.tr)'de yer alan 2021 yılı BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarından alınmıştır

Tablo 3.14. 2022 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Hasılat, KDK Sayıları ve Finansal Tablo Niteliği

İşletme Adı	Hasılat (TL)	KDK	Fin. Tab. Nit.
Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	27.406.387.245	4	Konsolide
Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	27.397.320.022	1	Konsolide
İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	24.646.553.834	1	Konsolide
Kocaer Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	9.418.465.603	2	Konsolide
Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	6.380.697.108	2	Konsolide
Erciyes Çelik Boru Sanayi A.Ş.	3.518.000.942	3	Konsolide
Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	3.308.224.895	1	Konsolide Olmayan
Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş.	2.813.066.942	1	Konsolide
Erbosan Erciyes Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	2.454.454.538	2	Konsolide Olmayan
Çuhadaroğlu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	1.920.439.355	1	Konsolide
Yükselen Çelik A.Ş.	1.477.757.197	2	Konsolide Olmayan
Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	1.422.045.792	1	Konsolide
Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	1.409.162.831	3	Konsolide Olmayan
Pannelsan Çatı Cephe Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1.176.616.894	3	Konsolide Olmayan
Bms Birleşik Metal Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1.112.868.185	2	Konsolide Olmayan
Bms Çelik Hasır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	1.012.689.043	2	Konsolide
Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	794.977.531	2	Konsolide
Tuğçelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	671.735.003	2	Konsolide Olmayan
Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	296.342.870	2	Konsolide
Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	127.782.881	1	Konsolide
İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	62.010.484	1	Konsolide Olmayan
Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	42.910.830	2	Konsolide Olmayan
Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	22.204.754	2	Konsolide

Kaynak: (www.kap.org.tr)'de yer alan 2022 yılı BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin bağımsız denetçi raporlarından alınmıştır

Tablo 3.10, Tablo 3.11, Tablo 3.12, Tablo 3.13, Tablo 3.14’de BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018-2022 yılları itibariyle sektördeki konumları hasılat cinsinden verilmektedir.

Yıllar itibariyle baktığımız zaman, işletmelerin sektörel konumları ile bağımsız denetçi raporunda bildirdikleri kilit denetim konusu sayıları arasında anlamlı bir ilişki olmadığı görülmektedir. Ayrıca, konsolide finansal tablolar oluşturulurken bağlı ortaklı bulunan grup işletmelerinin birbirlerine yaptıkları satışlar arındırıldığı için finansal tabloların konsolidasyonunun hasılat kalemi üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır. Dolayısıyla finansal tablo niteliği ile kilit denetim konuları arasında da anlamlı bir bağ olmadığı görülmektedir.

Örneğin, 2018 yılında Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş. ‘nin 4.883.125.477 TL hasılat ile 2 adet kilit denetim konusu bildirirken aynı yıl İskenderun Demir ve Çelik A.Ş. ‘nin 15.881.960 TL hasılat ile 2 adet kilit denetim konusu bildirdiği Tablo 3.10’da görülmektedir. 2019 yılında ise, Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş. ‘nin 693.049.118 TL hasılat ile 1 adet kilit denetim konusu bildirirken, Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş. ‘nin 315.152.125 TL hasılat ile 1 adet kilit denetim konusu bildirdiği Tablo 3.11’de görülmektedir. 2020 yılında, Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş. ‘nin 6.742.787.513 TL hasılat ile 4 adet kilit denetim konusu bildirirken Yükselen Çelik A.Ş. ‘nin 183.742.707 TL hasılat ile 3 adet kilit denetim konusu bildirdiği Tablo 3.12’de görülmektedir.

2021 yılında, Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ‘nin 14.764.791.145 TL sermaye ile 1 adet kilit denetim konusu bildirirken, Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş. ‘nin 17.546.249 TL hasılat ile 1 adet kilit denetim konusu bildirdiği ve Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş. ‘nin 119.009.315 TL hasılat ile 1 adet kilit denetim konusu bildirdiği Tablo 3.13’de görülmektedir. 2022 yılında, İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş. ‘nin 24.646.553.834 TL sermaye ile 1 adet kilit denetim konusu bildirdiği, Ayes Çelik Hasır ve Çit Sanayi A.Ş. ‘nin 2.813.066.942 TL hasılat ile 1 adet kilit denetim konusu bildirdiği ve Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş. ‘nin 127.782.881 TL hasılat ile 1 adet kilit denetim konusu bildirdiği Tablo 3.14’da görülmüştür.

İşletmenin sektörel konumunu belirleyici ana etmenlerden olan hasılat kalemi tek başına kilit denetim konusu olabilmekte ancak hasılat kaleminden yola çıkılarak belirlenen sektörel büyüklüğün kilit denetim konuları üzerinde etkisi bulunmamaktadır.

Cari yılda sadece peşin satış yapan işletmenin ertesi yıl vadeli satış yapmaya başlaması ticari alacaklar kaleminde artışa sebep olacağı için kilit denetim konusu olarak belirlenebilir. Bağlı ortaklıklarını satış yoluyla sonlandıran işletmenin ilişkili taraf işlemlerinde değişiklikler meydana gelebilmektedir. Bu ve benzeri örnekler ile literatür çalışmalarında da değinildiği üzere Kalıpçı ve Çağıran (2019), Karapınar ve Dölen (2020), kilit denetim konuları işletmelerin o anki durumu, işletmenin yapısı ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün yapısına, denetim kuruluşu vb. etmenlere bağlı olarak değişiklik göstermektedir. İlaveten Covid – 19 gibi işletme kontrolünde olmayan dış etmenlerinde kilit denetim konularının belirlenmesinde etkisi olmaktadır. Sonuç olarak kilit denetim konuları ile işletmelerin sektörel konumları arasında anlamsal bir bağ olmadığı yapılan araştırmalar sonucu görülmüştür.

3.7.8. BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerin 2018 – 2022 Yılları Denetçi Raporlarında Yer Alan Diğer Hususlar Bölümünün İncelenmesi

Kamu Aydınlatma Platformu kurumsal internet sitesinde yer alan BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporlarının diğer hususlar bölümünde işletmelere özgün olarak değinilen konular aşağıdaki gibidir;

- Bağımsız denetim kuruluşundan alınan hizmetlere ilişkin ücretler,
- Ana ortaklığın elindeki hisselerde yaşanan değişimden dolayı finansal tablo niteliğinde yaşanan değişimler,
- Covid-19 salgınının etkileri,
- AR-GE,
- İşveren ve işçi sendikası arasında yaşanan uyumsuzluk, uyumsuzluk kaynaklı yaşanan gelişmeler ve uyumsuzluğun nihayete erdirilmesi,
- Kayıtlı sermaye tabanında artırıma gidilmesi,
- İşletme aktifinde kayıtlı maddi duran varlıkların aktif değerlerinin sigorta poliçelerinde gösterilen teminat değerlerinin toplam tutarı.

3.7.9. BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kilit Denetim Konuları Açısından Karşılaştırılmalı Olarak İncelenmesi

Tablo 3.15 de bağımsız denetim kuruluşları ve kilit denetim konularının işletme bazında 2018 - 2022 yılları karşılaştırmalı olarak verilmiştir. Tablo 3.15 de görüldüğü üzere, denetim kuruluşları değişse bile kilit denetim konularının işletme nezdinde genel olarak yıllara yaygın bir biçimde değişmediği görülmektedir. Bu sebeple kilit denetim konularının bağımsız denetim kuruluşlarından ziyade işletmelere bağlı olarak değişiklik gösterdiği düşünülmektedir. Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar ve Stoklar kalemlerinin ağırlıklı olarak denetçi raporlarında bildirilen konular olduğu tablo 3.15’ de görülmektedir.

Tablo 3. 15. 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları
Yıllar İtibariyle Ana Metal Sanayi Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları

Sıra No	Şirket Kodu	2018	2019	2020	2021	2022
		Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK
1	AYES	Bilgili Bağımsız Denetim A.Ş.	Karden Partners Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Vizyon Grup Bağımsız Denetim A.Ş.	Vizyon Grup Bağımsız Denetim A.Ş.	Vizyon Grup Bağımsız Denetim A.Ş.
		Stokların Muhasebeleştirilmesi	Finansal Borçlar	Stokların Muhasebeleştirilmesi	Stokların Muhasebeleştirilmesi	Stokların Muhasebeleştirilmesi
		Ticari Alacak Değer Düşüklüğü		Ticari alacak değer düşüklüğü	Ticari alacak değer düşüklüğü	
2	BMSTL	-	-	-	-	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
		-	-	-	-	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği
		-	-	-	-	Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme
Sıra No	Şirket Kodu	2018	2019	2020	2021	2022
		Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK
3	BMSCH	-	-	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
		-	-	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme

Tablo 3. 15. 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları (Devamı)

Yıllar İtibariyle Ana Metal Sanayi Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları						
				Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği
4	BRSAN	PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A. Ş.	PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A. Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
		Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi	Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi	Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi		Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi
		Maddi Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri	Maddi Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri	Banka Kredilerinin Finansal Tablolara Kaydedilmesi	Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi	Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi
5	BURCE	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Bdo Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	İtimat Bağımsız Denetim A.Ş.	Ser-Berker Bağımsız Denetim A.Ş.	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
		Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği	Hasılatın Kaydedilmesi	Hasılatın Kaydedilmesi	Hasılat	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
Sıra No	Şirket Kodu	2018	2019	2020	2021	2022
		Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK
		Hasılat		Maddi Duran Varlıklar		Maddi Duran Varlıklar ve Yeniden Değerleme Artışları

Tablo 3. 15. 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları (Devamı)

Yıllar İtibariyle Ana Metal Sanayi Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları						
6	BURVA	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Bdo Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	İtimat Bağımsız Denetim A.Ş.	Ser-Berker Bağımsız Denetim A.Ş.	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
		Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği	Hasılatın Kaydedilmesi	Ticari Alacaklar	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
		Hasılat		Maddi Duran Varlıklar		Maddi Duran Varlıklar ve Yeniden Değerleme Artışları
7	CELHA	PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A. Ş.	PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A. Ş.	PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A. Ş.	PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A. Ş.	PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A. Ş.
		Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Kaydedilmesi	Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Kaydedilmesi	Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Kaydedilmesi	Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Kaydedilmesi	Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Kaydedilmesi
8	CEMAS	Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Birleşik Ekol Bağımsız Denetim A.Ş.	Birleşik Ekol Bağımsız Denetim A.Ş.
		İlişkili Taraf İşlemleri	İlişkili Taraf İşlemleri	İlişkili Taraf İşlemleri	İlişkili Taraf İşlemleri	İlişkili Taraf İşlemleri
Sıra No	Şirket Kodu	2018	2019	2020	2021	2022
		Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK
		Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
		Ticari Borçlar	Ticari Borçlar	Ticari Borçlar		

Tablo 3. 15. 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları (Devamı)

Yıllar İtibariyle Ana Metal Sanayi Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları						
9	CEMTS	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.
		Stoklar	Stoklar	Stoklar ve Değerlemesi	Stoklar ve Değerlemesi	Stoklar ve Değerlemesi
10	CUSAN	Karden Partners Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Karden Partners Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Karden Partners Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Karden Partners Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
		İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Alınması	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılat
11	DMSAS	Mgı Bağımsız Denetim A.Ş.	Mgı Bağımsız Denetim A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
		Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar
		Hasılat	Hasılat	Stok Değer Düşüklüğü	Stok Değer Düşüklüğü	Stok Değer Düşüklüğü
		Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Stok Değer Düşüklüğü	Hasılat	Hasılat	Hasılat

Tablo 3. 15. 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları (Devamı)

Yıllar İtibariyle Ana Metal Sanayi Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları						
Sıra No	Şirket Kodu	2018	2019	2020	2021	2022
		Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK
12	DOKTA	KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
		Ticari Alacaklar	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Arazi ve Arsalar İle Binalar ve Yeraltı ve Yer Üstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değer Tespiti	Arazi ve Arsalar İle Binalar ve Yeraltı ve Yer Üstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değer Tespiti
		Hasılat	Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü	Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü	Hasılatın Dönemselliği	Hasılatın Dönemselliği
		Hasılatın Muhasebeleştirilmesi				
13	ERBOS	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
		Dövizli İşlemler	Dövizli İşlemler	Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Muhasebeleştirilen Arsa, Bina, Makineler ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Hasılatın Kaydedilmesi	Hasılatın Kaydedilmesi
						Stokalar
14	ERCB	-	-	-	İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.

Tablo 3. 15. 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları (Devamı)

Yıllar İtibariyle Ana Metal Sanayi Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları						
Sıra No	Şirket Kodu	2018	2019	2020	2021	2022
		Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK
					Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
					Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
					Ticari Alacakların Geri Kazanılabirliği	Ticari Alacakların Geri Kazanılabirliği
15	EREGL	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
		Hasılatın Kaydedilmesi	Hasılatın Kaydedilmesi	Hasılatın Kaydedilmesi	Hasılatın Kaydedilmesi	Hasılatın Kaydedilmesi
		Üretim Miktarı Yöntemi İle Amortisman Hesaplamaları	TFRS 16 Kiralamalar Standardının Uygulanması		İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi	
16	ISDMR	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
		Hasılatın Dönemselliği	Hasılatın Kaydedilmesi	Hasılatın Kaydedilmesi	Hasılatın Kaydedilmesi	Hasılatın Kaydedilmesi
		Üretim Miktarı Yöntemi İle Amortisman Hesaplamaları	TFRS 16 Kiralamalar Standardının Uygulanması			

Tablo 3. 15. 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları (Devamı)

Yıllar İtibariyle Ana Metal Sanayi Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları						
Sıra No	Şirket Kodu	2018	2019	2020	2021	2022
		Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK
17	IZMDC	KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
		Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği		
		Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi	Arsa ve Araziler, Yeraltı ve Yerüstü Düzenleri, Binalar ve Makineler Gerçeğe Uygun Değer Tespiti	Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği	Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği
18	KRDMMD	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
		Stok Değer Düşüklüğü				
		Yapılmakta Olan Yatırımların Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara Sınıflanması, Yararlı Ömürler ve Amortismanı	Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması	Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması	Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması	Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması

Tablo 3. 15. 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları (Devamı)

Yıllar İtibariyle Ana Metal Sanayi Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları						
Sıra No	Şirket Kodu	2018	2019	2020	2021	2022
		Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK
		Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi				
19	KCAER	-	-	-	-	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş. Gerçeğe Uygun Değer Riskinden ve Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi Maddi Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri
20	PNLSN	-	-	-	Eren Bağımsız Denetim A.Ş. Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	Eren Bağımsız Denetim A.Ş. Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

Tablo 3. 15. 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları (Devamı)

Yıllar İtibariyle Ana Metal Sanayi Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları						
Sıra No	Şirket Kodu	2018	2019	2020	2021	2022
		Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK
					Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı	Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları
21	SARKY	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
		Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar
		Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi
		Finansal Borçlar	Finansal Borçlar	Finansal Borçlar	Finansal Borçlar	Finansal Borçlar
		Hasılat		Hasılat	Hasılat	Hasılat
22	TUCLK	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Vizyon Grup Bağımsız Denetim.A.Ş.	Vizyon Grup Bağımsız Denetim.A.Ş.	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Ymm A.Ş.	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Ymm A.Ş.
		Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Maddi Duran Varlıklar	Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi	Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi
		Hasılat	Hasılat	Hasılat		Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi

Tablo 3. 15. 2018 – 2022 Yılları Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları (Devamı)

Yıllar İtibariyle Ana Metal Sanayi Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Kili Denetim Konuları						
Sıra No	Şirket Kodu	2018	2019	2020	2021	2022
		Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK	Denetim Kuruluşu ve KDK
23	YKSLN	-	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Hsy Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.
			Ticari Alacaklar	Ticari Alacaklar	Stokların Muhasebeleştirilmesi	Stokların Muhasebeleştirilmesi
			Stoklar	Stoklar	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
			Hasılat	Hasılat		

Kaynak: (www.kap.org.tr) adresinde yer alan BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporlarından elde edilmiştir.

3.8. Üçüncü Bölüm Özeti

BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporlarından yola çıkarak “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklar, Alacaklar ve Stoklar*” kalemlerinin denetçi raporlarında en fazla bildirilen KDK’lar olduğu, sektörde yer alan işletmelerin finansal tablo niteliğine bakarak da büyük bir kısmının grup işletmelerinden oluştuğu (65,31%) görülmektedir. İşletmelerin ağırlıklı olarak uluslararası denetim kuruluşları tarafından denetlenmiş ve işletmelerin tamamı için olumlu görüş beyan edilmiştir. İşletmenin sektörel konumunu belirleyici ana etmenlerden olan hasılat kalemi tek başına kilit denetim konusu olabilmekte ancak hasılat kaleminden yola çıkılarak belirlenen sektörel büyüklüğün kilit denetim konuları üzerinde etkisi bulunmamaktadır. Kilit denetim konuları işletmelerin o anki durumu, işletmenin varlığı ve işletmenin faaliyet gösterdiği sektörün yapısına, denetim kuruluşu ve Covid - işletme kontrolünde olmayan dış etmenlere bağlı olarak değişiklik göstermektedir.

SONUÇ

Denetim geçmişten günümüze içinde bulunduğu durum ve koşullara bağlı olarak çeşitli değişiklikler yaşamıştır. 1900’lü yıllarda denetim belgelerin teker teker incelendiği, 1900 – 1930 arası mali tabloların incelendiği, 1930’larda iç kontrolün önem kazanmasıyla birlikte sisteme bağlı denetim yaklaşımının geliştiği ve akabinde teknolojiye yaşanan gelişmelerle birlikte işletmelerin faaliyet alanlarının yaygınlaşmasıyla yönetim denetimi yaklaşımı ortaya çıkmıştır. Özellikle 2000’li yıllar ve sonrasında yaşanan finansal krizler neticesinde risk esaslı denetim anlayışı uygulanmaya başlamıştır. Yaşanan finansal krizler finansal tablo kullanıcılarına finansal tabloların nasıl manipüle edildiği, hata ve hilelerin nasıl yapıldığı, işletmelerin ve denetçilerin bu işlerden çıkarları, yasal düzenlenmelerdeki eksiklikler gibi birçok hususu göstermiş oldu.

Yaşanan bu gelişmeler neticesinde finansal tablo kullanıcıları, analistler ve diğer çıkar grupları denetimde köklü değişiklikler yapılması gerektiği daha belirgin bir şekilde vurgulamalarını sağlamıştır.

2000’li yıllara kadar bağımsız denetçi raporlarında teknik terimlerin ağırlıklı olarak kullanılması ve standartlaştırılmış kalıpların yoğun bir şekilde kullanılması raporların anlaşılmasını zorlaştıran bir unsur olmuştur. Bununla birlikte yatırımcılar, hissedarlar ve diğer taraflar yazılan bu raporlarda istedikleri bilgileri bulamıyorlardı.

Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) 2011 yılında “*Yeni Denetçi Raporu*” projesini başlatmıştır. 2015 yılında nihayete ererek yayınlanan bu proje neticesinde birçok standart revize edilmiştir. Revize edilen standartların yanında “*ISA/BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı*” yeni bir standart olarak yayınlanmıştır.

ISA 701 standardının yayınlanmasından sonra ülkemizde Kamu Gözetim Kurumu tarafından BDS 701 standardı başlığı ile yürürlüğe konmuştur. Bu standart borsada faaliyet gösteren işletmeler için 01.01.2017 tarihinde başlayan hesap dönemleri, 6102

sayılı TTK uyarınca denetime tabi diğer işletmeler için ise 01.01.2018 tarihi itibarıyla yürürlüğe girmiştir. BDS 701 standardının yürürlüğe girme amacı dönem içerisinde meydana gelen önemli finansal olayların, hata ve hile riski yüksek hesaplar ve öngörülemeyen veya hesaplanması zor olan işlemlerin denetçi raporlarında bildirilmesidir.

Çalışmanın uygulama bölümünde BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin 2018 – 2022 yılları denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının işletmelerin sektörel büyüklüğü açısından incelenmesi yapılmıştır. Bu inceleme kilit denetim konularının muhteviyatı ve sayısı, denetim kuruluşları, diğer hususlar paragrafı, en fazla bildirilen kilit denetim konularının (Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar ve Stoklar) uygulama prosedürleri ve finansal tablo niteliğini kapsamaktadır.

Araştırma kapsamında BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporları incelenmiş olup, elde edilen bulgulara göre 2018 yılında 36 adet KDK, 2019 yılında 35 adet KDK, 2020 yılında 35 adet KDK, 2021 yılında 38 adet KDK, 2022 yılında 43 adet KDK bildirdikleri tespit edilmiştir. Toplamda 2018 - 2022 yılları 187 adet KDK bildiriminde bulunulmuştur. İlgili yıllar kapsamında hem yıl bazında hem de yıllara yaygın olarak en çok bildirilen kilit denetim konuları (KDK) sırasıyla “*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar ve Stoklar*” kalemlerinden oluşmaktadır. Toplam olarak Hasılatın Muhasebeleştirilmesi 67 (35,83%) kez, Ticari Alacaklar 33 (17,65%) kez, Maddi Duran Varlıklar 35 (18,72%) kez ve Stoklar 26 (13,90%) kez bildirilmiştir. En fazla bildirilen bu dört konu toplam konuların 86,10% ünü oluşturmaktadır. Genel anlamda hasılatın muhasebeleştirilmesi kaleminin işletmelerin üretim konusu olan mamullerin nevi cinsinde kaynaklı olarak yüksek tutarlı olması ve bunun işletme aktiflerine oranının yüksek olması, ticari alacakların geri kazanılması sürecindeki belirsizlik ve uzun tahsilat süreleri, maddi duran varlıkların yeniden değerlendirme işlemlerindeki karmaşıklık ile işletme varlıklarının önemli bir bölümünü teşkil etmesi, stokların yığınlar halinde kümelenmesi sebebiyle miktar ve değer olarak tespit edilmesinde yaşanan zorluklar kilit denetim konusu olarak seçilme sebepleridir. Genel olarak kilit denetim konularının uygulanma prosedürlerinde ise örneklem yöntemi, belgelerin eşleştirilmesi, hesaplamaların yeniden yapılması ve kayıtların belge bazlı incelenmesi yapılmıştır.

BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporlarının 97,95% olumlu, 2,05% sınırlı olumlu (şartlı) olduğu görülmüştür. Çalışmanın kapsamı olan 2018-2022 yıllarında olumsuz denetçi görüşüne rastlanılmamıştır. İlgili yıllar kapsamında yapılan ara dönem bağımsız denetçi raporlarının olduğu görülmüştür. Yapılan sınırlı denetim neticesinde, denetim şirketlerinin tüm önemli hususlara vakıf olamamaları sebebiyle denetçi raporlarında görüş bildirmekten kaçınmışlardır. Ancak sınırlı denetimin konusu olan yıl ile ilgili devam eden hesap döneminde yazılan denetçi raporlarında olumlu görüş bildirildiği görülmüştür.

BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporlarında yer alan finansal tabloların niteliği açısından yapılan çalışma sonucunda 2018 yılı itibariyle 13 (76,47%) adet konsolide, 4 (23,53%) adet konsolide olmayan finansal tablo bulunmaktadır. 2019 yılı itibariyle 12 (66,67%) adet konsolide, 6 (33,33%) adet konsolide olmayan finansal tablo bulunmaktadır. 2020 yılı itibariyle 12 (63,16%) adet konsolide, 7 (36,84%) adet konsolide olmayan finansal tablo bulunmaktadır. 2021 yılı itibariyle 13 (61,90%) adet konsolide, 8 (38,10%) konsolide olmayan finansal tablo bulunmaktadır. 2022 yılı itibariyle 14 (60,87%) adet konsolide, 9 (39,13%) adet konsolide olmayan finansal tablo bulunmaktadır. Toplamda ise bildirilen 94 adet denetçi raporunun 64 (65,31%) adedinin konsolide finansal tablolardan, 34 (34,69%) finansal olmayan tablolardan oluştuğu görülmüştür. Bu bağlamda BİST Ana Metal Sanayi işletmelerinin 65,31% bağlı ortalığı bulunan grup şirketlerinden oluştuğu söylenebilir. Türkiye Muhasebe Standartları uygulama zorunluluğu olan işletmelerden bağlı ortaklığı olanların TFRS 10 Konsolide Finansal Tablo Standardı uyarınca konsolide finansal tablo düzenleme zorunluluğu bulunmakta iken BOBİ FRS uygulama zorunluluğu olan işletmelerde büyük işletme şartlarına haiz olanlardan bağlı ortaklığı bulunanların konsolide finansal tablo düzenlemesi zorunludur.

BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporlarında yer alan diğer hususlar bölümü incelenmiştir. Bu bölümde bağımsız denetim kuruluşlarından alınan hizmetlere yönelik ödenen ücretler, ana ortaklığın sahip olduğu hisselerin mevcudiyet amaçlarından dolayı finansal tablo niteliğinde meydana gelen değişim, Covid-19 salgının etkileri, işveren ve işçi sendikaları arasındaki ilişki, Ar-Ge merkezlerinin kurulması, kayıtlı sermaye tabanının artırılması ve işletme aktiflerindeki

maddi duran varlıkların sigorta poliçelerindeki tutarların mevcudiyeti gibi hususlara değinildiği görülmüştür.

BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetim kuruluşları açısından yapılan çalışma sonucunda, ilgili yıllar kapsamında toplam 98 adet denetçini raporunu 24 adet denetim firmasının hazırladığı tespit edilmiştir. Yapılan denetim çalışmalarından en fazla denetim yapan ilk dört firmanın üçünü “*Dört Büyükler*” olarak adlandırılan denetim kuruluşlarının oluşturduğu görülmüştür. Genel olarak 24 adet denetim firmasının 23 (95,84%) tanesinin uluslararası denetim kuruluşu veya üyesi olduğu, 1 (4,16%) tanesinin ise ulusal bağımsız denetim firması olduğu görülmüştür.

BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 - 2022 yılları kilit denetim konuları ve denetim kuruluşlarının işletmeler bazında yıllara yaygın karşılaştırmalı analizi yapılmıştır. Yapılan analiz neticesinde, kilit denetim konularının işletmelerin şahsına özgü olduğu; denetim kuruluşları değişse bile kilit denetim konularının çoğunlukla aynı kaldığı görülmüştür. Ayrıca, farklı denetim kuruluşlarının denetçi raporlarında bildirdikleri benzer kilit denetim konularının bildirilme sebepleri ile uygulanan denetim prosedürlerine dair yapılan açıklamaların benzer olduğu, yapılan inceleme sonucu görülmüştür.

BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin 2018 – 2022 yılları hasılat kalemi temel alınarak belirlenen sektörel büyüklükler ile kilit denetim konuları arasında herhangi bir ilişki olmadığı farklı büyüklükteki işletmelerin KDK’ları karşılaştırılarak görülmüştür. Kilit denetim konuları işletmelerin yapısı, içinde bulundukları durum, faaliyet gösterdikleri sektörün yapısı, denetim kuruluşu ve Covid-19 gibi dış etmenlere bağlı olarak değişiklik göstermektedir.

Sonuç olarak bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının işletmelerin ilgili yıllardaki finansal faaliyetleri neticesinde meydana gelen olay ve işlemlerden teşkil edildiği, sektörel büyüklüğü ile arasında herhangi bir ilişki olmadığı yapılan incelemeler sonucu görülmüştür.

BİST Ana Metal sanayi sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2018 – 2022 yılları bağımsız denetçi raporlarının incelendiği bu çalışma kapsamında yeni bir standart olan BDS 701 standardının denetçi raporlarında uygulanış şekli kapsamlı olarak analiz edilmiştir. Çalışma kapsamında ilgili yıllardaki işletmelerin denetçi raporları, kilit denetim konuları, denetim kuruluşları ve işletmelerin sektörel konumları arasında anlamlı

bir ilişki olup olmadığı incelenmiştir. Çalışmanın konuyu farklı bir perspektiften incelemesi nedeniyle çalışma sonucunun piyasa düzenleyici kurum/kuruluşlara, denetim elemanlarına, bağımsız denetim kuruluşlarına, finansal tablo kullanıcılarına ve bu sektörde faaliyet gösteren işletmelere, aynı zamanda, mevcut olan ve gelecek dönemde yapılacak olan akademik çalışmalara yeni bir boyut kazandıracağı ve bu sayede literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.



Ek 1. 2018 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2018 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
7	Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A. Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Kaydedilmesi
8	Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide	Olumlu	3	İlişkili Taraf İşlemleri
						Ticari Alacaklar
						Ticari Borçlar
9	Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Stoklar
10	Çuhadaroglu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	Karden Partners Bağımsız Denetim ve Smmm A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Alınması
11	Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	Mgı Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	3	Ticari Alacaklar Hasılat
12	Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	3	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
						Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği

Ek 1. 2018 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2018 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
						Maddi Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değerinden Değerlenmesi
13	Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	Karar Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Dövizli İşlemler
14	Erciyas Çelik Boru Sanayi A.Ş.	-	-	-	-	
15	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Hasılatın Kaydedilmesi
						Üretim Miktarı Yöntemi İle Amortisman Hesaplamaları
16	İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	2	Hasılatın Dönemselliği
						Üretim Miktarı Yöntemi İle Amortisman Hesaplamaları
17	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
						Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği

Ek 1. 2018 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2018 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
						Hasılat
22	Tuğçelik Alüminyum Ve Metal Mamülleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Kavram Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Maddi Duran Varlıklar
						Hasılat
23	Yükselen Çelik A.Ş.	-	-	-	-	

Kaynak: (www.kap.org.tr)

Ek 2. 2019 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2019 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
						Ticari Borçlar
9	Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Stoklar
10	Çuhadaroğlu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	Karden Partners Bağımsız Denetim ve Smm A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Ticari Alacaklar
						Stoklar
11	Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	Mgı Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	3	Ticari Alacaklar
						Hasılat
						Stok Değer Düşüklüğü
12	Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Şartlı	2	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
						Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü
13	Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Dövizli İşlemler
14	Erciyas Çelik Boru Sanayi A.Ş.	-	-	-	-	
15	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Hasılatın Kaydedilmesi
						TFRS 16 Kiralamalar Standardının Uygulanması

Ek 2. 2019 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2019 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
16	İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	2	Hasılatın kaydedilmesi
						TFRS 16 Kiralamalar Standardının Uygulanması
17	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	3	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
						İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü
						Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Yöntemiyle Muhasebeleştirilmesi
18	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması
19	Kocaer Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	-	-	-	-	
20	Panelsan Çatı Cephe Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	-	-	-	-	
21	Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Konsolide	Olumlu	4	Ticari Alacaklar

Ek 2. 2019 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2019 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
						Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi
						Finansal Borçlar
						Hasılat
22	Tuğçelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Vizyon Grup Bağımsız Denetim.A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Maddi Duran Varlıklar
						Hasılat
23	Yükselen Çelik A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	3	Ticari Alacaklar
						Stoklar
						Hasılat

Kaynak: (www.kap.org.tr)

Ek 3. 2020 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları

2020 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
1	Ayes Çelik Hasır ve Çit San. A.Ş.	Vizyon Grup Bağımsız Denetim.A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Stokların Muhasebeleştirilmesi
						Ticari alacak değer düşüklüğü
2	Bms Birleşik Metal Sanayi ve Ticaret A.Ş.	-	-	-	-	
3	Bms Çelik Hasır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Smmm A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	2	Ticari Alacakların Geri Kazanılabirliği
						Stok değer düşüklüğü karşılığı
4	Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Hasılatın finansal tablolara kaydedilmesi
						Banka Kredilerinin Finansal Tablolara Kaydedilmesi
5	Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	İtimat Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Hasılatın Kaydedilmesi
						Maddi Duran Varlıklar
6	Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İtimat Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	2	Ticari Alacaklar
						Maddi Duran Varlıklar
7	Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Kaydedilmesi

Ek 3. 2020 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2020 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
8	Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide	Olumlu	3	İlişkili Taraf İşlemleri
						Ticari Alacaklar
						Ticari Borçlar
9	Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Stoklar ve Değerlemesi
10	Çuhadaroglu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	Karden Partners Bağımsız Denetim ve Smmm A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Ticari Alacaklar
						İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi
11	Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	3	Ticari Alacaklar
						Stok Değer Düşüklüğü
						Hasılat
12	Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	Kpmg Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Şartlı	2	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
						Ticari Alacakların Değer Düşüklüğü
13	Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Gerçeğe Uygun Değer Üzerinden Muhasebeleştirilen Arsa, Bina, Makineler ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller

Ek 3. 2020 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2020 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
14	Erciyas Çelik Boru Sanayi A.Ş.	-	-	-	-	
15	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Hasılatın Kaydedilmesi
16	İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi
17	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabirliği
						Arsa Ve Araziler, Yeraltı Ve Yerüstü Düzenleri, Binalar ve Makineler Gerçeğe Uygun Değer Tespiti
18	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması
19	Kocaer Çelik Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	-	-	-	-	-

Ek 3. 2020 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2020 Yılı BİST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
20	Panelsan Çatı Cephe Sistemleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	-	-	-	-	-
21	Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Konsolide	Olumlu	4	Ticari Alacaklar
						Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi
						Finansal Borçlar
						Hasılat
22	Tuğçelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	Vizyon Grup Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Maddi Duran Varlıklar
						Hasılat
23	Yükselen Çelik A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	3	Ticari Alacaklar
						Stoklar
						Hasılat

Kaynak: (www.kap.org.tr)

Ek 4. 2021 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları

2021 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
1	Ayes Çelik Hasır ve Çit San. A.Ş.	Vizyon Grup Bağımsız Denetim.A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Stokların Muhasebeleştirilmesi
						Ticari alacak değer düşüklüğü
2	Bms Birleşik Metal Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	-	-	-	-	-
3	Bms Çelik Hasır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Smm A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	2	Ticari Alacakların Geri Kazanılabirliği
						Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme
4	Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Hasılatın finansal tablolara kaydedilmesi
5	Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	Ser-Berker Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Hasılat
6	Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ser-Berker Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Ek 4. 2021 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2021 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
7	Çelik Halat ve Tel Sanayii A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Hasılatın Konsolide Finansal Tablolara Kaydedilmesi
8	Çemaş Döküm Sanayi A.Ş.	Birleşik Ekol Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	İlişkili Taraf İşlemleri
						Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
9	Çemtaş Çelik Makina Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Rsm Turkey Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Stoklar ve Değerlemesi
10	Çuhadaroglu Metal Sanayi ve Pazarlama A.Ş.	Karden Partners Bağımsız Denetim ve Smmm A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
11	Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	3	Ticari Alacaklar
						Stok Değer Düşüklüğü
						Hasılat
12	Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Arazi ve Arsalar İle Binalar ve Yeraltı ve Yer Üstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değer Tespiti

Ek 4. 2021 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2021 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
						Hasılatın Dönemselliği
13	Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Hasılatın Kaydedilmesi
14	Erciyas Çelik Boru Sanayi A.Ş.	İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	3	Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
						Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
						Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği
15	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Hasılatın Kaydedilmesi
						İşletme Birleşmesinin Muhasebeleştirilmesi
16	İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi

Ek 4. 2021 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2021 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
17	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabilirliği
18	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması
19	Kocaer Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Konsolide	Olumlu	-	-
20	Panelsan Çatı Cephe Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Eren Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	3	Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları
						Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme
						Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
21	Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Konsolide	Olumlu	4	Ticari Alacaklar

Ek 4. 2021 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2021 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
						Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi
						Finansal Borçlar
						Hasılat
22	Tuççelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Ymm A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi
23	Yükselen Çelik A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	2	Stokların Muhasebeleştirilmesi
						Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği

Kaynak: (www.kap.org.tr)

Ek 5. 2022 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları

2022 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
1	Ayes Çelik Hasır ve Çit San. A.Ş.	Vizyon Grup Bağımsız Denetim.A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Stokların Muhasebeleştirilmesi
2	Bms Birleşik Metal Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Smmm A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	2	Ticari Alacakların Geri Kazanılabirliği
						Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme
3	Bms Çelik Hasır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Smmm A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme
						Ticari Alacakların Geri Kazanılabirliği
4	Borusan Mannesmann Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi
						Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi
5	Burçelik Bursa Çelik Döküm Sanayii A.Ş.	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi
						Maddi Duran Varlıklar ve Yeniden Değerleme Artışları
6	Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	2	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Ek 5. 2022 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2022 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
12	Döktaş Dökümcülük Ticaret ve Sanayi A.Ş.	Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Arazi ve Arsalar İle Binalar ve Yeraltı ve Yer Üstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değer Tespiti
						Hasılatın Dönemselliği
13	Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	2	Hasılatın Kaydedilmesi
						Stokalar
14	Erciyas Çelik Boru Sanayi A.Ş.	İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	3	Maddi Duran Varlıklar, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
						Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı
						Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği
15	Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Hasılatın Kaydedilmesi
16	İskenderun Demir ve Çelik A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Hasılatın kaydedilmesi

Ek 5. 2022 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2022 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
17	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Ertelenmiş Vergi Varlıklarının Geri Kazanılabirliği
18	Kardemir Karabük Demir Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Drt Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	Konsolide	Olumlu	1	Hasılatın Doğru Birim Fiyatlar Kullanılarak Kayda Alınması
19	Kocaer Çelik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Konsolide	Olumlu	2	Gerçeğe Uygun Değer Riskinden ve Nakit Akış Riskinden Korunma Muhasebesi
						Maddi Duran Varlıkların Gerçeğe Uygun Değeri
20	Panelsan Çatı Cephe Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Eren Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	3	Ticari Alacaklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları
						Maddi Duran Varlıklarda ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme
						Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı

Ek 5. 2022 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları (Devamı)

2022 Yılı BIST Ana Metal Sanayi İşletmelerinin Kilit Denetim Konularının Dağılımları						
Sıra No	İşletme Adı	Bağımsız Denetim Kuruluşu	Finansal Tablo Niteliği	Denetçi Görüşü	KDK Sayısı	Bildirilen KDK'lar
21	Sarkuysan Elektrolitik Bakır Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Konsolide	Olumlu	4	Ticari Alacaklar
						Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi
						Finansal Borçlar
						Hasılat
22	Tuğçelik Alüminyum ve Metal Mamülleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Ymm A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	1	Hasılatın Finansal Tablolara Kaydedilmesi
						Maddi Duran Varlıkların Yeniden Değerleme Metodu İle Muhasebeleştirilmesi
23	Yükselen Çelik A.Ş.	Hsy Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Konsolide Olmayan	Olumlu	2	Stokların Muhasebeleştirilmesi
						Hasılatın Muhasebeleştirilmesi

Kaynak: (www.kap.org.tr)

KAYNAKÇA

- A.Arens, A., J.Elder, r., & S.Beasley, M. (2010). *Auditing and assurance services: An integrated approach (14th Edition b.)*. Prentice Hall.
- Abid, N. (1998). Performans denetiminde Pakistan'ın deneyimi üzerine bir yaklaşım. (Çev. D. Kubalı). *Sayıştay Dergisi*, 9(29), 104-127.
- Ağgöl, S. (2020). *Sürekli denetim yaklaşımı: İSO 500 büyük sanayi kuruluşu'nda bir araştırma*. (Tez No. 635080) [Doktora Tezi, Atatürk Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Akçay, A., & Bilen, A. (2018). Denetimin kalitesi ve göstergeleri. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.
- Akdağ, S. (2015). Türkiye'de bağımsız denetim ve bir denetim örneği. (Tez No. 407488) [Yüksek Lisans Tezi, Çağ Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Akdoğan, N., & Bülbül, S. (2019). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde BİST 100 şirketlerindeki ilk uygulama sonuçlarının değerlendirmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(56), 1-24.
- Aksoy, M., & Aksoy, E. E. (2017). Türk ticaret kanunu kapsamında sermaye şirketlerinde bağımsız denetim. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 8(2), 21-52. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.333812>
- Aktaş, R., & Acar, M. (2020). Bağımsız denetimde önemlilik perspektifinden kilit denetim konuları: BIST 100 uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214. <https://doi.org/10.17065/huniibf.557531>
- Aracı, H., & Kara, H. (2015). Ekonomide küreselleşme ile birlikte bağımsız denetimin önemi. *Dayanışma Dergisi*, (123), 23-29.
- Arifli, R. (2019). *Azerbaycan ve Türkiye'de bağımsız denetimin karşılaştırılması*. (Tez No. 552565) [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

- Ayboğa, H. (2022). İşletmelerde yaşanan muhasebe skandallarının önlenmesinde alınan denetim tedbirleri. *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi* , (17) , 39-68 .
- Ayanoğlu, Y., & Dölen, T. (2020). Sınırlı olumlu görüş verilen denetim Raporlarının İçerik Analizi. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(3), 703-720.
- Aydın, A., & Çürük, T. (2017). Bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama standardından kaynaklanan yükümlülükler. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(2).
- Ayrancı, K. (2010). *Türkiye’de bağımsız denetim ve bir işletme uygulaması* (Tez no. 253358) [Yüksek Lisans Tezi, Sakarya Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi’nden edinilmiştir.
- Ayotuz, U. E. (2019). *Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı uygulamasının, denetçi yargısı, örneklem ve önemlilik üzerine etkisinin araştırılması* (Tez No. 538700) [Yüksek Lisans Tezi, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi’nden edinilmiştir.
- Bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine dair Cumhurbaşkanı kararının yayımlanması hakkında duyuru. Erişim: 18 Nisan 2023,
- Bahşı, S. (2019). Türkiye Denetim Standartlarından Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlanması İle İlgili Standartların Bilinirliği Üzerine Yapılan Bir Araştırma. *İzmir YMMO Dergisi*, 1(2), 96-129.
- Ball, F., Tyler, J., & Wells, P. (2015). Is audit quality impacted by auditor relationships? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2), 166-181.
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada denetim standartlarının oluşumuna genel bir bakış. *Maliye Dergisi*, (148), 5-163.
- 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. <https://doi.org/10.14783/maruoneri.v12i27581.290488>

- Bizim, Ç. (2008). *Türkiye sermaye piyasasında bağımsız denetim* (Tez No. 220240) [Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Bozkurt, P. (2013). Denetim kavramı ve denetim anlayışındaki gelişmeler . *Denetim*, (12) , 56-62
- Can, M. (2017). *Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı uygulamasına ilişkin denetçi beklentilerinin araştırılması*. (Tez No. 462252) [Yüksek Lisans Tezi, Gazi Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Can, M., & Çil Koçyiğit, S. (2020). BDS 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı uygulaması üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13(3), 739-771. <https://doi.org/10.29067/muvu.699451>
- Candan, E. (2007). *Türk bütçe sisteminde performans denetimi*. Ankara: T.C. Maliye Bakanlığı Strateji Geliştirme Başkanlığı.
- Celayir, D., & Türedi, H. (2021). Kilit denetim konularının uluslararası denetim standardı (UDS) 701 kapsamında incelenmesi. *Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi*, 3(2), 203 - 208. <https://doi.org/10.47542/sauied.931241>
- Cengiz, S., Dinç, y., & Güngör, S. (2017). Bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisinin incelenmesi:Borsa İstanbul'da bir uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(19), 171-197. <https://doi.org/10.20875/makusobed.323891>
- Ceylan, E. (2013). *Bağımsız dış denetim ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu*. (Tez No. 337586) [Yüksek Lisans Tezi, Dokuz Eylül Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Ceylan, İ. F. (2010). *İç denetim ve kurumsallaşma*. (Tez No. 261305) [Yüksek Lisans Tezi, Kırıkkale Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

- Christofferson, E., & Grönberg, K. (2018). *Informativeness of key audit matter (KAM) disclosuresan exploratory study of ısa 701 in sweden*. (Tez No. 2018:21) [Yüksek Lisans Tezi, University Of Gothenberg School Of Business, Economics and Law]. Göteborg Üniversitesi Yayınları Elektronik Arşivi'nden edinilmiştir.
- Ciğer, A., Vardar, G. Ç., & Kınay, B. (2019). Key audit matters: A research on listed firms in cee countries and turkey. *Business and Economic Horizons*, 15(3), 393-422. doi:http://dx.doi.org/10.15208/beh.2019.23
- Cordos, G. S., & Fülöp, M. T. (2015). Understanding audit reporting changes: Introduction of key audit matters. *Accounting and Management Information Systems*, 1(14), 128-152.
- Cömert, N. (2016). A conceptual analysis towards correct usage of control and audit concepts. *Marmara Business Review*, 1(1), 1-20.
- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız denetim raporlarında yeni uygulama: Kilit denetim konularının raporlanması ve BİST 100 analizi. *Denetışim Dergisi*, (23), 60-77.
- Çakmak, N. (2006). *İşletmelerde iç ve dış (bağımsız) denetim faaliyetleri ve bankalarda uygulanışı*. (Tez No. 204347) [Yüksek Lisans Tezi, Koceli Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Çapal, S. B. (2017). *Türkiye'deki işletmelerde bağımsız denetimin rolü ve kayıt dışı ekonomiye etkisi*. (Tez No. 460004) [Yüksek Lisans Tezi, Haliç Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Danescu, T., & Spatacean, I. O. (2018). Audit opinion impact in the investors perception empirical evidence on bucharest stock exchange. *Audit Financiar*, 1(149), 111-121.
- Dede, A. (2015). *Türkiye'de bağımsız denetçilerin "Bağımsızlık İlkesine" uyum sorunu*. (Tez No. 407032) [Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Gelişim Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Demirkol, Ö. F. (2019). BDS 570 işletmenin sürekliliği standardının uygulama süreci ve bağımsız denetim raporlarına etkisi: BİST inşaat ve bayındırlık sektöründe uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11(1), 478-489.

- Demirtaş, A. S. (2016). Türkiyede bağımsız denetimin yeni türk ticaret kanunu çerçevesinde değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* (ICAFR 16 Özel Sayısı), 771-785.
- Doğan, A. (2017). Yeni denetim raporlaması. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 2(4), 1-20.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89. <https://doi.org/10.31460/mbdd.355378>
- Doğan, B., & Ercan, C. (2020). Bağımsız denetçilerin kamu gözetimi kurumu ile ilgili görüşlerinin tespitine yönelik bir araştırma. *Pamukkale İşletme ve Bilişim Yönetimi Dergisi*, 7(1), 135-151.
- Doğan, K. C. (2015). Yönetimin bir fonksiyonu olarak denetim ve kamu yönetimindeki yeri . *Ombudsman Akademik* , (3) , 107-141 .<https://doi.org/10.32002/ombudsmanakademik.439673>
- Dönmez, A., & Ersoy, A. (2006). Bağımsız denetim firmaları bakış açısıyla Türkiye bağımsız dış denetim sisteminin değerlendirilmesi. *Türk Dünyası Sosyal Bilimler Dergisi*, 36, 66-91.
- Durmuş, A. F. , Otlu, F. & Özkan, Ö. (2018). Denetim kanıtı kalitesinin denetçi görüşüne etkisi: Literatür incelemesi . *Akademik Yaklaşımlar Dergisi* , 9 (1) , 66-88 .
- Durmuş, C. N., & Taş, O. (2008). *Spk düzenlemeleri ve 3568 sayılı mevzuat kapsamında denetim* (1. baskı). Alfa Yayınları.
- Erkek, M. S. (2021). *Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: Mali kuruluşlara ait bağımsız denetim raporlarının incelenmesi*. (Tez No. 673004) [Yüksek Lisans Tezi, T.C. Kütahya Dumlupınar Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Erdoğan, T., & Çarıkçıoğlu, P. S. (2021). IAASB denetim raporları projesi ve yeni denetim raporu: Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin denetim raporları üzerine bir araştırma. *Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 23(2), 747-763. <https://doi.org/10.26468/trakyasobed.845352>

- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği . Doğu Üniversitesi Dergisi , 3 (1) , 51-63 .
- Erdoğan, M., Erdoğan N., Cömert N., Uzun A. K., Uludağ S. & Erdoğan M. (Ed) (2018). *Denetim*. T.C. Anadolu Üniversitesi Yayınları
- Ertan, Y., & Kızık, E. (2019). Kilit denetim konuları: BIST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 263-278. <https://doi.org/10.25095/mufad.606023>
- Ertaş, A. (2018). *Bağımsız denetim kapsamında Türkiye'de yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetim üzerine etkileri*. (Tez No.502413) [Yüksek Lisans Tezi, Afyon Kocatepe Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Ertaş, A., & Kandemir, T. (2020). Bağımsız denetim kapsamında Türkiye'de yapılan yasal düzenlemelerin bağımsız denetim üzerine etkileri. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 20(61), 83-104.
- Esendemir, E. (2011). Finansal bilginin güvenilirliği ile ilgili bağımsız denetimin amacı ve bağımsız denetim süreci ile ilgili son gelişmeler. *Yaşar Üniversitesi E-Dergisi*, 23(6), 3890-3903 .
- Ferreira, C., & Morais, A. I. (2019). Analysis of the relationship between company characteristics and key audit matters disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31(83), 262-274.
- Gökgöz, A. (2018). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi ve borsa istanbul'da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma. *Journal of Accounting, Finance and Auditing Studies*, 4(2), 126-138.
- Gönen, S., & Yıldırım, F. (2019). Bağımsız denetimde kanıt ve BİST uygulaması. *Manas Sosyal Araştırmalar Dergisi* (Ek Sayı 1), 1085-1097. <https://doi.org/10.33206/mjss.492787>
- Güçlü, E. (2015). *Türkiye'de bağımsız denetim gelişim süreci*. [Tezsiz Yüksek Lisans Programı, T.C. Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü]. Trakya Üniversitesi Kurumsal Akademik Arşiv Sistemi'nden edinilmiştir.

- Günay, E. (2022). *Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST'te yer alan işletmelerin bağımsız denetçi raporları üzerinr bir araştırma*. (Tez No. 743652) [Yüksek Lisans Tezi, Burdur Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Güney, C., & İçöz, A. (2020). Borsa istanbul'da işlem gören şirketlere yönelik “Şartlı Görüş” içeren bağımsız denetçi raporları üzerine bir inceleme. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(160), 163-194.
- Gürsoy, H. (2021). *Bağımsız denetim standardı 701 kapsamında kilit denetim konuları: BİST tekstil sektöründeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarının analizi*. (Tez No. 711761) [Yüksek Lisans Tezi, Manisa Celal Bayar Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği. Erişim: 5 Mayıs 2023, <https://www.tmud.org.tr/tr/haber-detay/180>
- İkvan, A., & Demirkol, Ö. F. (2021). Bağımsız denetimin kalitesinde kanıtların rolü. *Birey ve Toplum Sosyal Bilimler Dergisi*, 11(2), 43-80. <https://doi.org/10.20493/birtop.1025093>
- İrkörücü, İ. E. (2019). *Bağımsız denetim kalitesinin finansal performan üzerine etkisi: BİST 100 şirketleri üzerine bir araştırma*. (Tez No. 607727). [Yüksek Lisans Tezi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Kablan, A. (2020). Hesap planı değişimi üzerine bir inceleme: Tek düzen hesap planı ve finansal raporlama standartlarına uygun taslak hesap planı karşılaştırması. *Ekonomi İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, 2(2), 103-129. <https://doi.org/10.38009/ekimad.731036>
- Kamu Gözetim Kurumu TDS 2017 Seti. Erişim: 10 Nisan 2023, <https://www.kgk.gov.tr>.
- Karahan, M. (2020). Türkiye'de bağımsız denetim ve denetim kültürünün tarihsel gelişim süreci: karşılaştırmalı bir inceleme. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD)*, 12(22), 245-259. <https://doi.org/10.20990/kilisiibfakademik.714188>

- Karanfiloğlu, A. (1999). Muhasebe denetimi kavram ilke ve yöntemleri. *Sayıştay Dergisi*, (35), 28-37.
<https://dergi.sayistay.gov.tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der35m3.pdf>
- Karapınar, A., & Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.
- Kavut, F. L., & Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BIST 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. *İSMMMO Yayınları*, (49), 67-106.
- Kelten, G. S. (2018). *Yıllık bağımsız denetim raporlarının borsa performansına etkisi*. (Tez No.515404) [Yüksek Lisans Tezi, Pamukkale Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Keskin, S. (2022). *Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları: Bağımsız denetçiler üzerine bir araştırma*. (Tez No. 741452) [Doktora Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- KGK. (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu). (2012, Aralık 26). Kamu Gözetim Kurumu Bağımsız Denetim Yönetmeliği. *Resmi Gazete (Sayı: 28509)*.
- KGK. (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu). (2014, Mart 18). BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. *Resmi Gazete (Sayı: 28945)*.
<https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20705.pdf>
- KGK. (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu). (2014, Mart 14). BDS 706 Bağımsız denetçi raporunda yer alan dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragrafları. *Resmi Gazete (Sayı: 28941)*.
<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20706.pdf>
- KGK. (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu). (2017, Aralık 07). BDS 230 Bağımsız denetimin belgelendirilmesi. *Resmi Gazete (Sayı: 28861)*.

- KGK. (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu). (2017, Mart 09). BDS 701 Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi. *Resmi Gazete* (Sayı: 30002). <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>
- KGK. (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu). (2019, 12 31). BDS 700 Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama. *Resmi Gazete* (Sayı: 30995). [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf)
- Koca, F. K., (2017). Ülkelerdeki denetleyici ve düzenleyici otoritelerin ve uluslararası kuruluşların bilgi sistemleri denetimi faaliyetindeki yeri ve katkıları. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 2(4), 47-60.
- Koca, N. (2019). *Bağımsız denetçinin mesleki bağlılığının denetimde kalite algısına etkisi: Bir alan çalışması*. (Tez No. 580904) [Doktora Tezi, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Köroğlu, Ç. (2015). Türkiye'de cumhuriyetin ilanından günümüze kadar muhasebe denetimi konusunda yaşanan gelişmeler. *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 31-44 .
- Köse, Y., & Ertan, S. (2016). Türkiye'de bağımsız denetçilik ve bağımsız denetçinin sorumluluğu. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, (290-307), ICAFR 16 Özel Sayısı.
- Kurt, Z. (2019). *BDS 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi: Kamuyu aydınlatma platformunda yayımlanan 2017-2018 yılları bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi*. (Tez No. 581226) [Yüksek Lisans Tezi, Yıldız Teknik Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Kutukız, D., & Öncü, A. (2009). Bağımsız denetimin anonim ortaklıklarda kurumsal yönetimin gelişmesine etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 41, 131-139.

- Muğal, E. (2007). *Uluslararası denetim standartları ve kurumsal yönetim açısından Türkiye'de muhasebe denetimi*. (Tez No. 220991) [Yüksek Lisans Tezi, Uludağ Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Ndubuisi, A. N., & Ezechukwu, B. O. (2017). Determinants of audit quality: Evidence from deposit money banks listed on. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(2), 117-130.
- Nwanyanwu, L. A. (2017). Audit quality practices and financial reporting in nigeria. *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 7(2), 145-155. doi:<http://dx.doi.org/10.6007/IJARAFMS/v7-i2/2879>
- Özdemir, S. (2003). Genel kabul görmüş denetim standartları çerçevesinde bağımsız dış denetim süreci. *Vergi Denetmenleri Derneği*, (64), 9-24.
- Öztel, Z. Ö. (2016). *Bağımsız denetimin iç denetimden faydalanması*. (Tez No. 425594) [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi] Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Özyürek, H. (2012). Uluslararası finansal raporlama standartları açısından bağımsız denetimin önemi. *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, 4(2), 95-105.
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from. *Journal of International Financial Management and Accounting*, 30(2), 145-162.
- Qawqzeh, I. K., Endut, W. A., Rashid, N., Johar, R. J., Hamid, S. A., & Rasit, Z. A. (2018). Auditor Tenure, Audit Firm Rotation and Audit Quality In Malaysia: A Literature Review. *International Journal of Academic Research in Business and Social Sciences*, 8(12), 1314-1324.
- Reichborn-Kjennerud, K., & Johnsen, Å. (2011). Auditors' understanding of evidence: A performance audit of an urban development programme. *Evaluation*, 17(3), 217-231. doi: 10.1177/1356389011410523
- Saral, T. (2008). Mali yönetim ve denetim nereden nereye. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(81), 1-9. <https://dergipark.org.tr/tr/pub/mfy/issue/16299/170868>

- Sarısoy, Ö. (2019). Bağımsız denetimde terminolojinin önemi: Rapor kavramının incelenmesi. *Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi*, 8(2), 48-64.
- Sayar, Z., & Ergüden, E. (2016). Son düzenlemeler ve gelişmeler kapsamında değişecek ve yenilenecek bağımsız denetçi raporları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(48), 85-98.
- Segal, M. (2017). ISA 701: Key audit matters-an exploration of the rationale and possible unintended consequences in a south african. *Journal of Economic and Financial Sciences*, 10(2), 376-391.
- Selvi, Ö. (2019). *Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının incelenmesi*. (Tez No. 609724) [Yüksek Lisans Tezi, KTO Karatay Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Balı, S. (2012). Comparisons between the long depression, the great depression and the global financial crisis . *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi* , 8 (16) , 223-243 .
- Sanlı, N. & Özbirecikli, M. (2012). Türkiye’de denetim mesleğinin gelişim süreci: geçmişten geleceğe bir araştırma . *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, (38) , 1-28.
- Selimoğlu, S. K., & Göktepe, H. (2017). Ticaret kanunu tasarısındaki bağımsız denetimle ilgili yeni düzenlemeler. *Mali Çözüm Dergisi*, (81), 17-44.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ*. Erişim: 5 Mayıs 2023.
<https://www.mevzuat.gov.tr/anasayfa/MevzuatFihristDetayIframe?MevzuatTur=9&MevzuatNo=10384&MevzuatTertip=5>
- Shamkhalov, Z. (2022). *Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi: BİST 100’de işlem gören işletmelerin 2019-2020 yılları bağımsız denetçi raporlarının karşılaştırılması*. (Tez No. 737213) [Yüksek Lisans Tezi, Kütahya Dumlupınar Üniversitesi] Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.

- Sönmez, A., Berberoğlu, P., & Ersoy, A. (2005). Ülkemiz bağımsız dış denetim standartlarının abd genel kabul görmüş denetim standartları-ab sekizinci yönergesi ve uluslararası denetim standartlarıyla karşılaştırılması. *Akdeniz Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 5(9), 52-78.
- Şahmaroğlu, S. T. (2016). *Bağımsız denetimde analitik inceleme prosedürleri ve uygulaması*. (Tez No. 417992) [Yüksek Lisans Tezi, İstanbul Kültür Üniversitesi] Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Şengül, R. (2007). Henri fayol'un yönetim düşüncesi üzerine notlar. *Yönetim ve Ekonomi: Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 14(2), 257 - 273.
- Şengür, E. D. (2010). *Denetim*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Açık Ve Uzaktan Eğitim Fakültesi Yayınları.
- Şenyiğit, Y. B., & Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerine etkileri: Literatür araştırması. *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25(77), 79-98.
- Teck-Heang, L., & Ali, A. M. (2008). The Evolution of Auditing: An Analysis of The Historical Development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 1-8.
- Tereman, Ö., & Çelik, B. (2019). Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporuna yansıtılması: Bağımsız denetçileri etkilemesi üzerine bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23(1), 49-61.
- Tereman, Ö., & Çelik, B. (2019). Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda yansıtılması: bağımsız denetçileri etkilemesi üzerine bir araştırma. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(1), 49-91.
- Tosun, A. (2021). Muhasebe denetimi ve denetim türleri . *Balkan ve Yakın Doğu Sosyal Bilimler Dergisi*, (7), 101-107.
- Tuçcu, S. (2019). Bağımsız denetim açısından iç denetimin önemi. (Tez No. 579908) [Yüksek Lisan Tezi, İstanbul Ticaret Üniversitesi]. Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Türel, A., & Türel, A. (2019). Bağımsız denetim ve kilit denetim konuları: BİST şirketleri 2017-2018 analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 12(68), 1268-1272.

- Türmob. (2023). Bağımsız denetime tabi şirketler. <https://turmobil.org.tr/mevzuat/pratikBilgiler/f43009d4-3362-4e76-b971-885c231691ce/bagimsiz-denetime-tabi-sirketler---2023>
- Uludağ, S. (2017). Değişen bilgi gereksinimi ve bağımsız denetçi raporundaki yenilikler. *Uşak Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (IASOS Özel Sayısı), 1-13.
- Uzay, Ş., & Bayat, S. (2016). 6102 sayılı türk ticaret kanununun bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler ve tartışmalı konular. *Süleyman demirel üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, 21 (Muhasebe Denetimi Özel Sayısı), 1503-1513.
- Uzay, Ş., & Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (52), 47-70. doi:<https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.439076>
- Uzay, Ş., Tanç, A., & Erciyes, M. (2009). Türkiye'de muhasebe denetimi: Geçmişten geleceğe. *Mali Çözüm Dergisi*, (95), 125-140.
- Varıcı, İ., & Çağiran, F. K. (2019). Bağımsız denetim standardı (BDS) 701 çerçevesinde kilit denetim konuları: Borsa İstanbul'daki işletmelerin denetim raporları üzerine bir analiz. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler*, (22), 193-208.
- Varıcı, İ., & Çağiran, F. K. (2021). Kilit denetim konularına etki eden faktörler: BİST kobi örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (32), 87-106.
- Türkiye İç Denetim Enstitüsü. Erişim: 18 Nisan 2023, <https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi>
- Yanık, s., & Karataş, M. (2017). Denetim raporlarının geleceği: yeni düzenlemeler ve ülke uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 73, 1-26. doi:<https://doi.org/10.25095/mufad.396739>
- Yavuz, S. B. (2019). *Türkiye'de bağımsız denetim ve BDS 701 Kilit Denetim Konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesinin raporlardaki etkisi üzerine bir analiz*. (Tez No. 593590) [Yüksek Lisans Tezi, Marmara Üniversitesi] Yükseköğretim Kurulu Ulusal Tez Merkezi'nden edinilmiştir.
- Yucu, S., & Polat, T. B. (2020). Denetçinin bağımsız denetim sürecine giriş ve çıkış süreci. *İzmir YMMO Dergisi*, 2(2), 102-114.

ÖZ GEÇMİŞ

1. İLETİŞİM BİLGİLERİ

Adı Soyadı : Fikret ETÇİ
Uyruğu : Türk Vatandaşı

2. Öğrenim Durumu

Derece	Alan	Üniversite	Yıl
Lisans	İşletme	Tobb Ekonomi Ve Teknoloji Üniversitesi	2015
Yüksek Lisans	Muhasebe Ve Finans Yönetimi	Kayseri Üniversitesi	2023

3. Yabancı Dil : Toefl Pbt Certificate (505 Score)
 Yökdil (68,75 Puan)

4. İş deneyimleri

Yıl	Kurum	Görev
2017 (Devam Ediyor)	ERCİYES Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Denetçi Yardımcısı

5. Yayınlar

5.1. 4. Uluslararası “ACHARAKA” Sosyal ve Beşerî Bilimler kongresi
 “Bağımsız Denetçi Raporlarında Bildirilen Kilit Denetim Konularının Analizi: BİST’te İşlem Gören Elektrik Gaz Ve Su İşletmelerinin İncelenmesi”
 konulu bildiri sunumu.

TEZ İNTİHAL RAPORU

Fikret Etçi BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARININ SEKTÖREL BÜYÜKLÜKLERE GÖRE İNCELENMESİ: BİST ANA METAL SANAYİ ÖRNEĞİ

Yazar Fikret Etçi

Gönderim Tarihi: 11-Ağu-2023 02:13PM (UTC+0300)
Gönderim Numarası: 2144396376
Dosya adı: Fikret_ET_-_Y_ksek_Lisans_Tezi.docx (5.19M)
Kelime sayısı: 24961
Karakter sayısı: 178790

Fikret Etçi BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARININ SEKTÖREL BÜYÜKLÜKLERE GÖRE İNCELENMESİ: BİST ANA METAL SANAYİ ÖRNEĞİ

ORJİNALLİK RAPORU

%**28**

BENZERLİK ENDEKSİ

%**26**

İNTERNET KAYNAKLARI

%**12**

YAYINLAR

%**13**

ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BİRİNCİL KAYNAKLAR

1	www.kap.org.tr İnternet Kaynağı	%5
2	acikbilim.yok.gov.tr İnternet Kaynağı	%3
3	dergipark.org.tr İnternet Kaynağı	%2
4	Submitted to Dumlupinar University Öğrenci Ödevi	%2
5	docplayer.biz.tr İnternet Kaynağı	%1
6	dspace.yildiz.edu.tr İnternet Kaynağı	%1
7	www.researchgate.net İnternet Kaynağı	%1
8	archive.ismmmo.org.tr İnternet Kaynağı	%1

www.acarindex.com

99	www.aksa.com İnternet Kaynağı	<% 1
100	www.emlakkatilim.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
101	www.isyatort.com.tr İnternet Kaynağı	<% 1
102	www.kamuiscileri.net İnternet Kaynağı	<% 1
103	www.scribd.com İnternet Kaynağı	<% 1
104	assets.kpmg İnternet Kaynağı	<% 1

Alıntıları çıkart

Kapat

Eşleşmeleri çıkar

< 7 words

Bibliyografyayı Çıkart Üzerinde