

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA KİLİT DENETİM KONULARINA YER VERİLMESİ VE BEKLENTİ FARKLARI*

COMMUNICATING KEY AUDIT MATTERS IN THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT AND EXPECTATION GAP

Dr. Özkan SARISOY**

Prof. Dr. Nazlı KEPÇE***

ÖZ

Beklenti farklarının, bağımsız denetim faaliyetinin kendisinden beklenen işlevleri sağlaması önünde önemli bir engel olduğu ifade edilmektedir. Geçmişte bu durum dikkate alınarak, oluşan beklentilerin karşılanmasına yönelik bazı çalışmalar yapılmış ancak yapılan bu çalışmaların tam olarak başarılı olmadığını görmüştür. İçinde bulunduğumuz dönemde bağımsız denetim raporuna yönelik beklenti farklarının azaltılması amacıyla kapsamlı bir çalışma ile bağımsız denetim raporuna yönelik önemli değişiklikler yapılmış ve “Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konuları” yayınlanmıştır.

Bu araştırmada “Kilit Denetim Konuları” ve bağımsız denetim raporunda yapılan diğer değişikliklere ilişkin, bağımsız denetim raporu kullanıcılarının görüşleri incelenmiştir. Bu amaçla bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticileri ve bankaların kredi tahsis birimlerinde çalışan yöneticilerin; kilit denetim konuları ve bağımsız denetim raporundaki diğer değişikliklere ilişkin, algı, farkındalık ve beklentileri incelenerek, kilit denetim konuları ve yapılan diğer değişikliklere ilişkin bağımsız denetim çıkar grupları arasında beklenti farkı olup olmadığı araştırılmıştır. Anket tekniğinin kullanıldığı çalışmada veriler istatistiki tekniklerle değerlendirilmiş ve sonuç olarak bağımsız denetim çıkar grupları arasında, kilit denetim konularına yönelik önemli beklenti farklarının olduğu görülmüştür.

Anahtar Sözcükler: Yeni Bağımsız Denetim Raporu, Kilit Denetim Konuları, Bağımsız Denetim Beklenti Farkları

* İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Muhasebe Bilim Dalında Kabul Edilen Doktora Tezinin Makale Formudur

** Tekirdağ Namık Kemal Üniversitesi, Muratlı Meslek Yüksek Okulu. <https://orcid.org/0000-0002-2226-0191>

*** İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi. <https://orcid.org/0000-0002-6219-0052>

ABTRACT

It is stated that ‘expectation gap’ is an important obstacle for the independent audit activity to provide its expected functions. Some studies have been carried out in the past in order to overcome the expectations by considering this problem, but it has been observed that these studies have not been fully successful. Recently significant changes were made related to the independent audit report by a comprehensive study, which was conducted to reduce the expectation gap about independent audit reports, and the ISA 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report was published.

In this research, “Key Audit Matters” and the opinions of audit reports users related to other changes in the independent audit reports were examined. Therefore, perceptions, awareness and expectations of the auditors, business managers, brokerage managers and managers working in credit allocation units of banks regarding key audit matters and other changes have been examined. By that, it is investigated whether there is an expectation gap between these interest groups. Survey technique was used in the study, the data were evaluated by statistical techniques and as a result, it is found that there are significant expectation gap between the independent audit interest groups regarding the key audit matters.

Keywords: New Independent Audit Report, Key Audit Matters, Audit Expectation Gap

1. GİRİŞ

Değişen ve gelişen ticari hayatta bağımsız denetim faaliyetinin rolü zaman içinde farklılık göstermekle birlikte önemi her geçen gün biraz daha artmış, bu durum kaçınılmaz olarak bağımsız denetim faaliyetine yönelik beklentilerde değişiklikler yaratmıştır. Bağımsız denetim hizmetinin, kendisinden beklenen işlevlerini başarılı bir şekilde gerçekleştirebilmesi, ilgili olduğu çıkar çevresinin bağımsız denetime ilişkin algısı ile yakından ilgilidir. Bağımsız denetim hizmeti, çıkar gruplarının beklentilerini karşılayamazsa, kendisinden beklenen faydayı da sağlayamamış olur.

Son yıllarda, özellikle uluslararası literatürde denetimde beklenti farkları konusu farklı boyutlarıyla ele alınmıştır. Akademik araştırmaların yanı sıra, düzenleyici kurumlar da beklenti farklarını ele alarak, oluşan farklı beklentilere yanıt vermeye çalışmıştır. Yine yakın zamanda gerçekleşen muhasebe

skandalları ve finansal krizlerin sonrasında, özellikle denetime ilişkin önemli beklentiler oluşmuştur. Özellikle denetim raporuna yönelik oluşan beklentiler; mevcut denetim raporunun, görüş dışında orijinal bilgi vermemesi ve standart ve teknik bir dille ele alınması konusundaki eleştiriler etrafında toplanmıştır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) yaklaşık 10 yıllık bir proje sürecinin sonunda, çıkar gruplarının beklentilerini dikkate alarak bağımsız denetim raporunda önemli değişiklikler gerçekleştirmiştir.

Bu çalışmada kilit denetim konuları ve bağımsız denetim raporunda yapılan diğer değişikliklere ilişkin; bağımsız denetçilerin, halka açık işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankaların bağımsız denetim raporlarını kullanan birimlerinde çalışan kişilerin algı, beklenti ve farkındalıkları incelenmiştir.

2. BAĞIMSIZ DENETİM İLE İLGİLİ TEORİ VE KURAMLAR

Denetim ya da daha geniş bir ifade ile güvence hizmetleri, çeşitli taraflar arasında belirli bir konu ya da bilgiye ilişkin güvenilirlik sağlarlar. Denetim hizmetlerinden faydalanan taraflar arasındaki ilişki ve eğilimlerin belirtilmesi ile denetim faaliyetine ilişkin beklenti ve roller daha iyi anlaşılabilir. Denetim ilişkisinin anlaşılmasına katkı sağlayan birçok teori ve kuram bulunmakla birlikte genellikle vekâlet teorisi sıklıkla ele alınan bir konudur.

Modern iş dünyasında ortalama büyüklükteki bir işletmede dahi, işletme sahibinin tüm inisiyatifi kendi üzerine alarak tüm tasarrufları gerçekleştirmesinin mümkün ve ekonomik olmaması, işletmelerde yönetimin profesyonel bir kurulca yapılmasına neden olmuş, işletme sahip ya da hissedarları adına karar alacak kişi ya da kişilerin ortaya çıkması vekâlet ilişkisini oluşturmuştur. Söz konusu taraflar arasında ortaya çıkan uyumsuzluklar vekâlet teorisi adı altında ele alınmıştır (Eisenhardt, 1989, 57).

Profesyonel iş dünyasında vekâlet ilişkisi birçok fayda sağlamakla birlikte, vekâlet veren ve vekil arasında bilgi asimetrisi bulunması durumunda bazı sorunlar ortaya çıkmaktadır. Vekâlet teorisi bilgi asimetrisini inceleyerek, bilgi asimetrisinin nasıl giderileceğine ve taraflar arasında yer alan çıkarların nasıl uyumlaştırılacağına odaklanır (Demirel, 2005, 58). Bilgi asimetrisi, karşılıklı çıkar ilişkisi içerisinde bulunan taraflardan bir kısmının, diğerinin haberdar olmadığı bilgiye sahip olması durumudur. İşletme özelinde bilgi asimetrisi; yöneticinin genellikle mali durum ve faaliyet sonuçları ile ilgili bilgilere, işletme yönetiminde aktif yer almayan sahiplere - hissedarlara göre daha fazla hâkim olmasını ifade eder (Messier, Glover ve Prawitt, 2008, 7).

Ayrıca vekâlet teorisi, bilgi asimetrisinin oluşumuna sebebiyet vermekle birlikte, söz konusu bu ilişki taraflar arasında çıkar çatışması yaratmakta ya da var olan çıkar çatışmasının olumsuz sonuçlar doğurmasını kolaylaştırmaktadır. Çıkar çatışması, bir kişinin şahsi veya diğer amaçlarla, belirli bir kişi ya da kurumu istismar ederek menfaat elde etmesidir. Teorik olarak vekilin tasarruflarını izlemek mümkün görülmekle birlikte pratikte bunu gerçekleştirmek ekonomik değildir (Ross, 1973, 138). Bu nedenle denetim faaliyeti, söz konusu kontrol eylemini daha ekonomik ve etkili kılmaktadır. Ayrıca finansal tabloların denetimden geçmesi vekil açısından da bir nevi işini doğru yaptığının göstergesi olacak, taraflar arasında bilgi asimetrisini azaltacaktır. Aynı zamanda bağımsız denetim faaliyeti, çıkar çatışmasının olduğu alanları önceden saptayarak önlem alma konusunda da işletmeye yardımcı olmaktadır.

3. BAĞIMSIZ DENETİM BEKLENTİ FARKLARI

Beklenti farkları konusu muhasebenin diğer alanları açısından da ele alınmakla birlikte genelde denetim açısından incelenmekte ve literatürde “Denetim Beklenti Farkları” (Audit Expectation Gap - AEG) kavramı önemli bir yer tutmaktadır. En genel anlamıyla beklenti Türk Dil Kurumu’na göre; “*gerçekleşmesi beklenen şey*” olarak açıklanmaktadır. Denetim beklenti farkları ise çıkar gruplarının denetime olan bakış açıları ve denetime ilişkin gelecekte karşılaşmak istedikleri durumu ifade etmektedir. Bu yönüyle denetimde beklenti konusu taraflar arasındaki algı ve talep farklarını ele almaktadır.

Beklenti farklarının nasıl oluştuğuna ilişkin bazı çalışmalar bulunmakla birlikte belli başlı çalışmalarda beklenti farklarının kavramsal olarak ilk defa Liggio (1974) tarafından ele alındığı ileri sürülmektedir (Okafor ve Otor, 2013, 44). Söz konusu çalışmada beklenti farkları; *‘bağımsız muhasebeci ve finansal tablo kullanıcıları arasında beklenen performans seviyeleri arasındaki fark’* olarak ifade edilmiş (Liggio, 1974, 23), bu çalışmadan sonra beklenti farkları kavramı, denetçilerin performansına atıfta bulunmak için de kullanılmıştır (Deegan ve Rankin, 1999, 315). Daha sonra AICPA tarafından görevlendirilen “Denetçilerin Sorumlulukları Komisyonu” beklenti farklarını “...*kamuoyunun beklediği veya gereksinim duyduğu şeyler ile denetçilerin ortaya koyabileceği makul şeyler arasındaki farklar...*” şeklinde genişletmiştir. (Cohen Comission, 1978, xi).

Daha sonra yapılan tanımlamalarda; denetçilerin ve kamuoyunun, denetçiler tarafından üstlenilen görev ve sorumluluklar ile denetim raporlarında iletilen mesajlara ilişkin inançları arasındaki farkların olması durumunda “denetim beklenti farkının” olduğu ifade edilmiştir (Monroe ve Woodliff, 1993, 62). Aynı yıl gerçekleştirilen başka bir çalışmada tanımlama benzer olmakla birlikte beklenti farkının yanında performans farkı kavramı da kullanılmıştır (Porter, 1993, 50).

Genel olarak 1974 yılından beri yapılan tanımlamalar benzerlik göstermekle birlikte zamanla beklenti farklarının kapsamı genişletilmiştir, bu husus denetimin değişen rolü ve içinde bulunduğu konjonktür ile yakından ilgilidir. Ayrıca beklenti farkları genelde denetçi ve finansal tablo kullanıcıları açısından ele alınmakla birlikte; düzenleyici kurumlar, işletme yöneticileri, yargı mensupları, denetim eğitimi alanlar, akademisyenler ve diğer birçok kesim açısından da ele alınan bir konu olmuştur.

3.1. Beklenti Farklarının Bileşenleri

Denetimde beklenti farklarına ilişkin yapılan çalışmalarda, beklenti farklarının bileşenlerine ilişkin genellikle iki çalışmaya atıfta bulunmaktadır, bunlar Kanada Mali Müşavirler Enstitüsü (CICA, 1988) ve Porter tarafından gerçekleştirilen çalışmalardır (Porter, 1993).

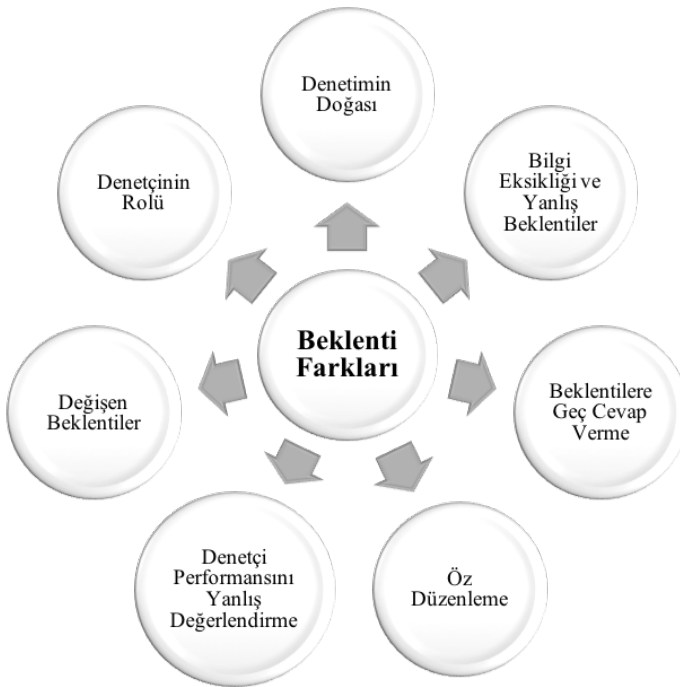
Porter (1993) denetime ilişkin beklenti farklarının bileşenlerini CICA raporundakine benzer bir şekilde, ancak beklenti farklarını performans kavramı ile bir arada ele almıştır. Bu çalışmada beklenti farklarının bileşenlerini aşağıdaki şekilde ele almıştır (Porter, 1993, 50).

- *Makul Fark*: Kamunun denetçilerden yapmasını bekledikleri ile makul olarak yapılması beklenenler arasındaki fark
- *Performans Farkı*: Kamunun denetçilerden yapmasını bekledikleri ile denetçilerin yaptıkları işe ilişkin algılamaları arasındaki fark. Performans farkları da iki açıdan ele alınmıştır
 - *Yetersiz Standartlar*: Denetçilerden makul bir şekilde beklenebilecek görevler ile kanun ve mesleki standartlarca belirlenen görevler arasındaki fark
 - *Yetersiz Performans*: Denetçilerden beklenen performans ile mevcut performansına ilişkin kamunun algısı arasındaki fark

3.2. Beklenti Farklarını Ortaya Çıkartan Nedenler

Denetim beklenti farklarının geçmişte eskiye dayanmakla birlikte özellikle 20. yüzyılın sonlarına doğru yaşanan skandal ve finansal krizler bu konuya olan ilgiyi arttırmıştır (Humphrey, Moizer ve Stuart, 1993, 395). Ayrıca zaman içerisinde değişen denetimin rolü de beklentilerde değişim yaşanmasına neden olmuş, bu yönüyle gerek krizler gerek finansal skandallar gibi dönemi ilgilendiren önemli olaylar denetime ilişkin beklenti perspektifini etkilemiştir.

Bazı çalışmalarda beklenti farklarının ana unsurunun kamunun, “denetimden ne istediği” ve “denetçinin rolüne ilişkin algısından” kaynaklandığı ifade edilmiş (Wolf, Tackett ve Claypool, 1999, 468), buna karşın yapılan bazı çalışmalarda beklenti farklarını yaratan en önemli unsurun yetersiz standartlardan kaynaklandığı vurgulanmıştır (Porter, 1993, 65). Denetim beklenti farklarının birçok nedeni bulunmakla birlikte, bu nedenler özetle Şekil 1’deki gibi ifade edilebilir.



Şekil 1: Beklenti Farklarının Nedenleri

3.3. Beklenti Farklarının Azaltılması

Beklenti farkları birçok olumsuz durum yaratmaktadır ve bu olumsuzluklar her kesim açısından farklıdır. Bu itibarla denetim beklenti farkları konusunda yapılan çalışmalar sadece tanımlama ile sınırlı kalmamış birçok çalışmada beklenti farklarının azaltılması üzerinde durulmuştur. Bazı çalışmalarda beklenti farklarının azaltılmasına yönelik nelerin yapılabileceği ele alınırken bazı çalışmalarda beklenti farklarının ortadan kaldırılmasının mümkün olup olmadığı sorgulanmıştır.

Beklenti farkları denetçiler açısından önemli bir konudur zira denetçiler, toplumun kendilerinden beklediklerini tespit etmede başarısız olursa ya da bu beklentileri yeterince karşılayamazsa, sadece eleştiri ve dava konusu ile karşı karşıya kalmayacak, aynı zamanda toplumun, denetimin işlevine olan güveni zayıflayacak ve denetim mesleği değersiz bir faaliyet olarak algılanacaktır (Lee, Gloeck, Palaniappan, 2007, 7). Bunun sonucunda denetçinin inandırıcılığı ve prestiji düşerek potansiyel kazançları riske girecektir. Bu olumsuz durum denetçiler dışında genel ekonomi, siyasi istikrar ve hesap verilebilirlik süreçlerini de etkileyecektir. Bu yönüyle beklenti farkları genel olarak kamuoyunu, yatırımcıları ve politikacıları ilgilendiren önemli bir konudur (Sikka vd., 1998, 300).

Beklenti farklarının yarattığı olumsuz durumlar arasında kazanç ve itibar kayıplarının yanı sıra artan vekâlet ücretleri, dava maliyetleri, yükselen sigorta primleri farkların yarattığı diğer bazı maliyetler olarak ifade edilmektedir (Wolf, Tackett ve Claypool, 1999, 468). Beklenti farklarının niteliği ve bunun azaltılması için olası mekanizmalar hakkında daha fazla bilgi sahibi olunması, denetçiler için sorumluluk maliyetlerinde düşüşe katkı sağlamaktadır (Gramling, Schatzberg ve Wallace, 1996, 132).

Literatürde farklı çalışmalarda beklenti farklarının azaltılmasına yönelik önlemler kategorik farklılık içerse de benzer şekilde ele alınmıştır. Genel olarak çalışmalarda beklenti farklarını azaltılmaya yönelik aşağıda yer alan unsurlara yer verilmiştir (Koh ve Woo, 1998, 150-151 - Anderson, Lowe ve Reekers, 1993, 20-21).

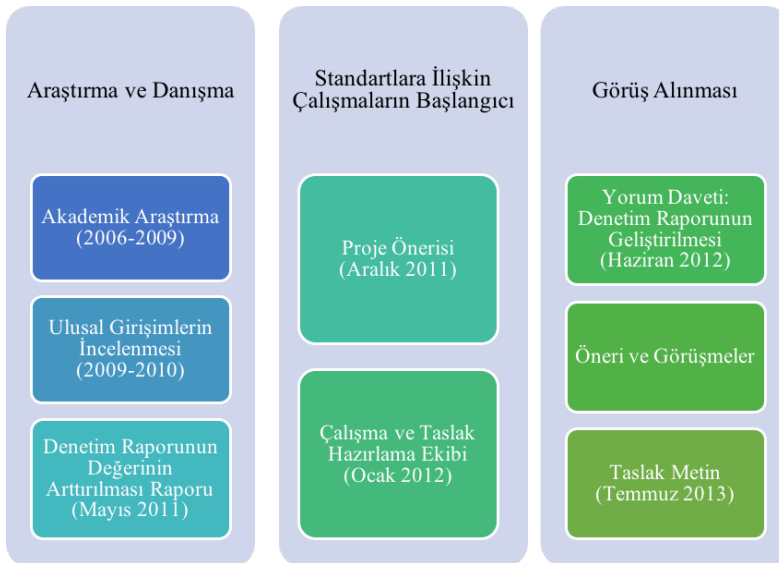
- *Eğitim*
- *Genişletilmiş Denetim Raporu*
- *Yapılandırılmış Denetim Metodolojileri*
- *Denetçi Sorumluluğunun Genişletilmesi ve Bağımsızlığının Arttırılması*

1. IAASB - YENİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU PROJESİ

Çok eski zamanlardan bugüne, muhasebe ve denetim faaliyetlerindeki değişimler denetim raporunun yıllar içinde yapı ve içerik açısından birçok değişikliğe uğramasına neden olmuştur. Sanayi Devrimi öncesinde denetim raporlarının genellikle yaklaşık elli kelimeden oluşan ve yalnızca denetim görüşünü içeren bir yapıda olduğu bilinmektedir (Doğan, 2017, 2). Tarihsel süreçte bağımsız denetim raporuna yönelik birçok çalışma yapılarak dönem dönem bazı değişiklikler söz konusu olmuştur.

Muhasebe düzenlemelerine ilişkin değişikliklerin genellikle bir krizin ya da olumsuz bir durumun yaşanmasına tepki olarak meydana geldiği görülmüştür. Özellikle içinde bulunduğumuz yüzyılın başında meydana gelen muhasebe skandalları ve finansal krizler denetim raporuna ilişkin beklentilerde ciddi değişim yaratmış ve buna bağlı olarak özellikle Avrupa ve ABD’de bağımsız denetim raporunun revize edilmesine ilişkin önemli çalışmalar yapılmıştır. Araştırma kapsamında IAASB’nin çalışmalarına ağırlık verilmiştir. Bunun nedeni IAASB’nin ortaya koyduğu ISA’ların Türkiye’nin de aralarında bulunduğu geniş bir uygulama ağına sahip olmasıdır. Yeni denetim raporu projesi süreci Şekil 2’de toplu bir biçimde ifade edilmiştir (Support of the IAASB’s New and Revised Auditor Reporting Standards).

Şekil 2: IAASB Denetim Raporu Projesine Genel Bakış



Ocak 2015’te yeni ve revize edilmiş Denetim Raporlaması ile ilgili ISA’lar yayınlanmıştır. Yürürlük Tarihi: 15 Aralık 2016’da sona eren dönemlerden itibaren.

Genel olarak 3 ana süreçten oluşan yeni denetim raporu projesinin ilki (2006-2011) araştırma ve danışma sürecidir, bu süreç kendi içerisinde 3 aşamada gerçekleştirilmiştir. Araştırma ve danışma sürecine ilişkin ilk ve en önemli süreç IAASB ve AICPA - ASB tarafından 2006 yılında başlatılmış olan akademik araştırma çalışmalarıdır. Bu araştırmalarda denetim raporu ile ilgili çıkar gruplarının denetim raporlarına ilişkin algı ve beklentilerinin saptanması amaçlanmıştır.

Ulusal girişimlerin incelenmesi adı verilen sonraki ikinci kısımda IAASB, Aralık 2009'da bir toplantı gerçekleştirerek çeşitli ülkelerdeki bazı araştırmaları dikkate alarak, çıkar gruplarının denetim raporunu algılamalarına ilişkin bulguları değerlendirmiş ve bu toplantı sonucunda, denetçilerin iletişimlerini arttırmak için hangi eylemlerin yapılması gerektiğini belirlemek amacıyla müzakerelerin devamı kararı alınmıştır (IAASB Meeting, Aralık, 2009).

Aralık 2010'da gerçekleştirilen toplantıda, kilit denetim konularının keşfedilmesi ve 2011 yılının başında bir danışma belgesinin hazırlanması kararlaştırılmış ve bu toplantıda kurul, denetim raporuna ilişkin iki problem tanımlamıştır, bunlar (IAASB Working Group Proposals, Aralık 2010);

- *Mali tablo denetimi için denetim raporunun yararlılığını artırma*
 - İkili raporlama modelinin uygunluğu («geçti / kaldı»)
 - *Raporlar daha bilgilendirici ve daha iletişimsel olmalı*
 - *Raporlardaki standart yazım formatı azaltılmalı*
- *Denetim raporunun kullanılabilirliği? Hangi kullanıcılar için?*

Araştırma ve danışma sürecinin son aşamasında, “Denetim Raporunun Değerini Artırma: Değişim için Seçeneklerin Keşfedilmesi” başlıklı bir eylem çağrısı yayınlanmıştır. Bu belge ile denetim raporunun önemi ve faydası hakkında, çıkar gruplarının görüşlerinin belirlenmesi ile beklenti farklarına ilişkin görüş alınması amaçlanmıştır (IAASB, Auditor Reporting Project, Çevrimiçi).

Araştırma ve danışma sürecinden sonra kurul elde ettiği birikimler neticesinde, standartlara ilişkin çalışmalara başlamış, bu süreçte artık somut olarak yeni bir denetim raporu projesi ele alınmıştır. IAASB, 2011 yılının eylül ayında yeni denetim raporuna ilişkin projeyi görüşerek aynı yılın aralık ayında projeyi onaylamıştır (IAASB Meeting, Aralık 2011).

Şubat 2013'te gerçekleştirilen toplantıda, denetim raporu geliştirilerek ek bilgi olarak; denetim sürecinde, denetçinin yargısına göre en fazla önem arz eden konuların bildirilmesi üzerinde durulmuştur. Ayrıca bu bölüme, ISA 701 isminin verilmesi kararlaştırılarak bu bilgilere “Kilit Denetim Konuları

(Key Audit Matter)” başlığı altında ayrı bir bölümde yer verilmesi gerektiği belirlenmiştir (IAASB Meeting, Şubat 2013). Daha sonra IAASB 2013 Haziran toplantısında yeni bir standart olarak ISA 701’i ve 5 standardın (ISA 206, ISA 570, ISA 700, ISA 705 ve ISA 706) revize edilmiş taslak halini oybirliği ile kabul etmiştir (IAASB Meeting, Haziran 2013).

Söz konusu değişikliklere ilişkin birçok çalışmada öne çıkan yarar vurgusunun şeffaflık olduğu dikkati çekmektedir, bunun yanında yeni denetim raporunun sağlayacağı faydalar özet olarak aşağıdaki şekilde ifade edilebilir (Deloitte, Yeni Denetçi Raporu, 2017, 2);

- *Denetim hakkında daha fazla şeffaflık ve bilgi sağlanacaktır*
- *Karşılıklı iletişim artacaktır*
- *Tarafların denetime ilişkin güveni artacaktır*
- *Denetimin kalitesi artacaktır*
- *Yatırımcıların işletmeleri karşılaştırılabilmeleri kolaylaşacaktır*

4.1 Kilit Denetim Konuları

Denetime ilişkin yöneltilen eleştiriler dikkate alınarak oluşturulan ISA701, Türkiye’de ilk defa 2018 yılı itibariyle halka açık işletmelerin denetim raporlarına girmiştir. Kilit denetim konuları yetkili otoritelerce denetime ilişkin “daha fazla ve önemli bilgilere yer verilecek” öngörüsü ile oluşturulmuştur. Bu nedenle bu bölümün denetime ilişkin çıkar gruplarının beklentilerine cevap vererek beklenti farklarını azaltmaya katkı sunacağı düşünülmektedir.

IAASB’nin yeni denetim raporu projesi kapsamında denetim raporunda talep edilen daha fazla bilgi ihtiyacına yanıt olarak bu bölüme ilk defa Aralık 2009 toplantısında “Spesifik Mesajlar” ismi ile yer verilmiştir (IAASB Meeting, Aralık 2009). 2010 Aralık toplantısında “kilit denetim hususları (key audit issues)” başlığı ile hangi konuların, talep edilen bilgi ihtiyacına yanıt olarak ele alınabileceği üzerinde durulmuştur (IAASB Meeting, Aralık 2010).

İlerleyen toplantılarda “Denetçi Yorumu (Auditor Commentary)” ismi ile ele alınan bu bölümün, ISA 706 içerisine eklenmesi düşünülmüş, 2012 yılında yapılan geri bildirimlerde bu bölüme yönelik ciddi bir desteğin olması ile bölüm detaylı olarak ele alınmıştır (IAASB Meeting, Eylül 2012). Şubat 2013 toplantısında ilk defa ISA 701 numarası ile ayrı bir standardın belirlenmesi gündeme gelmiş ve “Denetçi Yorumu” olarak ifade edilen bölümün “Kilit Denetim Konuları (Key Audit Matter)” başlığı ile denetim raporunda ayrı bir bölümde ele alınması gerektiği ifade edilmiştir (IAASB Meeting, Şubat 2013).

4.1.1. Kilit Denetim Konularının Özellikleri

Kapsamlı bir proje süreci sonunda ele alınan kilit denetim konuları, ilk defe uygulanan bir bölüm olması nedeniyle taraflar açısından bir takım belirsizlikler içermektedir. ISA 701’de yer alan şekliyle kilit denetim konuları aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır (BDS 701, M.5);

“Kilit denetim konuları; cari döneme ait finansal tabloların denetiminde, denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konulardan seçilir.”

Standarda göre kilit denetim konularının faydaları aşağıdaki şekilde ele alınmıştır (BDS 701, M. 4);

- *Kilit denetim konularının bildirilmesinin hedefi, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır.*
- *Kilit denetim konularının bildirilmesi, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedeflenen kullanıcılarına ilâve bilgiler sağlar.*
- *Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, denetlenen/denetlenmiş finansal tablolarda, işletmenin ve yönetimin önemli muhakemelerde bulunduğu alanların anlaşılmasında hedef kullanıcılara yardımcı olabilir.*
- *Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesi, hedef kullanıcıların işletmeyle, denetlenmiş finansal tablolar veya yürütülen denetimle ilgili belirli hususlar hakkında yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlarla daha ileri düzeyde bir ilişki kurmalarına dayanak da sağlayabilir.*

Kilit denetim konularının standart bir metin olmayıp işletmelere ve içinde bulunulan özel durumlara göre farklılıklar göstermesi beklenmektedir. Kilit denetim konularının bildirilmesi ya da hangi sayıda olacağı zorunluluk içermemekle birlikte IAASB iki ila yedi adet kilit denetim konusunun bildirilmesinin gerekli olabileceği hakkında düşünceye sahiptir (Cordoş, Fülöp, 2015, 133). Standarda göre, denetçiden bu bölüm ele alınırken, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirlerken, aşağıdaki hususları göz önünde bulundurması beklenir (BDS 701, M. 5);

- *BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar*
- *Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen muhasebe tahminleri dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları*
- *Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri*
- *Denetçi, belirlenen konulardan hangilerinin cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz ettiğini belirler ve bunlar kilit denetim konularını oluşturur.*

Kilit denetim konularının, beklenti farklarını azaltarak karar alıcılara daha fazla bilgi sağlayacağı hedeflenmekle birlikte, bölümün negatif etkilerine yönelik bazı ön yargılar da mevcuttur. Bu ön yargılar arasında, kullanıcıların kilit denetim konularına uygun olmayan bir şekilde güvenerek, finansal tabloları yeterince dikkate almayacağı ve çok fazla kilit denetim konusu içeren denetim raporunda bu bölümün etkinliğinin azalabileceği gibi hususlar bulunmaktadır (Sirois, Bédard ve Bera, 2017, 2). Bu yönüyle kilit denetim konularının fayda sağlayacağına inanılmakla birlikte bu bölüme ilişkin yanlış beklenti ve uygulamadaki birtakım hataların bazı sakıncalar doğurabileceği düşünülmektedir.

4.1.2. Kilit Denetim Konularına İlişkin Örnekler

Kilit denetim konularına ülkemizde ilk defa 2018 tarihi itibarıyla halka açık işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer verilmiştir. Kilit denetim konularının ilk defa uygulanması nedeniyle KGK ve bazı denetim firmalarının bağımsız denetçilere rehberlik etmesi amacıyla örnek kilit denetim konularına ilişkin bazı çalışmaları söz konusu olmuştur.

KGK'nın “Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler” başlıklı çalışmasında aşağıdaki tabloda örnek verildiği üzere; hasılat, şerefiye, finansal araçların değerlendirilmesi, yeni muhasebe standartlarının etkisi, tanımlanmış emeklilik fayda varlıklarının ve yükümlülüklerinin değerlendirilmesi ve işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi gibi konularda örnek kilit denetim konularına yer verilmiştir (KGK, Kilit Denetim Konularına Yönelik Açıklayıcı Örnekler).

Tablo 1: Bağımsız Denetim Raporunda Örnek Kilit Denetim Konusu

Tanım	<i>Kilit Denetim Konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde meslekî muhakememize göre en çok önem arz eden konulardır. Bu konular, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulurken ele alınmıştır ve tarafımızca bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmemektedir.</i>
Belirlenen Kilit Denetim Konusu	<i>TFRS'ler kapsamında Topluluğun şerefiyeyi yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutması gerekmektedir. 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla XX kaleminin hesap bakiyesinin finansal tablolar açısından önemli olması sebebiyle söz konusu yıllık değer düşüklüğü testi denetimimiz bakımından önemli bir konudur. Ayrıca, yönetimin değerlendirme süreci karmaşık ve yüksek düzeyde yargıya bağlı olup varsayımlara dayanmaktadır. Kullanılan bu varsayımlar, özellikle [varsayımları açıklayın] [...]’de gelecekte beklenen piyasa koşullarına ya da ekonomik şartlara oldukça duyarlıdır.</i>
Kilit Denetim Konusunun Denetimde Ele Alınma Biçimi	<i>Tarafımızca, değer düşüklüğü testi sonucunun en duyarlı olduğu varsayımlar hakkında Topluluk tarafından finansal tablolarda yapılan açıklamalara odaklanılmıştır. Bu açıklamalar, şerefiyenin geri kazanılabilir tutarının belirlenmesinde en önemli etkiye sahiptir.</i>
İlgili Açıklamaya Atıf	<i>Topluluğun şerefiyeye ilişkin açıklamaları 3 No.lu Dipnotta yer almaktadır. Bu Dipnotta, kullanılan kilit varsayımlardaki küçük değişikliklerin gelecekte şerefiyenin değer düşüklüğü zararında bir artışa sebep olabileceği ifade edilmektedir.</i>

5. ARAŞTIRMA

Bu çalışmada ISA 701 ve bağımsız denetim raporuna yönelik yapılan diğer değişikliklerin, denetim raporunun farklı kullanıcı kesimlerince algılanışı tespit edilmeye çalışılmıştır.

5.1 Araştırma Sorularının Belirlenmesi

Denetime ilişkin beklenti farklarının önemli bir kısmı, denetimden beklenen fayda açısından ele alınmıştır. Bir sorun olarak ifade edilen beklenti farkları, yetkili kurumların çözüm bulmaya yönelik çabalarının bulunduğu bir alandır. Dünyanın birçok ülkesinde, denetimde beklenti farkları çeşitli yönleri ile ele alınmış, son yıllarda çeşitli ülkelerde ve bazı önemli kurumlarda beklenti farklarının tespiti ve çözümüne ilişkin ciddi çalışmalar gerçekleştirilmiştir.

Beklenti farkları tarafların konuya bakışları ile yakından ilgili olduğu için, herhangi bir standart ya da düzenlemenin sağlayacağı fayda ya da uygulamadaki başarısı yine hitap ettikleri tarafların bakış açılarıyla yakından ilgilidir. Bu yönüyle ISA 701’in sağlayacağı faydayı, dolayısıyla beklenti

farklarını azaltmaya ne gibi katkı sunacağını ve çıkar gruplarının konuya ilişkin düşüncelerini saptamak amacıyla “Araştırma Sorusu 1” oluşturulmuştur.

- **Araştırma Sorusu 1:** *Kilit denetim konularına ilişkin, bağımsız denetim çıkar grupları arasında beklenti farkı var mıdır?*

Kilit denetim konuları dışında denetim raporuna yönelik başka önemli düzenlemeler de yapılmıştır. Bu amaçla hem “kilit denetim konularının dışında denetim raporunda yapılan değişikliklerin” ve “bir bütün olarak yeni denetim raporunun” talep edilen değişikliklere uygun bir yanıt olup olmadığını saptamak amacıyla “Araştırma Sorusu 2” ve “Araştırma Sorusu 3” oluşturulmuştur.

- **Araştırma Sorusu 2:** *Kilit denetim konuları dışındaki, bağımsız denetim raporunda yapılan diğer değişikliklere ilişkin bağımsız denetim çıkar grupları arasında beklenti farkı var mıdır?*
- **Araştırma Sorusu 3:** *Bir bütün olarak yeni bağımsız denetim raporuna ilişkin bağımsız denetim çıkar grupları arasında beklenti farkı var mıdır?*

5.2. Araştırma Konusunun Önemi

Beklenti farklarını azaltmak ve diğer bazı eleştirilere çözüm bulmak amacıyla geçmişte bazı çalışmalar yapılmakla birlikte, tecrübeler bunların yeterince fayda sunmadığını göstermiştir. Bu açıdan yapılan değişikliklerin nasıl bir karşılık bulacağı ve ilgili kesimlerin taleplerine ne derece yanıt olacağı merak konusudur. Temel olarak bu çalışmanın önemi aşağıdaki paragraflarla ifade edilebilir;

- *Dünya genelinde beklenti farklarına yönelik bazı çalışmalar olmakla birlikte, konunun daha fazla ele alınması gerektiği düşünülmektedir.*
- *Bir standart ya da düzenlemenin sunacağı fayda, tarafların memnuniyetleri ile yakından ilgilidir. Bu nedenle tarafların beklentilerine göre oluşturulan kilit denetim konuları ve diğer değişiklikler hakkında çıkar gruplarının fikirlerinin araştırmaya değer olduğu düşünülmektedir.*
- *Türkiye’de denetimde beklenti farklarına ilişkin bazı çalışmaların yanında kilit denetim konularına ilişkin yeterli sayıda ampirik çalışma bulunmadığı düşünülmektedir.*
- *IAASB’ye yeni denetim raporu proje sürecinde farklı ülkelerden onlarca yorum mektubu gönderilmesine rağmen Türkiye’den herhangi*

bir bildirim gönderilmemiştir. Bu yönüyle bu araştırma konuya ilişkin Türkiye'den bir kanıt sunabilir.

- *Kilit denetim konuları standardı ve yapılan diğer değişiklikler hakkında yapılan bir araştırma, bu konuya dikkati çekebilir ve başkaca yeni çalışmaların yapılmasına katkı sunabilir.*
- *Tarafların beklenti farklarına ilişkin varsa muhtelif görüşleri ve çözüm önerileri ile yeni bakış açıları ve yeni araştırma alanları ortaya konabilir.*
- *IAASB yeni bağımsız denetim raporu proje sürecini tamamlamakla birlikte bu konuda yapılacak çalışmaları desteklemekte ve beklemektedir bu yönüyle yapılan bu araştırma IAASB'nin bu çağrısına naçizane bir yanıt olabilir.*

5.3. Araştırmanın Modeli, Değişkenleri ve Hipotezleri

Bağımsız denetim raporunda yer alan kilit denetim konuları ve diğer değişikliklere ilişkin beklenti farklarını ölçmeye çalışan bu araştırma, tanımlayıcı araştırma modeliyle, pozitif muhasebe teorisine göre ele alınmış ve yapılan değerlendirmeler sonucunda araştırma kapsamında anket uygulamasının uygun olduğu kararına varılmıştır. Araştırmanın amaçları çerçevesinde 7 hipotez geliştirilmiştir.

- **H_{1a}**: Kilit denetim konularının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.
- **H_{1b}**: Kilit denetim konularının belirlenme ve denetim raporunda yer verilme biçimine ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.
- **H_{1c}**: Görüş paragrafının, bağımsız denetim raporunda başa alınmasının, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.
- **H_{1d}**: Görüşün dayanağı paragrafına, bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlık altında yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.

- H_{1e} : Denetçinin ismine, bağımsız denetim raporunda yer verilmesinin uygunluğuna ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.
- H_{1f} : İşletmenin sürekliliği konusunda, gerektiğinde bağımsız denetim raporunda ayrı bir başlığa yer verilmesinin, fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.
- H_{1g} : Yeni bağımsız denetim raporunun, bir bütün olarak fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların görüşleri arasında fark vardır.

5.4. Araştırmanın Ana Kütleleri ve Örneklem

Araştırma kapsamında dikkate alınan denetçiler, KGK tarafından yetkilendirilmiş İstanbul'da faaliyet gösteren denetim firmalarında çalışan denetçilerden oluşmaktadır. Görüşüne başvurulmuş işletme yöneticileri ise, BİST'e kayıtlı mali kurumlar dışındaki halka açık şirketlerin yönetici pozisyonunda çalışan kişilerden oluşmaktadır. Araştırma kapsamında dikkate alınan aracı kurum yöneticilerinin, BİST'e kayıtlı aracı şirketlerin yönetici ve üst düzey çalışanlarından oluşmaktadır. Araştırma kapsamında dikkate alınan banka çalışanlarına ait herhangi bir bilginin paylaşıldığı platform bulunmadığından, SPK'ya kayıtlı bankaların genel iletişim e-postasına, kurumsal-ticari kredi tahsis birimlerine iletilmesi talebi eklenerek anket gönderilmiştir. Bağımsız denetçilerden kullanılabilir 147, halka açık işletme yöneticilerinden 103, aracı kurum yöneticilerinden 62 ve bankacılardan 50 olmak üzere toplamda 362 yanıt elde edilmiştir.

5.5. Güvenilirlik Analizi

Toplamda 25 ifade ve 362 yanıt için ölçeğin güvenilirliği 0,794 olarak bulunmuştur. Bu değer kabul edilebilir seviye olan 0,70'in üzerindedir ve ölçeğin güvenilir olduğunu göstermektedir. Bunun yanında ölçekten herhangi bir değer silindiğinde güvenilirlik seviyesinde önemli bir değişiklik olmadığından, ölçeğin kullanılabilir olduğu kabul edilmektedir.

5.6. Verilerin Analizi

Bu kısımda araştırmaya katılan kesimlerin ankete verdikleri yanıtların; frekans dağılımlarına, ortalamalarına ve standart sapmalarına yer verilmiştir. Olumsuz yargı içeren ifadeler, ters skorumla ile düzeltilmiş şekliyle dikkate alınarak ele alınmış ve bu ifadeler altı çizili olarak belirtilmiştir. Ayrıca belirlenen araştırma hipotezlerinin test edilmesine yer verilmiştir. Araştırma hipotezlerinin test edilmesinde Kruskal Wallis H testi uygulanmıştır.

Araştırmaya 147'si denetçi (%41), 103' halka açık işletme yöneticisi (%28), 62'si aracı kurum yöneticisi (%17) ve 50'si (%14) banka çalışanı olmak üzere toplam 362 katılımcı yanıt vermiştir. Ayrıca katılımcıların 248'i erkek (%69), 114' kadındır (%31). Araştırmaya katılanların yaşları 5 grupta izlenmiştir. Katılımcıların %10'u 24-29 yaş arasında, %38'i 30-39 yaş arasında, %36'sı 40-49 yaş arasında, %13' 50-59 yaş arasında ve %3' ise 60 yaş ve üstündedir.

Tablo 2: Katılımcıların Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Kilit Denetim Konularının Faydasına İlişkin İfadeler	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Araçlar	Bankacılar	Genel Ortalama	Kİ ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Kilit denetim konuları bağımsız denetimin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetimin daha iyi anlaşılmasına imkân verecektir.	4,22	3,97	4,21	4,24	4,16	6,60	3	,086
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesi raporun iletişimsel değerini arttıracaktır.	4,25	3,94	4,29	4,08	4,14	10,3	3	,016
Kilit denetim konuları “bağımsız denetim raporunda daha fazla bilgiye yer verilmesi çağrısına” uygun bir yanıt olmuştur.	4,12	3,87	4,15	4,14	4,07	4,03	3	,258
Karar alıcıların ilgisini çekebilecek her türlü bilgi kilit denetim konusu olarak ele alınmalıdır.	3,57	3,60	4,03	3,84	3,76	6,90	3	,075
Kilit denetim konuları kullanıcılar tarafından önemle dikkate alınacak bir bölümdür.	4,07	4,02	4,23	4,16	4,12	1,46	3	,691
Bağımsız denetim raporunda çok sayıda kilit denetim konusunun olması istediğim bir durumdur.	3,14	3,15	3,65	3,88	3,45	22,1	3	,000
<u>Kilit denetim konuları içermeyen bağımsız denetim raporu, kilit denetim konuları içeren bağımsız denetim raporuna göre daha fazla güven verir.</u>	<u>3,39</u>	<u>3,32</u>	<u>2,82</u>	<u>3,36</u>	<u>3,22</u>	7,57	3	,056
Kilit denetim konuları finansal tabloların daha iyi anlaşılmasını sağlayacaktır.	3,93	3,71	3,92	4,22	3,94	7,59	3	,055
Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi daha kaliteli bir denetim çalışmasının yapıldığını düşündürür.	3,56	3,66	4,06	4,02	3,82	10,3	3	,016
Kilit denetim konularından sağlanacak fayda katlanılacak maliyetten yüksek olacaktır.	3,15	3,27	3,47	3,62	3,37	6,41	3	,093
Ortalama	3,73	3,65	3,88	3,95	3,80	11,6	3	,009

Kilit denetim konularının faydalı olup olmadığına ilişkin 10 ifadeye, katılımcıların verdikleri yanıtlar Tablo 2’de görülmektedir. Genel olarak kilit denetim konularının, denetim raporunun kullanıcılarına fayda sağlayıp sağlamayacağına yönelik ifadelerle ilişkin tüm kesimlerin ortalaması 3,80’dir. Bu ortalamaya göre kilit denetim konularının, katılımcılar açısından faydalı bulunduğu görülmektedir.

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, kilit denetim konularının faydasına ilişkin, bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunduğu (,009) görülmüş ve H_{0a} hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 3: Katılımcıların Kilit Denetim Konularının Belirlenme Biçimine İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Kilit Denetim Konularının Belirlenme ve Denetim Raporunda Yer Verilme Biçimine İlişkin İfadeler	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Araçlar	Bankacılar	Genel Ortalama	Kİ ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Görüş olumlu iken kilit denetim konularına yer verilmesi, işletme hakkında olumsuz bazı yargılara sebebiyet verebilir.	3,32	3,51	3,04	3,50	3,34	6,58	3	,087
Hangi hususların kilit denetim konusu olacağını belirlemenin denetçi yargısına bırakılması yanlıştır.	3,71	2,89	2,51	2,90	3,00	48,5	3	,000
Ortalama	3,52	3,20	2,78	3,20	3,17	27,3	3	,000

Kilit denetim konularının belirlenme ve denetim raporunda yer verilme biçimine ilişkin genel ortalama incelendiğinde yüksek katılımın (3,52) denetçilerde, en düşük katılımın ise (2,78) aracı kurum yöneticilerinde olduğu görülmektedir. Bu yönüyle araçlar ve denetçiler arasında bu konuda görüş farkı olduğu görülmektedir.

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, standartta yer alan kilit denetim konularının belirlenme biçiminin uygunluğuna ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunduğu (,000) görülmüş ve H_{0b} hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 4: Katılımcıların Denetçilerin Görüş Paragrafına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Görüş Paragrafının Denetim Raporunda Başa Alınmasına İlişkin İfade	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Araçlar	Bankacılar	Genel Ortalama	Kİ ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Yeni bağımsız denetim raporunda görüş paragrafının başa alınmasını faydalı buluyorum.	3,90	3,69	3,76	3,64	3,74	4,04	3	,257

Görüş paragrafının, denetim raporunda başa alınmasının faydalı olup olmadığına ilişkin ifadeye katılımcıların, (3,74) katılıyorum ile kararsızlık arasında bir cevap verdikleri görülmektedir. Genel olarak kesimler arasında görüş farkının olmadığı ifadeye en yüksek katılımın denetçilerden, en düşük katılımın ise bankacılardan geldiği görülmektedir.

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre görüş paragrafının başa alınmasının, faydalı olup olmayacağına ilişkin bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmadığı (,257) görülmüş ve H_{0c} hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 5: Katılımcıların Görüşün Dayanağı Paragrafına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Denetim Raporunda Görüşün Dayanağı Paragrafına Yer Verilmesine İlişkin İfade	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Araçlar	Bankacılar	Genel Ortalama	Kİ ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Görüş bölümünden sonra yer verilecek görüşün dayanakları bölümünün faydalı olacağını düşünüyorum.	4,00	3,89	3,85	4,00	3,93	3,716	3	,294

Görüş paragrafından sonra, ayrı bir bölümde yer verilecek olan, görüşün dayanakları paragrafının faydasına ilişkin ifadeye katılımcıların, (3,93) katılıyorum cevabını verdikleri görülmektedir. Genel olarak kesimler arasında önemli görüş farkının olmadığı ifadeye en yüksek katılım denetçiler ve bankacılardan gelmiştir.

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, görüş paragrafından hemen sonra ayrı bir başlıkta yer verilecek görüşün dayanağı paragrafının faydalı olup olmayacağına ilişkin, bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunmadığı (,294) görülmüş ve H_{0d} hipotezi kabul edilmiştir.

Tablo 6: Katılımcıların Denetim Raporunda Denetçi İsmine Açıklanmasına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Denetim Raporunda Denetçi İsmine Yer Verilmesine İlişkin İfadeler	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Araçlar	Bankacılar	Genel Ortalama	Kİ ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Yeni bağımsız denetim raporunda denetçinin isminin açıklanmasının faydalı olacağını düşünüyorum.	3,67	3,58	3,63	3,34	3,55	4,215	3	,239
<u>Yeni bağımsız denetim raporunda denetçi isminin açıklanması bazı sakıncalar doğurabilir.</u>	<u>3,53</u>	<u>3,51</u>	<u>3,32</u>	<u>2,80</u>	<u>3,29</u>	15,3	3	,002
Ortalama	3,59	3,54	3,47	3,07	3,42	12,6	3	,006

Bağımsız denetim raporunda, denetçi ismine yer verilmesinin uygunluğuna ilişkin ifadeler katılımcıların, (3,42) kararsızlıkla katılıyorum arasında cevap verdikleri görülmektedir.

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, denetim raporunda denetçi isminin açıklanmasının uygunluğuna ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunduğu (,006) görülmüş ve H_{0e} hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 7: Katılımcıların Süreklilik Paragrafına İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Denetim Raporunda Gerektiğinde Süreklilik ile İlgili Ayrı Bir Paragrafa Yer Verilmesine İlişkin İfade	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Aracılar	Bankacılar	Genel Ortalama	Ki ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Gerektiğinde süreklilikle ilgili hususların ayrı bir başlık ile “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” adı altında yer verilmesinin faydalı olacağını düşünüyorum.	4,20	3,70	3,66	3,94	3,87	26,2	3	,000

Gerektiğinde ayrı bir bölümde yer verilecek olan süreklilik paragrafının faydasına ilişkin ifadeye katılımcıların, (3,87) katılıyorumu yakın bir cevap verdikleri görülmektedir. En yüksek katılımın denetçilerden, en düşük katılımın ise aracılar tarafından olduğu ifadeye ilişkin, genel olarak kesimler arasında önemli görüş farkının olduğu görülmektedir.

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, denetçinin gerekli gördüğü durumlarda ayrı bir başlıkta yer vereceği süreklilik paragrafının, faydalı olup olmayacağına ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin, aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların algıları arasında 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunduğu (,000) görülmüş ve H_{0f} hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 8: Katılımcıların Bir Bütün Olarak Yeni Denetim Raporuna İlişkin Verdikleri Yanıtların Ortalaması

Bir Bütün Olarak Yeni Bağımsız Denetim Raporunun Faydasına İlişkin İfadeler	Bağımsız Denetçiler	İşletme Yöneticileri	Aracılar	Bankacılar	Genel Ortalama	Ki ²	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık (Sig)
Yeni bağımsız denetim raporu, geçmişte bağımsız denetim raporuna ilişkin yöneltilen eleştirilere yeterli bir çözüm sunmaktadır.	3,31	3,20	3,50	3,54	3,38	9,04	3	,029
Yeni bağımsız denetim raporu ile bağımsız denetim faaliyeti daha şeffaf olacaktır.	3,63	3,47	3,87	3,96	3,73	13,2	3	,004

<u>Yeni bağımsız denetim raporunun yeterli olmadığını, daha çok değişiklik içermesi gerektiğini düşünüyorum.</u>	3,14	2,98	3,06	2,84	3,00	3,92	3	,270
Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun, mevcut bağımsız denetim raporuna kıyasla daha faydalı olduğunu düşünüyorum.	3,97	3,71	3,85	4,02	3,88	8,82	3	,032
<u>Yeni bağımsız denetim raporunun çok gerekli olduğunu düşünmüyorum.</u>	3,59	3,71	2,37	3,52	3,29	52,1	3	,000
<u>Mevcut bağımsız denetim raporunun yeterli olduğunu düşünüyorum.</u>	3,36	3,33	3,41	3,66	3,44	4,07	3	,254
Ortalama	3,50	3,40	3,34	3,59	3,45	9,22	3	,026

Son olarak bir bütün halinde yeni bağımsız denetim raporunun faydalı olup olmayacağına ilişkin 6 ifadeye katılımcılar (3,45) kararsızlıkla katılıyorum arasında bir yanıt vermiştir.

Kruskal Wallis H sonuçlarına göre, yeni bağımsız denetim raporunun faydasına ilişkin; bağımsız denetçilerin, işletme yöneticilerinin aracı kurum yöneticilerinin ve bankacıların algıları arasında, 0,05 anlamlılık seviyesinde istatistiki olarak anlamlı bir fark bulunduğu (,026) görülmüş ve H_{0g} hipotezi reddedilmiştir.

SONUÇ

Bağımsız denetim, karar alıcıların doğru karar almasına esas teşkil eden bilginin üretilmesi ile ekonomik sistemde önemli bir yere sahiptir. Bağımsız denetim faaliyeti, kendisinden beklenen başarıyı sağladığı müddetçe ekonomik sistem içerisindeki bu önemli fonksiyonunu yerine getirmiş olur. Bağımsız denetimin başarısı, farklı açılardan ele alınmakta ve çeşitli kesimlere göre farklı değerlendirilebilmektedir. Yani bağımsız denetimin, fonksiyonunu başarı ile yerine getirip getirmediği, bağımsız denetimin çıkar gruplarına göre farklılık gösterebilmektedir.

Beklenti farkları, tarafların ihtiyaçlarını tam karşılayamamasına neden olurken, uzun yıllar boyunca önemli beklenti farkının olması bağımsız denetimin fonksiyonuna önemli zararlar vermektedir. Araştırmanın literatür kısmında belirtildiği üzere, beklenti farklarının bir kısmının farklı yöntemlerle

ortadan kaldırılması ya da azaltılması mümkündür. Özellikle denetimin doğası hakkında yanlış düşüncelerin azaltılması ve denetçilerin, denetim raporunun kullanıcılarını dikkate alarak performans göstermesi beklenti farklarını azaltabilir. Genel olarak bütün beklentilerin karşılanması mümkün değilse de yine de hangi alanlarda beklenti farklarının olduğunun bilinmesi önemlidir.

Bir bütün olarak yapılan istatistiki analizler sonucunda, araştırma kapsamında dikkate alınan çıkar grupları arasında kilit denetim konularının sağlayacağı faydaya ilişkin, istatistiki olarak önemli algı farkları bulunmuştur. Yani kilit denetim konularının faydasına ilişkin çıkar grupları arasında beklenti farkı görülmüştür. Kilit denetim konularının faydasına ilişkin katılımcıların verdikleri yanıtların ortalaması incelendiğinde kilit denetim konularını en faydalı bulan kesim, denetim raporunun kullanıcıları (bankacılar ve aracı kurum yöneticileri) olmuş, işletme yöneticileri ve bağımsız denetçiler ise kararsızlıkla katılıyorum arasında bir yanıt vermiştir.

Kilit denetim konularının belirlenme ve bağımsız denetim raporunda yer verilme biçimine ilişkin tarafların algılarını inceleyen hipoteze ilişkin analiz sonucunda, araştırma kapsamında dikkate alınan çıkar grupları arasında istatistiki olarak anlamlı fark görülmüştür. Özellikle hangi hususların kilit denetim konusu olacağını belirlemenin, denetçi yargısına bırakılması konusunda önemli beklenti farkları söz konusudur. Özellikle denetçiler ve aracı kurum yöneticileri arasında önemli fark görülmüştür. Aracı kurum yöneticileri, hangi konuların kilit denetim konusu olacağına denetçilerin karar vermesine görece karşı çıkmış, denetçiler ise bu duruma kararsızlıkla katılıyorum arasında bir yanıt vermiştir.

Kilit denetim konularının yanında bir bütün olarak, yeni bağımsız denetim raporunun faydalı olup olmayacağına ilişkin, çıkar grupları arasında istatistiki olarak anlamlı bir fark olduğu sonucuna varılmıştır. Genel olarak yeni bağımsız denetim raporunun faydalı olup olmayacağına ilişkin kararsızlık bildiren katılımcılar arasında, yeni bağımsız denetim raporunun faydasına ilişkin beklenti farkı söz konusudur.

Beklenti farkları tamamen ortadan kaldırılamasa bile makul seviyede tutulabilir. Araştırma analizleri sonucunda da görüldüğü üzere beklenti farkı en çok bağımsız denetim raporunun kullanıcıları açısından söz konusudur. Literatürde, bağımsız denetim raporunun kullanıcıları açısından beklenti farkı yaratan nedenlerin başında; kullanıcıların, denetimin kapsam ve doğasını anlayamaması yer almaktadır. Yeni bağımsız denetim raporunun hileye

ilişkin, geçmişe oranla daha fazla güven vermemesine karşın, denetim raporu kullanıcılarının bu konuda daha yüksek bir beklenti içinde oldukları bu hususu desteklemektedir.

Beklenti farklarını azaltmanın çok çeşitli unsurları bulunmaktadır ancak özellikle denetimin doğasını yanlış anlamadan kaynaklanan farkların azaltılması için tarafların eğitilmesinin mümkün bir çözüm olacağı düşünülmektedir. Bu açıdan özellikle denetim hakkında yapılan değişikliklere, tarafları dahil etmenin ve tarafların beklentilerini dikkate almanın önemli olduğu düşünülmektedir. Bununla birlikte yapılan bir değişiklik hakkında ve özellikle denetimin kapsam ve sorumluluğu hakkında farkındalık yaratmak, beklentilerin azalmasına ve dolayısıyla da bağımsız denetimin rolünü daha iyi gerçekleştirmesine katkı sağlayacaktır.

Sürekli olarak denetimin doğası hakkında bir beklenti farkının olması, bu konuda önemli çalışmaların yapılmasını gerekli kılmaktadır. Her alanda teori ve pratik arasında makul bir fark kabul edilebilir ancak teori ve pratik arasında önemli farkların bulunması durumunda, bu farkın azaltılması gerekir, bu sağlanamıyorsa teori yeniden gözden geçirilmelidir. Çünkü pratikte hayat bulmayan bir teorinin önemli bir faydası olmayacaktır.

Kilit denetim konuları yaklaşık 10 yıllık bir süreç sonunda oluşturulmuştur. Taleplerin dile getirilmeye başlandığı yıllar dikkate alındığında, oluşan bir beklentiye yaklaşık 15-20 yıl sonra yanıt verilebildiği görülmektedir. Bu tip gecikmelerin, yapılan değişikliklerin başarısı önünde bir engel olduğu düşünülmektedir. Ayrıca sürekli değişen ve değişmeye devam edecek olan ticari hayata paralel olarak, denetimde de yeni beklentilerin oluşacağı, bu beklentilere etkili ve hızlı yanıt vermenin denetimin rolü açısından elzem olduğu düşünülmektedir.

Araştırma sonuçlarında da görüldüğü üzere kilit denetim konularının denetçi yargısına göre belirlenecek olması, denetimin doğası açısından normal olmakla birlikte, denetim raporunun kullanıcıları açısından bu husus kuşku ile yaklaşılabilir bir durumdur. Ancak özellikle denetçinin kilit denetim konularını belirlerken, öznel yargısını kullanmasının faydalı olabileceği düşünülmektedir. Çünkü geçmişte dile getirilen eleştiriler dikkate alındığında, bu bölümün standart ifadeler içermeyen ve değerli bilgi sunan yapıda olması denetçinin, kullanıcıların ihtiyaçlarını dikkate alması ve işletmeye özgü bir kilit denetim konusu ortaya koyması ile mümkün olabilir. Bu açıdan denetçinin kilit denetim konularını, standardın ön gördüğü bir zorunluluktan dolayı değil, kullanıcılarla

iletişim kurabileceği ve onlara değerli bilgiler sunabileceği bir alan olarak ele alınmasının önemli olduğu düşünülmektedir. İlerleyen dönemlerde denetim raporuna yönelik önemli beklenti farklarının devam etmesi durumunda, proje sürecinin başarısızlığı yanında beklenti farklarına yönelik yapılacak başka çalışmalara ön yargı ile yaklaşılmasına neden olacaktır.

Kavramsal olarak kilit denetim konusu ele alınacak olursa; bu bölüme standartta, “Key Audit Matter” olarak yer verilmektedir. “Matter” kelimesi BDS 701’de dilimize “konu” olarak çevrilmiştir, ancak dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragraflarında “matter” kelimesi “husus” olarak çevrilmiştir, bu açıdan bir tutarsızlık söz konusudur. Bununla birlikte, kilit denetim konuları, denetçinin öznel yargısına ve denetimi yapılan işletmenin özel durumuna göre, denetçi tarafından belirleneceği için, “kilit denetim konusu” yerine “kilit denetim bulgusu” ya da “kilit denetim hususu” kavramlarının daha uygun olacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

Anderson, J.C., Lowe, D.J.ve Reekers, P.M.C. Evaluation of Auditor Decisions: Hindsight Bias Effects and the Expectation Gap *Journal of Economic Psychology*. 14: 711-737.

Cordoş, G.S. ve Fülöp, M.T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of key audit matters *Accounting and Management Information Systems*.14 (1) : 128-152.

Deegan, Craig ve Michaela, Rankin. (1999). The Environmental Reporting Expectations Gap: Australian Evidence *British Accounting Review*. (31):313-346.

Doğan, Aziz (2017). “Yeni Denetim Raporlaması” *Muhasebe ve Denetim Dünyası*.4 (2017): 1-20.

Eisenhardt, Kathleen M. (1989). “Agency Theory: An Assessment and Review” *Academy of Management Review*.14,(1) : 57-74.

Gramling, A.A., Schatzberg, J.W. ve Wallace, W.A. (1996) The Role of Undergraduate Auditing Coursework in Reducing the Expectations Gap. *Issues in Accounting Education*.11,(1) :131-161.

Humphrey, C., Moizer, P.ve Turley, S. (1993) The Audit Expectations Gap in Britain: An Empirical Investigation *Accounting and Business Research*. 23, (91):395-441.

Koh, Hian Chye ve E-Sah, Woo. (1998). The Expectation Gap in Auditing *Managerial Auditing Journal*.13,(3) :147-156.

Lee, TH, Gloeck, JD ve Palaniappan, AK. (2007) The Audit Expectation Gap: An Empirical Study in Malaysia *Southern African Journal of Accountability and Auditing Research*.7 (2007):1-15.

Liggio, Carl D. (1974). The Expectation Gap: The Accountant's Waterloo *Journal of Contemporary Business*.3 (1974):23

Messier, William F., Glover, Steven M. ve Prawitt, F., (2008) *Auditing & Assurance Services: A Systematic Approach*, 6th ed.. U.S.A., McGraw-Hill Irwin.

Monroe, Gary S. ve Woodliff, David R. (1993). The Effect of Education on the Audit Expectation Gap *Accounting and Finance*.May (1993):61-78.

Okafor, Chinwuba ve Otolor, John. (2013). Narrowing the Expectation Gap in Auditing: The Role of the Auditing Profession *Research Journal of Finance and Accounting*.4,(2):43-52.

Porter, Brenda (1993). An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap *Accounting and Business Research*.24 (93):49-68.

Ross, Stephen A. (1973). The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem *American Economic Review*.63,(2):134-139.

Sikka, P. ve ötekiler. (1998) The Impossibility of Eliminating the Expectations Gap: Some Theory and Evidence, *Critical Perspectives on Accounting*.9 (1998):299-330.

Sirois, L.P., Bédard J.ve Bera, P. (2017) The informational value of key audit matters in the auditor's report: evidence from an eye-tracking study, (2017) (Çevrimiçi), https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2469905

Wolf, F.M., Tackett, J.A. ve Claypool, G.A. (1999) Audit Disaster Futures: Antidotes for the Expectation Gap? *Managerial Auditing Journal*.14 (9):468-478.

Auditor Reporting – Issues and IAASB Working Group Proposals, IAASB Main Agenda, December, 2010, M.67., (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5854_1.pdf , 07.06.2017.

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, KGK

CICA, "Report of the Commission to Study the Public's Expectation of Audits", June 1988.

COHEN, “Report, Conclusions, and Recommendations”, 1978.

IAASB Meeting Highlights and Decisions, December, 7 - 11, 2009, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5342.doc>, 31.05.2017

IAASB, Auditor Reporting Project, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/projects/auditor-reporting>, 31.07.2017

IAASB Meeting Highlights and Decisions, December, 5 - 9, 2011, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20110919-IAASB-September_2011_Meeting_Highlights.doc, 11.07.2017

IAASB Meeting Highlights and Decisions, February, 12 - 14, 2013, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120214-IAASB-February-2013_Meeting_Highlights-final.pdf, 13.07.2017

IAASB Meeting Highlights and Decisions, June, 24 - 28, 2013, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20130624_IAASB-June_2013_Highlights-final.pdf, 11.08.2017

IAASB, Meeting, Main Agenda, Auditor’s Report – IAASB Working Group Report, December, 2009, m. 39-44, (Çevrimiçi), <https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5108.pdf>, 10.08.2017

IAASB, Meeting, Main Agenda, Auditor Reporting – Issues and IAASB Working Group Proposals, December, 2010, m. 42-57, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/5854_1.pdf, 15.08.2017

IAASB, Meeting, Main Agenda, Auditor Reporting—Issues and Task Force Proposals September, 2012, m. 11-12, (Çevrimiçi), https://www.iaasb.org/system/files/meetings/files/20120917-IAASB-Agenda_Item_9A-Auditor_Reporting_Issues-v6.pdf, 19 Ağustos 2017

Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler, KGK, (Çevrimiçi), <http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Bağımsız%20Denetim%20Standardı%20%28BDS701%29.pdf>, 06.10.2017

Support of the IAASB’s New and Revised Auditor Reporting Standards, (Çevrimiçi), <https://www.ifac.org/publications-resources/slide-presentation-support-iaasb-s-new-and-revised-auditor-reporting-standard>, 17.05.2017

Yeni Denetçi Raporu, Deloitte, Ocak, 2017, s. 2. (Çevrimiçi), http://www.denetimnet.net/UserFiles/Yeni_Denetci_Raporu.pdf, 02.08.2017.