

ARAŞTIRMA MAKALESİ

 BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN KİLİT DENETİM KONULARINA
 YÖNELİK GÖRÜŞLERİNİN İNCELENMESİ¹

 EXAMINATION OF THE INDEPENDENT AUDITOR'S
 ASPECT ON KEY AUDIT MATTERS

Serkan KESKİN*

Dr. Öğr. Üyesi Sadiye OKTAY**

ÖZ

2000'li yılların başlarında yaşanan muhasebe ve denetim skandalları, denetim raporlarına olan güveni ciddi anlamda sarsmıştır. Bu da bilgi kullanıcılarının işletmeler hakkında daha açık, ayrıntılı ve güvenilir bilgi ihtiyacını gündeme getirmiştir. Bu ihtiyacı gidermek üzere denetim raporlarının şekli, kapsamı, anlaşılabilirliği ve taşıdığı değer yoğun bir şekilde tartışılmıştır. Bu tartışmalar neticesinde gerek uluslararası gerekse ulusal düzeydeki düzenleyici otoriteler, yeni denetim standartları yayınlamışlardır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), “ISA 701: Communicating Key Audit Matters in The Auditor’s Reports” ve ülkemizde de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu “BDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” başlıklı yeni standartları yürürlüğe koymuşlardır. Standartlar denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu düzenlemektedir. Bu çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesine yönelik algılamaları ile demografik özellikleri arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır. Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesine yönelik bağımsız denetçi algıları ile denetçinin demografik özellikleri arasındaki ilişkiyi gösteren çalışmalar bakımından literatürde önemli bir boşluk olduğu görülmüştür. Böylelikle, hem literatüre hem de uygulamaya yönelik bulgular sunması nedeniyle çalışmanın önemli olduğu düşünülmektedir. Araştırma kapsamında 381 bağımsız denetçiye anket

¹ Bu çalışma ikinci yazarın danışmanlığında yürütülmekte olan doktora tezinden türetilmiştir.

* Yıldız Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Yönetimi Doktora Programı, keskinserkan07@gmail.com ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0908-7635>

** Yıldız Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, sadiyeoktay5@yahoo.com.tr ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4458-2535>

çalışması uygulanmıştır. Anketin etik kurul izni, Yıldız Teknik Üniversitesi Araştırma ve Planlama Rektör Yardımcılığı Etik Kurulu tarafından 15.02.2021 tarihinde E-73613421-604.01.02-2102150032 sayılı resmi yazı ile verilmiştir. Çalışmada, konuya yönelik geliştirilen kilit denetim konuları ölçeğinden yararlanılmıştır. Veriler SPSS programında analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda bağımsız denetçilerin demografik özelliklerinin (cinsiyet, yaş, öğrenim durumu, mesleki unvan, faaliyette bulunulan il) kilit denetim konularına yönelik algılamalarında herhangi bir farklılık oluşturmadığı fakat mezun oldukları bölümlere göre farklılık olduğu belirlenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Kilit Denetim Konuları, Bağımsız Denetçi, Bağımsız Denetim Raporu

ABSTRACT

The accounting and auditing scandals experienced in the early 2000s seriously shaken the confidence in audit reports. This situation has brought the users' need for more transparent, detailed, and reliable information about businesses. The form, content, comprehensibility, and value of the audit reports have been discussed intensively to fulfill this need. As a result, regulatory authorities at both international and national levels have issued new auditing standards. The International Federation of Accountants (IFAC) has issued new standards titled "ISA 701: Communicating Key Audit Matters in The Auditor's Reports" and, also in our country, Public Oversight, Accounting, and Auditing Standards Authority of Turkey "TSA 701: Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report". The standards in question regulate the auditor's responsibility for communicating key audit matters in the audit report. This study examines the perceptions of independent auditors operating in Turkey for sharing key audit matters in the audit report and the relationship between their demographic characteristics. It has been observed that there is an essential gap in the literature in terms of studies showing independent auditors' perceptions regarding the communication of key audit matters in the audit report and the relationship between auditors' demographic characteristics. Therefore, the research is considered important, mainly because it presents both literature and practice findings. Within the scope of the study, a survey has been conducted with the participation of 381 independent auditors. Ethics committee permission of survey was given by Yıldız Technical University Research and Planning Vice Rector Ethics Committee with the official letter

numbered E-73613421-604.01.02-2102150032 on 15.02.2021. In the study, the scale of key audit matters developed for this purpose has been used. The data have been analyzed in the SPSS program. As a result of the study, it has been determined that the demographic characteristics (gender, age, educational status, professional title and province where they conduct activity) of the independent auditors do not make any difference in their perceptions about key audit matters but as of department from which they graduated auditors do make a difference in their perceptions about key audit matters.

Keywords: Key Audit Matters, Independent Auditor, Independent Audit Report

1. GİRİŞ

Denetim ile ilgili ilk gelişmeler MÖ 2000’li yıllarda Roma, Mısır ve Yunan uygarlıklarına dayanmaktadır. Sanayi Devrimi sonrasında işletmeler çok uluslu yapıda faaliyet göstermeye başlamış ve işletmeler için denetim kavramı ayrı önem kazanmıştır. Denetim ile ilgili en önemli çalışmalar 13. yüzyılda Avrupa kıtasında gerçekleşmiştir. Denetim kavramı ilk defa 1844 yılında İngiltere’de ortaya çıkmıştır (Philomena, 2007, s.3).

2. Dünya Savaşı’ndan sonra büyük burhan etkileri azalmış, işletmeler ekonomik sıkıntıları geride bırakarak yatırım sürecine girmiştir. İşletmelerin yatırım hızlarındaki gelişmeler denetim kavramının 1920’li yıllarda İngiltere’den, Amerika kıtasına kaymasına neden olmuştur (Philomena, 2007, s.3). 1920’li yıllarda denetim kavramının Amerika kıtasına kayması, birçok yeni kuruluşun Amerika kıtasında oluşmasına neden olmuştur. Bunların en önemlisi, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants – IFAC)) ve bu kuruma bağlı Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruludur (IASB - International Accounting Standards Board). Uluslararası Denetim Standartları Kurulunun en temel amacı, uluslararası denetim standartlarının hazırlanması, yayılması ve geliştirilmesinin sağlanmasıdır (Durmuş, 2017, s.20).

Küreselleşmenin etkisiyle işletmeler kendi ülkelerinin dışında da faaliyet göstermeye başlamış ve dünyanın her yerinde geçerli olacak, tek tip kurallardan oluşan muhasebe standartlarına ihtiyaç duyulmaya başlanmıştır. Tüm dünyada geçerli olan, tek tip muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanan finansal tablolar, uluslararası denetim standartlarının oluşmasını sağlamıştır. Uluslararası Denetim Standartlarının temeli Uluslararası

Muhasebeciler Federasyonu tarafından oluşturulmuştur. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standard Board- IAASB) tüm dünyada geçerli olan “Uluslararası Denetim Standartlarını (UDS)” oluşturmuştur. Ülkemizde bu konuyla ilgili yetkili resmi kurum, Kamu Gözetim Kurumu (KGK) olup, uluslararası denetim standartlarını Türkiye şartlarına uyarlayarak “Türkiye Denetim Standartlarını (TDS)” oluşturmuştur (Can, 2017, s.30).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, yeni denetim raporu tasarısı altında 2010 yılında ilk defa “Kilit Denetim Konuları” başlığını oluşturarak, denetim kalitesini artırmak için gerekli olan bilgi ihtiyacını karşılamayı hedeflemiştir. 2013 yılının Şubat ayında gerçekleşen toplantı sonucunda Uluslararası Denetim Standartları: 701, ilk olarak ayrı bir standart olarak tanımlanmıştır. 2013 yılının Haziran ayında taslak olarak onaylanmış, diğer standartlar ve bölümlere uyumluluk araştırmaları tamamlandıktan sonra Ocak 2015’te yayınlanmıştır (Sarısoy, 2018, s.68).

Ülkemizde “BDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”, 09.03.2017 tarihinde, 30002 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. BDS 701, Türk Ticaret Kanunu’nun, 6102 Sayılı Kanunu uyarınca bağımsız denetime tabi şirketlere uygulanmak amacıyla, 01.01.2018 tarihinden sonraki dönemler için yürürlüğe girmiştir.

Kilit denetim konularının denetim sektörüne getirmiş olduğu yenilik ve önemden dolayı bu çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesine yönelik algılamaları ile demografik özellikleri arasındaki ilişkinin incelenmesi amaçlanmıştır.

2. KAVRAMSAL İNCELEME

2.1. Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, bağımsız denetçilerin bağımsız denetim sürecinde işletmeler için önemli olan konuları belirleyerek üst yönetime bildirdiği konulardır. Denetçiler üst yönetime bildirmiş olduğu kilit denetim konularını belirlerken aşağıda yer alan hususları göz önünde bulundurmaktadır:

- a) Önemli yanlışlık risklerinin yüksek olduğu denetim bölümleri,
- b) Karmaşık ve anlaşılmayan muhasebe tahminleri,
- c) Önemli işlem ve denetim olaylarının etkisi,

d) Denetim öncesi denetçilerin planlamış olduğu yaklaşımlarda meydana gelen önemli değişiklik içeren bölümler (KGK, BDS 701, 2013, s.9).

Bağımsız denetçilerin, bağımsız denetim sürecinde kilit denetim konularını belirlerken aşağıda yer alan şu özelliklere de dikkat etmeleri gerekmektedir:

- a) Belirlenen konular işletmeye özgü olmalıdır,
- b) Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde genel ve standartlaşmış kalıplar kullanılmamalıdır,
- c) Kilit denetim konularında uygulanan denetim prosedürlerinin detaylı bir şekilde aktarılması yerine, kilit denetim konularının işletmeye etkileri belirtilmelidir,
- d) Kilit denetim konularının raporda bildirilmesi, raporun görüşünü etkilememelidir,
- e) Kilit denetim konularının raporda bildirilmesi, işletmelerin sorunlarını çözemediğini ima etmemeli ve bu konularla ilgili çözüm yollarını belirtmemelidir,
- f) Kilit denetim konularının bildirilmesinde uzun listelerden kaçınılmalıdır (Şirin, 2016, s.7-10).

- **Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Önemlilik Seviyesi Kavramı**

Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında ayrıca belirtilmesinin temel amacı, bağımsız denetimin kalitesini arttırmak ve finansal tablo okuyucularının finansal tabloları anlama kapasitesinin artırılmasını sağlamaktır (Can, 2017, s.82).

Denetçiler, denetim sürecinde, önemli konuları belirleyerek üst yönetime bildirmektedir. Bağımsız denetçiler, denetim raporunda bildirecek olduğu kilit denetim konularını mesleki tecrübe ve deneyimine bağlı olarak aşağıdaki sıralamayı göz önünde bulundurarak belirlemektedir.

- a) Denetçi, denetim esnasında önemli konuları belirleyerek önemlilik sıralaması yapmaktadır,
- b) Denetçi, belirlemiş olduğu kritik konuları üzerinden konularının önemlilik seviyesine göre üst yönetime bildirilmektedir,
- c) Denetçi, denetim sürecinde önem seviyesi en yüksek konuları belirler ve denetim raporlarında kilit denetim konuları belirtir (KGK, BDS 701, 2013, s.29).

Bağımsız denetçiler, denetim esnasında işlem yapacakları ve görüşlerini dayandıracakları çalışmalarda kullanacak oldukları önemlilik seviyesini, BDS 320 Bağımsız Denetim Planlaması ve Yürütülmesinde Önemlilik Standardını dikkate alarak, önemlilik hesaplaması yapmaktadır. Denetçilerin denetim esnasında kullandığı önemlilik seviyesi ölçütleri aşağıdaki gibidir:

- a) Finansal tabloların tümü için önemlilik seviyesinin belirlenmesi,
- b) Tespit edilmemiş veya düzeltilmemiş yanlışlıklar toplamının bütün olarak değerlendirilerek, finansal tablo önemliliğinden düşük olan performans önemliliğinin belirlenmesi,
- c) İşlem sınıfı, hesap bakiyesi, hesap açıklamalarında kullanılacak önemlilik düzeyinin belirlenmesi,
- d) Denetçinin belirlemiş olduğu, belirli bir düzeyin altında kalan, bu yanlışlık düzeylerinin birleştirilmesinin gerekli görmediği önemsiz sayılan konuların belirlenmesi (KGK, BDS 701, 2013, s.15).

Bağımsız denetçiler önemlilik seviyelerine ve finansal tabloların yanlışlık seviyelerine göre denetim raporuyla ilgili görüşlerini belirlemektedir. Kilit denetim konularının belirlenmesinde, önemlilik seviyesi ve yanlışlık riskleri arasında önemli bir ilişki vardır.

Denetim raporunda belirlenen yanlışlıkların toplamı; önemlilik seviyesini aşmıyorsa, ilgili konular kilit denetim konuları olarak belirlenmekte üst yönetimle paylaşılarak, raporun görüş bölümünde bildirilmektedir.

- Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi

Bağımsız denetçiler, denetim esnasında tespit ettikleri yanlışlıkları önemlilik seviyesine göre mesleki muhakeme, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde değerlendirerek, işletmeye özgü kilit denetim konularını belirleyerek, denetim raporlarında bildirmektedir. Bağımsız denetçilerin bilgi, eğitim düzeyi, mesleki tecrübesi ne kadar yüksekse kilit denetim konularının tespiti ve bildirimi, o kadar faydalı ve başarılı olacaktır. Bağımsız denetçiler, denetim sürecinde tespit etmiş olduğu, önem arz eden konuları belirleyerek denetim raporunda ayrı bir başlık altında belirtmektedir. Kilit denetim konularının ayrı bir başlık altında bildirilmesi, işletmeye özgü kilit denetim konularının finansal tablo okuyucularına anlaşılabilir bir şekilde ulaşmasını ve kilit denetim konularının öne çıkartılmasını sağlamaktadır (KGK, BDS 701, 2017, A31).

Bağımsız denetçiler, denetim raporunda bildirecek olduğu kilit denetim konularını mesleki tecrübe ve deneyimine bağlı olarak aşağıdaki şu sıralamayı göz önünde bulundurarak belirlemektedir:

- a) Bağımsız denetçi, denetim esnasında önemli konuları belirleyerek önemlilik sıralaması yapmaktadır,
- b) Bağımsız denetçi, belirlemiş olduğu kritik konuları üzerinden konularının önemlilik seviyesine göre üst yönetime bildirim yapmaktadır,
- c) Bağımsız denetçi, denetim sürecinde önem seviyesi en yüksek konuları belirleyerek, denetim raporları için kilit denetim konuları tespit etmektedir (KGK, BDS 701, 2013, s.29).

Kilit denetim konuları denetim raporlarında bildirilirken, teknik terimlerden uzak durularak, işletmeye özgü, finansal tablo okuyucularının anlayabileceği, faydalı bilgiler içermesi gerekmektedir. Kilit denetim konularının raporda belirtilmesi, üst yönetim ve denetçiler arasında ilişkinin kuvvetlenmesine yardımcı olmaktadır. Bağımsız denetçiler, kilit denetim konularının sebeplerini ve açıklamalarını belirtirken, uygun ve anlaşılabilir dil kullanılmalı, kilit denetim konularını çalışma kâğıtlarıyla ilişkilendirmelidir (KGK, BDS 701, 2017, A36).

Kilit denetim konularının raporda bildirilmesinin sağladığı faydaları şu şekilde sıralanabilir:

Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi, denetim sürecinin şeffaflığını arttırarak, raporun iletişim değerinin yükselmesini sağlamaktadır. Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi, işletmeye özgü daha ayrıntılı bilgi taleplerini karşılanmasını sağlamaktadır. Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi, denetimin kalitesini ve güvenilirliğinin arttırılmasını sağlamaktadır (Karacan ve Uygun, 2016, s.634).

Uluslararası Denetim Standartlarının denetim raporlarının formatlarında yapmış olduğu değişiklikler, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi ve ayrı raporlanmasını sağlamıştır.

2.2 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesinin Bağımsız Denetçilere Getirdiği Sorumluluklar

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı, bağımsız denetçilere bir takım sorumluluklar getirmiştir.

Standardın bağımsız denetçilere getirmiş olduğu sorumluluklar aşağıdaki gibidir:

- a) Denetim esnasında, en önemli konuların tespit edilerek, kilit denetim konusu olarak belirlenmesi,
- b) Kilit denetim konularının tespit edilerek, üst yönetimde bulunan kişilerle iletişime geçilmesi,
- c) Kilit denetim konuları belirlenirken, BDS 701 standardında yer alan ölçütlerinin kullanılması,
- d) Kilit denetim konularının belirlendikten sonra, nedenlerinin açıklanması,
- e) Kilit denetim konularının raporda bildirirken genel ve teknik bilgilerden kaçınılması,
- f) İşletmelerin mahrem bilgilerine, kilit denetim konuları içerisinde yer vermemesi,
- g) Kilit denetim konularını çalışma kâğıtları ile desteklenmesidir (Akkuş, 2017, s.6).

- **Kilit Denetim Konularının Denetim Raporlarında Bildirimiyle İlgili Endişeler**

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardının yürürlüğe girmesiyle finansal tablo okuyucuları ve müşteri işletmelerde kilit denetim konularının raporda bildirilmesiyle ilgili aşağıdaki gibi birçok endişe oluşmuştur:

- a) Kilit denetim konularının raporlarda bildirilmesi, müşteri işletmelerin finansal raporlama ve iç kontrol sistemlerinin kalitesiyle ilgili şüphe oluşturabilir,
- b) Kilit denetim konularının raporda bildirilmesi, denetim maliyetlerini arttırmakta ve denetim kalitesiyle ilgili şüpheler oluşturmaktadır,
- c) Kilit denetim konuları ve açıklamaları işletmeye özgü değil, tüm firmalar için standart kalıplarda kullanılabilir,
- d) Yatırımcıların, yatırım süreçlerini olumsuz etkileyebilir,
- e) Kilit denetim konularında, işletmeye özgü önemli bilgilerin raporda belirtilmesi şirketleri rahatsız edebilir,
- f) Bağımsız denetçinin kilit denetim konularını hatalı veya yanlış tespit etmesi, işletmelerin yükümlülük riskini arttırmaktadır,
- g) İşletme yöneticileri, kilit denetim konularının tespitinde denetçileri yanlış yönlendirerek, kilit denetim konularının doğru tespit edilememesine neden olabilir (Dow, 2014, s.23-29).

- **Kilit Denetim Konuları ve Üst Yönetim İlişkisi**

Bağımsız denetçiler, denetim çalışmaları kapsamında tespit etmiş olduğu önemli yanlışlık risklerini, önemlilik seviyelerine göre inceleyerek işletmelere özgü kilit denetim konularını tespit etmektedir. Bağımsız denetçi, tespit etmiş olduğu kilit denetim konularını üst yönetimden sorumlu kişilere bildirmektedir. Bağımsız denetçi ve üst yönetimden sorumlu olan kişiler arasındaki bu iletişim, üst yönetimden sorumlu olan kişilerin işletme açısından, kilit denetim konularını anlamasını ve bu konular hakkında ilave bilgi temin etmesini sağlamaktadır. Belirlenen kilit denetim konularının raporlarda tam açıklanmasıyla, bağımsız denetçi ve üst yönetimden sorumlu olan kişiler arasında bir değerlendirme süreci gerçekleşmektedir. Yapılan bu değerlendirme, denetçiye işletmeye özgü bilgilerin raporda bildirilmesini sağlarken, üst yönetimden sorumlu olan kişilerin bağımsız denetçinin kilit denetim konu açıklamalarının daha şeffaf ve güvenilir olmasını sağlamaktadır (Karacan, Uygun, 2016, s.638).

- **Kilit Denetim Konuları ile Bağımsız Denetçi Görüşü Arasındaki İlişki**

Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesi, üst yönetimin finansal tablolarda yapması gereken açıklamaları veya yönetimin gerçeğe uygun raporlama yapmasını sağlamaktadır. Bağımsız denetçilerin, olumlu bir görüş dışında bir görüş bildirmesi durumunda veya işletmenin sürekliliğini etkileyecek önemli bir derecede belirsizlik tespit etmesi durumunda, ilgili durumu kilit denetim konuları başlığı altında değil, BDS 570 ve BDS 705 standartları uyarınca raporlama yapması gerekmektedir. Bağımsız denetçi, ilgili durumu kilit denetim konuları bölümünde sadece atıf yaparak raporlayabilmektedir. (Karacan ve Uygun, 2016, s.638).

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Kilit denetim konularıyla ilgili ulusal ve uluslararası alanda birçok araştırma yapılmıştır. Ulusal alanda yapılan akademik çalışmalarda özellikle, BİST (Borsa İstanbul) 100’de yer alan firmaların bağımsız denetim raporları incelenmiş, şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörlere göre en önemli kilit denetim konuları tespit edilmiştir.

Kilit denetim konuları, ulusal ve uluslararası çalışmalarda birçok değişkenle birlikte ele alınmıştır. Özellikle ulusal yazında; BİST 100’de faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporları üzerine yapılan

çalışmalar yer almaktadır. Yapılan çalışmalarda, bağımsız denetçilerin en çok hasılat, maddi duran varlıklar, karşılıklar gibi konuları raporlarda bildirdikleri tespit edilmiştir. Uluslararası yazında ise; kilit denetim konularının denetim raporlarında bildirilmesinin yatırımcılara olan etkileri, denetçilere getirmiş olduğu sorumluluklar ve bağımsız denetim firmalarının büyüklüklerinin kilit denetim konularının tespiti üzerinde etkisinin olup olmadığına yönelik araştırmalar ele alınmıştır. Ancak bugüne kadar yapılan çalışmalarda, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesine yönelik algılamaları ile demografik özellikleri arasındaki ilişkinin incelenmesi konusunda eksikliğin olduğu görülmüştür. Çalışmanın bu anlamda literatüre katkı yapacağı düşünülmüştür.

Özellikle BİST 100’de yapılan çalışmalarda; maddi varlıklar, stoklar, karşılıklar, hasılat gibi konular sık dikkate alınan konular olarak ele alınmıştır. BİST 100’de faaliyet gösteren firmaların verileri üzerinden yapılan araştırmalar aşağıdaki gibidir.

Akdoğan ve Bülbül (2019), BİST 100’de hasılat, maddi duran varlıklar, karşılık ve yükümlülükler konularının raporda bildirildiğini belirtmişlerdir. Aktaş ve Acar (2020), BİST 100’de işlem gören bağımsız denetim raporları üzerinde bir araştırma yapmış; bağımsız denetim raporlarında en sık kullanılan kilit denetim konularını tespit etmişlerdir. Ayrıca kilit denetim konularıyla önemlilik seviyeleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Önemlilik eşik değerleri, hesaplama yöntemine göre birbirinden farklılaşırken, 2017 ve 2018 yıllarında önemlilik seviyelerinde önemli bir farklılık tespit etmemişlerdir. Ciğer, Çopur ve Kınay (2018), BİST’te kayıtlı 400 şirket üzerine bir araştırma yaparak, kilit denetim konularını 32 başlıkta toplamışlardır. Çalışma sonucunda Türkiye’de tespit edilen kilit denetim konu başlıklarının yurt dışı ülkelerinde tespit edilen kilit denetim konu başlıklarıyla benzerlik gösterdiğini tespit etmişlerdir. Çağırın ve Varıcı (2018), 2017 yılında BİST 100’de imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarını incelemiş, yapılan çalışma sonucunda imalat sektöründe en riskli kilit denetim konularının maddi duran varlıklar ve stoklar olduğunu tespit etmişlerdir. Kavut ve Güngör (2018), BİST 100’de yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının dağılımlarını incelemişlerdir. Çalışma sonucunda farklı denetçilerin aynı sektörler için benzer konuları önemli bulduklarını belirlemişler, raporların amacına ulaşabilmesi için konuların anlaşılır bir dille yazılması, uzun anlatımlarla, gerekli olmayan açıklamalardan ve özellikle

konuya ilişkin ayrı bir görüş verildiği izleniminden kaçınılması gerektiğini vurgulamışlardır. Yalçın (2020), BİST 100’de faaliyet gösteren firmaların kilit denetim konularını incelemiştir, imalat alanında faaliyet gösteren 2017 – 2019 yılları arasında firmaların bağımsız denetim raporları üzerinden yer alan kilit denetim konuları sayısı, denetim firmasının ölçeğine, işletmenin sürekliliği hakkında belirsizliğine ve cari yılda meydana gelen denetçi değişimlerine göre farklılık gösterdiğini tespit etmiştir.

Ulusal literatürde BİST 100’de yer alan şirketlerin denetim raporlarının incelenmesiyle ilgili çalışmaların haricinde, literatürde serbest muhasebeci mali müşavirler üzerine anket çalışmaları, ARI Okunabilirlik Endeksi (Automated Readability Index) üzerine yapılan çalışmalar, güncellenen standartlara ilişkin karşılaştırmalı çalışmalar ve bağımsız denetim firmalarının ölçeklerine göre kilit denetim konularının tespitiyle ilgili de çalışmalar mevcuttur.

Akçay, Tutar, Öktem ve Keskin (2020), ARI Okunabilirlik Endeksine göre, kilit denetim konularında cinsiyet ve sektör kavramlarının denetim konularının okunabilirliği üzerine bir etkisi olup olmadığını araştırmıştır. Araştırma sonucunda, kadın bağımsız denetçiler tarafından oluşturulan kilit denetim konularının okunabilirliğinin ve bankacılık sektörü için hazırlanan kilit denetim konularının okunabilirlik endeksinin, diğer sektörlere göre daha yüksek olduğu (okunabilirliğinin daha zor olduğunu) tespit etmişlerdir. Can (2017), kilit denetim konularının raporda bildirilmesine ilişkin denetçi beklentilerine ilişkin bir çalışma yapmıştır. Çalışma sonucunda IFAC’ın yeni denetim formatıyla ulaşmak istediği sonuçlara paralel sonuçlar elde etmiştir. Güleç (2020), kilit denetim konularıyla ilgili, serbest muhasebeci mali müşavirler, yeminli mali müşavirler ve akademisyenler üzerinde bir anket çalışması yapmıştır. Çalışma sonucunda, kilit denetim konularının, denetimin kalitesini artıracığını, denetim raporlarının daha şeffaf ve güvenilir olacağını, denetçilerin iş yükününün artmasına rağmen denetim raporlama zamanını etkilemeyeceğini tespit etmiştir. Karapınar ve Dölen (2020), BİST’te işlem gören firmaların bağımsız denetim raporlarını inceleyerek, dört büyükler ve diğer bağımsız denetim şirketlerinin raporda belirttiği kilit denetim konu sayısı arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığını araştırmıştır. Araştırma sonucunda, dört büyükler ve diğer bağımsız denetim şirketlerinin hazırlamış olduğu raporlarda yer alan kilit denetim konu sayılarında anlamlı fark olduğu sonucuna ulaşmışlardır. KPMG (2016), yeni denetim raporunun yayınlanma nedenlerini, yeni denetim raporunun sunacağı faydaları ve yeni

denetim raporunun nasıl hazırlanacağıyla ilgili uygulamalı bir örnek vererek incelemiştir. Sağlam (2018), kilit denetim konularının bildirilmesiyle denetim raporlarında yer alan değişiklikleri incelemiş, değişikliğin sebeplerini ve faydalarını bildirmiştir. Oktay, Bozkurt ve Şahin (2018), Ebso, Wiley, Jstor ve Google Scholar databaselerinde Kilit Denetim konuları ile ilgili yayınlanan makaleleri, ülke, ulusal ve uluslararası, yayın yılları ve örneklem büyüklüklerine göre incelemiştir. Şirin (2016), uygulamada olan denetim standartlarını ve yeni denetim standartlarıyla ilgili farklılıkları incelemiştir. Yanık ve Karataş (2017), IAASB'nin yeni denetim raporlarında ortaya çıkarmış olduğu standartları incelemiş, eski ve yeni raporlar arasındaki farklılıkları örneklerle karşılaştırılmıştır. Türel (2016), IAASB'nin yayınlamış olduğu yeni denetim raporu formatını inceleyerek, eski ve yeni denetim raporu arasındaki farklılıkları incelemiştir.

Uluslararası literatürde kilit denetim konularıyla ilgili de birçok çalışma yapılmıştır. Uluslararası alanda yapılan çalışmalar özellikle, kilit denetim konularının denetim raporlarında bildirilmesinin yatırımcılara olan etkilerinin, denetçilere getirmiş olduğu sorumluluklar ve bağımsız denetim firmalarının büyüklüklerinin kilit denetim konuları üzerinde etkisinin olup olmadığının tespitine ilişkindir. Uluslararası literatürde yer alan kilit denetim konularıyla ilgili çalışmaların bazıları aşağıdaki gibidir.

Apollos, Nwaobia, Luke ve Theophilus (2016), değişen denetim rapor formatlarının, bağımsız denetim raporundan olan beklentiyi karşılayıp karşılamadığıyla ilgili bir araştırma yapmıştır. Beklentinin karşılanmasının denetçi performansına bağlı olduğu, denetçilerin kendi aralarında etkileşimleri ve yeni çıkan standartları yakından takip etmelerinin rapordan beklenen faydayı artırdığını tespit etmişlerdir. Brasel, Marcus ve Reffet (2016), 528 denetçinin katılımıyla anket uygulaması yapmışlar, denetçilere iki farklı durumda aynı soruları iletmişlerdir. Birinci durumda şirketle ilgili olumsuz bilgiler denetçilerle paylaşılmış, ikinci durumda ise şirketlerle ilgili bilgi paylaşımı yapılmadan anket sorularının cevaplanması istenmiştir. Yapılan çalışma sonucunda dışardan gelen bilgilerin denetçilerin görüşlerini etkilemediği, bağımsız denetçilerin çalışmalarında önemlilik seviyesini baz alarak kilit denetim konularını belirledikleri tespit etmişlerdir. Brown ve Peecher (2015), Story Model uygulaması ile hukuk öğrencilerinden oluşan bir grup oluşturmuş, yapılan çalışma sonucunda CAM cari raporlamaya göre aşırı derecede denetçi sorumluluğunun azaldığı sonucuna ulaşılmışlardır. Brouwer,

Eirmers ve Langendijk (2016), Hollanda Borsasında işlem gören 50 firmanın bağımsız denetim raporlarını incelemişler, kilit denetim konularının özellikle muhasebe politika ve tahminlerine ilişkin olduğunu tespit etmişlerdir. Cordoş ve Fülöp (2015), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), denetim raporlarına KAMs (Key Audit Matters), standartlarını dâhil ederek, denetim raporunun iletişim değerini arttırmak ve denetimle ilgili daha fazla bilgi sunulmasını hedeflemişlerdir. Kurulun bu düşüncesiyle denetim raporu okuyucularının aynı görüşü paylaşıp paylaşmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışma sonucunda, denetim raporu okuyucularının Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun standartları ile aynı görüşte olmasına rağmen bazı okuyucular mevzuatla uygulama arasında oluşacak farklıklardan dolayı endişelerini dile getirmiştir. Tüm endişelere rağmen, %87 oranında kilit denetim konularına olumlu görüş bildirilmiştir. Doğan ve Arefaine (2017), PWC, EY, Deloitte, Grant Thornton firmalarında görev alan denetçiler üzerine bir araştırma yapmışlardır. Kilit denetim konularının denetim raporlarına eklenmesiyle birlikte, denetçilerin daha fazla muhasebe bilgisine sahip olması gerektiğini, raporların standart formattan uzaklaşarak işletmeye özgü denetim raporuna dönüştüklerini tespit etmişlerdir. Gimbar, Hansen ve Ozlanski (2016), PCAOB yayınlamış olduğu Kritik Denetim Konuları standardı ile birlikte denetçilerin mevcut sorumluluklarının artıp artmayacağıyla ilgili bir araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda, raporda yapılan her türlü genişletici çalışmanın denetçi sorumluluğunu arttırdığını ortaya çıkarmışlardır. Li (2017), kilit denetim konularının faydaları üzerine yoğunlaşmış, Çin’de yer alan bağımsız denetim raporları üzerinden bir araştırma yaparak, denetim raporlarında en riskli kilit denetim konuları belirlemiştir. Çalışma sonucunda, kilit denetim konularının dünyada yer alan diğer ülkelerde belirlenen kilit denetim konularıyla benzerlik gösterdiğini tespit etmiştir. Marques ve diğerleri (2016), kilit denetim konuları ve denetim prosedürleri ilişkisini incelemişlerdir. Çalışma için, Brezilya’da 16 denetim raporu ve 8 finansal tablo üzerinden inceleme yapılmıştır. Denetim çalışması sonucunda, kilit denetim konularının denetim prosedürlerini değiştirdiğini tespit etmişlerdir. PWC (2018), bir özel şirketi kilit denetim konuları yönünden incelemiştir. Şirket özelinde kilit denetim konularının incelendiğinde, en yüksek risk gelir IFRS 15’e göre gelirin test edilmesi olarak belirlenmiştir. Sakel ve Theis (2019), müşteri baskısı ve denetim raporunda kilit denetim konularının bildirilmesinin denetçi performansını etkileyip etkilemeyeceğiyle ilgili bir

araştırma yapmışlardır. Araştırmayı, 73 bağımsız denetçi üzerinde Almanya’da gerçekleştirmişlerdir. Yapılan çalışma sonucunda, denetçinin müşteri baskısından etkilenemediği, kilit denetim konularını raporda bildirmesinin denetçi performansını olumlu etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Sneller, Bode ve Klerx (2016), kilit denetim konularının belirlenmesinde IT’nin önemli olup olmadığıyla ilgili bir araştırma yapmışlardır. Yapılan araştırma, 75 denetim raporunda yer alan, 255 kilit denetim konusunun, 39’unun IT ile ilişkili olduğunu tespit etmişler ve çalışmanın sonucunda yatırımcılar için yararlı bilgiler sağladığı sonucuna ulaşmışlardır. Tusek ve Jeotiva (2018), Hırvatistan’da yapmış oldukları bir çalışmada, dört büyük denetim firması ve yerel denetim firmalarının hazırlamış olduğu denetim raporlarını kilit denetim konuları üzerinden bir araştırma yaparak incelemişlerdir. Yapılan inceleme sonucunda, denetim raporlarında en yüksek riskli kilit denetim konularının gelir analizi olduğu, değer düşüklüğü ve değerlendirme konuları olduğunu tespit etmişlerdir. Vilck ve Walter (2017), Norveç’te 31.12.2016 tarihi itibarıyla sona eren, beş büyük denetim firmasının hazırlamış olduğu 137 denetim raporunu, kilit denetim konularını açısından incelemişlerdir.

Denetim firmalarının riskli gördüğü en önemli 5 konuyu, denetçilerin denetim raporlarında konuları nasıl sunduklarını, sorunu nasıl ele aldıklarını, kilit denetim konularının tespiti açısından her hangi bir fark olup olmadığını incelemişlerdir. Yapılan çalışmalar sonucunda kilit denetim konularının tespit edilip, rapora konu edilmesinin denetim firmaları açısından değişiklik gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

4. METODOLOJİ

Araştırma, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında bildirilmesi ile ilgili görüşlere katılma düzeylerinin, denetçilerinin demografik özellikleri bakımından, farklılık olup olmadığının tespit edilmesi amacıyla hazırlanmıştır. Bu doğrultuda, bağımsız denetçilerin kilit denetim konularına yönelik yaklaşımları ve genel düşünceleri bağımsız denetçilere uygulanan bir anketle araştırılmıştır. Araştırma verilerinin analizinde, veri gruplarının karşılıklı olarak incelemesinde Mann-Whitney Test, veri grupları değişkenleri arasında oluşan ilişkileri tespit etmek amacıyla Kruskal-Wallis Test analizinden yararlanılmıştır.

Araştırmanın evreni, bağımsız denetçi unvanıyla Kamu Gözetim Kurumuna kayıtlı meslek mensuplarından oluşmaktadır. Örneklem olarak, Türkiye’de aktif olarak faaliyet gösteren bağımsız denetçiler seçilmiştir. Ocak 2021 tarihi itibarıyla, Türkiye’de Kamu Gözetim Kurumuna bağlı 16.812 bağımsız denetçi bulunmakta olup, bu bağımsız denetçilerin 4.916’sı aktif olarak bağımsız denetim mesleğini icra etmektedir. Araştırma için, 400 üzeri bağımsız denetçiye anket gönderilmiş, araştırmanın değerlendirilmesi için 381 anket sonucu kullanılmıştır. Anketin etik kurul izni, Yıldız Teknik Üniversitesi Araştırma ve Planlama Rektör Yardımcılığı Etik Kurulu tarafından 15.02.2021 tarihinde E-73613421-604.01.02-2102150032 sayılı resmi yazı ile verilmiştir.

Araştırmanın yöntemi, aktif olarak faaliyet gösteren bağımsız denetçilerin, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlandırma bildirilmesiyle ilgili denetçi görüşlerini tespit edilmesi için 5’li Likert anket yöntemi kullanılmıştır. Bağımsız denetçiler üzerinde uygulanan anket iki bölüme ayrılmıştır. Anket formunun birinci bölümünde, bağımsız denetçilerin demografik özellikleriyle ilgili sorular belirlenmiştir. Anket formunun ikinci bölümünde ise, bağımsız denetçilerin kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılma derecelerinin belirlenmesi amaçlanmıştır.

4.1. Güvenilirlik Analizi

Araştırmada kullanılan ölçeğin güvenilirlik analizi, “Cronbach Alpha Değeri” ile hesaplanmıştır. Bu değer “.837” olarak hesaplanmıştır, bu da ölçeğin yüksek derecede güvenilir olduğunu göstermektedir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılım düzeylerini ve demografik özelliklerine göre dağılımını gösteren özet tablolar aşağıdaki gibidir.

Tablo 1. Katılımcıların Demografik Özellikleri

		n	%
Cinsiyet	Erkek	266	70%
	Kadın	115	30%
Yaş	20-30	81	21%
	31-40	178	47%
	41-50	85	22%
	51 +	36	9%
Öğrenim Durumu	Yüksek Lisans	87	23%
	Lisans	285	75%
	Doktora	9	2%
Mezun Olunan Bölüm	İşletme	228	60%
	Maliye	58	15%
	İktisat	69	18%
	Ekonometri	9	2%
	Diğer	17	4%
Mesleki Unvan	Denetçi Yardımcısı	79	23%
	Denetçi	182	53%
	Kıdemli Denetçi	45	13%
	Baş Denetçi	26	8%
	Sorumlu Ortak Baş Denetçi	12	3%
Mesleki Deneyim (Yıl)	1-5	102	27%
	6-10	144	38%
	11-15	52	14%
	16-20	44	12%
	20 +	36	10%
Denetimde Bulunan İş Sayısı	1-5	126	36%
	6-10	55	16%
	11-15	43	12%
	16-20	53	15%
	20 +	72	21%
Faaliyet Gösterilen İl	İstanbul	143	38%
	Ankara	19	5%
	İzmir	26	7%
	Bursa	19	5%
	Antalya	122	32%
	Diğer	49	13%

Çalışmaya katılan bağımsız denetçilerin; %70 (266) Erkek, %30 (115) kadın bağımsız denetçilerden oluşmaktadır. Yine bağımsız denetçilerinin, %21 (81)'i, 20-30 yaş grubunda, %47 (178)'si 31-40 yaş grubunda, %22 (85)'si 41-50 yaş grubunda, %9 (36)'u 51 yaş üzeri bağımsız denetçilerden oluşmaktadır. Katılımcıların büyük bir çoğunluğu 31-40 yaş grubundaki bağımsız denetçilerden oluşmaktadır. Bağımsız denetçilerinin %75 (285)'i üniversite, %23 (87)'ü yüksek lisans ve %2 (9)'si doktora mezunudur. Ankete katılan bağımsız denetçilerin çoğunun lisans mezunu olduğu tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerinin %60 (228)'i İşletme, %18 (69)'i İktisat %15(58)'i Maliye, %9 (%2)'u Ekonometri ve %4 (17)'si diğer bölümlerden mezun olduğu tespit edilmiştir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin çoğunun İşletme Bölümü mezunu olduğu tespit edilmiştir Bağımsız denetçilerinin %23 (79)'ü denetçi yardımcısı, %53 (182)'ü denetçi %13 (45)'ü kıdemli denetçi, %8 (26)'i baş denetçi ve %3 (12)'ü sorumlu ortak baş denetçi olduğu tespit edilmiştir. Ankete katılan bağımsız denetçilerin çoğunun denetçi olduğu tespit edilmiştir.

%27 (102)'si 1-5 yıl arası, %38 (144)'i 6-10 yıl arası, %14 (144)'ü 11-15 yıl arası, %12 (44)'si 16-20 yıl arası ve %10 (36)'u 20 yıl ve üzeri mesleki deneyime sahip oldukları tespit edilmiştir. Bağımsız denetçilerinin %36 (126)'sı 1-5 işte, %16 (55)'sı 6-10 işte, % 12 (43)'i 11-15 işte, %15 (53)'i 16-20 işte ve %21 (72) yirmiden fazla işte denetimde bulunmuştur.

Ankete katılan bağımsız denetçilerinin % 38'i İstanbul (143), %5'i Ankara (19), %7's'i İzmir (26), %5'i Bursa(19) ve %32'si Antalya(122) ve %13'ü diğer illerde (49) faaliyet gösterdikleri tespit edilmiştir.

Tablo 2. Bağımsız Denetçilerin Kilit Denetim Konularına Yönelik Görüşlerine ait Tanımlayıcı İstatistikler

		N	Ort	ss
Soru2	Denetim kalitesini artırır.	380	4,21	,78
Soru3	Denetçinin şeffaflığını artırır.	381	4,09	,86
Soru8	Finansal tablo okuyucularına güven verir.	381	4,12	,73
Soru15	Denetçiye fazladan bir iş yükü oluşturur.	376	3,07	1,16
Soru16	Denetim maliyetlerini etkiler.	377	2,81	1,13
Soru17	Finansal tablo okuyucularının, şirket hakkında olumsuz düşünmesine neden olur.	378	2,17	,99

Ankete katılan bağımsız denetçilerin vermiş olduğu yanıtlara istinaden, frekans ortalama ve standart sapma değer sonuçları incelendiğinde “Denetim kalitesini artırır” “Finansal tablo okuyucularına güven verir” ve “Denetçinin şeffaflığını artırır” görüşlerine bağımsız deneticilerin en yüksek katılım gösterdikleri tespit edilmiştir. Ayrıca, bağımsız denetçilerin “Finansal tablo okuyucularının, şirket hakkında olumsuz düşünmesine neden olur”, “Denetim maliyetlerini etkiler” görüşlerine en düşük katılım düzeyi gerçekleştirdikleri tespit edilmiştir.

4.2. Araştırmanın Hipotezleri

Araştırma hipotezleri ise aşağıdaki şekilde oluşturulmuştur:

H1: Bağımsız denetçilerin demografik özelliklerine göre, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili belirtilen görüşlere katılma seviyeleri arasında fark vardır.

H1a: Bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili belirtilen görüşlere katılma seviyeleri arasında fark mevcuttur.

H1b: Bağımsız denetçilerin yaş gruplarına göre kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili belirtilen görüşlere katılma seviyeleri arasında fark mevcuttur.

H1c: Bağımsız denetçilerin öğrenim durumlarına göre kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili belirtilen görüşlere katılma seviyeleri arasında fark mevcuttur.

H1d: Bağımsız denetçilerin mezun olduğu bölümlere göre kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili belirtilen görüşlere katılma seviyeleri arasında fark mevcuttur.

H1e: Bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili belirtilen görüşlere katılma seviyeleri arasında fark mevcuttur.

H1f: Bağımsız denetçilerin mesleki deneyimlerine göre kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili belirtilen görüşlere katılma seviyeleri arasında fark mevcuttur.

H1g: Bağımsız denetçilerin fiilen bağımsız denetimde buldukları iş sayısına göre kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili belirtilen görüşlere katılım düzeylerinde fark mevcuttur.

H1h: Bağımsız denetçilerin faaliyet gösterdikleri illere göre kilit denetim

konuların bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili belirtilen görüşlere katılma seviyeleri arasında fark mevcuttur.

Hipotezlerin Test Edilmesi

Ankete katılan bağımsız denetçilerin kilit denetim konuları ile ilgili görüşlere katılım düzeylerinin bağımsız denetçilerinin cinsiyetleri, yaşları, öğrenim durumları, mezun oldukları bölümlere, mesleki unvanlarına, meslek deneyimlerine ve mesleki faaliyetlerini gösterdikleri illere göre bir fark olup olmadığının tespiti için Mann-Whitney U-Testi ve Kruskal-Wallis testi yapılmıştır.

Ankete katılan bağımsız denetçilerinin kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılım düzeylerinin bağımsız denetçilerin cinsiyetlerine göre bir farklılaşma olup olmadığının test etmek için Mann-Whitney U-Testi yapılmıştır.

Tablo 3. Mann-Whitney U Testi

	Cinsiyet	N	Ort. Sıra	Sıraların toplamı	p
Kilit denetim konuları	Erkek	265	189,09	50108,00	.703
	Kadın	115	193,76	22282,00	

N=380 p<.05

Analiz sonucunda H1a hipotezi reddedilmiştir ($p>.05$). Bağımsız denetçilerin kadın ya da erkek olmasına göre kilit denetim konularının algılamaları farklılık göstermemektedir.

Bağımsız denetçilerinin kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılım düzeylerinin bağımsız denetçilerin yaşlarına göre bir farklılaşma olup olmadığının test etmek için Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır.

Tablo 4. Yaşa Göre Kruskal-Wallis Testi

Yaş	N	Ort Kare	Ki-Kare	df	p
20-30	81	177,99	2,860	3,00	.41
31-40	177	194,66			
41-50	85	199,28			
51 ve üzeri	36	172,19			
Toplam	379				

p<.05

Analiz sonucunda H1b hipotezi reddedilmiştir ($p > .05$). Bağımsız denetçilerinin, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılma düzeylerinin, %5 hata düzeyinde bağımsız denetçilerinin yaşlarına göre anlamlı bir fark olmadığı söylenebilir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerinin kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılım düzeylerinin bağımsız denetçilerin öğrenim durumlarına göre bir farklılaşma olup olmadığının test etmek için Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır.

Tablo 5. Öğrenim Durumuna Göre Kruskal-Wallis Testi

Öğrenim	N	Ort. Kare	Ki-Kare	df	p
Lisans	284	192,33	,767	2	.681
Yüksek Lisans	87	182,66			
Doktora	9	208,56			
Toplam	380				

$p < .05$

Analiz sonucunda H1c hipotezi reddedilmiştir ($p > .05$). Bağımsız denetçilerinin, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılma düzeylerinin öğrenim durumlarına göre farklılaşmadığı görülmektedir. Tüm katılımcıların kilit denetim konularına yönelik değerlendirmeleri ortalama olarak birbirine yakındır.

Ankete katılan bağımsız denetçilerinin kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılım düzeylerinin bağımsız denetçilerin mezun oldukları bölümlere göre bir farklılaşma olup olmadığının test etmek için Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır.

Tablo 6. Mezun Olunan Bölüme Göre Kruskal-Wallis Testi

Bölüm	N	Ort Kare	Ki-Kare	df	p
İşletme	228	197.11	29.286	4	.000
İktisat	69	129.86			
Ekonometri	9	213.44			
Maliye	57	226.42			
Diğer	17	215.47			
Toplam	380				

*** $p < .001$

Analiz sonucunda H1d hipotezi kabul edilmiştir ($p < .000$). Bağımsız denetçilerinin, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılma düzeylerinin, %5 hata düzeyinde bağımsız denetçilerinin mezun oldukları bölümlere göre anlamlı bir fark olduğu söylenebilir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerinin kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılım düzeylerinin bağımsız denetçilerin mesleki unvanlarına göre bir farklılaşma olup olmadığının test etmek için Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır.

Tablo 7. Mesleki Unvana Göre Kruskal-Wallis Testi

Unvan	N	Ort Kare	Ki-Kare	df	p
Denetçi Yardımcısı	79	169.94	.709	4	.950
Denetçi	182	172.37			
Kıdemli Denetçi	45	182.93			
Baş Denetçi	26	166.50			
Sorumlu Ortak Baş Denetçi	12	165.17			
Toplam	344				

$p < .05$

Analiz sonucunda H1e hipotezi reddedilmiştir ($p > .05$). Bağımsız denetçilerinin, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılma düzeylerinin, %5 hata düzeyinde bağımsız denetçilerinin mesleki unvanlarına göre anlamlı bir fark olmadığı söylenebilir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerinin kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılım düzeylerinin bağımsız denetçilerin mesleki deneyimlerine göre bir farklılaşma olup olmadığının test etmek için Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır.

Tablo 8. Mesleki Deneyime Göre Kruskal-Wallis Testi

Deneyim	N	Ort Kare	Ki-Kare	df	p
1-5	102	170,23	5,097	4	.278
6-10	143	194,43			
11-15	52	186,80			
16-20	44	206,66			
20 +	36	202,19			
Toplam	377				

$p < .05$

Analiz sonucunda H1f hipotezi reddedilmiştir ($p > .05$). Bağımsız denetçilerinin, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılma düzeylerinin, %5 hata düzeyinde bağımsız denetçilerinin mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir fark olmadığı söylenebilir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerinin kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılım düzeylerinin bağımsız denetçilerin fiilen bağımsız denetimde buldukları iş sayısına göre bir farklılaşma olup olmadığının test etmek için Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır.

Tablo 9. İş Sayısına Göre Kruskal-Wallis Test Analizi

İş Sayısı	N	Ort Kare	Ki-Kare	df	p
1-5	126	175,71	3,329	4	.504
6-10	55	156,40			
11-15	43	191,31			
16-20	53	182,42			
20 +	72	172,76			
Toplam	349				

$p < .05$

Analiz sonucunda H1g hipotezi reddedilmiştir ($p > .05$). Bağımsız denetçilerinin, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılma düzeylerinin, %5 hata düzeyinde bağımsız denetçilerinin mesleki deneyimlerine göre anlamlı bir fark olmadığı söylenebilir.

Ankete katılan bağımsız denetçilerinin kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılım düzeylerinin bağımsız denetçilerin faaliyette buldukları illere göre bir farklılaşma olup olmadığının test etmek için Kruskal-Wallis Testi yapılmıştır.

Tablo 10. Faaliyette Buldukları İllere Göre Kruskal-Wallis Test Analizi

Bulunulan il	N	Ort Kare	Ki-Kare	df	p
İstanbul	143	185,27	1,319	5	.933
Ankara	19	181,29			
İzmir	26	208,21			
Bursa	19	182,55			
Antalya	122	188,86			
Diğer	48	195,66			
Toplam	377				

$p < .05$

Analiz sonucunda H_1 hipotezi reddedilmiştir ($p > .05$). Bağımsız denetçilerinin, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesiyle ilgili görüşlere katılma düzeylerinin, %5 hata düzeyinde bağımsız denetçilerinin faaliyette buldukları illere göre anlamlı bir fark olmadığı söylenebilir.

5. SONUÇ

Denetim sürecinin geçmişi MÖ 2000’li yıllara kadar uzanmaktadır. Sanayi Devrimi’yle birlikte, ticaret dünya genelinde yaygınlaşmıştır. Ticaretin hacminin her geçen gün biraz daha artması, uluslararası ticaretin başlamasına neden olmuştur. İşletmeler uluslararası alanda faaliyet gösterdikçe, faaliyet gösterilen ülkelerin yasa ve kurallarına uygun olarak işlem yapılma gereksinimi doğmuştur. Ülkeler arasında meydana gelen yasa ve kural farklılıkları tek tip bir muhasebe ve raporlama standartları gereksinimini doğurmuştur. Uluslararası alanda meydana gelen bu değişiklikler, denetim sürecine ayrı bir önem sağlamıştır. Çok uluslu coğrafyada faaliyet gösteren işletmelerin denetime olan gereksinimleri artmıştır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, bu konu hakkında birçok çalışma yapmıştır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulunun yapmış olduğu çalışmaların en

önemlilerinden biri, Yeni Bağımsız Denetim Raporu Projesi'dir. İlgili projeye ilk defa uluslararası denetim ve raporlama alanında "Kilit Denetim Konuları" ayrı bir başlık altında değerlendirilerek denetim raporlarında belirtilme zorunluluğu getirilmiştir. İlgili düzenleme, ülkemizde 2018 yılında halka açık şirketlerin denetim raporlarında uygulanmaya başlanmış ve bu kapsamda denetim raporunun görüş kısmında bir takım yeniliklere gidilmiştir.

Bu çalışma IAASB'nin getirmiş olduğunu "Yeni Bağımsız Denetim Raporu Projesinde" yer alan kilit denetim konularının önemini ortaya koymak, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında getirdiği yenilikleri tespit ederek, bunların doğurabileceği sonuçların bağımsız denetçilerin görüşleri üzerinde etkilerini daha detaylı tespit etmek amacıyla yapılmıştır.

Araştırma kapsamında 381 bağımsız denetçiye anket çalışması uygulanmıştır. Anketin etik kurul izni, Yıldız Teknik Üniversitesi Araştırma ve Planlama Rektör Yardımcılığı Etik Kurulu tarafından 15.02.2021 tarihinde E-73613421-604.01.02-2102150032 sayılı resmi yazı ile verilmiştir. Bağımsız denetçilerin anketlere vermiş olduğu cevaplar üzerinden oluşturan hipotezlere göre, cinsiyet, yaş öğrenim durumu, mesleki unvan, faaliyet gösterdikleri illere göre ankette yer alan sorulara katılım düzeylerinde anlamlı bir fark olmadığı, mezun oldukları bölümlere göre ise anlamlı bir farklılık olduğu tespit edilmiştir.

Literatürde, bağımsız denetçilerin demografik özellikleri bakımından kilit denetim konularıyla ilgili görüşlere katılma düzeylerini inceleyen herhangi bir çalışma yer almamaktadır. Güleç (2020), kilit denetim konularıyla ilgili, serbest muhasebeci mali müşavirlere, yeminli mali müşavirlere ve akademisyenlere bir anket çalışması uygulamış, çalışma sonucunda, kilit denetim konularının denetim kalitesini artıracığını, denetim raporlarının daha şeffaf ve güvenilir olacağını, denetçinin iş yükünü artıracığını fakat denetim raporlama zamanı etkilemeyeceğini tespit etmiştir.

Sonuç olarak, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında bildirilmesi, bağımsız denetçilerin denetim sürecinde mesleki şüphecilikle ve daha disiplinli çalışarak, denetim kalitesini ve şeffaflığını arttırdığına yönelik vurgu yapılmıştır. Denetim raporlarını, standartlaşmış kalıplardan uzaklaştırarak, işletmeye özgü denetim raporları hazırlanmasını sağlamaktadır. Bağımsız denetçiler ve üst yönetim arasında iletişim düzeyini arttırarak, üst yönetimden sorumlu kişilerin, denetçilerin denetim sürecinde tespit etmiş olduğu kritik konularını öğrenme ve değerlendirme imkânı sağlamaktadır.

KAYNAKÇA

Akçay B., Keskin A., Tutar S. ve Öktem B. (2020). Arı Okunabilirlik Endeksine Göre Cinsiyetin Kilit Denetim Konularının Okunabilirliği Üzerine Etkisi: Sektörel Bir İnceleme Dergi Park, 15, 209-228

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

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

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

Apollos N., Onuoha L., ve Aguguom A. (2016). The New Auditors' Reporting Standarts And The Audit Expectation Gap, International Journal of Advanced Academic Research, Social & Management Sciences, 11, 118-133.

Brasel K., Doxey M. and Reffet A. (2016). Risk Disclosure Preceding Negative Outcomes: The Effects of Reporting Critical Audit Matters on Judgments of Auditor Liability American Accounting Association, 5, 1345-1362.

Brouwer A. Eimers P. and Langendijk H., (2016). The Relationship Between Key Audit Matters in the New Auditor's Report and the Risk Reported in the Management Report and the Estimates and Judgments in the Notes to the Financial Statements, Maandblad Voor Muhasebe ve Bedrijfseconomie, 90, 580-613.

Brown T. and Peecher M. (2015). The Influence of Evaluator Expertise, a Judgment Rule, and Critical Audit Matters on Assessments of Auditor Legal Liability, Working paper, Illinois: University of Illinois at Urbana-Champaign.

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

Cordoş, G., and Fülöp T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters, *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128-152

Çiğner A., Çopur G. ve Kınay B. (2018), Assessment of Key Audit Matters of Companies Quoted Borsa İstanbul: Case of Manufacturing Sector, *BEH-İş ve Ekonomik Ufuklar Dergisi*, 15, 393-422.

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

Doğan B. and Aerfaine B. (2017). The Implementation of ISA 701-Key Audit Matters: Empirical Evidence on Auditors Adjustments in The New Audit Report, *Digitala Vetenskapliga Arkivet*, 44 (3).

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

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

Gimbar C, Hansen B. ve Özlanski M. (2016). The Effects of Critical Audit Matter Paragraphs and Accounting Standard Precision on Auditor Liability, *American Accounting Association*, 91 (6).

Güleç F. (2020). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 59, 253-274.

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

Karapınar A. ve Dölen T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22, 763-780.

Kavut L., Güngör N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi, *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16, 59-70.

KGK. (2013). BDS 701 - Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi.

KGK. (2013). BDS 705 - Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi.

KPMG. (2016). Bağımsız Denetim Raporlarının Geleceği, Denetim Komitesi Enstitüsü, 4, 1-20.

Li H. (2017). The Benefit of Adding Key Audit Matters to the Auditing Report, Published by Atlantis Press. Advances in Economics, Business and Management Research, 49.

Marques D., Portugal T., and Almedia R. (2019). The Impact Generated by the Key Audit Matters on the Application of Audit Procedures. European Journal of Scientific Research, 152, 144-152.

Oktay S., Bozkurt S. ve Şahin B. (2018). Investigation Of Studies In The Field Of Key Audit Matters By Content Analysis, Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi, 4411, 322-327.

Philomena L. (2007). Modern Auditing & Assurance Service, 3.ed. Australia.

PWC. 2018. "Independent Auditor's Report", <http://www.uniquere.com/2018%20Auditors%20Report.pdf> (11.06.2021)

Sağlam N. (05.08.2017). Genişletilmiş Bağımsız Denetim Raporları ile Denetim Daha Şeffaf ve Anlaşılır Olacak, Dünya Gazetesi,

Sakel R. and Theis J. (2019). Does Considering Key Audit Matters Affect Auditor Judgment Performance ?, Corporate Ownership & Control, 17, 1.

Sarıkoç Ö. (2018). Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları. (Yayınlanmış Doktora Tezi), İstanbul Üniversitesi, İstanbul

Sneller L., Bode R. ve Arnaud K. (2017). Do It Matters Matter? IT-Related Key Audit Matters in Dutch Annual Reports, International Journal of Disclosure and Governance, 14, 139-151.

Şirin M., (2016), Yeni Denetçi Raporlarının Temel Noktaları, [y.y.] : KGK Daire Başkanlığı.

Tusek B. and Jezovita A. (2018). The Key Audit Matters As An Element of The Independent Auditor's Report – A Booster to The Corporate Governance, Intereulaweast, 2, 241-276.

Yanık S. ve Karataş M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları, Muhasebe ve Finansman Dergisi, 73, 1-26.

Yalçın N. (2020). Raporlanan Kilit Denetim Konularının Sayısını Etkileyen Faktörler: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama, İşletme Araştırmaları Dergisi, 12, 4220-4230.

Türel A. (2016). Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri, Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 1, 101-110.

Vilk C. ve Walter C. (2017). The Reporting Practices of Key Audit Matters in The Big Five Audit Firms in Norway, (Yayınlanmış Yüksek Lisans Tezi), BI Norwegian Business School, Masteroppgave(MSc) in Master of Science in Business.