

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARI: BİST İMALAT SEKTÖRÜNDE YER ALAN FİRMALARIN 2019-2020 YILI ANALİZİ

KEY AUDIT MATTERS IN INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT: 2019-2020
ANALYSIS OF COMPANIES IN THE BIST MANUFACTURING SECTOR



Aynur AKPINAR*



Belgin DÖNMEZ GÜMÜŞ**

ÖZ

Dünyada ve ülkemizde son yıllarda yaşanan ekonomik gelişmeler işletmelerin belirli bir dönem içindeki faaliyetlerini olumsuz etkilemiştir. Özellikle tüm dünyada ve ülkemizde uzunca bir süredir etkili olan Covit-19 salgınının oluşturduğu küresel pandemiden kaynaklanan belirsizlik ve tedirginlik; işletmelerce düzenlenen finansal tabloların güvenilirliği konusunda, bu tabloların kullanıcılarında tereddüt yaratmaktadır. Finansal tabloları kullanarak karar verecek kişilerin, bunların doğru bilgi yansıttığı konusundaki endişelerini gidermeyi amaç edinen bağımsız denetim uygulamalarında zaman içinde kamusal düzenlemelere gidilmektedir. Bunlardan biri de 2015 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ve sonrasında 09.03.2017 tarihinde de Türkiye'de Kamu Göze-

ABSTRACT

Some recent economic affairs occurred globally in general and in Turkey in particular have also negatively affected the activities of the enterprises in a certain period. Especially the uncertainty and anxiety caused by the global pandemic reasoned by the Covit-19 epidemic, which has been effective all over the world and in our country for a long time; this creates hesitation in the users of the financial statements about the reliability of the financial statements prepared by the companies. In time, public regulations are made in independent auditing practices aiming to eliminate the concerns of those who will make decisions by using financial statements that they reflect accurate information. One of them is the Key Audit Matter Standard No. 701, which was published by the International Auditing and Assurance Standards

* Dr. Öğr. Üyesi, KTO Karatay Üniversitesi, İşletme Bölümü, draynurakpinar@gmail.com, ORC-ID: 0000-0003-2108-8454.

** Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Doktora Öğrencisi, KTO Karatay Üniversitesi, İşletme ABD, belgindonmez35@icloud.com, ORC-ID: 0000-0002-4424-5582.

Akpınar, A., Dönmez Gümüş, B. (Ağustos 2021). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konuları: Bist İmalat Sektöründe Yer Alan Firmaların 2019-2020 Yılı Analizi, *Vergi Raporu*, 263, (202-224).

Makale Türü: Araştırma Makalesi

M.G.T.: 24.05.2021 / M.K.T.: 29.07.2021

tim ve Muhasebe Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan 701 nolu Kilit Denetim Konuları Standardıdır. Bu standart ile BİST şirketleri ve bağımsız denetime tabi diğer şirketlerde yapılan denetimler sonucunda düzenlenen bağımsız denetim raporlarında; kilit denetim konularının belirlenmesi ve denetim raporlarında açıklanıp gösterilmesi zorunluluğu getirilmiştir. Bu çalışmada KGK'nın 701 nolu standardının getirdikleri üzerinde durulduktan sonra; Borsa İstanbul imalat sektöründe yer alan şirketlerin 2019 ve 2020 faaliyet dönemleri ile ilgili bağımsız denetim raporlarında bildirilip açıklanan kilit denetim konuları ele alınmış ve sektörler itibarıyla karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kilit Denetim Konuları, Bağımsız Denetim, BİST İmalat sektörü, Pandemi.

JEL Sınıflandırma Kodları: M40, M42, M49

GİRİŞ

Sınai ve ticari faaliyette bulunan işletmeler bu faaliyetlerini, düzenlenme şekilleri kanunlarla belirlenmiş birtakım belgelere dayandırmak zorundadırlar. Ticari faaliyetler ve işlemlerle ilgili olarak düzenlenip verilen veya mal ve hizmet alımları için alınıp yine kanunen tutulması zorunlu defterlere kaydedilen belgeler işletmenin muhasebe kayıtlarına ve ilgili dönemin sonunda düzenlenen finansal tablolarına esas teşkil etmektedir.

İşletme tarafından faaliyetler ile ilgili olarak verilen veya alınan belgeler gibi yapılan muhasebe kayıtlarının ve sonuçta hazırlanan finansal tablolarda gösterilen rakamsal bilgilerin doğruluğu önem arz etmektedir. Zira finansal tablolardaki veriler işletme sahiplerini, tablo verilerine göre hesaplanan verginin tarafı olan devleti ve işletmenin gerçek durumunu bilmek isteyen kredi kuruluşları gibi üçüncü kişileri yani kamuyu da ilgilendirmektedir.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununda be-

Board (IAASB) in 2015 and then by the Public Oversight and Accounting Standards Authority (KGK) in Turkey on 09.03.2017. With this standard, in the independent audit reports prepared as a result of the audits made in BIST companies and other companies subject to independent audit; The obligation to identify key audit matters and to explain and show them in audit reports has been introduced. In this study, after focusing on the advantages of KGK's standard no. 701; the key audit matter reported and disclosed in the independent audit reports regarding the 2019 and 2020 operating periods of the companies in the Borsa İstanbul manufacturing sector were discussed and analyzed comparatively by sectors.

Keywords: Key Audit Matters, Independent Audit, BIST Manufacturing Sector, Pandemic.

JEL Classification Codes: M40, M42, M49.

lirlenen tek düzen muhasebe sistemine göre ve bu konuda yetkili olan kişilerce tutulan muhasebe kayıtlarının ve sonucunda düzenlenen finansal tabloların doğru bilgileri yansıtip yansıtmadığı vergisel yönden devlet yetkilileri tarafından incelenmektedir. İşletmelerin faaliyetleri ve finansal tabloları ile ilgili iç denetim ise 2012 yılında yürürlüğe giren 6102 Sayılı Türk Ticaret kanununa kadar ilgili şirketlerin genel kurulları tarafından şirket içinden veya dışından seçilen belirli nitelikleri olmayan denetçiler tarafından yapılmaktaydı.

6102 Sayılı yeni Türk Ticaret kanunu hazırlanırken uluslararası denetim standartları göz önünde bulundurulmuş ve şirketlerin kendi durumlarını daha iyi görmeleri amaçlanmıştır. Daha önce şirket genel kurulu tarafından seçilen ve şirketin bir organı olup hiçbir nitelik aranmayan şirket denetçisi yerini kanunla belirlenmiş nitelik ve yeterliliklere sahip olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilmiş şirketten bağımsız denetçiye bırakmıştır.

26.09.2011 tarih ve 660 sayılı kararname ile kurulan KGK ile şirketlerin denetimi kamusal bir boyut kazanmıştır. KGK tarafından uluslararası standartlara uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulup yayımlanmıştır. Defter tutmakla yükümlü işletmelere ait finansal tabloların; ihtiyaca uygunluğunu, şeffaflığını, güvenilirliğini, anlaşılabilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve tutarlılığını inceleyip, raporlayıp, sağlamak amacıyla Bağımsız Denetim Kuruluşları ve bağımsız denetçiler yetkilendirilmiştir.

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarında yer alan yıllık finansal verilerinin, KGK tarafından belirlenmiş kriterlere uygunluğunun, bu kurumca yetkilendirilmiş bağımsız denetçiler tarafından farklı denetim teknikleri kullanılarak incelenmesidir.

Denetimden amaç, finansal tablo kullanıcılarına bir işletmenin finansal tablolarının işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun olarak ve doğru bir şekilde yansıtmayı yansıtmadığının bağımsız denetçi tarafından raporlanmasıdır.

İşletmeler nezdinde yapılan bağımsız denetimler sonucunda düzenlenen raporlar; Çin'in Wuhan kentinde başlayıp, tüm dünyayı ve ülkemizi olumsuz etkileyen covid-19 salgınının oluşturduğu tedirginlik ve salgının da etkisi ile ekonomide durgunluk ve belirsizliklerin yaşandığı günümüzde, denetime tabi şirket hakkında sağlıklı bilgi sahibi olmak isteyenlere güvence vermesi açısından daha da önemli hale gelmiştir.

Bu çalışmada, bağımsız denetim ve finansal raporlama kalitesi ile denetçi raporlarının iletişim değerini güçlendirmek amacıyla yeni dönem denetçi raporlarında bildirim zorunluluğu getirilen kilit denetim konuları üzerinde durulacaktır.

Bu kapsamda öncelikle BDS 701 kilit denetim standardında yer alan düzenlemelere ilişkin temel bilgilere yer verildikten ve literatür geçmişi tarandıktan sonra, Borsa İstanbul (BİST) imalat sektöründe yer alan 2019 yılında 167 şirketin ve 2020 yılında da 173 şirketin bağımsız denetçi raporlarında raporlanan kilit denetim konuları içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. İnceleme neticesinde elde edilen veriler tablolar ve grafikler yardımı ile karşılaştırmalı olarak sunulup yorumlanarak sektörde en çok raporlanan kilit denetim konularının önemi vurgulanmaya çalışılmıştır.

1- BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDAKİ KİLİT DENETİM KONULARI

Globalleşme, dünya çapında yaşanan finansal krizler, muhasebe hilelerindeki artış ve iletişim teknolojilerinde yaşanan gelişmeler finansal tabloların hazırlanıp sunulmasında ve denetiminde de yenilikçi yaklaşımların ortaya çıkmasına sebep olmuştur.

Yaşanan dönüşüm ve değişimle birlikte, denetlenen firmalarla ilgili önemli konuların raporlarda daha fazla yer alması, denetimde ne yapıldığını ve denetçinin ne yaptığını açıklayan ve kullanıcılarına güven veren daha kaliteli raporlama yapılması isteği, bağımsız denetim raporlarında önemli hususların kilit denetim konusu olarak ele alınması gerekliliğini ortaya çıkarmıştır¹.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC) bünyesindeki Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standard Board-IAASB) tarafından 2015 yılında, denetim raporlarının şeffaflığını ve etkinliğini artırmak için "ISA 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardı yayımlanarak 15 Aralık 2016

¹ Nalan AKDOĞAN ve Samet BÜLBÜL. "Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BIST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma". Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı 56. 2019. s. 3.

tarihi veya müteakiben yayınlanan bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi zorunluluğu kapsama alınmıştır.

Türkiye’de ise “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı”, IAASB tarafından yayımlanan standarda paralel olarak, KGK tarafından çıkarılan tebliğ ile 09.03.2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu standardın yayımlanması ile birlikte; hisseleri borsada işlem gören işletmeler için 01.01.2017 tarihi ve müteakiben, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) uyarınca bağımsız denetime tabi olan diğer şirketler için ise 01.01.2018 tarihi ve müteakiben başlayan hesap dönemlerinin denetiminde, denetçi raporlarında Kilit Denetim Konularının açıklanması zorunluluğu getirilmiştir.

BDS 701 Kilit Denetim Konuları Standardı temel olarak, kilit denetim konularının raporlanmasında denetçi sorumluluğunu, kilit denetim konularının nasıl belirleneceğini, denetçi tarafından ne kapsamda değerlendirilip raporlanacağını ele almaktadır.

Kilit denetim, bağımsız denetimin yürütülmesi sırasında, denetçi tarafından en çok dikkat edilmesi gereken konuların yoğun bir şekilde denetlenmesi anlamına gelmektedir². Denetçi, cari dönemim finansal tablolarını denetlerken kilit denetim konularını, mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden ve üst yönetime bildirdiği konular arasından belirlemek durumundadır (BDS701, p.8).

Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinin zorunlu kılınması ile hedeflenen hususlar;

- Denetim ve finansal raporlama kalitesi ile finansal tablo kullanıcılarının algıları üzerinde olumlu bir etki oluşturmak³,
- Bağımsız denetimin nasıl yapıldığı konusunda daha fazla şeffaflık sağlayarak denetime ve mali kaynaklara olan güveni ve denetim raporlarının iletişim değerini artırarak kamu yarınını hedeflemek⁴,
- Bağımsız denetim raporlarının bilgi içeriğini artırmak ve finansal tablo kullanıcıları ile bağımsız denetçiler arasındaki bilgi asimetrisini azaltmaya odaklanmak⁵, olarak ifade edilmektedir.

1.1- Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetçi cari dönem finansal tablolarında azami düzeyde dikkati gerektiren hususları, standartta yer alan esaslara uygun ve de her bir işletmeye özgü olarak, kilit denetim konusu olarak belirler. Denetçi bu konuları belirlerken (BDS701, p.9);

- a) BDS 315 gereğince ciddi riskli olarak belirlenen veya önemli yanlışlık riski yüksek olarak değerlendirilen alanları (BDS701, p.A19-A22),
- b) Yüksek bir tahmin belirsizliği bulunan muhasebe tahminleri dahil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargılarını (BDS701, p.A23-A24),
- c) Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkilerini (BDS701, p.A25-A26), göz önünde bulundurur.

² Chang-yeol IN ve diğerleri. “Key Audit Matters for Production-to-Order Industry and Conservatism”. International Journal of Financial Studies. Sayı 1. 2020. s. 2.

³ Cláudio PAIS. “The Consequences of Key Audit Matters on Users: A Literature Review”, 2020 15th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI). 2020. s. 1.

⁴ Pran Krishansing BOOLAKY ve Reiner QUICK. “Bank Directors’ Perceptions of Expanded Auditor’s Reports”. International Journal of Auditing. Sayı 2. 2016. s. 158.

⁵ Inês PINTO ve Ana Isabel MORAIS. “What Matters in Disclosures of Key Audit Matters: Evidence from Europe”. Journal of International Financial Management and Accounting. Sayı 2. 2018. s. 2.

BDS 315 uyarınca ciddi risk; denetçinin mesleki muhakemesine göre belirlendiği ve özellikle dikkate alınması gerekli olan önemli yanlışlık riski olarak değerlendirildiği risklerdir. Genel olarak yönetim tarafından önemli yargılarda bulunulan alanlar ile birlikte önemli olağan dışı işlemler ciddi risk olarak belirlenebilmektedir (BDS701, p.A20). Bununla birlikte bu husus, tüm ciddi riskler için söz konusu olmayıp, bu riskler azami düzeyde dikkat gerektirdiği takdirde kilit denetim konusu olarak belirlenebilecektir (BDS701, p.A21).

1.2- Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi ve Raporlanması

Yetkili bir kurumca yürütülen bir soruşturmayı etkileme ihtimali olan bir bildirimin yasaklanması gibi mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği, konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı zararların kamu yararını açacağı ya da denetçinin kilit denetim konusu belirlemediği gibi istisnai durumlar hariç, denetçi belirlendiği her bir kilit denetim konusunu raporun ayrı ve denetçi görüşüne olabildiğince yakın bir bölümünde uygun bir başlık altında açıklar. Konulara denetçi görüşüne yakın konumda yer verilmesi, bu tür bilgilerin denetçi raporunda öne çıkartılmasını ve hedef kullanıcıların denetime özgü bilgilere verdiği değer anlaşıldığını göstermektedir. Raporun bu bölümündeki giriş cümlesinde (BDS701, p.11);

- a) Kilit denetim konularının, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde, denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konular olduğu,
 - b) Bu konuların, finansal tabloların bir bütün olarak denetimi kapsamında ve finansal tablolara ilişkin denetçi görüşünün oluşturulması sırasında ele alındığı ve bu konular hakkında denetçinin ayrı bir görüş vermediği,
- hususlarına yer verilir (BDS701, p.A31-A33).

Kilit denetim konularının, denetçi raporunun diğer unsurları ile olan ilişkisinin finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılabilmesi için, konuya ilişkin yapılacak açıklamalarda kullanılacak ifadelerin özenli olarak seçilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu ifadelerde;

- Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulurken, ilgili konunun denetçi tarafından uygun bir biçimde çözüme kavuşturulmadığı hususunun ima edilmemesi,
- Genelleyici veya standartlaştırılmış ifadelerden kaçınılması ve konunun işletmenin içinde olduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilmesi,
- Finansal tablolarda yer alan açıklamada (açıklamalarda) konunun nasıl ele alındığını hususunun dikkate alınması,
- Finansal tablolarda yer alan unsurlara yönelik ayrı bir görüşü ima edilmemesi veya içermemesi (BDS701, p.A47), gerekir.

Kilit denetim konularının denetçi raporunda nasıl ele alındığına yönelik olarak yapılan açıklamalarda verilecek bilgilerin ayrıntı düzeyi denetçinin mesleki muhakemesine dayanmaktadır. Denetçi yapılan açıklamalara uygun olarak ayrıca; denetçinin verdiği karşılığın, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskle ya da kilit denetim konusuyla en çok ilgili yönlerini, uygulanan prosedürlere yönelik kısa bir değerlendirmeyi, uygulanan prosedürlerin sonuçlarını, konuyla ilgili kilit gözlemler veya bu unsurların bazı bileşimlerini açıklayabilir (BDS701, p.A46).

1.3- Literatür Taraması

Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmesi hem ulusal hem de uluslararası düzeyde önem arz eden ve gündemde olan bir konudur. Kilit Denetim Konularına ilişkin olarak yerli ve yabancı literatürde yer alan çalışmaların bazıları özet halinde aşağıda verilmiştir.

Karapınar ve Dölen, BİST'te işlem gören tüm şirketlerin, 2018 yılı denetim raporlarını esas alarak, bu raporlarda yer alan kilit denetim konularını denetim firmaları, sektörler ve görüş türleri itibariyle karşılaştırmışlardır. Yapılan çalışmanın sonucunda, 31.12.2018 tarihi itibariyle kilit denetim konuları belirtilen 365 raporda toplamda 707 adet KDK açıklandığı, BİST'te işlem gören şirketlerin KDK sayılarının sektör bazında farklılık gösterdiği, dört büyük denetim firması tarafından raporlanan KDK sayıları ile diğer denetim firmaları tarafından raporlanan KDK sayıları arasında anlamlı farklılık olduğu, görüş türünün ise KDK sayısına göre farklılık göstermediği hususları tespit edilmiştir⁶.

Uzay ve Köylü, BİST imalat sektöründe yer alan 170 şirketin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarını inceleyerek, raporlarda yer alan KDK'ların neler olduğunu değerlendirmişlerdir. Araştırma bulgularına göre bağımsız denetim raporlarında en çok ele alınan KDK'ların sırasıyla hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar olduğu tespit edilmiştir⁷.

Karacan ve Uygun, BDS 701 standardının ilk uygulama yılı 2017 hesap döneminde Borsa İstanbul'da işlem gören 62 şirketin bağımsız denetim raporlarını incelemişlerdir. Yapılan incelemenin neticesinde; toplam 134 kilit denetim konusunun raporlandığı, en çok belirlenen kilit denetim konusunun maddi ve maddi olmayan duran varlıklara yönelik gerçeğe uygun değerlerinin tespiti ile değer düşüklüğünün belirlenmesine

ilişkin olduğu, en çok raporlanan ikinci KDK'nın hasılat olduğu, bu konuları ise ticari alacakların geri kazanılabilirliği ile akabinde ertelenmiş vergilerin izlediği tespit edilmiştir⁸.

Türel ve Türel, yaptıkları çalışmada BİST'te yer alan şirketlerin 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin denetim raporları ve bu raporlarda ele alınan kilit denetim konularını incelemişlerdir. İnceleme neticesinde kilit denetim konusu olarak en çok raporlanan konuların hasılat, finansal araçlar, maddi duran varlıklar, varlıklarda değer düşüklüğü ve stoklar olduğu, raporlanan kilit denetim konularının sayısı bakımından dört büyük denetim firması ile diğer firmalar arasında anlamlı bir fark olmadığını belirtmişlerdir⁹.

Teraman ve Çelik, yaptıkları çalışmada gözden geçirilmiş olan uluslararası denetim standartlarında yer bulan kilit denetim konularının belirlenmesi ve bu kapsamdaki uygun bilgilerin raporlanmasına kadar geçen süreçteki mesleki yargı konusu üzerinde durmuşlardır. Çalışma neticesinde denetim raporlama formatında yapılan değişikliğin denetçilere iş yükü oluşturmayacağı ve şeffaflık, güvenilirlik sağlayarak finansal tablo kullanıcılarına daha faydalı olacağı, kilit denetim konularının bildirilmesiyle riskli olan alanlar üzerinde daha çok durulabileceği sonucuna varılmıştır¹⁰.

Arzova ve Şahin, BIST 30, BIST 50 ve BIST 100'de yer alan finansal işletmelerin 2017 ve 2018 yılları için düzenlenen bağımsız denetim ra-

⁶ Aydın KARAPINAR ve Tuğba DÖLEN. "Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayı 4. 2020. s. 776, 777.

⁷ Şaban UZAY ve Çağrı KÖYLÜ. "Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma". Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı 1. 2018. s. 61.

⁸ Sami KARACAN ve Rahmi UYGUN. "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi – BDS 701". Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi. Sayı 57. 2018. s. 641.

⁹ Aslı TÜREL ve Ahmet TÜREL. "Bağımsız Denetim ve Kilit Denetim Konuları: BİST Şirketler 2017-2018 Analizi". Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi. Sayı 68. 2019. s. 1272.

¹⁰ Özgür TERAMAN ve Burak ÇELİK. "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporuna Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Etkilemesi Üzerine Bir Araştırma". Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi. Sayı 1. 2019. s. 91.

porlarındaki kilit denetim konularını incelemişler ve içerik analizi yapmışlardır. Analiz neticesinde; 20 bağımsız denetim raporunda 48 adet KDK'nın raporlandığı, en sık raporlanan KDK'ların ise emekli sandığı işlemleri, TFRS 9 standardının işletmelerde uygulanması ve kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü olduğu sonucuna varılmıştır¹¹.

Akdoğan ve Bülbül tarafından, BIST 100 endeksindeki firmaların 2017 yılında tanzim edilen bağımsız denetim raporları ve yeni denetim raporlarının odaklandığı husus olan kilit denetim konuları ele alınmış, bağımsız denetim şirketleri tarafından kilit denetim konuları üzerinde yapılan çalışmalar detaylarına inilerek analiz edilmiş ve ilk uygulama sonuçları yorumlanmıştır. Çalışma neticesinde; bildirilen kilit denetim konularının sektör ve firmalar bazında sayı olarak farklı aralıklarda olduğu ve konuların denetimde ele alınışı hakkındaki açıklamalarda benzerlikler olduğu sonucuna varılmıştır¹².

Ertan ve Kızık tarafından BİST imalat sektöründeki 177 firmanın 2017 yılı bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları incelenmiştir. 177 firmanın % 4.52'sinin bağımsız denetim raporlarında KDK bulunmadığı, raporlarda bildirilen kilit denetim konularının sayısı ile raporda verilen görüş türü arasında anlamlı bir ilişki olmadığı, raporlarda bildirilen KDK'ların 72 tanesinin hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olduğu hususları tespit edilmiştir¹³.

İşverenoğlu, BİST 100'deki sigorta şirketle-

rinin 2017 ve 2018 yılı denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının açıklamaları ve önemiyle ilgili içerik analizi yapmıştır. Yapılan analiz neticesinde, ilgili denetim raporlarında ele alınan kilit denetim konularının BDS 701 kapsamına uygun ve aynı zamanda sektöre özel konulardan oluştuğu anlaşılmıştır¹⁴.

Çağırın ve Varıcı, Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe yer alan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını ayrıntılı analiz etmişlerdir. Yapılan analiz neticesinde; en çok kilit denetim konusunun hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stoklar ile ilgili olduğu, alt sektörlerle inildiğinde KDK sayılarında anlamlı farklılık bulunmadığı, kilit denetim konuları sayısı ile denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşu arasında anlamlı bir farklılık olduğu, kilit denetim konusu sayısı ile verilen görüş türünün bağımlı olmadığı tespit edilmiştir¹⁵.

Kitiwong ve Sarapaivanich, yaptıkları çalışmada 2016 yılından beri Tayland'da bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinin denetimde kaliteyi artırıp artırmadığı sorusuna cevap bulmayı amaçlamışlardır. Yapılan araştırma neticesinde; bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinin denetçinin sorumluluğunu arttırdığını, kilit denetim konularının bildirimdeki yanlış beyanlardan kaçınmak için denetçilerin daha büyük bir motivasyonla denetimde daha fazla çaba harcadıklarını ve denetim kanıtı konusunda daha

¹¹ Sabri Burak ARZOVA ve Bertaç Şakir ŞAHİN. "ISA 701 (BDS) Kilit Denetim Konuları: BIST 30, BIST 50 ve BIST 100 Endekslerinde Yer Alan Finans Kurumlarına Yönelik Analiz". Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı 60. 2020. s. 91.

¹² Nalan AKDOĞAN ve Samet BÜLBÜL. a.g.m. s. 23.

¹³ Yasemin ERTAN ve Ekinç KIZIK. "Kilit Denetim Konuları: BİST İmalat Sektöründe Faaliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi". Muhasebe ve Finansman Dergisi. Ağustos 2019 Özel Sayı. 2019. s. 275, 276.

¹⁴ Gülsün İŞSEVEROĞLU. "Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi". Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 1. 2019. s. 61.

¹⁵ Fevziye KALIPÇI ÇAĞIRAN ve İdris VARICI. "Bağımsız Denetim Standardı (Bds) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz". Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi. Sayı 22. 2019. s. 206.

şüpheli davrandıklarını, sonuç olarak da kilit denetim konularının bildiriminden sonra denetimde kalitenin arttığını belirtmişlerdir. Ancak bildirilen KDK sayısı ve en yaygın olarak açıklanan KDK ile denetim kalitesi arasında ilişki olmadığını belirtmişlerdir¹⁶.

Wuttichindanon ve Issarawornrawanich, yaptıkları çalışmada Güneydoğu Asya'da mali raporların kalitesinde önemli bir rol oynayan denetçilerin, denetim raporlarında kilit denetim konularını bildirirken dikkate aldıkları faktörleri araştırmayı amaçlamışlar ve denetçiler tarafından bildirilen kilit denetim konularının sayısı üzerine odaklanarak nicel bir analiz yapmışlardır. Yapılan analiz neticesinde, kilit denetim konularının bildirilmesinde önemli belirleyici faktörlerin; denetçinin dava riski, firma karmaşıklığı, karlılık ve endüstri türü olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca dört büyük denetim firması tarafından denetlenen firmaların, birçok iştiraki olan firmaların, teknoloji, emlak, inşaat ve finans sektöründeki firmaların raporlarında daha fazla kilit denetim konusu bildirilirken, yüksek karlı firmaların raporlarında ise daha az kilit denetim konusu olduğu, bağımsız denetçi sayısı ile kilit denetim sayısı arasında pozitif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir¹⁷.

Li, Hay ve Lau, yaptıkları çalışmada Yeni Zelanda'da denetim raporlamasında meydana gelen değişikliklerin, denetim kalitesi üzerindeki etkilerini ve ayrıca denetim maliyetlerine (ücretlerine) etkisini incelemişlerdir. İnceleme neticesinde, kilit denetim konularının denetçi raporlarında bildirilmesinin hem denetim kalitesini hem de denetim maliyetlerini (ücretlerini) artırdığını

tespit etmişlerdir¹⁸.

İn, Kim ve Park yaptıkları çalışmada, denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmeye başlanılmasının potansiyel etkilerini araştırmayı amaçlamışlardır. Buna istinaden Kore Borsasında kayıtlı olup, imalat sanayinde yer alan ve analize uygun olan toplam 448 firma örneklem olarak belirlenerek modele dahil edilmiş ve kilit denetim konularının bildirilmeye başlanılmasından önceki 2015 yılı ve bildirilmeye başlanıldığı 2016 yılı karşılaştırılarak analiz edilmiştir. Yapılan çalışma neticesinde; kilit denetim konularının denetçi raporlarında bildirilmeye başlanılmasının, denetçilerin sorumluluk riskini arttırdığı ve bu nedenle denetçilerin denetim prosedürlerini denetimin tüm yönleri için genişlettiği ve sonuç olarak denetim ücretlerinin arttığı, bu eylemlerin yüksek mali raporlama kalitesi ile sonuçlandığı, denetçilerin hukuki ihtilaf risklerini azalmak için daha muhafazakar çalıştıkları ve ayrıca denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinin finansal tablo kullanıcılarını etkileme potansiyeli oluşturduğunu belirtmişlerdir¹⁹.

Abdullatif ve Al-Rahahleh, yürüttükleri çalışmada yeni bir denetim anlayışı olarak denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesini incelemeyi hedeflemişler ve bu amaçla Ürdün'de 2017 ve 2018 yıllarında yayınlanan denetim raporlarının içeriğini analiz edip 18 denetim şirketi ve kilit denetim konusu raporlamasına dahil olan yöneticiler ile görüşme sağlamışlardır. Yapılan araştırma neticesinde, Ürdün'deki denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayısının nispeten düşük olduğunu, alacaklar hesabının en çok raporlanan kilit denetim

¹⁶ Weerapong KITIWONG ve Naruanard SARAPAIVANICH. "Consequences of The Implementation of Expanded Audit Reports With Key Audit Matters (KAMs) on Audit Quality". Managerial Auditing Journal. Sayı 8. 2020. s. 1116.

¹⁷ Suneerat WUTTICHINDANON ve Panya ISSARAWORNRAWANICH. "Determining Factors of Key Audit Matter Disclosure in Thailand". Pacific Accounting Review. Sayı 4. 2020. s. 581.

¹⁸ Hong LI ve diğerleri. "Assessing The Impact of The New Auditor's Report". Pacific Accounting Review. Sayı 1. 2019. s. 125.

¹⁹ Chang-yeol IN ve diğerleri. a.g.m. s. 16.

konusu olduğunu, bunu stoklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller ve hasılat konularının izlediğini vurgulamışlardır. Ayrıca denetim firmalarının genel olarak kilit denetim konularının doğası ve içeriği konusunda fikir ayrılığına düştükleri, yine denetim firmalarının kuruluşa özgü olanlar yerine sektöre özgü kilit denetim konularını daha ağırlıklı olarak raporladıkları, yönetimle ilgili ve şirket içi kilit denetim konularını bildirmekten kaçındıkları tespit edilmiştir²⁰.

Ferreira ve Morais tarafından denetlenen şirketlerin özelliklerinin kilit denetim konularının hacmini etkileyip etkilemediğini ve Brezilya'da yer alan şirketlerle ilgili denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayısını ve kilit denetim konularının bildirilmesiyle ilgili ana faktörleri belirlemek amacıyla 31 Aralık 2016 tarihinde São Paulo Menkul Kıymetler, Emtia ve Vadeli İşlemler Borsasında kayıtlı olan 447 şirketin denetim raporları ve konsolide mali tablolarını incelemişler ve regresyon analizi uygulamışlardır. Yapılan inceleme neticesinde; denetimin 4 büyükler tarafından yürütülmesi ve denetlenen şirketin karmaşıklığı ile raporlanan kilit denetim konuları arasında pozitif bir ilişki olduğu, denetçi ücretleri ve denetçi tarafından verilen görüş türü ile kilit denetim konuları arasında ise olumsuz bir ilişki olduğu tespit edilmiştir²¹.

Matta ve Feghali, denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinin finansal bilgi kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Çalışmanın ampirik kısmını münhasıran bankaları denetleyen ve denetim içerik ve sonuçlarını denetçi raporlarına dahil eden Lübnanlı 38 bağımsız de-

netçi tarafından doldurulan anket oluşturmaktadır. Toplanan veriler finansal bilgi kalitesi, yatırım kararları gibi kilit denetim konuları ile ilgili ifadelerden oluşup likert ölçeği kullanılarak kantitatif bir analiz yapılmıştır. Yapılan analiz neticesinde; kilit denetim konuları kullanılarak yapılan raporlamaların, Lübnanlı bağımsız denetçilerin bakış açlarına göre, denetim raporlarına değer kattığı, bilgi asimetrisini azalttığı, denetlenen mali konularda güven oluşturduğu ve denetim açığını azalttığı hususları tespit edilmiştir²².

Yapılan literatür taramasından, yerli literatürde yer alan çalışmaların çoğunluğunda kilit denetim konularının içerik bazlı olarak ele alındığı, yabancı literatürde yer alan çalışmaların büyük bir kısmında ise denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinin olası etkileri üzerine durulduğu anlaşılmaktadır.

2- METODOLOJİ

2.1- Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışmanın amacı, BİST İmalat sektöründe 2019 ve 2020 yıllarında faaliyet gösteren işletmelerin 1 Ocak-31 Aralık 2019 ve 1 Ocak-31 Aralık 2020 hesap dönemlerine ait bağımsız denetçi raporlarının, 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren 701 nolu tebliğ uyarınca denetçi raporlarında bildirim zorunluluğu getirilen kilit denetim konuları açısından değerlendirilmesidir.

Çalışma, BİST İmalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerde en çok raporlanan kilit denetim konularının öneminin vurgulanabilmesi ve gelecekte yapılacak akademik çalışmalara faydalı olabilmesi açısından önemlidir.

²⁰ Modar ABDULLATİF ve Ayat S. AL-RAHAHLEH. "Applying A New Audit Regulation: Reporting Key Audit Matters in Jordan". International Journal of Auditing. Sayı 2. 2020. s. 268.

²¹ Catarina FERREIRA ve Ana Isabel MORAİS . "Analysis of The Relationship Between Company Characteristics and Key Audit Matters Disclosed". Revista Contabilidade & Finanças. Sayı 83. 2020. s. 271.

²² Joelle MATTa ve Khalil FEGHALİ. "The impact of Key Audit Matters (KAMs) on Financial Information Quality: Evidence From Lebanon". Indonesian Management and Accounting Research. Sayı 2. 2020. s. 137.

2.2- Araştırmanın Kapsamı

Yapılan araştırmada hisseleri borsada kayıtlı olan ve imalat sektöründe faaliyette bulunan şirketler ele alınmıştır. Bu amaçla Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'ın resmi internet sitesinden imalat sektöründe 2019 ve 2020 yıllarında faal olan şirketlerin 2019 ve 2020 faaliyet yılı bağımsız denetçi raporlarına ulaşılmış ve ulaşılan raporlar bu çalışma kapsamında incelenmiştir. 2019 yılında 167 şirket faal olup bağımsız denetçi raporları incelenen bu 167 şirketten 4 tanesinin denetçi raporlarında kilit denetim konusu bildirilmemiştir. Bu nedenle 2019 yılı analizinde kilit denetim konularının tasnifi açısından 163 şirketin bağımsız denetçi raporları, denetçi görüşü açısından ise tüm şirketlerin denetçi raporları üzerinde durulmuştur. 2020 yılında ise hisseleri borsada kayıtlı olup imalat sektöründe faal olan 173 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden 2 tanesinin finansal raporları araştırma tarihimiz itibariyle henüz Kamu Aydınlatma Platformunda yayınlanmamıştır. Bağımsız denetçi raporlarına ulaşılan 171 şirketin 4 tanesinin denetçi raporlarında kilit denetim konusu bildirilmemiştir. Bu nedenle 2020 yılı analizinde ise kilit denetim konularının tasnifi açısından 167 şirketin bağımsız denetçi raporları, denetçi görüşü açısından ise raporlarına ulaşılabilen 171 şirketin denetçi raporları ele alınmıştır. Ayrıca çalışma kapsamında; imalat sektöründe alt sektörler itibariye şirketlerin ve raporlanan kilit denetim konularının dağılımı, denetçi raporlarında verilen görüş ile kilit denetim konularının sayısı arasında bağlantı olup olmadığı tablo ve grafikler yardımı ile ve karşılaştırmalı olarak açıklanmış olup, sektör genelinde en çok raporlanan kilit denetim konularının önemi vurgulanmaya çalışılmış ve kilit denetim konularının raporlanmasında son dönemde yaşanan pandemi sürecinin etkisi olup olmadığı hususu değerlendirilmiştir.

2.3- Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin denetçi raporlarındaki kilit denetim konularını analiz etmek için nitel araştırma yöntemlerinden birisi olan ve mevcut verilerin incelenip düzenlenmesi, açıklanması ve yorumlanması esasına dayanan içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Sosyal bilimlerde yürütülen araştırmalarda yaygın olarak kullanılan içerik analizi belirli olayları tanımlama ve ölçmede, sözlü, görsel veya yazılı verilerden geçerli çıkarımlar yapmada sistematik ve nesnel bir araç sağlayan araştırma yöntemidir²³. Diğer bir ifade ile içerik analizi verilerin sistematik, nesnel ve kantitatif analizi olarak tanımlanmaktadır. İçerik analizi yazılı metin ve konuşmalar üzerinde yürütülen sistematik çalışmaları içermekle birlikte aynı zamanda resimsel görüntüler, grafiksel öğeler, hareketli görüntüler, sözsüz davranışlar, müzik ve sesler dahil olmak üzere metinsel olmayan mesaj içeriğine dayanan teknikler üzerinde de odaklanmaktadır²⁴.

Borsa İstanbul'daki imalat sektörünün alt sektörleri ve sektörlerde faaliyet gösteren şirketler belirlendikten sonra bunlar hakkında 2019 ve 2020 faaliyet yıllarına ilişkin olarak düzenlenen bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları ile ilgili veriler karşılaştırılmalı olarak incelenmiş ve konuları itibariyle aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

2.4- Araştırmanın Bulgu ve Yorumları

BİST İmalat sektöründe faaliyet gösteren şirketler Kamusal Aydınlatma Platformunda (KAP) dokuz alt sektöre ayrılmıştır. Söz konusu alt sektörler ve her bir alt sektörde 2019 ve 2020 yıllarında yer alan şirket sayısı Tablo 1' de yer almaktadır.

²³ Barbara DOWNE-WAMBOLDT. "Content Analysis: Method, Applications and Issues". Health Care for Women International. Sayı 3. 1992. s. 314.

²⁴ Kimberly A. NEUENDORF ve Anup KUMAR. "Content Analysis". The International Encyclopedia of Political Communication. 2016. s.1.

Tablo 1: BİST İmalat Alt Sektöründeki Şirketlerin 2019 ve 2020 Yılları Sayısal Dağılımı ve Yüzdesi

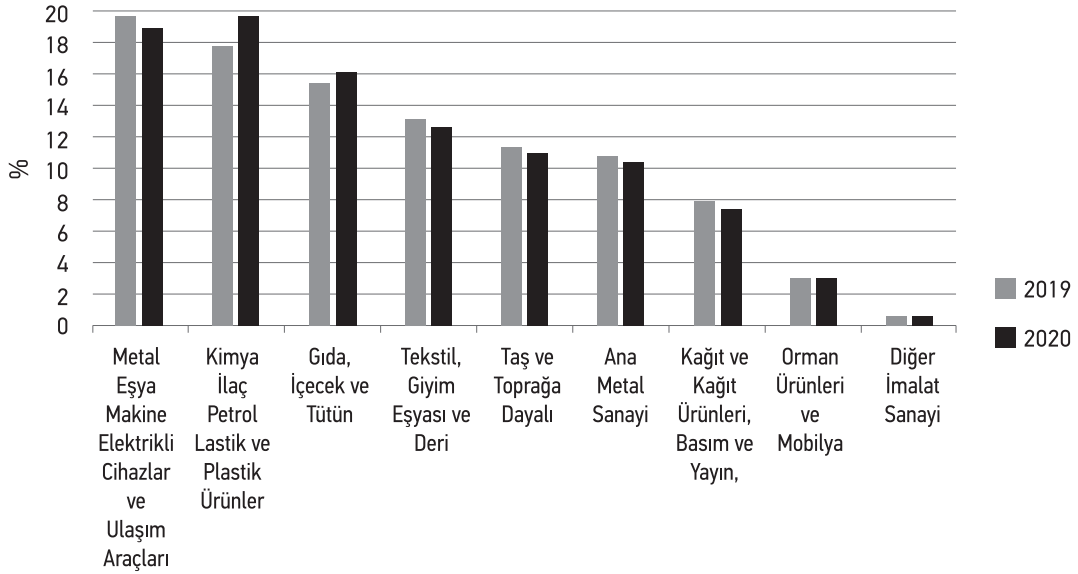
BİST İMALAT SEKTÖRÜ					
	Alt Sektörler	Şirket Sayısı (2019)	Yüzde	Şirket Sayısı (2020)	Yüzde
1	Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları	33	%19,7	33	%19
2	Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler	30	%17,9	34	%19,6
3	Gıda, İçecek ve Tütün	26	%15,5	28	%16,2
4	Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri	22	%13,2	22	%12,7
5	Taş ve Toprağa Dayalı	19	%11,3	19	%11
6	Ana Metal Sanayi	18	%10,8	18	%10,4
7	Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	13	%8	13	%7,5
8	Orman Ürünleri ve Mobilya	5	%3	5	%3
9	Diğer İmalat Sanayi	1	%0,6	1	%0,6
Genel Toplam		167	%100	173	%100

Tablo 1, 2019 ve 2020 yıllarında BİST imalat sektörünün alt sektör türleri ve şirket sayıları itibarıyla genel yapısını göstermektedir. Tablo 1’de görüldüğü üzere imalat sektöründe Borsa İstanbul’a kayıtlı 2019 yılında 167 firma, 2020 yılında ise 173 firma faaliyette bulunmaktadır. Bu firmaların en yoğun bulunduğu sektörlere baktığında 2019 yılında; 33 tanesi (%19,7) Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları alt sektörü ile 30 tanesi (%17,9) Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler alt sektöründe yer almaktadır. Takiben 26 firma (%15,5) Gıda, İçecek ve Tütün, 22 firma (%13,2) Tekstil, Giyim

Eşyası ve Deri ve 19 firma (%11,3) ise Taş ve Toprağa Dayalı alt sektöründedir. 2020 yılı verileri incelendiğinde ise; 34 firma (%19,6) Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler alt sektöründe, 33 firma (%19) Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları alt sektöründe yer almakta olup takiben 28 firma (%16,2) Gıda, İçecek ve Tütün, 22 firma (%12,7) Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri, 19 firma (%11) ise Taş ve Toprağa Dayalı alt sektöründedir.

Şekil 1’de BİST İmalat alt sektöründeki şirketlerin 2019 ve 2020 yılları yüzdesel dağılımı grafiksel olarak gösterilmiştir.

Şekil 1: BİST İmalat Alt Sektöründeki Firmaların 2019 ve 2020 Yılları Yüzdesel Dağılımı



Alt Sektörler

BİST İmalat sektöründe faaliyet gösteren şirketler hakkında 2019 ve 2020 faaliyet yıllarına ilişkin olarak tanzim edilen bağımsız denetçi

raporlarında bildirilen Kilit Denetim Konularının sayısı ile KDK raporlanmayan firma sayısı alt sektörler itibarıyla Tablo 2' de yer almaktadır.

Tablo 2: BİST İmalat Alt Sektöründeki KDK'ların 2019 ve 2020 Yılları Sayısal Dağılımı, Yüzdesi ve KDK Raporlanmayan Firma Sayısı

BİST İMALAT SEKTÖRÜ							
	Alt Sektörler	Raporlanan KDK Sayısı		Yüzde		KDK Raporlanmayan Firma Sayısı	
		2019	2020	2019	2020	2019	2020
1	Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları	61	60	19,8	19,4	1	-
2	Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler	50	58	16,3	18,8	-	-
3	Gıda, İçecek ve Tütün	49	50	15,9	16,2	2	2
4	Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri	38	38	12,4	12	1	2
5	Ana Metal Sanayi	36	35	11,7	11,3	-	-
6	Taş ve Toprağa Dayalı	34	33	11	10,7	-	-
7	Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	28	26	9	8,4	-	-
8	Orman Ürünleri ve Mobilya	11	9	3,6	2,9	-	-
9	Diğer İmalat Sanayi	1	1	0,3	0,3	-	-
Genel Toplam		308	310	100	100	4	4

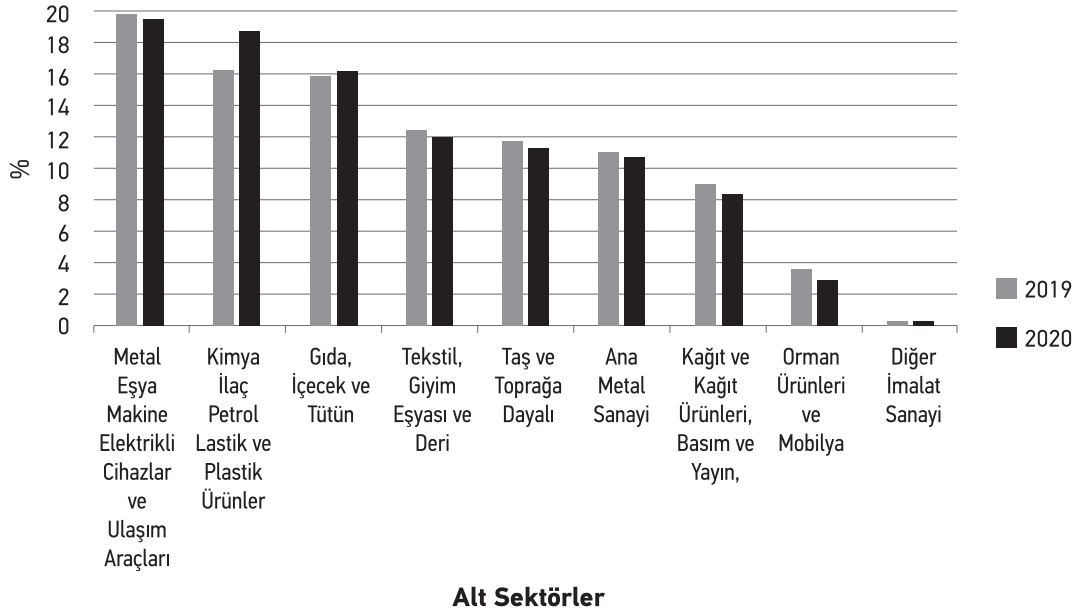
Araştırma alanımız olup, Tablo 2’de yer alan ve 2019 yılında BİST İmalat sektöründe faaliyet gösteren 167 firmanın bağımsız denetçi raporu incelendiğinde toplam 308 kilit denetim konusunun, 2020 yılında BİST İmalat sektöründe faaliyet gösteren 173 firmadan bağımsız denetim raporlarına ulaşılabilen 171 firmanın bağımsız denetçi raporu incelendiğinde ise toplam 310 kilit denetim konusunun raporlandığı görülmektedir. Bu veriler aynı zamanda 2019 yılında firma başına yaklaşık 1,84 kilit denetim konusunun, 2020 yılında ise firma başına yaklaşık 1,81 kilit denetim konusunun düştüğü ve ilgili iki yılda raporlanan kilit denetim konusu sayısında önemli bir fark olmadığı şeklinde de yorumlanabilmektedir. 2019 yılında kilit denetim konularının 61 adedi (%19,8) Metal Eşya, Makine, Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları alt sektöründe yer alan, 50 adedi (%16,3) Kimya, İlaç, Petrol, Lastik ve Plastik Ürünler alt sektöründe yer alan firmalar hakkında raporlanmıştır. Bunları 49 adet (%15,9) KDK ile Gıda, İçecek ve Tütün, 38 adet (%12,4) KDK ile Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri 36 adet (%11,7) KDK ile de Ana Metal Sanayi alt sektöründeki şirketler izlemektedir. 2020 yılında ise kilit denetim konularının 60 adedi (%19,4) Metal Eşya, Makine, Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları alt sektöründe yer alan, 58 adedi (%18,8) Kimya, İlaç, Pet-

rol, Lastik ve Plastik Ürünler alt sektöründe yer alan firmalar hakkında raporlanmıştır. Bunları 50 adet (%16,2) KDK ile Gıda, İçecek ve Tütün, 38 adet (%12) KDK ile Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri, 35 adet (%11,3) KDK ile de Ana Metal Sanayi alt sektöründeki şirketler izlemektedir. Öte yandan her iki yılda da sektörde toplam 4 firmanın bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konusu bildirilmemiştir. 2019 yılında bu firmaların 1’er tanesi Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları ile Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri alt sektöründe, 2 firma ise Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe, 2020 yılında ise bu firmaların 2 tanesi Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe, diğer iki tanesi ise Tekstil, Giyim Eşyası, Deri alt sektöründe faaliyet göstermektedir.

Alt sektörler itibarıyla, raporlanan kilit denetim konuları sayısında en fazla değişim 2019 yılında 50 adet, 2020 yılında ise 58 adet kilit denetim konusunun bildirildiği Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler alt sektöründe görülmekte olup, bu hususun 2020 yılında sektörde faaliyet gösteren firma sayısındaki artıştan kaynaklandığını söylemek mümkündür.

BİST İmalat sanayi alt sektöründeki şirketler hakkında raporlanan kilit denetim konularının 2019 ve 2020 yılları yüzdesel dağılımı grafiksel olarak Şekil 2’de gösterilmiştir.

Şekil 2: BİST İmalat Alt Sektörlerindeki KDK'ların 2019 ve 2020 Yılları Yüzdesel Dağılımı



Şekil 1 ve 2 birlikte incelendiğinde 2019 ve 2020 yıllarında BİST İmalat sanayi alt sektörlerinde raporlanan kilit denetim konularının yüzdesel dağılımının, alt sektörlerde faaliyet gösteren firmaların yüzdesel dağılımı ile paralellik gösterdiği anlaşılmaktadır.

Diğer taraftan Tablo 2'de yer alan sayısal veriler 2020 yılı mart ayınca başlayıp araştırma tarihimiz itibariyle halen etkilerini sürdüren pandemi süreci açısından değerlendirildiğinde, bu verilerin aynı zamanda 2019 yılında firma başına yaklaşık 1,84 kilit denetim konusunun, 2020 yılında ise

firma başına yaklaşık 1,81 kilit denetim konusunun düştüğünü gösterdiği yorumundan hareketle, yaşanan Covid-19 pandemisinin kilit denetim konularının raporlanması üzerinde genel olarak etkisinin olmadığını söylemek mümkündür.

BİST İmalat sektöründe faaliyet gösteren ve denetçi raporları incelenen 2019 yılında 167 firma ve 2020 yılında 171 firma hakkında düzenlenen denetçi raporlarındaki kilit denetim konuları sayıları ve denetçi görüş türleri itibariyle aşağıda yer alan Tablo 3' teki gibidir.

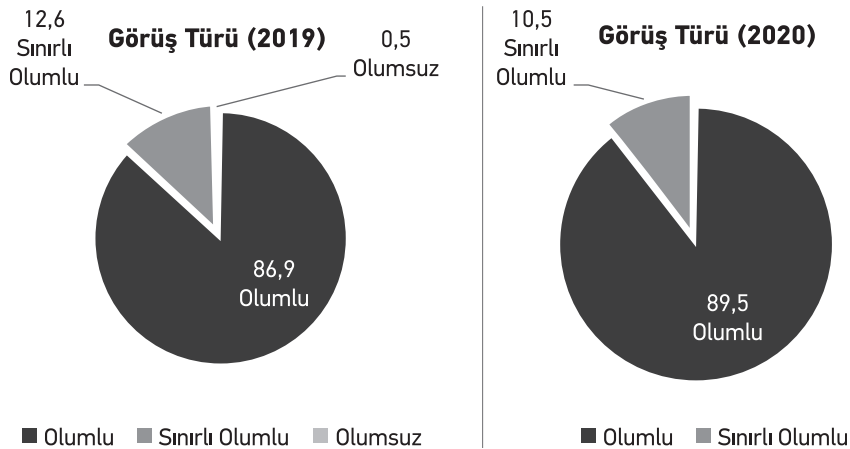
Tablo 3: BİST İmalat Sektöründeki İşletmelerin 2019 ve 2020 Yılları Denetçi Raporlarındaki Kilit Denetim Konuları Sayısı ile Görüş Türleri

KDK Sayısı	Görüş Türü						Toplam	
	Olumlu		Sınırlı Olumlu		Olumsuz			
	2019	2020	2019	2020	2019	2020	2019	2020
0	-	-	4	4	-	-	4	4
1	64	70	5	4	1	-	70	74
2	52	54	7	5	-	-	59	59
3	19	21	4	4	-	-	23	25
4	6	4	1	1	-	-	7	5
5	2	2	-	-	-	-	2	2
6	1	1	-	-	-	-	1	1
7	1	1	-	-	-	-	1	1
Toplam	145	153	21	18	1	0	167	171

Tablo 3’de görüldüğü üzere, 2019 ve 2020 yıllarında BİST İmalat sektöründe faaliyet gösteren 4 şirketin bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konusu belirtilmemiştir. Aynı yıllarda 59 firmanın denetçi raporunda 2 kilit denetim konusu raporlanmıştır, denetçi raporlarında 6 ve 7 kilit denetim konusu bildirilen ise sadece 1’er firma mevcuttur. Öte yandan 2019 yılında 70 firmanın denetçi raporunda, 2020 yılında ise 74 firmanın denetçi raporunda 1 kilit denetim konusu raporlanmıştır.

2019 yılında sektörde yer alan 167 firmanın denetçi raporlarından 145’ine (%86,9) olumlu görüş, 21’ine (%12,6) sınırlı olumlu görüş ve 1’ine (%0,5) olumsuz görüş bildirilmiştir. 2020 yılında ise denetçi raporlarına ulaşılan 171 firmanın denetçi raporlarından 153’üne (%89,5) olumlu görüş, 18’ine (%10,5) sınırlı olumlu görüş bildirilmiştir. 2020 yılında olumsuz görüş bildirilen denetçi raporu yoktur.

Şekil 3: BİST İmalat Sektöründeki Denetçi Raporu Görüşlerinin 2019 ve 2020 Yılları Yüzdesel Dağılımı



2019 yılında 1 kilit denetim konusu bildirilen 70 şirketin 64'üne olumlu görüş 5'ine sınırlı olumlu görüş 1'ine olumsuz görüş, 4 kilit denetim konusu bildirilen 7 şirketin 6'sına olumlu, 1'ine sınırlı olumlu görüş bildirilirken 2020 yılında benzer şekilde 1 kilit denetim konusu bildirilen 74 şirketin 70'ine olumlu görüş 4'üne sınırlı olumlu görüş, 4 kilit denetim konusu bildirilen 5 şirketin 4'üne olumlu, 1'ine sınırlı olumlu görüş bildirilmiştir. Her iki yılda da 5 kilit denetim konusu bildirilen 2 şirkete olumlu görüş, yine 6 ve 7 kilit denetim konusu bildirilen 1'er şirkete olumlu

görüş verilmiştir. Dolayısıyla her iki yıl açısından da, denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları sayısı ile verilen görüş türü arasında bağlantı olmadığı anlaşılmaktadır.

BİST İmalat sektöründe 2019 yılında faaliyet gösteren 167 şirketin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen toplam 308 kilit denetim konusu ile 2020 yılında faaliyet gösteren 71 firmanın bağımsız denetçi raporlarında bildirilen toplam 310 kilit denetim konusu genel başlıklar altında Tablo 4.'de yer aldığı şekilde gruplandırılmıştır.

Tablo 4: BİST İmalat Sektöründe 2019 ve 2020 Yıllarında Raporlanan Kilit Denetim Konuları ve Sayıları

Kilit Denetim Konuları	Raporlanan KDK Sayıları (2019)	Raporlanan KDK Sayıları (2020)
Hasılat	79	87
Ticari Alacaklar	63	69
Maddi Duran Varlıklar	56	63
Stoklar	36	32
Vergiler ve Ertelenmiş Vergi Varlıkları	9	10
TFRS 16 Kiralamalar Standardı	8	-
Finansal Borçlar	8	8
İlişkili Taraf İşlemleri	6	3
İşletme Birleşmeleri, Özkaynaklar, İştirakler	6	4
Garanti Karşılıkları	5	5
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	4	3
Ticari Borçlar	4	4
Şerefiye	4	5
Finansal Varlıklar/Yatırımlar	3	2
AR-GE	3	3
Açılış Bakiyesi Kontrolü	2	-
Kıdem Tazminatı	2	2
Finansal ve Vergi Borçları	2	-
Nakit Akış Riskinden Korunma	1	1
Dövizli İşlemler	1	-
Finansal Araçlar	1	1
Davalar	1	1

Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar	1	2
İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye Değer Düşüklükleri	1	-
Canlı Varlıklar	1	-
Borçlanma Maliyetleri	1	2
Yasal Riskler	-	1
Müşterek Yönetime Tabi İşletmelerin Muhasebeleştirilmesi	-	1
Konkordato Kapsamındaki Borçlar	-	1
TOPLAM	308	310

BİST imalat sektöründe yer alan şirketlerin 2019 yılı bağımsız denetçi raporlarında raporlanan toplam 308 kilit denetim konusunun içerikleri incelendiğinde, en fazla raporlanan konunun hasılat (79 kez) olduğu anlaşılmaktadır. Bunu sırasıyla ticari alacaklar (63 kez), maddi duran varlıklar (56 kez) ve stoklar (36 kez) izlemektedir. Söz konusu şirketlerin 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında raporlanan toplam 310 kilit denetim konusunun içerikleri incelendiğinde ise en fazla raporlanan kilit denetim konusunun da hasılat (87 kez) olduğu anlaşılmaktadır. Bunu sırasıyla, 2019 yılına paralel olarak, ticari alacaklar (69 kez), maddi duran varlıklar (63 kez) ve stoklar (32 kez) izlemektedir. İmalat sektörü; her türlü üretim konusuna hitap eden, sermaye yoğun, hammadde ve mamul stoku yoğun olan, şirket büyüklüklerine göre farklılık arz etmekle birlikte yüksek hasılatla sahip, yoğun ticari ilişkiler kuran ve müşteri kitlesi yaygın şirketlerin faaliyette bulunduğu bir sektördür. Dolayısı ile söz konusu özellikleri bünyesinde barındıran imalat sektöründe yer alan şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında sayıca en çok hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stokların kilit denetim konusu olarak raporlanması sektörün karakteristik yapısının doğal bir sonucudur.

Öte yandan Tablo 4'te yer alan veriler incelendiğinde, 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konusu olarak yer alan stokların

sayısında 2019 yılına nazaran bir miktar azalma olduğu görülmekte olup, bu hususun Covit-19 salgınının yarattığı pandeminin stok değerlendirme süreci üzerindeki olumsuz etkilerinden kaynaklandığı kanaatine varılabilir.

Bağımsız denetçi raporlarında, en çok kilit denetim konusu olarak bildirilen dört hususun finansal tablolar içindeki önemi dikkate alındığında bunların fazla raporlanma nedeni daha iyi anlaşılabilmektedir.

2.4.1- Hasılat

Bağımsız denetime tabi tutulan işletmelerin finansal durum tablolarındaki hasılat; işletmenin belirli bir faaliyet dönemi sonunda doğan gelirlerinin toplamıdır. Hasılatı oluşturan bu gelirler, işletmenin satışlardan oluşan gelirleri ile diğer bazı faaliyetlerden sağlanan gelirlerinden oluşmaktadır. TFRS 15'te de hasılat; "İşletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir" olarak tanımlanmıştır.

31.12.2017 tarihinden itibaren uygulanmakta olan TFRS 15 Standardı ile yeni bir hasılat standardı getirilmiştir. Bu yeni standart ile finansal tabloların hazırlanmasında, işletmelerin müşterileri ile yazılı, sözlü veya zımni olarak yapılmış olan sözleşmeden kaynaklı hasılat ve nakit akışlarının; tutarı, zamanlaması ve niteliği hususlarında uyulması gereken ilkeler belirlenmiş ve hasılatın muhasebeleştirilmesi yeni esaslara bağlanmıştır (TFRS 15, p.1).

Esasen diğer tüm ticari işletmeler gibi BİST'e kayıtlı imalat sektöründeki bütün işletmelerin de asıl amacı ürettikleri mamulleri pazarlayarak hasılat elde etmektir. Bu nihai amacına ulaşmak için firmalar öncelikle ürünlerin üretilmesinden, stoklanmasına, pazarlanmasına ve hasılatın sağlanmasına kadar çok yoğun faaliyet ve ilişkiler içinde bulunmaktadır.

Ayrıca işletmelerin finansal tablolardaki hasılat büyüklükleri ve buna dayalı kârlılıkları onların mali yapısını göstermesi açısından da önem arz etmektedir. Bu nedenle bazı firmalar gerek finansal tablo analistleri, gerekse mali denetçiler yönünden; hasılatı olduğundan fazla veya eksik göstererek işletmenin durumunu olduğundan farklı gösterme eğiliminde olabilirler. Bu açıdan da BİST'e kayıtlı işletmeler hakkında düzenlenen bağımsız denetçi raporlarında hasılat ve hasılatı giden muhasebe kayıtlarının kilit denetimde ön sırada olması normal bir durumdur.

2.4.2- Ticari Alacaklar

Gerek üretim işletmelerinin gerekse ticari işletmelerin mal satışlarına ilişkin satış bedellerinin tamamını peşin olarak tahsil etmeleri her zaman mümkün olmayıp, veresiye olarak yapılan satış bedellerinin önemli bir bölümünün tahsili zamana yayılmaktadır. Peşin tahsil edilmeyip gelecekte tahsil edilmesi hedeflenen bu alacaklar finansal tablolarda ticari alacaklar olarak yer almaktadır.

Finansal tablolarda yer alan ticari alacakların büyüklüğü ve bu alacakların hedeflenen zamanlarda tahsil edilip edilememesi işletmenin finansal yapısı ve finansal tablo analistleri açısından önemlidir. Bir firmanın faaliyetlerinin sağlıklı yürütülmesi ve işletme devamlılığı için; gerekli olan her türlü araç ve gereçlerle, ilk madde ve malzeme ve ticari malların zamanında satın alınması gerekir. Bunun yanında faaliyetle ilgili her türlü ödemelerin önemli aksamalara uğramadan zamanında yapılabilmesi ve izleyen zaman dilimdeki mali yapılarının güçlü olması bakımından ticari

alacakların zamanında tahsili önemlidir. Ticari alacaklarını zamanında tahsil edemeyen ve buna bağlı olarak ödemelerini zamanında yapamayan bir işletme için bu durum, işletmenin daha sonra kredi ve benzeri şekilde doğacak borçlarını da ödeme yeteneğinin olmadığı izlenimi verecektir.

Bu nedenle, BİST'te işlem gören ve hakkında bağımsız denetim yapılan bir işletme için düzenlenen raporlarda; ticari alacakların büyüklükleri ile bunların takip ve tahsil durumlarının kilit denetim konusu olarak raporlanması uygun olmaktadır. Zira bunların tahsil edilip edilememesi ve yeni doğacak borçlarını ödemedeki risk durumlarının belirlenmesi, işletmenin faaliyetinin devamlılığı ve ödeme kabiliyetine etkileri açısından önem arz etmektedir.

2.4.3- Maddi Duran Varlıklar

İşletmelerin sahip olduğu bina, arazi ve arsalar, üretimde kullanılan makine tesis ve cihazlara, taşıtlardan demirbaşlara kadar finansal tablolarda yer alan maddi duran varlıkları; işletmenin büyüklüğünü gösteren ve faaliyetlerinin yürütülmesinde büyük öneme sahip olan değerleridir.

Konunun önemine binaen KGK; maddi duran varlıklara ilişkin Türkiye Muhasebe Standardı TMS 16'yı, daha sonra da konu ile ilgili 15 sıra nolu tebliği yayımlanmıştır. Bu standart ile finansal tablo kullanıcılarının, işletmenin maddi duran varlıklardaki yatırımlarını ve bu yatırımdaki değişimleri görmelerini sağlamanın ve maddi duran varlıklarla ilgili muhasebe işlemlerini düzenlemenin amaçlandığı belirtilmiştir (TMS 16, p.1).

İşletmenin finansal tablolarında önemli yer tutan maddi duran varlıkların teminine; bakım ve onarım harcamalarına, bunlar üzerinden ayrılan amortismanlara, maddi duran varlıkların satışına, yenilenmesine ve bu işlemlerin muhasebeleştirilmelerine ilişkin konuların maddi büyüklüğü önemli olduğundan bunlar bağımsız denetimlerde kilit denetim konusu olarak raporlanmaktadır.

2.4.4- Stoklar

Tek düzen hesap planında stoklar; ilk madde ve malzeme, yarı mamuller, mamuller, ticari mallar ve diğer stoklardan oluşmaktadır. İmalat sektöründe faaliyet gösteren firmalar açısından stoklar diğer ticari işletmelere göre daha farklı öneme haiz olup, ilk madde ve malzeme ve yardımcı malzemelerle üretim sonucunda elde edilen mamul mal stoklarından oluşmakta ve hem hacim hem de çeşitlilik itibarıyla *önemli yer* tutmaktadır.

Ticari işletmelerde ise stoklar satmak gayesiyle satın alınan ve genelde kısa sürelerde nakde çevrilmesi hedeflenen ticari mallardan oluşmaktadır.

İktisadi işletmelerdeki stoklar, maliyet bedeli ile değerlemeye tabi tutulmaktadır. Ancak stoklarda, maliyet bedeline göre değerlendirme günündeki satış bedellerinin düşüklük göstermesi veya yangın, deprem ve su basması gibi afetler yüzünden ya da bozulması sonucunda iktisadi kıymetlerinde önemli bir azalış olması halinde maliyet bedeli yerine emsal bedeli ile değerlendirme söz konusu olmaktadır.

KGK'nın yayınladığı TMS 2 standardı ile stoklarla ilgili muhasebe uygulamalarının belirlenmesinin, hasılatların finansal tablolara yansıtılmasına kadar varlık olarak izlenecek olan stok maliyet tutarının tespitinin ve maliyetlerin stoklara yüklenmesinde kullanılan maliyet hesaplama yöntemleri hakkında bilgi verilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir (TMS 2, p.1).

Finansal tablolarda önemli bir *büyükliğe sahip olabilen stoklar*; özellikle dönem sonunda değerlemeye tabi tutularak hesaplanan tutarlarının işletme karlılığını olumlu veya olumsuz yönde doğrudan etkilemesi yönünden çok önemlidir. Ayrıca işletme sahip veya yetkilileri tarafından dönem sonu stok değerlemesinde kasten veya hata ile yapılabilecek yanlış uygulamalar finansal tabloların da hatalı oluşmasına neden olabileceğinden BİST' te işlem gören işletmeler hakkın-

da düzenlenen bağımsız denetim raporlarında, stokların da Kilit Denetim konusu olarak ön sıralarda raporlanması doğaldır.

SONUÇ

Bağımsız denetçinin temel amacı, finansal tabloların bir bütün olarak, hatadan veya hileden kaynaklanan önemli bir yanlışlık içerip içermediğine dair makul bir güvence elde ederek, finansal tabloların tüm yönleri ile geçerli olan finansal raporlama hükümlerine uygun hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş vermek, elde ettiği bulgulara uygun olarak finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve bağımsız denetim standartlarının zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır (BDS200, p.11). Bu kapsamda BDS 701 Standardının bağımsız denetçilere yüklediği sorumluluklardan birisi de; yürütülen denetime ilişkin şeffaflık sağlayarak denetçi raporlarının kalitesini ve iletişim değerini artırmak adına cari dönem finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuları kilit denetim konusu olarak bildirmesidir.

Yapılan çalışma kapsamında, BİST İmalat sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin 2019 ve 2020 faaliyet yılları bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları içerik analizi yöntemiyle incelenmiş, kilit denetim konularının sayısı, konu içerikleri karşılaştırmalı olarak tespit edilmiş ve kilit denetim konularının raporlanmasında yaşanan pandemi sürecinin etkisi olup olmadığı üzerinde durulup en çok raporlanan kilit denetim konularının önemi vurgulanmaya çalışılmıştır.

BİST İmalat sektöründe; 2019 yılında 167 şirket faaliyet göstermektedir. En fazla şirketin faaliyette bulunduğu alt sektörler 33 (%19,7) şirket ile Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım araçları alt sektörü ve 30 (%17,9) şirket ile Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler alt sektörüdür. İmalat sektöründe 2019 yılında toplam raporlanan 308 kilit denetim konusunun

61 adedi (%19,8) Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları alt sektöründe yer alan, 50 adedi (%16,3) Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler alt sektöründe yer alan şirketler hakkında raporlanmıştır.

BİST İmalat sektöründe; 2020 yılında 173 şirket faaliyet göstermektedir. En fazla şirketin faaliyetinde bulunduğu alt sektörler 34 firma (%19,6) ile Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler alt sektöründe ve 33 firma (%19) ile Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları alt sektörüdür. İmalat sektöründe 2020 yılında toplam raporlanan 310 kilit denetim konusunun 60 adedi (%19,4) Metal Eşya, Makine, Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları alt sektöründe yer alan, 58 adedi (%18,8) Kimya, İlaç, Petrol, Lastik ve Plastik Ürünler alt sektöründe yer alan firmalar hakkında raporlanmıştır.

Bu bağlamda 2019 ve 2020 yıllarında BİST İmalat alt sektörlerinde raporlanan kilit denetim konularının yüzdesel dağılımı ile alt sektörlerde yer alan şirketlerin yüzdesel dağılımı paralellik göstermektedir.

Raporlanan kilit denetim konuları sayısında en fazla değişimin, 2019 yılında 50 adet kilit denetim konusu bildirilirken 2020 yılında 58 adet kilit denetim konusunun bildirildiği Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler alt sektöründe gerçekleştiği görülmektedir. Bu hususun 2019 yılına nazaran 2020 yılında sektörde faaliyet gösteren firma sayısındaki artıştan kaynaklandığını söylemek mümkündür.

Tablo 3'te yer alan verilerden analiz edildiği üzere; 2019 ve 2020 yıllarında BİST İmalat sektöründeki 4 şirketin bağımsız denetçi raporunda kilit denetim konusu belirtilmezken aynı yıllarda 59 firmanın denetçi raporunda 2 kilit denetim konusu raporlanmış olup, denetçi raporlarında 6 ve 7 kilit denetim konusu bildirilen ise sadece 1'er firma mevcuttur. 2019 yılında 70 firmanın denetçi raporunda, 2020 yılında ise 74 firmanın denetçi raporunda 1 kilit denetim konusu raporlanmıştır.

2019 yılında sektörde yer alan 167 firmanın denetçi raporlarından 145'ine (%86,9) olumlu görüş, 21'ine (%12,6) sınırlı olumlu görüş ve 1'ine (%0,5) olumsuz görüş bildirilirken; 2020 yılında ise denetçi raporlarına ulaşılan 171 firmanın 153'üne (%89,5) olumlu görüş, 18'ine (%10,5) sınırlı olumlu görüş bildirilmiştir. 2020 yılında olumsuz görüş bildirilen denetçi raporu ise yoktur.

Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları sayısı ile denetçi görüş türü arasındaki ilişki değerlendirildiğinde; 2019 yılında 1 kilit denetim konusu bildirilen 70 şirketin 64'üne olumlu görüş, 5'ine sınırlı olumlu görüş, 1'ine olumsuz görüş, 4 kilit denetim konusu bildirilen 7 şirketin 6'sına olumlu, 1'ine sınırlı olumlu görüş bildirilirken 2020 yılında benzer şekilde 1 kilit denetim konusu bildirilen 74 şirketin 70'ine olumlu görüş, 4'üne sınırlı olumlu görüş, 4 kilit denetim konusu bildirilen 5 şirketin 4'üne olumlu, 1'ine sınırlı olumlu görüş bildirilmiştir. Her iki yılda da 5 kilit denetim konusu bildirilen 2 şirkete olumlu görüş, yine 6 ve 7 kilit denetim konusu bildirilen 1'er şirkete olumlu görüş verilmiştir. Bu durum, denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayısı ile verilen görüş türü arasında her iki yıl açısından da bağlantı olmadığını göstermektedir. Zira BDS 701 Standardının 11/b paragrafında da belirtildiği üzere; denetçi kilit denetim konularını finansal tabloların denetimi kapsamında ve bu tablolara yönelik denetçi görüşünün oluşturulmasında dikkate almakta olup, denetçi bu konular hakkında ayrıca görüş verememektedir.

2019 ve 2020 yılı raporlarında ver alan kilit denetim konularının içerikleri incelendiğinde; en çok kilit denetim konusu hasılat (2019 yılında 79 adet, 2020 yılında 87 adet) hakkında bildirilmiştir. Bu konuda, işletmelerin hasılat büyüklükleri ve buna bağlı olarak karlılıkları onların mali yapısını göstermesi açısından önem arz ettiğinden işletme sahip veya yetkili çalışanları tarafından

finansal tablo analistlerini yanıltmaya yönelik olarak kasıt veya hata ile yapılabilecek yanıltıcı hususların denetimde belirlenip raporlanması hedeflenmektedir.

Hasılatın sonra en çok bildirilen kilit denetim konusu ticari alacaklar (2019 yılında 63 adet, 2020 yılında 69 adet)'dir. Finansal tablolarda yer alan ticari alacakların büyüklükleri ile bunların tahsil edilebilirliği konusundaki risk durumlarının belirlenmesi ve bunun işletmenin ödeme yeteneğine etkisi denetimde kilit denetim konusu olarak belirlenip raporlanmasını sağlanmaktadır.

Üçüncü ve dördüncü sırada en çok raporlanan kilit denetim konuları ise; maddi duran varlıklar (2019 yılında 56 adet, 2020 yılında 63 adet) ve stoklar (2019 yılında 36 adet, 2020 yılında 32 adet)'dir. Finansal tabloda bulunan maddi duran varlıkların, işletmenin önemli ve yıllarca kullandığı değerler olmaları ve her hesap dönemi sonunda amortismanına tabi tutulmaları, ekonomik ömürlerinin olması gibi özellik arz eden durumları nedeniyle, stokların özellikle de dönem sonu stoklarının hem miktar hem de tutar yönünden değerlerinin işletmenin karlılığını belirlemede önem arz etmesi nedeniyle denetçi tarafından yapılacak incelemelerde kilit denetim konusu olarak ön sıralarda dikkate alınıp raporlandıkları görülmektedir.

Sonuç olarak, imalat sektöründe; üretim konusunun fazlalığı, sermaye yoğunluğu, hammadde ve mamul stokunun yoğun olması, yüksek hasılat, yaygın ticari ilişkiler ve müşteri kitlesi vb. genel karakteristik özelliklere baktığımızda sektördeki bağımsız denetçi raporlarında sayıca en çok hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stokların kilit denetim konusu olarak raporlanması olağan görülmektedir.

Öte yandan, 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konusu olarak yer alan stokların sayısında, 2019 yılına kıyasla, bir miktar azalma olduğu görülmekte olup bu hususun yaşanan pandeminin stok değerlendirme süreci

üzerindeki olumsuz etkilerinden kaynaklandığı kanaatine varılabilir. Ancak Tablo 2 de yer alan sayısal veriler ve bu verilerin aynı zamanda 2019 yılında firma başına yaklaşık 1,84 kilit denetim konusunun, 2020 yılında ise firma başına yaklaşık 1,81 kilit denetim konusunun düştüğünü gösterdiği yorumundan hareketle, pandeminin kilit denetim konularının raporlanması üzerinde genel olarak önemli bir etkisinin olmadığını söylemek mümkündür.

Bu çalışmada, sadece BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren firmaların 2019 ve 2020 yılları bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları analiz edilmiştir. Bununla birlikte çalışma neticesinde sunulan sonuçları genişletmek için daha uzun dönemli ve daha kapsamlı araştırmalara ihtiyaç vardır. Çalışmanın denetim literatürü ile ilerleyen zamanlarda kilit denetim konuları ile ilgili olarak yapılacak olan yeni çalışmalara katkı sağlaması umulmaktadır.

KAYNAKÇA

- ABDULLATİF, M. ve AL-RAHAHLEH, A.S. (2020). "Applying a New Audit regulation: Reporting Key Audit Matters in Jordan". International Journal of Auditing. Sayı 2.
- AKDOĞAN, N. ve BÜLBÜL, S. (2019). "Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde BIST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma". Muhasebe ve Denetime Bakış. Sayı 56.
- ARZOVA, S. B. ve ŞAHİN, B. Ş. (2020). "ISA 701 (BDS) Kilit Denetim Konuları: BIST 30, BIST 50 ve BIST 100 Endekslerinde Yer Alan Finans Kurumlarına Yönelik Analiz". Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi. Sayı 60.
- BOOLAKY, P. K. ve QUICK, R. (2016). "Bank Directors' Perceptions of Expanded Auditor's Reports". International Journal of Auditing. Sayı 2.

- ÇAĞIRAN, F. K. ve VARICI, İ. (2019). "Bağımsız Denetim Standardı (Bds) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründeki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz". Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi. Sayı 22.
- DOWNEWAMBOLDT, B. (1992). "Content Analysis: Method, Applications and Issues". Health Care for Women International. Sayı 3.
- ERTAN, Y. ve KIZIK, Ekinç (2019). "Kilit Denetim Konuları: BİST İmalat Sektöründe Faaliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi". Muhasebe ve Finansman Dergisi. Ağustos 2019 Özel Sayı.
- FERREIRA, C. ve MORAIS, A.I. (2020). "Analysis of The Relationship Between Company Characteristics and Key Audit Matters Disclosed". Revista Contabilidade & Finanças, Sayı 83.
- IN, C-Y., KIM, T., PARK, S. (2020). "Key Audit Matters for Production-to-Order Industry and Conservatism". International Journal of Financial Studies. Sayı 1.
- İŞSEVEROĞLU, G. (2019). "Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi". Muhasebe ve Finansman Dergisi. Sayı 1.
- KARACAN, S. ve UYGUN, R. (2018). "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi – BDS 701". Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi. Sayı 57.
- KARAPINAR, A. ve DÖLEN, T. (2020). "Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği". Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi. Sayı 4.
- KİTİWONG, W. ve SARAPAIVANICH, N. (2020). "Consequences of The Implementation of Expanded Audit Reports With Key Audit Matters (KAMs) on Audit Quality". Managerial Auditing Journal. Sayı 8.
- LI, H., HAY, D., LAU, D. (2019). "Assessing The Impact of The New Auditor's Report". Pacific Accounting Review. Sayı 1.
- MATTA, J. ve FEGHALİ, K. (2020). "The Impact of Key Audit Matters (KAMs) on Financial Information Quality: Evidence from Lebanon". Indonesian Management and Accounting Research, Sayı 2.
- NEUENDORF, K. A. ve KUMAR, A. (2016). "Content Analysis". The International Encyclopedia of Political Communication.
- PAIS, C. (2020). "The Consequences of Key Audit Matters on Users: A Literature Review". 2020 15th Iberian Conference on Information Systems and Technologies (CISTI).
- PINTO, I. ve MORAIS, A.I. (2018). "What Matters in Disclosures of Key Audit Matters: Evidence from Europe". Journal of International Financial Management and Accounting. Sayı 2.
- TERAMAN, Ö. ve ÇELİK, B. (2019). "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporuna Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Et-kilemesi Üzerine Bir Araştırma". Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi. Sayı 1.
- TÜREL, A. ve TÜREL, A. (2019). "Bağımsız Denetim ve Kilit Denetim Konuları: BİST Şirketler 2017-2018 Analizi". Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi. Sayı 68.
- UZAY, Ş. ve KÖYLÜ, Ç. (2018). "Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi. Sayı 1.
- WUTTICHINDANON, S. ve ISSARAWORNRAWANICH, P. (2020). "Determining Factors of Key Audit Matter Disclosure in Thailand". Pacific Accounting Review. Sayı 4.

- KGK (9/03/2017) BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, 30002 sayılı Resmi Gazete.
- KGK (13/10/2013) BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, 28794 sayılı Resmi Gazete.
- KGK (9/09/2016) TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, 29826 sayılı Resmi Gazete.
- KGK (31/12/2005) TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, 26040 sayılı Resmi Gazete.
- KGK (25/05/30430) TMS 2 Stoklar, 30430 sayılı Resmi Gazete.
- <http://www.kgk.gov.tr>
- <http://www.kap.org.tr>