T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 701 KAPSAMINDA KİLİT DENETİM KONULARI: BİST TEKSTİL SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ

Haydar GÜRSOY

Danışman
Prof. Dr. Sibel KARĞIN

MANİSA-2021

T.C.
MANİSA CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

YÜKSEK LİSANS TEZİ
İŞLETME ANABİLİM DALI
MUHASEBE FİNANSMAN PROGRAMI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 701 KAPSAMINDA KİLİT DENETİM KONULARI: BİST TEKSTİL SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ

Haydar GÜRSOY

Danışman
Prof. Dr. Sibel KARĞIN

MANİSA-2021

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum "Bağımsız Denetim Standardı 701 Kapsamında Kilit Denetim Konuları: BİST Tekstil Sektöründeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi" adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

.../…/2021
Haydar GÜRSOY

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 701 KAPSAMINDA KİLİT DENETİM KONULARI: BİST TEKSTİL SEKTÖRÜNDEKİ İŞLETMELERİN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ

Son yıllarda çeşitli ülke piyasalarında yaşanan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları ile birlikte bağımsız denetime olan güven sarsılmaya başlanmıştır. Denetimin kalitesinin ve güveninin artırılması amacıyla uluslararası denetim standartları oluşturularak, bağımsız denetim raporlarının standarda bağlanılması amaçlanmıştır.

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından bazı standartlarda yakın zamanda değişiklik yapılmış ve 701 no'lu "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" başlıklı standart yayımlanmıştır. Standardın Türkiye uyarlaması Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanarak 01.01.2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Çalışmada Borsa İstanbul'da işlem gören tekstil sektöründeki işletmelerin 2017-2020 yıllarına ait bağımsız denetim raporları incelenerek, söz konusu işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularına ilişkin uygulamaların tekstil sektörü açısından değerlendirilmesine yer verilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kilit Denetim Konuları, BİST Tekstil Sektörü

ABSTRACT

KEY AUDIT MATTERS OF AUDITING STANDARD 701: ANALYSIS OF THE INDEPENDENT AUDITORS' REPORTS OF TEXTILE FIRMS LISTED IN BIST

Confidence in audit has been lost in recent years due to various accounting and auditing scandals in various countries. To increase the quality of auditing and to ensure the trust in auditing, international auditing standards have been issued and the independent auditors' reports are required to be based on these standards.

International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) has recently made modifications in some of the audit standards and issued International Standard on Auditing 701 Communicating Key Audit Matters in the Independent Auditor's Reports. The Turkish version of the standard was published to be effective on 01.01.2017 by Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority.

In this thesis, we examined the independent auditors' reports of textile firms listed in Borsa İstanbul through the years 2017-2020 and analyzed how key audit matters were addressed in these reports.

Keywords: Independent Audit, Key Audit Matters, BIST Textile Industry.

TEŞEKKÜR

Çalışmamın her aşamasında bana destek olan, bilgi ve deneyimleri ile yol gösterip beni aydınlatan, kendisini tanımaktan büyük onur duyduğum danışman hocam Sayın Prof. Dr. Sibel KARĞIN'a, mesleki hayatımda desteğini hissettiğim kıymetli Üstatlarım ile Meslektaşlarıma, hayatım boyunca beni maddi ve manevi olarak destekleyen ve hep yanımda olan aileme yürekten sonsuz teşekkür ederim.

Haydar GÜRSOY
Manisa, 2021

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI ... **iii**
TEZ VERİ GİRİŞ ve YAYINLAMA İZİN FORMU ... **iv**
YEMİN METNİ ... **v**
ÖZET ... **vi**
ABSTRACT ... **vii**
TEŞEKKÜR ... **viii**
İÇİNDEKİLER ... **ix**
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ ... **xii**
TABLOLAR LİSTESİ ... **xiii**
ŞEKİLLER LİSTESİ ... **xiv**
GİRİŞ ... **1**

BİRİNCİ BÖLÜM
DENETİM KAVRAMI, TÜRLERİ VE BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. DENETİM KAVRAMI ... **3**
1.2. DENETİM TÜRLERİ ... **5**
1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri ... 5
1.2.1.1. Faaliyet Denetimi ... 5
1.2.1.2. Uygunluk Denetimi ... 6
1.2.1.3. Finansal (Mali) Tablo Denetimi ... 6
1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri ... 7
1.2.2.1. İç Denetim ... 7
1.2.2.2. Kamu Denetimi ... 8
1.2.2.3. Bağımsız Denetim ... 8
1.3. BAĞIMSIZ DENETİM ... **9**
1.3.1. Bağımsız Denetim Kavramı ... 9
1.3.2. Bağımsız Denetimin Dünyada Gelişimi ... 9
1.3.3. Bağımsız Denetimin Türkiye'deki Gelişimi ... 12
1.3.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği ... 14
1.3.5. Bağımsız Denetimin Amacı ... 16
1.3.6. Bağımsız Denetimin Faydaları ... 17
1.3.6.1. Denetimin Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar ... 17
1.3.6.2. Denetimin Paydaşlara (Çıkar Gruplarına) Sağladığı Faydalar ... 18
1.3.7. Bağımsız Denetim Süreci ... 19
1.3.8. Bağımsız Denetim Standartları ... 20
1.3.8.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ... 21

1.3.8.1.1. Genel (Denetçiye İlişkin) Standartlar 22
1.3.8.1.1.1. Eğitim ve Deneyim Standardı 23
1.3.8.1.1.2. Bağımsızlık Standardı 23
1.3.8.1.1.3. Mesleki Özen Standardı 23
1.3.8.1.2. Çalışma Alanı Standartları 23
1.3.8.1.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı 24
1.3.8.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi 24
1.3.8.1.2.3. Kanıt Toplama 24
1.3.8.1.3. Raporlama Standartları 25
1.3.8.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk 25
1.3.8.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık 25
1.3.8.1.3.3. Tam Açıklama 26
1.3.8.1.3.4. Görüş Bildirme 26
1.3.8.2. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları 26
1.3.8.3. Türkiye Bağımsız Denetim Standartları 27

İKİNCİ BÖLÜM
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI VE KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

2.1. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU 31
2.1.1. Bağımsız Denetim Raporunun Tanımı ve Önemi 31
2.1.2. Bağımsız Denetim Raporunun Türleri ve Bağımsız Denetim Süreci 31
2.1.2.1. Olumlu Görüş Bildirilmesi 32
2.1.2.2. Olumlu Görüş Haricinde Bir Görüş Bildirmesi 32
2.1.2.2.1. Şartlı Görüş (Sınırlı Olumlu Görüş) 33
2.1.2.2.2. Olumsuz Görüş 33
2.1.2.2.3. Görüş Bildirmekten Kaçınma 33
2.1.3. Bağımsız Denetim Raporunun Bölümleri 34
2.1.4. Düzenlenme Biçimine Göre Bağımsız Denetim Raporları 35
2.2. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ 35
2.2.1. Bağımsız Denetim Raporlarının Değiştirilme İhtiyacı 35
2.2.2. Yeni ve Eski Bağımsız Denetim Raporlarının Karşılaştırılması 37
2.2.3. Yürürlük Tarihi ve Uygulanması 39
2.2.4. BDS 701 Genel Çerçevesine İlişkin Bilgiler 39
2.2.5. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi 40
2.2.6. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi ve Açıklanması 41
2.2.7. Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilmeyecek Durumlar 44

2.2.8. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi 45
2.2.9. Kilit Denetim Konularının Yaratacağı Faydalar 46
2.2.10. Türkiye'de ve Yurtdışında Kilit Denetim Konularını İnceleyen Çalışmalar . 47

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİST TEKSTİL SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN 2017-2020 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

3.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU 52
3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI 52
3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE İZLENİLEN PROSEDÜRLER 53
3.4. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ VE ELDE EDİLEN SONUÇLAR 53
3.4.1. 2017-2020 Yıllarına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen BİST Tekstil Sektöründeki Firmalar 53
3.4.2. BİST Tekstil Sektörü Denetçi Raporlarının Bildirilen Görüş Türüne Göre Analizi 55
3.4.3. BİST Tekstil Sektöründeki İşletmelerin 2017-2020 Yıllarında Bağımsız Denetimini Gerçekleştiren Bağımsız Denetim Firmalarının Analizi 61
3.4.4. Denetim Raporlarında KDK Bildirilmeyen Durumların Analizi 63
3.4.5. BİST Tekstil Sektöründeki Firmaların 2017-2020 Yılları Bağımsız Denetim Raporlarında Bildirilen Kilit Denetim Konularının İçeriklerinin Analizi 64
3.4.5.1. Hasılat 65
3.4.5.2. Maddi Duran Varlıklar 66
3.4.5.3. Stoklar 67
3.4.5.4. Ticari Alacaklar 67
3.4.5.5. Denetim Raporlarında En Çok Bildirilen Dört Kilit Denetim Konusuna Yönelik Genel Değerlendirmeler 67
3.4.6. Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürleri 70
3.5. COVİD-19'UN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ 74
3.5.1. Covid-19'un Bağımsız Denetim Sürecine Olası Etkileri 74
3.5.2. Covid-19'un Kilit Denetim Konuları Üzerindeki Etkisi 75
3.5.3. İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Önemli Belirsizlik 76
3.5.4. Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafı 77
3.6. 2017-2020 YILLARINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ VE ELDE EDİLEN SONUÇLARIN GENEL DEĞERLENDİRİLMESİ 78
SONUÇ VE DEĞERLENDİRME 80
KAYNAKÇA 85

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AAA	Amerikan Muhasebe Birliği
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDS	Bağımsız Denetim Standartları
BİST	Borsa İstanbul
CAM	Kritik Denetim Konuları
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
GKGDS	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
GKMİ	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
ISA	Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları
ISAE	Uluslararası Güvence Denetimi Standartları
ISRE	Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
ISRS	Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları
KAP	Kamuyu Aydınlatma Platformu
KDK	Kilit Denetim Konuları
KGK	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
SPK	Sermaye Piyasası Kurulu
TDK	Türk Dil Kurumu
TDS	Türkiye Denetim Standartları
TMS	Türkiye Muhasebe Standartları
TMSK	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu
TTK	Türk Ticaret Kanunu
TÜRMOB	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği
WHO	Dünya Sağlık Örgütü

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Amaçlarına Göre Denetim Türleri 7
Tablo 2: Denetimin Tarihsel Gelişimi 11
Tablo 3: Denetim Süreci 20
Tablo 4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 22
Tablo 5: IAASB Tarafından Yayımlanan Standartlar 29
Tablo 6: Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri 34
Tablo 7: Yeni ve Eski Bağımsız Denetim Raporu Formatı 38
Tablo 8: 2017-2020 Yıllarına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen BİST Tekstil Sektöründeki Firmaların Listesi 54
Tablo 9: BİST Tekstil Sektöründeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarındaki Görüş Türleri ve KDK Sayıları (2017-2020) 55
Tablo 10: Denetçi Raporlarının Denetim Firması, Görüş Türü ve KDK Sayısına Göre İlişkisi 57
Tablo 11: Bağımsız Denetim Raporlarının Denetim Firmaları Bazında Dağılımı 61
Tablo 12: Kilit Denetim Konularının İçerik ve Sayılarına Göre Dağılımı (2017-2020) 65
Tablo 13: Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürleri 70

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Kilit Denetim Konularının Belirlenmesine İlişkin Süreç 41
Şekil 2: Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Açıklanması Süreci 44
Şekil 3: Denetlenen Şirket Sayısının Denetim Firmalarına Göre Grafiksel Dağılımı62
Şekil 4: Denetim Raporlarında En Çok Bildirilen İlk Dört KDK'nın Yıllara Göre Dağılımı (2017-2020)..... 69

GİRİŞ

Teknoloji ve ekonomi dahil birçok alanda hızlı dönüşümlerin yaşandığı günümüz küresel dünyasında, dünya ticaretinin birbiriyle bağlantısı güçlenerek entegre haline gelmiştir. Bu gelişmeler mal ve sermaye hareketlerinin yoğunlaşmasını ve karmaşıklaşmasını da beraberinde getirmiştir. Globalleşen dünya ile birlikte çok ortaklı işletmelerin faaliyet sonuçları sadece işletme sahiplerini değil işletme ile ilgili diğer çıkar gruplarını da yakından ilgilendirmektedir. Bu açıdan bakıldığında, işletme dışındaki diğer çıkar grupları yönünden güvenilir ve doğru bilgi oldukça önem kazanmaktadır. Mezkûr güvenilir bilgiye duyulan ihtiyaç beraberinde başka ihtiyaçları da doğurmaktadır. Bu doğrultuda, işletme dışındaki bilgi kullanıcıları açısından bağımsız denetime duyulan ihtiyaç artmakta ve bağımsız denetimle ilgilenen kesim çoğalmaktadır. Bağımsız denetimin temel amacı, işletme finansal tablolarının güvenilirlik derecesini artırarak yatırımcılara güvenilir ve sağlıklı bilgiyi sağlamaktır.

21. yüzyılın başlarından itibaren çeşitli ülke piyasalarında yaşanan birtakım muhasebe ve bağımsız denetim skandalları ile birlikte bağımsız denetime olan güven sarsılarak bağımsız denetimin güvenilirliği sorgulanmaya başlanılmıştır. Söz konusu durumlar, bilgi kullanıcıları açısından güvenilir ve objektif denetimden geçmiş finansal tablolara olan ihtiyacı daha da artırmıştır. Bu gereksinim sonucunda çeşitli düzenleyici kuruluşlar tarafından bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yapılarak ortak bir denetim dili oluşturulmaya başlanılmıştır. Denetimin kalitesinin ve güveninin artırılması amacıyla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) bünyesinde bulunan "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standard Board - IAASB)" tarafından uluslararası denetim standartları yayımlanarak, bağımsız denetim raporlarının standarda bağlanılması amaçlanmıştır. İhtiyaçlar doğrultusunda mezkûr standartlar zaman içerisinde güncellenmiş ve yeni standartlar da eklenmiştir. IAASB tarafından yeni denetim raporlaması projesi kapsamında bazı standartlarda yakın zamanda değişiklik yapılmış ve ek olarak "ISA 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardı yayımlanmıştır. Bahse konu standardın Türkiye uyarlaması olan BDS 701 ülkemizde aşamalı olarak 01.01.2017 ve 01.01.2018 sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere KGK tarafından yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Ortaya konulan bu çalışmada, *"Bağımsız Denetim Standardı 701 Kapsamında Kilit Denetim Konuları: BİST Tekstil Sektöründeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi"* başlıklı konuya ilişkin tespit ve değerlendirme çalışması yapılmıştır.

İşbu çalışma toplam üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde, denetim kavramı açıklanmış ve türlerinden bahsedilmiş, bağımsız denetim kapsamlı bir şekilde ele alınmıştır. Bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin Dünya'da ve Türkiye'de gelişimi, önemi, amacı, faydaları, bağımsız denetim süreci ve bağımsız denetim standartları konuları incelenmiştir.

İkinci bölümde, bağımsız denetim raporlarına yönelik açıklamalara yer verilmiştir. Bağımsız denetim raporunun tanımı, önemi, türleri ve bölümleri üzerinde durulmuş olup "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardı ile ilgili açıklamalar yapılmıştır. Yine bu bölümde araştırma konumuza ilişkin literatürde yer alan çalışmalara yer verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümü analiz kısmına ayrılmıştır. Bu bölümde, araştırmanın konusu, amacı, yönteminden bahsedilerek, BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2020 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI, TÜRLERİ VE BAĞIMSIZ DENETİM

Çalışmanın bu bölümünde denetimin tanımı ve türleri hakkında bilgi verilmekte, bağımsız denetim kavramı ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

1.1. DENETİM KAVRAMI

Literatürde denetim kavramının ilk olarak ne zaman, nerede ve nasıl ortaya çıktığına dair kesin bir bilgi bulunmamaktadır. Denetimin kökenleri M.Ö. 3000 yıllarına kadar uzanmakta olup, denetim faaliyetine ilişkin bu döneme ait kayıtlara rastlanılmıştır. İlk olarak denetçi (auditor) deyiminin 1289 yılında kullanılmaya başlandığı bilinmektedir. Denetimin ilk olarak 13. yüzyılda büyük İtalyan ticaret merkezlerinde (Venedik, Milano, Floransa gibi) rastlandığına ilişkin bulgular mevcuttur. İlk denetçi örgütünün ise, 1581 yılında Venedik'te kurulduğu bilinmektedir. Sanayi Devrimiyle birlikte modern şirketlerin kurulmasıyla modern anlamda denetim uygulamasının başladığı söylenebilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 29).

Bazı kaynaklarda, eski Roma ve Mısır dönemlerinde kamu maliyesinin denetleme organları tarafından denetlendiğine ilişkin bilgiler bulunmaktadır (Daştan vd., 2020: 8).

Denetim kavramı oldukça geniş bir kavram olup, tek bir tanımı bulunmayıp farklı şekillerde tanımlanabilmektedir. Çoğumuzun hafızasında basitçe kontrol, inceleme, gözden geçirme vb. anlamları çağrıştırsa da denetim kavramının tanımı disiplinler arası farklılık göstermektedir. Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğünde denetim kelimesi için disiplinlere göre farklı tanımlar bulunmaktadır. Örneğin; Eğitim Terimleri Sözlüğünde denetim; *"Eğitim ve öğretim çalışmalarının yürürlükteki yasa, tüzük, yönetmelik ve genelgelere göre yapılıp yapılmadığının incelenmesi, yoklanması ve soruşturulması işi"* olarak, Fiziksel Kimya Terimleri Sözlüğünde denetim; *"Değişkenlerin belli değerler arasında kalmasını sağlama işlemi"* olarak tanımlanmaktadır. Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğünde ise denetim;

"1. Tecimsel kuruluşlara ilişkin sayışımların düzeninde olup olmadığı, yasaları, tüzük ve yönetmeliklerine uygun bir yönde doğru olarak yürütülüp yürütülmediği izlenilmek üzere yapılan inceleme ve denetlemeler. 2. İşlemlerin tümünün sonuna kadar yazılımı ve tekrar gözden geçirilmesi, plan ve amaçlar çerçevesinde bu işlemlerin çözümlenmesi, önceden planlanmış amaçlara ulaşılmak için bu işlemlerin plana göre yönetilmesi ve gerektiğinde gerekli değişikliklerin yapılması" şeklinde oldukça geniş bir tanıma yer verilmiştir (https://sozluk.gov.tr/).

Denetime ilişkin bir başka tanım, Amerikan Muhasebe Birliği (AAA - American Accounting Association) Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılan tanımdır. Bu tanım ise şu şekildedir: *"Ekonomik faaliyetler hakkındaki iddialar ile önceden belirlenen ölçütler arasındaki uygunluğun araştırılması amacıyla nesnel kanıtların elde edilmesi, bunların değerlendirmesi ve sonuçların ilgili kullanıcılara iletilmesini içeren sistematik süreç"* (Silvoso, 1972: 18).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkındaki Yönetmelik (1990)'in 48. maddesine göre denetim; *"bu bilgilerin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır"* şeklinde tanımlanmıştır.

Günümüz dünyasında teknoloji, ekonomi sosyal vb. birçok alanda hızlı dönüşümler yaşanmaktadır. Teknolojinin ortaya çıkardığı olanaklar, dünya ticaretinin birbiriyle bağlantısını güçlendirmektedir. Bu durum mal ve sermaye hareketlerinin yoğunlaşmasını ve karmaşıklaşmasını beraberinde getirmiştir. Konuya ticari işletmeler yönünden bakıldığında, işletme faaliyet sonuçları geçmişe nazaran çok daha yaygın bir şekilde bilgi kullanıcıları tarafından izlenilmektedir. İşletme paydaşlıkları daha da çoğalmakta ve işletmeler arasındaki rekabet sertleşmektedir.

Böyle bir ortamda, işletmelerin finansal tablolarının bilgi kullanıcılarının karar alma davranışlarını etkilemesi daha da önemli hale gelmektedir. Dolayısıyla finansal tabloların güvenilir olmasının önemi artmaktadır. Ancak buradaki sorun, bu güveni bilgi kullanıcılarına sağlayacak sistemin varlığı ve sağlıklı işlemesidir. İşte burada bilgi kullanıcılarının yegâne güvencesi, kullandıkları ve güven duydukları finansal tabloların denetimden geçmiş olmasıdır. Eğer bu finansal tablolar güvenilir kurum ya da kuruluşlar tarafından denetlenmişse ancak o zaman kullanılabilir sağlıklı veri niteliğine haiz olurlar.

Bu bağlamda günümüz dünyasında denetimin uluslararası bir niteliğe bürünmesi ve denetim şirketlerinin uluslararası faaliyetleri, sağlıklı ve güvence veren işletme denetimlerinin önemini her geçen gün artırmaktadır (Erdoğan vd., 2018: 1).

İktisadi yaşamın ve toplumların büyümesi beraberinde güvenilir bilgiye olan gereksinimi getirmektedir. Sağlıklı iktisadi kararlar alınabilmesi geçerli bilginin varlığıyla mümkündür. Hedeflere uygun ve doğru kararların verilebilmesi için, verilecek kararlarda yararlanılan bilgilerin güvenilir ve güncel olması gerekir. Güvenilir ve güncel olmayan bilgiler, bu bilgiler sonucunda karar verecek olan bilgi kullanıcılarına zarar verir (Güredin, 1994: 2-3).

Denetim, bir ekonomik birimin mali tablo bilgilerinin önceden belirlenen ölçütlere uygunluk seviyesini belirlemek maksadıyla kanıtların toplanması, değerlendirilmesi ve bu çalışmaların sonucunun ilgililere raporlandığı süreçtir (Akbulut, 2014: 383).

1.2. DENETİM TÜRLERİ

Denetim faaliyetlerini çeşitli türlere göre sınıflandırmak mümkündür. Literatürde genel olarak denetim türlerinin aşağıda yer verildiği şekilde sınıflandırıldığı görülmektedir.

1.2.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

1.2.1.1. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi; işletmenin tamamının veya bir bölümünün faaliyetlerinin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığının denetlenmesidir. İşletmenin faaliyet sonuçları denetimin konusunu teşkil eder (Yılancı vd., 2018: 5).

Faaliyet denetiminin temel amacı işletmenin kaynaklarının etkin ve verimli kullanılmasıdır. Etkinlik belirlenen ölçüt ile sonuç arasındaki uyumu göstermektedir. Verimlilik ise bu sonuca ulaşmak için kullanılan kaynaklar ile sonuç arasındaki ilişkidir (Yılancı vd., 2018: 5).

Faaliyet denetiminde, kuruluşların hedeflenen amaçlara ulaşma dereceleri ölçülmeye çalışılmaktadır. Bu bakımdan faaliyet denetiminde; işletmenin teşkilat

yapısını, iç kontrol sistemini, iş yapış süreçlerini ve yönetimin başarısını belirlemeye dair çalışmalar yapılmaktadır (Daştan vd., 2020:14).

Faaliyet denetimi farklı türden denetçiler tarafından yapılabilir. Ancak, fiiliyatta faaliyet denetimleri çoğunlukla iç denetçiler veya kamu denetçileri tarafından yapılmaktadır (Daştan vd., 2020:14).

1.2.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi; işletme faaliyetlerinin bir otorite veya üst yönetim tarafından önceden belirlenmiş kurallara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin test edilmesi amacıyla gerçekleştirilen denetimdir (Yılancı vd., 2018: 5). Kısaca uygunluk denetiminde, bir otorite tarafından belirlenen kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir.

Önceden belirlenmiş ölçüler kamu otoritesi tarafından konulan yasalar, yönetmelikler vb. olabileceği gibi işletme üst yönetiminin belirlediği politikalar veya kurallar da olabilir. Bu denetim kapsamında, işletme faaliyetlerinin ilgili düzenlemelere, kurallara uygun olup olmadığı denetlenmektedir (Yılancı vd., 2018: 5).

Uygunluk denetiminin sonuçları yalnızca işletme yönetimine raporlanır (Daştan vd., 2020:15).

1.2.1.3. Finansal (Mali) Tablo Denetimi

Finansal (mali) tablo denetimi; işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğunun tarafsız olarak denetlenmesidir. Bu tabloların önceden saptanmış kural ve ilkelere göre bağımsız kurum ve kuruluşlar tarafından denetlenerek güvenilirliğinin ortaya konulması amaçlanır (Yılancı vd., 2018: 5).

Finansal tablolar denetiminde denetim bilanço, gelir tablosu gibi finansal tablolar üzerinden gerçekleştirilmektedir. Bu denetimin sonuçları, işletme ile ilgili tüm çıkar gruplarının bilgisine sunulmaktadır (Daştan vd., 2020: 15).

Faaliyet denetimi, uygunluk denetimi ve finansal tablo denetiminin karşılaştırmasına özet olarak aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 64).

Tablo 1: Amaçlarına Göre Denetim Türleri

	Faaliyet Denetimi	**Uygunluk Denetimi**	**Finansal Tablo Denetimi**
Denetimin Konusu	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları	Bireylerin yaptığı işlem ve faaliyetler	Finansal Tablolar
Ölçüt	Performans göstergeleri	Yasa, yönetmelik vb.	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri
Sonuçların Açıklanması	Yöneticiler	Üst yönetim	Kamuoyu

Kaynak: (Sağlam ve Yolcu, 2014: 64).

1.2.2. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Literatürde denetçi statüsü bakımından denetim türlerinin; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim şeklinde sınıflandırıldığı görülmektedir.

1.2.2.1. İç Denetim

Türkiye İç Denetim Enstitüsü'ne göre iç denetim; "bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir" şeklinde tanımlanmıştır (https://www.tide.org.tr/).

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (2003)'nun 63'üncü maddesine göre iç denetim; "kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir" şeklinde tanımlanmıştır.

İç denetimin amacı, işletme varlıklarının korunması, işletme faaliyetlerinin saptanmış politikalara uygun bir şekilde yürütülüp yürütülmediğinin incelenmesidir (Daştan vd., 2020: 16).

İç denetim iç denetçiler tarafından yapılmaktadır. İç denetçiler bağlı oldukları birimler nezdinde yaptıkları denetim sonucunda, ilgili kurum ve kuruluşların iç kontrol yapısına ilişkin üst yönetime tavsiyelerde bulunur (Kavut vd., 2009: 37).

İç denetim, kurumun risk yönetim, kontrol süreçlerini geliştirmeye yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşımla kurumun amaçlarına ulaşmasına katkı sağlar (https://www.tide.org.tr/).

İç denetim finansal nitelikte olan veya olmayan işlemleri içermektedir. İç denetim faaliyetinin sonuçları işletme yönetimine raporlanır (Daştan vd., 2020: 16). Sonuçları ilgili diğer çıkar gruplarıyla paylaşılmaz.

1.2.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, ilgili yasal mevzuatlar kapsamında kamu adına ve kamu yararı gözetilerek yapılan denetim türüdür (Daştan vd., 2020: 16).

Kamu denetimleri, devlet teşkilat yapısının çeşitli birimlerinde görev yapan kamu denetçileri tarafından yapılır. Bu denetimlerde objektiflik ilkesi esas alınarak kamu yararı gözetilerek denetim yapılır (Kavut vd., 2009: 38).

Örneğin; T.C. Sayıştay Başkanlığı'nın yaptığı denetim, düzenlilik denetimi ve performans denetimini kapsar (https://www.sayistay.gov.tr/).

Ülkemizde kamu adına denetim yapan kurumlardan bazıları; T.C. Sayıştay Başkanlığı, T.C. Hazine ve Maliye Bakanlığı, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, Cumhurbaşkanlığı Devlet Denetleme Kurulu'dur.

1.2.2.3. Bağımsız Denetim

Bu konuya ilişkin detaylı açıklamalara, bu bölümün devamında yer verilecektir.

1.3. BAĞIMSIZ DENETİM

1.3.1. Bağımsız Denetim Kavramı

En kısa ve öz anlamıyla bağımsız denetim, bir kurum ya da kuruluşun finansal tablolarının, bağımsız bir kuruluş tarafından denetlenmesi olarak tanımlanabilir. Diğer taraftan, bağımsız denetim kavramına ilişkin literatürde farklı birçok tanımlamanın olduğu görülmektedir. Örneğin; Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yayımlanan, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri X: 22)'e göre bağımsız denetim aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

> *"İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını"* ifade eder (Sermaye Piyasası Kurulu, 2006).

660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (KGK) Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de yer alan benzer nitelikteki tanım ise aşağıdaki gibidir:

> *"Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını"* ifade eder (Kamu Gözetimi Kurumu, 2011).

Bağımsız denetime ilişkin dünyadaki gelişmelere bakıldığında, özellikle batı ülkelerindeki birtakım gelişmeler ön plana çıkmaktadır. Buna karşılık bağımsız denetime ilişkin uygulamalar ülkemizde daha geç başlamıştır (Sarısoy, 2018: 20).

1.3.2. Bağımsız Denetimin Dünyada Gelişimi

Bağımsız denetimin ilk olarak nerede, ne zaman ve nasıl ortaya çıktığı kesin olarak bilinmemektedir. Ticaretin ve iktisadi faaliyetlerin gelişmesi ile denetim faaliyetlerinin de gelişmesinin birbirine paralel olduğu söylenebilir. Bu pencereden bakıldığında, bağımsız denetimin kökenlerinin M.Ö. 3000'li yıllara dayandığı

söylenebilir. İlk olarak denetçi (auditor) deyiminin 1289 yılında kullanılmaya başlandığı, ilk denetçi örgütlenmesinin ise 1581 yılında Venedik'te kurulduğu belirtilebilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 29).

Bağımsız denetim mesleğinin ilk ortaya çıktığı bir başka ülkenin İngiltere olduğu bilinmektedir. Muhasebe denetimi özellikle 19. yüzyıl başlarından itibaren İngiltere'de önem kazanmaya başlamıştır. Demiryolu şirketlerinin mali tablolarının denetlenmesine yönelik yapılan yasal düzenlemelerle birlikte, İngiliz Şirketler Kanunu ile ayrıca şirketlere denetim yaptırma zorunluluğu getirilmiştir. Modern muhasebe denetiminin yazılı metin haline getirilmesinin ise, 1850 yılında "İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü" tarafından gerçekleştirildiği söylenebilir (Daştan vd., 2020: 9).

1900 yılındaki yasal düzenlemeyle İngiltere'de sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. ABD'de ise 1934 yılında halka açık şirketlere muhasebe denetiminden geçen tabloların belli zamanlarda yayımlanma zorunluluğu getirilmiştir. Bu düzenlemelerle modern anlamda denetimin başladığı söylenebilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 29-30).

Sanayi devrimi öncesinde, ticari yönden denetim uygulamalarının yaygın olmadığı bilinmektedir. Bunun sebebi bu dönemdeki büyük işletmelerin az sayıda ve işletme sahiplerinin de yönetici olduğu küçük işletmelerden oluşmasıydı. Dolayısıyla denetimin kullanım alanı sınırlıydı. Ayrıca bu dönemde işletmelerde iç kontrol sistemlerinin olmadığı da görülmüştür (Kumar ve Mohan, 2015: 44).

Bağımsız denetimin tarihsel gelişimi sürecinde gerek muhasebe denetimi yaklaşımlarında gerekse de denetimin tarafları yönünden değişiklikler olduğu görülmektedir. Bağımsız denetimin ilk yıllarında sürece taraf olan sadece işletme sahipleri iken zaman içerisinde devlet, kredi verenler, yatırımcılar gibi diğer taraflar da bağımsız denetime ihtiyaç duyar hale gelmiştir. Bağımsız denetim yaklaşımlarında meydana gelen değişimler özetle aşağıdaki gibidir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 30).

- 1900'lü yıllara kadar olan dönem belgelerin tamamının incelenmesine ilişkin "Belge Denetimi Yaklaşımı" olarak isimlendirilmiştir.
- 1900 – 1930 dönemindeki denetim yaklaşımı "Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı" olarak ifade edilmiştir.
- 1930'lu yıllardan sonra denetim faaliyetleri sürecinde işletmelerin iç kontrol sistemlerinin de temel alındığı, "Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı" uygulanmaya başlanmıştır. İşletmelerde iç kontrolün

öneminin artmasıyla birlikte, denetim faaliyetleri kapsamında iç kontrol sistemleri de denetçiler tarafından incelenmeye başlanılmıştır.

- Günümüzde denetim alanındaki ve teknolojideki gelişmeler sonucunda faaliyet denetimi önem kazanmış ve "Yönetim Denetimi Yaklaşımı" ortaya çıkmıştır.
- 2000'li yıllardan sonra yaşanan ve dünya çapında krize dönüşen muhasebe skandalları neticesinde, denetimde risk olgusu ön plana çıkmış ve "Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı" önem kazanmıştır.

Denetimin ve bağımsız denetimin dünyadaki gelişimine ilişkin süreçler aşağıdaki tabloda özet olarak verilmiştir.

Tablo 2: Denetimin Tarihsel Gelişimi

Zaman Dilimi	**Denetim Yaklaşımı**	**Denetimin Amacı**	**İlgili Taraflar (Bilgiyi Kullananlar)**
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi ile 1900'lü Yıllar Arası	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortak ve işletmeye borç verenler
1900-1930'lu Yıllar Arası	% 100'lük inceleme ve örneklemeye başvurma	Bilanço ve gelir tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan Bugüne	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Kaynak: (Güredin, 2014: 14).

Bağımsız denetim ve finansal tablolar denetimi kavramlarının birbiri yerine kullanıldığına literatürde rastlamak mümkündür. Bağımsız denetim kavramı genellikle bir işletmeye özgü finansal tabloların denetimini zihinde canlandırmaktadır. Bu yönden bağımsız denetim kavramı ile finansal tablo denetimi kavramının benzerlik gösterdiği söylenebilir. Ancak bağımsız denetim ve finansal tablolar denetimi arasında birtakım farklar bulunmaktadır. Finansal tablolar denetimi işletmeye bağımlı birisi tarafından da yapılabilir. Öte taraftan bağımsız denetçi, finansal tablolar denetimi dışında başka bir denetimi de gerçekleştirebilir. Bağımsız denetim kavramına yönelik literatürde birçok tanımlama olmasına karşılık, bu tanımlamalar arasında benzer

birtakım özellikler bulunmaktadır. Bu benzerlikler arasında bağımsız denetimin; işletmenin finansal tablolarının ve bunlara ilişkin dayanakların önceden belirlenmiş çeşitli kriterlere uygunluğunun incelenmesi, gerekli bilgi ve tecrübeye sahip bağımsız kişi veya gruplar tarafından gerçekleştirilmesi, finansal tablo kullanıcılarının bilgi kalitesini yükseltmesi, sistematik bir şekilde çeşitli süreçlerin izlenerek bu çalışmalar sonucunda denetim raporunun hazırlanması yer almaktadır (Sarısoy, 2018: 12-13).

1.3.3. Bağımsız Denetimin Türkiye'deki Gelişimi

Türkiye Cumhuriyeti öncesi dönem Osmanlı İmparatorluğu'nda denetim faaliyetleri, devletin mali yönetiminin bir aracı olarak kamu menfaati doğrultusunda gelişmiştir. Bundan ötürü muhasebe denetimi mali (kamu) denetim niteliğinde ve devlet gelir ve giderlerinin takibi ve denetlenmesi çerçevesinde gerçekleştirilmiştir. Bu amaca hizmet etmek üzere Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu 1879 yılında kurulmuştur. O dönemde muhasebe alanında çalışan kişilerin eğitiminde ve yetiştirilmesinde Duyun'u Umumiye İdaresinin faydaları olmuştur (Sağlam ve Yolcu, 2014: 31).

Osmanlı'da batılılaşma hareketleri ve Avrupa ile ilişkilerin gelişmesiyle birlikte, Avrupa örneği esas alınarak bakanlıklar (nezaretler) oluşturulmuştur. Bu kuruluşların teftiş birimlerinde görev yapanların unvanının müfettiş olduğu ve bu dönemden sonra da idari teşkilat birimlerinde bağımsız bir birim tarafından denetleme fonksiyonunun başladığı bilinmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011: 575).

Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk yılları olan 1920'lerde, ekonomik koşulların bozuk olması ve iktisadi yaşam üzerindeki devletçilik yapısı özel sektörün hızlı gelişmesini engelleyerek, kurumsal muhasebenin ve denetim mesleğinin yavaş ilerlemesine neden olmuştur. Bu dönemde finansal tablolar denetimi, daha çok Maliye Bakanlığı'nın vergisel yönden uyguladığı bir denetim fonksiyonu olarak ele alınmıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 2). Gelişmiş ülkelerdeki uygulamaların aksine muhasebe denetimi yönünden gelişmelere, birtakım mevzuat düzenlemelerinin yön verdiği söylenebilir (Daştan vd., 2020: 9).

Ülkemizde muhasebe denetim mesleğinin ilk uygulamaları mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başlamıştır. Mesleğinde iyi olduğu düşünülen muhasebe mesleğiyle uğraşanlara, 1926-1934 yılları arasında kamu adına vergi denetimi yapma yetkisi verilmiştir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 31).

Ülkemizde 1950'lerden itibaren sanayileşme ve ekonomik yapıda yaşanan gelişmeler, işletmelerde muhasebeci ihtiyacını artırmış, buna bağlı olarak muhasebe eğitimi önem kazanmaya başlamıştır. Ancak özel teşebbüs ruhunun yeni yeni gelişmeye başladığı bu yıllarda kurulan şirketler çoğunlukla aile şirketleri olup, bu şirketlerin finansal bilgileri kamuya açık değildi. Dolayısıyla sadece işletme içindeki kullanıcıların ihtiyacını karşılayacak düzeyde dar kapsamlı finansal bilgiler üretiliyordu. Bu bağlamda bu şirketler için bağımsız denetime de ihtiyaç duyulmuyordu (Gücenme ve Arsoy Poroy, 2006: 2). İzleyen süreçlerde denetim faaliyeti özel işletmeler açısından da gelişmeye başlamıştır. Özellikle 1970'li yılların başından itibaren işletmelerin yabancı kredi kaynaklarını kullanmak istemesi, bu şirketleri zorunlu muhasebe denetimi ile karşı karşıya getirmiştir. İzleyen yıllarda da ülkemizde yabancı ortaklı şirketlerin sayısının artmasıyla birlikte muhasebe denetimi ihtiyacı çoğalarak devam etmiştir (Uzay vd., 2009: 131). Bu ihtiyaca karşılık olarak yabancı denetim şirketi Touch Ross ile bazı Türk yatırımcılar 1967 yılında birlikte Muhaş A.Ş.'yi kurmuştur. Türkiye'de yabancı sermayeli şirket sayısının artmasıyla birlikte yabancı denetim şirketleri Türkiye'de şube açmaya başlamıştır. Arthur Andersen 1975'te, Pricewaterhouse Coopers ise 1981 yılında İstanbul'da bir şube açmıştır (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 3).

Bağımsız dış denetim yapılma zorunluluğu ilk defa 1987 yılında bankaların denetimiyle başlamış olup, Sermaye Piyasası Kurulunun 1988 yılında yayımladığı denetleme ilke ve kurallarına ilişkin tebliğler ile bağımsız denetim yasal bir nitelik kazanmıştır (Kutukız ve Öncü, 2009: 133). Akabinde halka açık şirketler (1989) ve sigorta şirketleri de zorunlu bağımsız denetim uygulamasına dâhil edilmiştir (Bozdemir, 2013: 68). Mesleki ilişkileri güçlendirmek ve bağımsız denetimin gelişmesine katkıda bulunmak amacıyla, birtakım bağımsız denetim şirket ortaklarının bir araya gelmesiyle 03.11.1988 tarihinde Bağımsız Denetim Derneği adı altında bir dernek kurulmuştur (http://bdd.org.tr).

Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerinin denetimi ve gözetimine ilişkin süreçler incelendiğinde, genellikle belli sektör ve/veya işletmelere yönelik farklı düzenleyici idari otoritelerin etkin bir şekilde rol oynadığı görülmektedir. Bankalar, halka açık şirketler ve sigorta şirketlerinin bağımsız denetime tabi olma zorunluluğu ile başlayan süreç, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) kapsamına giren şirketlerle devam etmiştir. 6102 sayılı TTK'nın yürürlüğe girmesiyle birlikte, zorunlu bağımsız denetim uygulamasının kapsamı daha da genişlemiştir. İzleyen süreçte

bağımsız denetim ve gözetim faaliyetlerinin tek çatı altında bağımsız bir idari otorite tarafından yürütülebilmesi amacıyla KGK kurulmuştur (Fırat ve Şahin, 2017: 8; Kavut vd., 2009: 54; Bozdemir, 2013: 80).

1990'lı yıllardan günümüze kadar son 30 yıl içerisinde Türkiye'de bağımsız denetim açısından önem arz eden düzenlemelerin gelişim süreçlerini aşağıdaki şekilde özetleyebiliriz (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 147-48; Fırat ve Şahin, 2017: 2).

- Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından yapılan denetimler (1987),
- 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (1989),
- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) (1989),
- Tekdüzen Hesap Planı (1992),
- Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi - Hazine Müsteşarlığı (1994)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) (1999),
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) ve Enerji Piyasasında Bağımsız Denetim (2001),
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) (2002),
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) kapsamında denetim (2011),
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) (2011)

1.3.4. Bağımsız Denetimin Önemi ve Gerekliliği

Günümüz dünyasında özellikle çok ortaklı işletmelerin yaptığı faaliyetler sadece ortakları değil, diğer çıkar gruplarını (devlet, borç verenler, yatırımcılar vb.) da yakından ilgilendirmektedir. İşletmelere yönelik karar verecek söz konusu çıkar gruplarının, sağlıklı bir şekilde kararlar alabilmeleri için güvenilir bilginin önemi büyüktür. İşletmeye ait finansal faaliyetlere ilişkin bilgiler finansal tablolar aracılığı ile raporlanmaktadır. Ancak paylaşılan söz konusu raporlarda yer alan bilgilerin ise, işletmenin mevcut durumunu yansıtmama riski mevcuttur. Finansal tablolara göre karar alacak çıkar gruplarının eksik ya da yanlış bilgiye dayanarak karar alması çeşitli olumsuz durumlar yaratabilmektedir. Bağımsız denetim, belirttiğimiz mezkûr olayların finansal bilgiler üzerindeki etkisini inceleyerek mali tabloların güvenilirlik

derecesini artırmayı amaçlamaktadır. Bu nedenle küreselleşmenin hızla ivme kazandığı günümüzde, denetim kavramının önemi daha da artmaktadır (Kavut, 2001: 2; Sağlam ve Yolcu, 2014: 36).

Son yıllarda yaşanan çeşitli muhasebe skandalları işletmelerin finansal tablolarının güvenilirliği konusundaki tereddütleri daha da artırmış ve finansal tabloları sunan işletmeler ile bu tablolardaki bilgileri kullanan çıkar grupları arasında önemli bir güven sorunu ortaya çıkmıştır (Price, 2006: 15-19).

Günümüzde küreselleşmenin gittikçe hızlanması beraberinde kendi küresel standartlarını da getirmektedir. Diğer taraftan küreselleşmeyle birlikte, profesyonel muhasebe mesleğindeki standartlaşma ile muhasebe standart ve uygulamalarına yönelik düzenlemelerin sürekli güncellenmesi, mezkûr alana ilişkin karmaşıklığı daha da arttırmaktadır (Pekdemir, 2010: 122).

İşletmeler ile çıkar grupları arasında bilgi güvenilirliğinin sağlanması önemlidir. Bu güvenilirlik ise finansal tabloların objektif denetimiyle mümkündür. Finansal bilgilerin güvenilir olmama olasılığı finansal piyasaların gelişmesini engelleyerek fonların atıl kalmasına, dolayısıyla üretimin ve istihdamın olumsuz etkilenmesine neden olabilmektedir (Başpınar, 2005: 38). Finansal bilgilerin güvenilir olmaması işletmenin içinde bulunduğu ekonomik sisteme zarar verebilmektedir. Dolayısıyla denetimin yalnızca işletme için değil, içerisinde bulunduğu toplumun refahının ve istikrarının sağlanmasında da önemli bir rolü bulunmaktadır (Teck-Heang ve Ali, 2008: 1).

Geçmişten günümüze dünyadaki denetim uygulamalarında, muhasebe ve denetim standartlarına yönelik kuruluşların çoğunlukla meslek örgütleri bünyesinde oluşturulduğu ve bu kuruluşlara ilişkin hukuksal düzenlemelerin de kamu ağırlıklı birimler tarafından yapıldığı görülmektedir. Ancak yaşanan çeşitli muhasebe skandalları farklı uygulamaları gündeme getirmiştir. Bu gelişmeler ışığında, günümüzdeki birçok ülke uygulamasında meslekten bağımsız düzenleyici kurumlar, meslek örgütlerinin yerini almaya başlamıştır (Tanrıkulu, 2008).

Bağımsız denetime duyulan gereksinimin temel sebepleri aşağıdaki gibi özetlenebilir (Sarısoy, 2018: 15):

- Çıkar grupları arasında eksik ya da yanlış bilgiye dayalı bilgi asimetrisinin olması,
- Denetimin konusunu teşkil eden finansal tablo bilgilerinin kullanıcılar açısından önem arz etmesi,

- Muhasebe işlemlerinin doğal yapısı itibarıyla kompleks bir yapıda olması,
- Finansal mali tablo bilgilerini kullanan ilgili çıkar gruplarının işletme ve yönetimden ırak olması.

1.3.5. Bağımsız Denetimin Amacı

Bağımsız denetimin temel amaçlarından birisi, işletmenin finansal tablo bilgilerini kullanan karar alıcılara güvence sağlayacak şekilde bir görüş oluşturmaktır (Sağlam ve Yolcu, 2014: 51).

Bağımsız denetimin diğer bir amacının ise, işletmenin finansal tablolarının ve muhasebe uygulamalarının mevzuat düzenlemelerine uygunluğu konusunda ilgililere objektif bir şekilde görüş verilmesidir.

Diğer taraftan bağımsız denetimin amacına çeşitli mevzuat düzenlemelerinde de değinilmiştir. 660 sayılı KGK'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'de bağımsız denetimin amacı; "finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi" olarak belirtilmiştir (Kamu Gözetimi Kurumu, 2011).

Yine SPK tarafından yayımlanan, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri X: 22)'e göre finansal tabloların bağımsız denetim amacı; "finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır" şeklinde tanımlanmıştır (Sermaye Piyasası Kurulu, 2006).

Finansal tabloların bağımsız denetlenmesinin amacı, finansal tabloların ve faaliyet sonuçlarının bir bütün olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun yansıtıldığı hususunda bir yargıya ulaşmaktır. Bağımsız denetimi gerçekleştiren denetçi, bulgularını ve yargısını düzenlediği denetim raporunda belirtir (Güredin, 2014: 21-22).

Bağımsız denetimin amacı ile muhasebe ve vergi denetiminin amaçları birbirinden farklıdır. Muhasebe denetiminin amacı kısaca; rakamsal bilgiler ile önceden tespit edilmiş ölçütler arasındaki uyum derecesini belirlemektir. Vergi

denetiminin amacı (maksadı); ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır. Bağımsız denetimin amacı ise; ilgili dönemde kaydedilmiş muhasebe bilgilerinin, o muhasebe döneminde gerçekleşmiş işlemleri doğru yansıtıp yansıtmadığı, finansal tabloların gerçeğe uygun bir şekilde sunulup sunulmadığını tespit etmektir şeklinde tanımlanabilir (Yüce ve Altunay, 2011: 2).

Özet olarak bağımsız denetimin en önemli amacı, işletmenin finansal bilgilerine ilişkin çıkar gruplarına güvenilir ve objektif bilginin sağlanmasıdır. Böylece işletmeye ilişkin bilgiye ihtiyaç duyan karar alıcılar, bağımsız denetim aracılığıyla işletme hakkında makul seviyede güvenilir bilgi elde ederler.

1.3.6. Bağımsız Denetimin Faydaları

Bu bölümde bağımsız denetimin denetlenen işletmeye ve diğer çıkar gruplarına olan faydalarına değinilecektir.

1.3.6.1. Denetimin Denetlenen İşletmeye Sağladığı Faydalar

Şirketlerin finansal tablo ve faaliyet sonuçlarına ilişkin bilgiler çıkar grupları açısından ne kadar önemliyse, şirketin kendi durumunu değerlendirebilmek yönünden kendisi açısından da önemlidir.

Bağımsız denetimin denetlenen işletmeye sağladığı faydaları aşağıdaki gibi özetleyebiliriz (Sağlam ve Yolcu, 2014: 36-38):

- İşletme hakkında düzenlenen finansal tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmadığını tarafsız ve nesnel bir şekilde ortaya koyar,
- İşletmeyi yöneten kişilere daha sağlıklı ve doğru karar verebilmelerinde yardımcı olur,
- İşletme içinde ve dışındaki eksikliklerin ve hataların ortaya çıkarılmasına olanak sağlar,
- İşletme çalışanlarının hata ve hile yapma olasılıklarını kısıtlar,
- Denetimden geçen finansal tablolar yoluyla, işletme faaliyetlerinin mevzuat düzenlemelerine uygun olup olmadığı araştırılarak yanlışlıkların düzeltilmesini sağlar,
- Objektif denetimden geçmiş finansal tablolar sayesinde, Devlet tarafından yapılacak vergi denetimlerinde riski azaltır,

- İşletmenin finansal durumu hakkında çıkar gruplarına verilen güvenilir bilgi sayesinde işletmenin kredibilitesinin yükselmesini sağlar,
- İşletmenin hedeflediği büyümeleri gerçekleştirmesine yardımcı olur.

Bağımsız denetimin denetimi yapılan işletmeye sağladığı faydalardan bir diğeri de iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılmasına yöneliktir. Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 265- "İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi" standardı denetçilere iç kontrole ilişkin bazı sorumluluklar yüklemiştir. Bu standardın amacı özet olarak şu şekilde açıklanmıştır; "Denetçinin amacı, denetim sürecinde tespit ettiği ve mesleki muhakemesi neticesinde mühim olduğu kanaatine vardığı iç kontrol eksikliklerini usulünce üst yönetimden sorumlu olanlara ve yönetime bildirmektir" (Kamu Gözetimi Kurumu, 2013a: 5).

Bu standart kapsamında denetçiler, denetim sürecinde iç kontrole ilişkin tespit ettikleri yanlışlık ve eksiklikleri üst yönetime bildirmekle yükümlüdür. Bu bağlamda denetimi yapılan işletmelerde bağımsız denetimin bir diğer işlevi; işletme iç kontrol sisteminin eksikliklerinin giderilmesi ve etkinliğinin artırılmasına destek olmak ve işletmelerde hata ve hilelerin önlenmesine katkı sağlamaktır.

1.3.6.2. Denetimin Paydaşlara (Çıkar Gruplarına) Sağladığı Faydalar

Sermaye piyasalarının etkin ve verimli çalışabilmesi, kamuya açıklanan bilgilerin doğru ve güvenilir olmasına bağlıdır. Bu minvalde, sermaye piyasalarında yer alan bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini sağlamanın en sağlıklı yolu bağımsız denetimden geçmektedir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 38).

Bağımsız denetim işletmenin her bir çıkar grubuna farklı yararlar sağlayarak, ekonomik hayatın etkin işlemesine katkı sağlamaktadır (Güredin, 2014: 25).

Literatürde çoğunlukla paydaş (çıkar grubu) kavramına karşılık "hissedar" ve "paydaş" kavramlarının kullanıldığı görülmektedir. Ancak birbiri yerine kullanılan bu terimler arasında temelde bazı farklılıklar bulunmaktadır. Hissedar, bir şirkette hisse senedinin sahibi olan kişidir. Paydaş ise; bir şirkette çıkarı olan veya şirketin politikalarından etkilenen kişi veya gruplardır. Bu paydaşlar; şirket çalışanları, tedarikçiler, müşteriler, alacaklılar, yatırımcılar, rakipler, devlet kuruluşları ve işletmenin faaliyet gösterdiği çevredir (https://vittana.org/category/investing).

Bağımsız denetimin işletmenin dışındaki paydaşlara (çıkar gruplarına) sağladığı faydalar aşağıdaki gibi özetlenebilir (Sağlam ve Yolcu, 2014: 38-39; Güredin, 2014: 25-26).

- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili çıkar gruplarına, denetlenen işletmenin kârlılığı, verimliliği ve finansal yapısının durumu vb. hususlar hakkında objektif ve güvenilir bilgi temin eder,
- İşletmeye yatırım yapacak potansiyel yatırımcıları işletme ile ilgili olarak doğabilecek muhtemel risklere karşı korur,
- Denetlenmiş finansal tablolar bilgilerin doğruluk ve güvenilirlik seviyesini artırdığından, sermaye piyasalarının etkin ve verimli çalışabilmesine katkı sağlar,
- Denetimden geçmiş finansal tablolar temel alınarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve diğer bilgilere olan güvenin artmasına yardımcı olur,
- İşletme ortaklarının veya yöneticilerinin vergi kayıp ve kaçağına yönelik davranışlarını önler ve bu sayede vergi gelirlerindeki olası azalmayı önler,
- Bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolar, vergi denetim elemanlarının bu finansal tabloların incelenmesi için ayıracakları zamanın daha az olmasına dolayısıyla kamu açısından sınırlı olan denetim gücünün daha etkin ve verimli kullanılmasına katkı sağlar,
- Güvenilir verilere dayanılarak gerçekleştirilecek planlama, kamu gelir ve harcamaları ile diğer teşvik ve kredi politikalarında daha gerçekçi, etkili ve verimli olunması yönünden çeşitli yararlar sağlar.

1.3.7. Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim süreci birbirini izleyen aşamalardan oluşan sistematik bir faaliyettir. Denetim süreci; müşterinin seçimi ve işin kabul edilmesiyle başlayan, denetim çalışmalarının yürütülmesiyle devam eden ve çalışma faaliyetlerinin raporlanmasıyla sonuçlanan bir dizi safhaları kapsayan bir süreçtir (Güredin, 2014: 177).

Denetim süreci denetlenecek firmadan (müşteriden) gelen denetim talebiyle başlar. Denetim şirketi, müşteri hakkında bilgi toplayarak bir risk değerlendirmesi yapar ve müşteriye denetim hizmeti verilip verilemeyeceğine ilişkin değerlendirme

gerçekleştirir. Değerlendirmenin akabinde müşteriye denetim hizmeti verilebileceği sonucuna varılmış ise müşteriye teklif verilir ve mutabık kalınması durumunda sözleşme imzalanır (Kavut vd., 2009: 107).

Yürütülen denetim çalışmasının yoğunluk ve zorluk derecesi, gerçekleştirilen denetimin söz konusu işletmede ilk kez yapılmasına veya tekrar eden bir denetim faaliyeti olmasına bağlı olarak değişmektedir. Tekrar eden denetim çalışmalarında iş yoğunluğu ve zorluk derecesi daha düşükken, ilk kez denetlenen bir işletmede daha zor ve yoğundur. Çünkü ilk kez denetim yapılacak işletmelerde, bazı ön ve ek çalışmalar gerçekleştirilir (Güredin, 2014: 177).

Tablo 3: Denetim Süreci

Birinci Aşama: ***Denetim Öncesi Faaliyetler***	**İkinci Aşama:** ***Denetim Faaliyetleri***	**Üçüncü Aşama:** ***Denetim Sonrası Faaliyetler***
1. Denetim firmasının denetlenecek şirketten denetim teklifi alması	5. Şirketle ilgili ayrıntılı bilgilerin toplanması ve iç kontrol yapısının incelenmesi	9. Denetim raporunun hazırlanması
2. Denetim teklifi veren şirketle ilgili gerekli görülen bilgilerin toplanması ve değerlendirilmesi	6. Denetim planının hazırlanması	10. Hazırlanan raporun yönetime sunulması
3. Önceki denetim firmasıyla gerekli görülen hususlarda görüşme	7. Denetim kanıtlarının toplanması	11. Denetçinin şirket genel kuruluna katılması
4. Denetim sözleşmesinin yapılması	8. Denetimin tamamlanması	12. Denetim raporunun KGK'ya bildirimi

Kaynak: (Daştan vd., 2020: 71).

Denetim süreci zaman kriteri yönünden; denetim öncesi, denetim sırasındaki ve denetim sonrası faaliyetlerden meydana gelir. Denetim sürecindeki aşamaları gösteren özet tabloya yukarıda yer verilmiştir (Daştan vd., 2020: 71).

1.3.8. Bağımsız Denetim Standartları

Günümüzde dünya genelinde bağımsız denetime ilişkin iki standart denetim seti bulunmaktadır. Bu standart setleri; Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından

geliştirilen "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları" ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants - IFAC) tarafından yayımlanan "Uluslararası Denetim Standartları" setleridir (Daştan vd., 2020: 27).

Her mesleğin kendi içinde kuralları olduğu gibi denetim mesleğinde de denetçiler tarafından yürütülen çalışmalarda uyulması gereken birtakım ilke ve kurallar vardır. Kaliteli bir denetim çalışmasının ortaya konulabilmesi ancak bazı kurallara riayet edilmesiyle mümkündür. Denetim çalışmalarında uyulacak bu kurallar bütünü "Denetim Standartları" olarak adlandırılmaktadır. Bu standartların temel amacı ise denetim çalışmalarının kalitesini yükseltmektir (Toroslu, 2015: 539).

SPK tarafından yayımlanan, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri X: 22)'e göre bağımsız denetim standartlarına ilişkin tanım şu şekildedir: *"Yapılacak bağımsız denetimlerin ve sonuçlarının sermaye piyasası mevzuatı yönünden geçerli olabilmesi için bu Tebliğ ile belirlenen bağımsız denetim ilke, esas ve kurallarını ifade eder"* (Sermaye Piyasası Kurulu, 2006: 4).

1.3.8.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Denetimle ilgili mesleki örgütler ve kuruluşlar tarafından, denetçilerin ve denetim şirketlerinin uymak zorunda oldukları birtakım ortak ilkeler belirlenmiştir. Ortaklaşa olarak kabul edilmiş olunan bu ilkeler "Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS)" olarak isimlendirilmiştir. Bu standartlar ilk kez 1947 yılında "Amerikan Yetkili Kamu Muhasebecileri Enstitüsü" tarafından yayımlanmıştır. Yayınlanmasının ardından birçok ülke tarafından benimsenen GKGDS, günümüze kadar çok az değişikliğe uğrayarak gelmiştir (Kavut vd., 2009: 67).

Denetim standartları denetçiye meslekî çalışmalarında yardımcı olan ve ışık tutan genel ilkelerdir. GKGDS denetçilere her bir denetim çalışmasında ne yapmaları gerektiğini ayrıntılı olarak anlatan, detaylandıran standartlar değildir. Bu standartlar kaliteli bir denetimin genel hatlarını belirler. Genel nitelikli bu standartlarla ilgili zaman zaman açıklayıcı alt ilkeler ve yorumlamalar yayımlanmaktadır. Bu açıklayıcı yorumlar ve ilkeler "denetim standartları" veya sadece "standartlar" olarak adlandırılmakta olup, GKGDS olarak isimlendirilmez. Bunlar ilk on standarttan oluşan GKGDS'lerden farklıdır. Bunlar denetim çalışmalarıyla ilgili bir sorun ortaya çıktığında, bu sorunu çözmek amacıyla başvurulan yorumlayıcı ve aydınlatıcı alt

ilkelerden oluşmaktadır. Denetçiler yürüttükleri çalışmalarda standartlara uymakla mükelleftir (Güredin, 2014: 39,41).

GKGDS'ler 3 ana grup altında 10 standarttan oluşmaktadır. Bu gruplar; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartlarıdır.

Tablo 4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

1.Genel Standartlar	* Eğitim ve Deneyim * Bağımsızlık * Mesleki Özen ve Titizlik
2. Çalışma Alanı Standartları	* Planlama ve Gözetim * İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi * Kanıt Toplama
3.Raporlama Standartları	* Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk * Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık * Tam Açıklama * Görüş Bildirme

Kaynak: (Kavut, Taş ve Şavlı, 2009: 68).

1.3.8.1.1. Genel (Denetçiye İlişkin) Standartlar

GKGDS'lerin birinci bölümünde genel standartlar yer almaktadır. Bu standartlar grubu denetçinin kişisel özellikleri, mesleki eğitimleri, bilgi ve deneyimlerine ilişkin esasları içerir. Bu yönden bu genel standartlar, denetçinin kişisel özellik ve davranışlarını gösteren standartlar olarak da bilinmektedir (Güredin, 2014: 43). Bu standartlar aşağıdaki gibidir:

- Eğitim ve Deneyim
- Bağımsızlık, doğruluk ve meslek ahlakı
- Mesleki özen ve titizlik

1.3.8.1.1.1. Eğitim ve Deneyim Standardı

Denetim mesleğini icra edenlerin sahip olması gereken özelliklerin neler olduğuna ve nasıl davranış sergilemeleri gerektiğine yer veren standartlardır. Denetçilerin denetim mesleğinin gerektirdiği teknik eğitim ve beceriye sahip kişiler olması gerektiğini ifade eder. Mesleğinde başarılı bir denetçi yakın geçmişte edindiği bilgilerle yetinmeyip, kendini sürekli yenilemeli ve standardın öngördüğü seviyede denetçi olmaya çaba göstermelidir (Güredin, 2014: 43-44; Kavut vd., 2009: 69).

1.3.8.1.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık, denetim faaliyetlerinin tarafsız, objektif ve dürüst bir şekilde yürütülmesidir. Denetim mesleğinin en önemli unsuru bağımsızlıktır. Bağımsızlık standardı, denetçinin denetim faaliyetlerini yürütürken her aşamada bağımsız bir şekilde hareket etmesini zorunlu kılar (Daştan vd., 2020: 29).

1.3.8.1.1.3. Mesleki Özen Standardı

Yeterli meslekî bilgi ve deneyime sahip her denetçiden tarafsız ve uygun bir denetim ortaya koymasını beklemek anlamsızdır. Bu standarda göre denetçi, denetim faaliyeti süresince kendisinden beklenen mesleki özen, dikkat ve titizliği azami düzeyde ortaya koymalıdır. Olması gereken titizlik ve çabayı göstermeyen bir denetçi, meslek ahlâkına yakışmayan davranış sergilemiş olur (Güredin, 2014: 44).

1.3.8.1.2. Çalışma Alanı Standartları

Bu standartlar, denetim faaliyetlerinin yürütülmesi esnasında bağımsız denetçiye yol gösteren ve kılavuzluk eden standartlardır. Bu standartlar; planlama ve gözetim, iç kontrol sisteminin incelenmesi ve kanıt toplama olmak üzere 3 alt başlıkta incelenmiştir.

1.3.8.1.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

Bu standart, bağımsız denetim çalışmalarının iyi bir şekilde planlanması, denetçi yardımcılarının gözlem altında tutulması ve yetiştirilmesi hususunda denetçiye birtakım sorumluluklar yükler. Denetimin en önemli unsurları olan işgücü ve zamanın en verimli şekilde kullanımının planlaması yapılmalıdır (Güredin, 2014: 45; Daştan vd., 2020: 30).

1.3.8.1.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi

Bu standart işletmedeki iç kontrollerin değerlendirilmesini konu almaktadır. İç kontrol; işletme varlıklarının korunması, mali tablolarda muhtemel hata ve hilelerin önlenmesi veya tespit edilmesi amacıyla işletme tarafından şiar edinilen uygulamalardır. Etkin bir iç kontrol sistemi bulunan işletmenin, yayımladığı finansal raporlarının doğruluk ve güvenirlik derecesi artar (Daştan vd., 2020: 31; Güredin, 2014: 46).

Bağımsız denetçiler bağımsız denetimin zaman kısıtı nedeniyle tüm muhasebe işlemlerini inceleyememektedir. Bağımsız denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini artırmak suretiyle, işletmenin finansal tablolarına olan güven derecesini yükseltmek ister. Bu husus da denetim riskini azaltıcı yönde etki yapacaktır. Diğer taraftan denetçi iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirerek, denetim sürecinin kapsamını ve ayrıntı seviyesini buna göre saptayacaktır (Güredin, 2014: 46).

1.3.8.1.2.3. Kanıt Toplama

Bu standart, nezdinde bağımsız denetimin yürütüldüğü işletmenin mali tabloları hakkında bir görüşe ulaşabilmesi için denetçi tarafından yeterli miktarda, güvenilir ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesini öngörür. Hangi seviyedeki kanıt miktarının yeterli olacağını, her işletmenin kendine özgü durumuna göre denetçinin yargısı belirleyecektir (Güredin, 2014: 46).

Denetim kanıtları, işletme içinden veya dışındaki çeşitli kaynaklardan temin edilir. İşletme dışından temin edilen bağımsız kanıtların, işletme içinden elde edilen kanıta göre üstünlüğü olduğu söylenebilir (Kavut vd., 2009: 73).

1.3.8.1.3. Raporlama Standartları

İşletmeler hakkında düzenlenen bağımsız denetim raporu, finansal tablo kullanıcıları açısından bağımsız bir denetimin gerçekleştirildiğine ilişkin tek kanıt olma özelliğine sahiptir. Bu niteliğinden ötürü bağımsız denetim raporunun mesleki görüşü yansıtması gerekir. İşletme hakkındaki bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına ortak bir dille iletilmesi zorunluluğundan dolayı, raporlama standartlarının genel ve çalışma alanı standartlarına kıyasla daha kesin ve özel olmasını zorunlu kılar (Başpınar, 2005: 57).

Raporlama standartları, bağımsız denetim raporunun hazırlanılması ve raporun içeriğiyle ilgili uyulması gereken genel ilke ve kuralları belirlemektedir. Bu standartlara aşağıda yer verilmiştir (Kavut vd., 2009: 73).

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk
- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde tutarlılık
- Tam açıklama
- Görüş bildirme

1.3.8.1.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk

Bu standart, bağımsız denetçi tarafından tanzim edilen bağımsız denetim raporunda, Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKMİ)'ne Uygunluk Standardında belirtilen ilke ve kurallara uyulması gerektiğini öngörür. Bağımsız denetçi düzenlediği bağımsız denetim raporunun, GKMİ'ne Uygunluk Standardına uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda görüş bildirmek zorundadır (Daştan vd., 2020: 32).

1.3.8.1.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Tutarlılık

Bu standart devamlılık ilkesiyle ilgilidir. Tutarlılık standardına göre bağımsız denetçi, muhasebe ilkelerinin önceki dönemde olduğu gibi bu dönemde de değişmeden uygulandığını raporunda belirtmelidir. Tutarlılık standardı finansal tabloların dönemler arasında karşılaştırılabilmesini sağlar. Bu karşılaştırmanın yapılabilmesi için bunların dayanağı olan ilkelerin dönemden döneme değişmemiş olması gerekir.

Değişikliklerin olması durumunda ise, bunun nedenleri ile bunların finansal tablolara etkileri finansal tabloların dipnotlarında açıkça belirtilmelidir (Güredin, 2014: 51).

1.3.8.1.3.3. Tam Açıklama

Tam açıklama standardı, finansal tablolarda yer alan dipnotların değerlendirilmesiyle ilgilidir. Bu standart, finansal tablo dipnotlarında yeterli düzeyde açıklama yapılıp yapılmadığının denetçi tarafından kontrolünü zorunlu kılar. Bu standart gereğince bağımsız denetçi, finansal tablo dipnotlarındaki açıklamaların yeterli olup olmadığını değerlendirir. Yaptığı değerlendirme sonucunda finansal tablo dipnotlarındaki açıklamaların yeterli olduğuna kanaat getirirse raporda buna ilişkin açıklama yapması zorunlu değildir. Diğer taraftan finansal tablo dipnotlarındaki açıklamalar yetersiz ise, düzenleyeceği raporunda bu hususa ilişkin görüşüne yer verir (Daştan vd., 2020: 32).

1.3.8.1.3.4. Görüş Bildirme

Bağımsız denetçi gerçekleştirdiği bağımsız denetim çalışmaları sonucunda bağımsız denetim raporunu düzenler ve raporunda da bir görüş bildirir. Denetçi denetim raporunda dört farklı görüş bildirir. Bunlar; olumlu, olumsuz, şartlı görüş ve görüş bilmekten kaçınma şeklinde olabilir. Bağımsız denetçi görüş bildiremiyorsa bunun nedenlerini denetim raporunda ayrıntılı olarak açıklamak zorundadır (Kavut vd., 2009: 75).

1.3.8.2. Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları

Ticaretin ve sermayenin her geçen gün küresel boyut kazanmasıyla birlikte, dünyada muhasebe ve bağımsız denetim standartlarının uyumlaştırılması çalışmaları hız kazanmıştır. Bu hususta uluslararası arenada en geniş anlamda görev üstlenen kurum "Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation Of Accountants- IFAC)" tır (Güredin, 2014: 52).

IFAC 1977'de 51 ülkeden 63 kurucu üyeyle çalışmalara başlamıştır. Kasım 2018 itibarıyla dünya çapında IFAC'ın 135'ten fazla ülkede üyesi ve ortağı bulunmaktadır. IFAC çeşitli kuruluşlarda görev yapan yaklaşık 3 milyon profesyonel

muhasebeciyi temsil eden uluslararası boyuttaki bir meslek örgütüdür. Kaliteli uluslararası muhasebe standartlarının geliştirilmesi ve benimsenmesine yönelik çalışmalar yürüterek, küresel muhasebe mesleğinin ilerlemesine yönelik çalışmalara destek vermektedir (https://www.ifac.org).

IFAC'ın kurulmasındaki temel amaç, muhasebecilik mesleğini dünya çapında güçlendirmek ve toplumda saygınlığını artırmaktır. Bu çerçevede IFAC'ın, yüksek kalitede denetim, güvence, etik ve eğitim standartları oluşturmak, üyeleri arasında birlikteliği ve paylaşımı kolaylaştırmak, diğer uluslararası kuruluşlarla işbirliği yapmak ve üyelerini uluslararası arenada temsil etmek gibi görevleri bulunmaktadır (Durak, 2013: 90).

IFAC çeşitli konularda denetim ve güvence hizmetlerine yönelik bildiriler yayımlamak suretiyle uluslararası denetim uygulamalarında uygulama birliğini gerçekleştirmeye çalışmaktadır. Bu konuda IFAC bünyesinde bulunan "Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standard Board - IAASB)" tarafından bağımsız denetçilere kılavuz ve rehber özelliği niteliğinde Uluslararası Denetim Standartları (UDS) yayımlanmaktadır (Güredin, 2014: 52). Söz konusu standartlar, IAASB tarafından ISA kodlamasıyla yayımlanan standart seti olarak ifade edilmektedir (Durak, 2013: 90).

IAASB tarafından yayımlanan uluslararası bağımsız denetim standartları, üye ülkelerin kendi bağımsız denetim standartlarını ortadan kaldırmamaktadır. Söz konusu kuruluşun üyesi olan ülkeler, ülkesinin ekonomik ve yasal düzenlemeleri çerçevesinde IAASB tarafından yayımlanan standartları kendi standartlarına uyarlamaktadır (Güredin, 2014: 53). Diğer taraftan birçok ülke kendi denetim standartlarını oluşturma sürecinde UDS'lere bağlı kalmaktadır (Yumuşak, 2012: 21).

1.3.8.3. Türkiye Bağımsız Denetim Standartları

Denetim alanında yaşanan muhasebe krizleri sonucunda tüm dünyada UDS'ler aracılığıyla ortak bir denetim dili oluşturulmaya başlanılmıştır. Bu uygulamaya yönelik çeşitli düzenlemeler yapılarak, muhasebe ve denetim üzerindeki kontrolleri sağlamak bağlamında kamu gözetim kurumları oluşturulmuştur. Bu gelişmeler ışığında dünyadaki benzer uygulamalar da dikkate alınarak 2011 yılında çıkarılan KHK ile bağımsız muhasebe ve denetim standartlarını belirleme görevi KGK'ya devredilmiştir. Bu düzenlemeyle bağımsız denetime ilişkin dağınık yapının tek bir

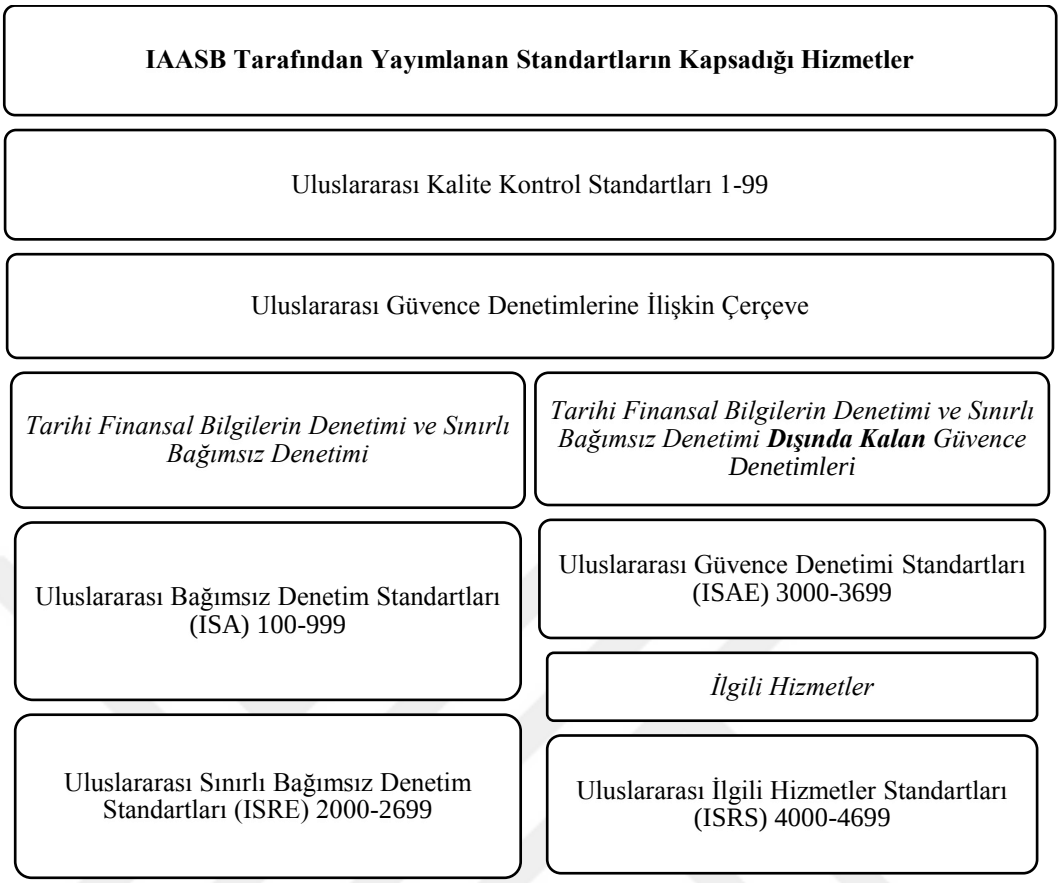
kuruluşta birleştirilmesi sağlanmıştır. 01.01.2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere, KGK tarafından yayımlanan bağımsız denetim standartları yayımlandıkları tarihten itibaren yürürlüğe girmiştir. Bu tarihten itibaren SPK'nın yayımladığı denetim standartları yerini KGK'nın yayımladığı Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) bırakmıştır. Ancak SPK'nın yayımladığı denetim standartları yürürlükten kaldırılmamıştır (Sekizsu ve Ertaş, 2018: 44).

KGK dünyadaki uluslararası gelişmeler ışığında, bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler gerçekleştirmek üzere 02.11.2011'de kurulmuştur. Bir Üst Kurul niteliğine sahip olan KGK, Hazine ve Maliye Bakanlığı'na bağlıdır. KGK'nın temel amacı özet olarak; işletme paydaş gruplarının ve kamu menfaatinin korunması amacıyla, denetim raporlarının objektif ve bağımsız bir şekilde hazırlanmasını sağlamak ve güvenilir finansal bilgilerin sunumunu temin etmektir. Bu amaca hizmet etmek üzere KGK, ilgili mevzuat düzenlemeleri uyarınca bağımsız denetime tabi olan işletmelerin bağımsız denetim süreçlerini inceler ve gözetir.

Kurum aynı zamanda, bu alanda çalışacak meslek mensupları ve bağımsız denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi ile çalışma şartlarına müteallik düzenlemelerin yapılması hususunda uygulama birliğini sağlamakla görevlidir. Bununla birlikte; Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve UDS'ler ile uyumlu TDS'leri yayımlamak Kurumun diğer görevleri arasındadır (https://kgk.gov.tr).

KGK TDS'leri yayımlama görevi kapsamında, IFAC'ın yayımladığı uluslararası standartları kılavuz olarak benimsemiştir. Bağımsız denetime ilişkin eğitim, etik, kalite kontrol ile güvence denetimi ve ilgili hizmetler standartları; IFAC çatısı altındaki üç bağımsız standart belirleyici kurul tarafından yayımlanmaktadır. Mezkûr üç kuruldan birisini oluşturan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere müteallik standartlar yayımlamaktadır. Bahse konu standartların genel yapısına aşağıda yer verilmiştir (https://kgk.gov.tr):

Tablo 5: IAASB Tarafından Yayımlanan Standartlar



Kaynak: (https://kgk.gov.tr).

Genel yapılarına yukarıdaki tabloda yer verilen standartlardan;

- Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA); işletmelerin tarihi finansal bilgilerinin bağımsız denetiminde uygulanmaktadır. Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesine yönelik bağımsız denetçiye kılavuzluk etmesi bağlamında oluşturulmuştur. Standartlar, işletmenin finansal tablolarının bir bütün olarak hata veya hileden meydana gelen önemli yanlışlık içerip içermediği hususunda bağımsız denetçinin görüşüne dayanak oluşturacak şekilde, makul bir güvence elde etmesini gerekli kılmaktadır.
- Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE); ara dönemler de dâhil olmak üzere, finansal bilgilerin sınırlı bağımsız denetimlerini kapsamaktadır. Mezkûr sınırlı bağımsız denetim, finansal bilgilerin güvenilirliği bağlamında ilgili kişilere sınırlı seviyede güvence sağlamaktadır.

- Uluslararası Güvence Denetimi Standartları (ISAE); ISA ve ISRE hariç olmak üzere, diğer güvence denetimlerini kapsamaktadır.
- Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları (ISRS); güvence denetimleri haricinde ilgili hizmetlere müteallik standartlardır. İşletmeye verilen denetim hizmetinin hedef kullanıcılara makul veya sınırlı seviyede teminat sağlamak gibi bir gayesi bulunmamaktadır (https://kgk.gov.tr).

İKİNCİ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI VE KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

2.1. BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU

Bağımsız denetim raporu konusuna ilişkin olarak bu bölümde; bağımsız denetim raporunun tanımı, önemi, türleri, süreci ve bölümlerinin içeriklerine yer verilecektir.

2.1.1. Bağımsız Denetim Raporunun Tanımı ve Önemi

Bağımsız denetim raporu kısaca, gerçekleştirilen bağımsız denetim çalışmaları sonucunda bağımsız denetçinin görüşünü yansıtan yazılı dokümandır (Kavut vd., 2009: 176).

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin (Kamu Gözetimi Kurumu, 2012) 10'uncu maddesine göre denetim raporu özet olarak şu şekilde ifade edilmiştir; hedef bilgi kullanıcılarının yararlanması amacıyla nezdinde denetim yapılan işletmenin finansal ve faaliyet sonuçlarının, ilgili mevzuat düzenlemelerine uygun ve makul güvence seviyesine sahip şekilde tanzim edilen, denetimi gerçekleştiren denetçinin görüşünü de yansıtan yazılı bir belgedir.

Raporlama, bağımsız denetim sürecinin son aşamasıdır. Bu aşamada denetçi tarafından, finansal tabloların raporlama standartlarındaki kurallara göre düzenlenip düzenlenmediğine müteallik makul bir görüş oluşturulur. Mezkûr görüşe varabilmek için denetçi, finansal tabloların sebebi hata veya hile olan mühim bir yanlışlığı bünyesinde barındırıp barındırmadığı konusunda görüşünü belirtir (BDS 700: 10-11).

2.1.2. Bağımsız Denetim Raporunun Türleri ve Bağımsız Denetim Süreci

Bağımsız denetim sürecinin sonucunda denetçi görüşünü;

- Olumlu görüş,
- Şartlı görüş (sınırlı olumlu görüş),
- Olumsuz görüş,

- Görüş vermekten kaçınma olmak üzere dört farklı şekilde sunabilir (Daştan vd., 2020: 267).

Bağımsız denetim sürecinde bağımsız denetçi, işletmenin finansal tablolarının evvelce belirlenmiş ölçütlere uygunluğu yönünde görüş bildirmesi bağlamında işletme yönetimi tarafından görevlendirilir. Denetçi denetim raporunu işletmenin yönetim kuruluna hitaben düzenler. Diğer taraftan denetim raporundaki bilgiler yönetim kurulu yanında diğer çıkar grupları tarafından da kullanılmaktadır. Bu minvalde, denetçi raporunu oluştururken diğer çıkar gruplarını da göz önünde bulundurur (Saxena vd., 2010: 242).

Denetim raporunun sunumuna ilişkin zamanlama da önemli bir husustur. Finansal tabloların yayınlanmasına yönelik gecikmeler, yatırım kararlarıyla ilgili belirsizliğe sebep olabilmektedir (Ashton vd., 1987: 275). Söz konusu gecikmeler bilgi asimetrisine neden olmaktadır. Denetim raporlarının güncel ve zamanında yayımlanması, bilgi asimetrisinin azaltılmasında önemli bir rol üstlenir (Jaggi ve Tsui, 1999: 17). Finansal tablo bilgilerinin güncel ve zamanında raporlanmasının, şirketlerin hisse senedi değerlerine olumlu yönde katkısı bulunmaktadır (Owusu-Ansah, 2000: 241). Bu bağlamda, denetim süreci ile denetim raporunun hazırlanması ve raporlanması süreci denetçi tarafından iyi bir şekilde yönetilmelidir.

2.1.2.1. Olumlu Görüş Bildirilmesi

Denetim sürecinde denetçi elde edilen uygun ve yeterli denetim kanıtlarıyla, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı kanaatine ulaşırsa raporunda olumlu görüş bildirir (Erdoğan vd., 2018: 209).

2.1.2.2. Olumlu Görüş Haricinde Bir Görüş Bildirmesi

"Bağımsız Denetim Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi" başlıklı BDS 705 standardına göre bağımsız denetçi; temin edilen denetim kanıtlarına binaen finansal tabloların mühim derecede yanlışlık ihtiva ettiği sonucuna varırsa veya mezkûr tabloların ciddi yanlışlık ihtiva etmediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamazsa olumlu görüş dışında bir görüş bildirir (BDS 705: 6). Olumlu

görüş dışında üç farklı görüş türü bulunmaktadır. Bunlar; şartlı görüş (sınırlı olumlu görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınmadır.

2.1.2.2.1. Şartlı Görüş (Sınırlı Olumlu Görüş)

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eden denetçi, finansal tablolardaki yanlışlıkların önemli ancak yaygın olmadığına kanaat getirirse veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi sonucu tespit edilmemiş yanlışlıkların, finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli ancak yaygın olmayabileceğine kanaat getirmesi durumunda sınırlı olumlu görüş verir (BDS 705: 7).

2.1.2.2.2. Olumsuz Görüş

Finansal tablolara ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eden denetçi, finansal tablolardaki yanlışlıkların tek başına veya toplu halde önemli ve yaygın etkisinin olduğuna kanaat getirirse olumsuz görüş bildirir (BDS 705: 8).

Olumsuz görüş verilmesine yol açacak bazı hususlar aşağıdaki gibidir (Kavut vd., 2009: 192).

- Genel kabul görmüş raporlama standartlarında önemli sapmaların yaygın olması,
- Muhasebe politikalarında yapılan önemli yanlışlıklar,
- Dipnotlarda yanlış veya önemli ölçüde eksikliklerin olması dolayısıyla tam açıklama kavramına uyulmaması.

2.1.2.2.3. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi ve tespit edilememiş yanlışlıkların finansal tablolara olası etkilerinin önemli ve yaygın olabileceğine kanaat getirmesi durumunda, denetçi görüş bildirmekten kaçınır (BDS 705: 9).

Denetçinin yeterli denetim kanıtı elde edemediği durumlar bazı hesap kalemleriyle sınırlı ve bu hususlar finansal tabloların geneline yaygın değilse denetçi şartlı görüş verebilir. Ancak bu durumlar finansal tabloların genelinde birçok hesap kaleminde yaygın ise denetçi görüş vermez. Örneğin; sadece ticari alacaklara ilişkin

denetim kanıtı elde edilememiş olması durumunda şartlı görüş verilebilir. Mamafih stoklar, maddi duran varlıklar, değer düşüklükleri vb. hesaplara ilişkin de denetim kanıtı elde edilememiş ve bunların finansal tabloların genelinde yaygın olması durumunda, denetçi tarafından yapılan denetim TDS'ye uygun olarak gerçekleştirilemediği için denetçi görüş bildirmekten kaçınır (Kavut vd., 2009: 190).

Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesine ilişkin görüş türlerine özet olarak aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 6: Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri

Olumlu Görüş Dışındaki Görüşün Nedeni	**Görüşün Finansal Tablolar Üzerindeki Muhtemel Etkilerine İlişkin Denetçinin Kanaati**	
	Önemli ama yaygın değil	**Önemli ve yaygın**
Finansal tablolar *önemli yanlışlık* içermektedir.	Sınırlı olumlu görüş	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.	Sınırlı olumlu görüş	Görüş vermekten kaçınma

Kaynak: (https://kgk.gov.tr).

2.1.3. Bağımsız Denetim Raporunun Bölümleri

Denetim raporu çeşitli bölümlerden oluşmaktadır. Bağımsız denetim raporunun bölümlerine ilişkin içermesi gereken temel (asgari) unsurlara aşağıda yer verilmiştir (BDS 700: 21-49 Paragrafları).

- Başlık
- Muhatap
- Denetçi Görüşü
- Görüşün Dayanağı
- İşletmenin Sürekliliği
- Kilit Denetimin Konuları
- Diğer Bilgiler
- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları
- Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları
- Diğer Raporlama Sorumlulukları

- Sorumlu Denetçinin Adı
- Denetçinin İmzası
- Denetçinin Adresi
- Denetçi Raporu Tarihi

2.1.4. Düzenlenme Biçimine Göre Bağımsız Denetim Raporları

İlgili denetim standartlarına uygun olarak hazırlanan ve sorumlu denetçi tarafından imzalanan bağımsız denetim raporu, kısa ve uzun şekilli olmak üzere iki farklı türde düzenlenebilir.

Kısa şekilli denetim raporunda, denetimin içeriğine ve bağımsız denetçinin görüşüne yer verilir. Bağımsız denetime ilişkin yapılan çalışmalar ve denetçinin görüşü kısa ve öz bir şekilde belirtilir. Standart rapor olarak da isimlendirilen bu rapor şekli, en yaygın kullanılan denetçi raporudur.

Uzun şekilli denetim raporu biçimi ise daha geniş kapsamlıdır. Bağımsız denetime ilişkin yapılan tüm çalışmalara, bunların sonuçlarına, bulgulara vb. bu raporda ayrıntılı bir şekilde yer verilir. Bu biçimdeki denetim raporu genellikle işletme yönetimi için hazırlanmaktadır (Sağlam ve Yolcu, 2014: 625).

2.2. KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

2.2.1. Bağımsız Denetim Raporlarının Değiştirilme İhtiyacı

Günümüz dünyasında sermaye piyasalarının gelişimi ve rekabetin artması ekonomik koşulları karmaşıklaştırmakta, bu durum işletme modellerini ve yapısını da değiştirmektedir. Bu değişiklikler finansal bilgi kullanıcılarının hızlı karar vermelerini sağlayacak bilgi gereksinimlerine yönelik ihtiyacı artırmakta ve güvenilir finansal bilgilerin raporlama anlayışında da değişimi beraberinde getirmektedir. Kilit denetim konularının bağımsız denetim raporunda bildirilmesinin, mezkûr anlayış değişikliğine ilişkin en somut gelişmelerden birisi olduğu söylenebilir. Bu düzenlemeyle bilgi kullanıcılarının, işletmeye özgü daha açık ve net bilgiler edinebilme imkânına kavuştuğu belirtilebilir (Erdoğan vd., 2018: 205).

Bağımsız denetim raporu, bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artıran önemli bir araçtır.

İşletmelere ilişkin verilerin büyük hacimlere ulaştığı günümüz küresel ekonomisinde, bağımsız denetim alanında da yıllar içerisinde değişiklikler yaşanmaktadır. Diğer taraftan, bağımsız denetimin en önemli parçası olan bağımsız denetim raporlarının, 1940'lı yıllardan itibaren önemli bir değişikliğe uğramadığı söylenebilir (Doğan, 2018: 66).

Bağımsız denetim raporları, nezdinde denetim yapılan işletmeye ilişkin finansal bilgilerin raporlama standartlarına uygun olup olmadığına müteallik görüş bildirilmesine yönelik, bir nevi birbirinin aynısı standart metinler içeren dokümanlar olarak isimlendirilmiştir. Her ne kadar finansal tablolarda denetçi görüşüne yer verilse de çeşitli büyük finansal skandalların yaşanması finansal tablo kullanıcıları ile düzenleyici otoritelerin, bağımsız denetim raporlarının yeterli düzeyde şeffaflık sağlamadığına yönelik denetimin kalitesini düşünmelerine ve denetim raporlarında yer verilen bilgi ve açıklamaları sorgulamalarına neden olmuştur (Doğan, 2018: 66).

Bağımsız denetim raporlarının içeriklerinin ihtiyacı uygun bilgileri karşılamaktan uzak oluşu birtakım sorunları gündeme getirmiştir. Sorunun temel nedeninin ise, bağımsız denetçinin vermek istediği mesaj ile bilgi kullanıcılarının algıladıkları mesajların farklı olduğu söylenebilir. Anlatılmak istenilen ile algılanan arasındaki bu farklılıklar, bağımsız denetime duyulan güvenin zedelenmesine sebep olmuştur (Uzay ve Köylü, 2018: 48).

İhtiyaca uygun önemli bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına iletilmesi açısından denetçi raporlarının işlevsel olmaması, denetim raporlarının bilgi kullanıcılarına karar verme süreçlerinde daha faydalı verilerin sağlanması hususunda talepleri beraberinde getirmiştir (Doğan, 2018: 66). Finansal tablo kullanıcılarından gelen bahse konu talepler ışığında; IAASB 2011 yılında Denetçi Raporu Projesi ile denetim raporunun iletişim değerini artırmaya yönelik çalışmalar başlatmıştır (Yanık ve Karataş, 2017: 5).

Denetim raporlarına ilişkin bu çalışmaları 2015 yılında yeni düzenlemeler takip etmiştir. Bu yılda en çok önem arz eden değişikliğin, denetim raporlarında ayrı bir bölüm olarak "Kilit Denetim Konuları" bölümünün eklenmesi olduğu belirtilebilir (Türel ve Türel, 2019: 1268).

Hülasa bu standardın uygulamaya konulmasıyla birlikte; daha şeffaf, iletişim değeri yüksek, ihtiyaca uygun ve finansal tablo kullanıcılarına daha fazla yarar

sağlayacak denetim raporlarının hazırlanması ve bağımsız denetimin kalitesinin arttırılmasının hedeflendiği söylenebilir.

2.2.2. Yeni ve Eski Bağımsız Denetim Raporlarının Karşılaştırılması

Finansal tabloların denetimlerinde uygulanmak üzere, IAASB tarafından başlatılan denetim raporlaması projesi kapsamında bazı standartlarda yapılan değişiklikler 15 Ocak 2015'de yayımlanmıştır. Mezkûr standartların yayımlanmasıyla, değişikliklerin uluslararası standartlarla uyumlu TDS'lerin bir unsuru olan BDS'lere aktarılması amacıyla KGK tarafından çalışmalara başlanılmıştır (Doğan, 2017: 8).

Söz konusu standartların değişmesi, denetim raporunda da birtakım değişiklikleri beraberinde getirmiştir. Yeni denetim raporunun bazı bölümleri aynı kalırken rapordan bazı bölümler çıkarılmış, raporun bazı bölümlerinin içeriği genişletilip bölümler yeniden konumlandırılmış olup yeni bölümler de eklenmiştir. Söz konusu değişimlere özet olarak toplu bir şekilde aşağıdaki tabloda yer verilmiştir (Sarısoy, 2018: 61).

Tablo 7: Yeni ve Eski Bağımsız Denetim Raporu Formatı

Sıralama		YENİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU		ESKİ BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU	
Yeni	**Eski**	**Bölüm**	**Açıklama**	**Bölüm**	**Açıklama**
1	**1**	Başlık	*Değişiklik yok*	Başlık	*Değişiklik yok*
2	**2**	Muhatap	*Değişiklik yok*	Muhatap	*Değişiklik yok*
3	**6**	Denetçi Görüşü	*Yeri değiştirilerek başa alındı, içeriği genişletildi*	-	
-				Giriş Paragrafı	*Yeni raporda yok, görüş paragrafına kaydırıldı*
4	-	Görüşün Dayanağı	*Yeni bir bölüm, eski raporda denetçi sorumluklarında yer alan kısımlar*	-	
5	-	İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik	*Yeni bir bölüm, gerektiği durumlarda yer verilecek*		
6	-	Kilit Denetim Konuları	*Yeni bir bölüm*		
7	-	Diğer Bilgiler	*Yeni bir bölüm*		
8	**4**	Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları	*İçeriği genişletildi*	Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu	*İçeriği genişletildi, ismi değiştirildi*
9	**5**	Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları	*İçeriği genişletildi, isminde değişiklik yapıldı*	Denetçinin Sorumluluğu	*İçeriği genişletildi, ismi değişti*
-				Denetçi Görüşü	*Yeri değiştirildi*
10	**7**	Diğer Raporlama Sorumlulukları	*Değişiklik yok*	Diğer Raporlama Sorumlulukları	*Değişiklik yok*
11	-	Sorumlu Denetçinin Adı	*Yeni bir bölüm*	-	
12	**8**	Denetçi İmzası	*Değişiklik yok*	Denetçinin İmzası	*Değişiklik yok*
13	**10**	Denetçinin Adresi	*Yeri değiştirildi, İçeriğinde değişiklik yok*		
14	**9**	Denetim Raporu Tarihi	*Değişiklik yok*	Denetim Raporu Tarihi	
-				Denetçinin Adresi	*Yeri değiştirildi*

Kaynak: (Sarısoy, 2018: 62).

Yayımlanan yeni bağımsız denetçi raporunda denetçi görüşü ön plana çıkmakta ve denetçi raporunun en başında yer almaktadır. Bu şekilde görüşün diğer standart ve kalıplaşmış ifadeler arasında kaybolması önlenerek, denetimin önemli bir çıktısı olduğu vurgulanmaktadır (Sayar ve Ergüden, 2016: 96).

Görüş paragrafının, hedef kullanıcıların temel dayanağı olarak büyük önem taşıdığı söylenebilir. Bahse konu kullanıcıların ilgisini çekerek raporun iletişim değerini artırması amacıyla, görüş paragrafının bağımsız denetim raporunun başına yerleştirildiği söylenebilir.

2.2.3. Yürürlük Tarihi ve Uygulanması

"Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlıklı ISA 701 standardı, 15 Aralık 2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere IAASB tarafından Ocak 2015'te yayımlanmıştır. Ülkemizde ise BDS 701 standardı olarak; borsada işlem gören şirketler için 1 Ocak 2017, 6102 sayılı TTK kapsamında denetime tabi diğer şirketlere ilişkin de 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 9 Mart 2017'de yayımlanmıştır (Doğan, 2018: 68-69).

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının son sürümü, 01.01.2020 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 31.12.2019 tarihli ve 30995 (4.M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir (BDS 701: 3).

2.2.4. BDS 701 Genel Çerçevesine İlişkin Bilgiler

KGK tarafından yayımlanan güncel BDS 701 standardı başlık ve içindekiler dâhil 28 sayfadan oluşmaktadır. Söz konusu standart; "Giriş", "Ana Hükümler" ile "Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama" ana başlıklarından teşkil etmektedir. Giriş bölümünde; standardın kapsamına, yürürlük tarihine, amacına ve standart metninde geçen tanımlara yer verilmiştir. Ana Hükümler bölümünde; denetim raporlarında Kilit Denetim Konuları (KDK)'nın belirlenmesi, bunların nasıl bildirileceği, üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim ve belgelendirme olmak üzere dört alt başlıkta açıklamalar bulunmaktadır. "Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama" bölümünde ise; A1, A2, …, A64 şeklinde numaralandırılmış kapsam ve ana hükümlere

müteallik açıklayıcı bilgilerden teşkil toplam 64 paragraf yer almaktadır. "Giriş" ve "Ana Hükümler" bölümlerinde ise, 1'den 18'e kadar numaralandırılmış toplam 18 paragraf bulunmaktadır. Bununla birlikte, UDS'lerdeki standart metinlerden farklı olarak ülkemizde yürürlüğe konulan standartlarda; ülkemize özgü uygulanacak olan paragraf hükmüne ilişkin olarak, ilgili standart metninin paragraf numarasından sonra "T" harfi eklenerek, standart metinlerindeki ulusal ve uluslararası iki farklı uygulamanın belirtilmesi için art arda paragraflar halinde birlikte yer almıştır (BDS 701).

2.2.5. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Bağımsız denetçinin, denetim raporunda bildireceği KDK'ları belirlemesine müteallik genel hususlara kilit denetim konularının tanımında yer verilmiştir. Kilit denetim konuları BDS 701'de şu şekilde tanımlamıştır: *"Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olan kişilere bildirilen konular arasından seçilir."*

Söz konusu tanımdaki kavramlar tetkik edilirse; denetçinin kendi mesleki yargısına dayalı karar alma sürecini işleterek bir belirleme yapacağı görülmektedir. Gerçekleştirilen denetim çalışma konuları arasından, diğerlerine nazaran daha çok öneme sahip olduğuna kanaat getirdiği konuları denetçi KDK olarak belirler. Tanımda bahsi geçen diğer bir kavram ise üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişimdir. Burada vurgulanmak istenilen husus, denetçinin belirlediği KDK konularını üst yönetim ile tartışmasıdır (Kurt, 2019: 45).

KDK'nın belirlenmesinde denetçi karar alma sürecindeki ilk aşama, bağımsız denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara sunulan konular arasından, denetimin gerçekleştirilmesi aşamasında azami seviyede dikkat etmesini gerektiren konuları tespit etmesidir. Bağımsız denetçinin bahse konu tespitleri yaparken göz önünde bulundurması gereken unsurlar şunlardır (BDS 701: A9):

- BDS 315 gereğince mühim derecede yanlışlık rizikosunu bünyesinde barındıran alanlar.
- Üst seviyede bir tahmin müphemliğine sahip muhasebe tahminleri de dâhil olmak üzere yönetimin değerlendirmelerini de içeren mühim denetçi yargıları.

- Hesap dönemi içerisinde meydana gelen mühim olay veya işlemlerin denetim üzerindeki tesirleri.

Denetçi tarafından şirket yönetimine sunulan ve üzerinde en çok yoğunlaşılması gereken konuların tespit edilmesine müteakip, içinde bulunulan hesap dönemi finansal tabloların denetiminde en fazla öneme sahip konular seçilecek ve mezkûr konular ilgili dönemin KDK'larını oluşturacaktır. Kilit denetim konularının belirlenmesine ilişkin süreç aşağıdaki şekilde özet olarak gösterilmiştir.

Şekil 1: Kilit Denetim Konularının Belirlenmesine İlişkin Süreç



Kaynak: (https://www.iaasb.org).

Bağımsız denetçi kilit denetim konularını belirlerken kilit denetim konularının işletmeye özgü olmasına dikkat etmeli ve bildirdiği konuların denetçinin kendi görüşünü yansıtma şeklinde algı oluşturmamasına dikkat etmelidir (Sayar ve Ergüden, 2016: 95).

2.2.6. Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi ve Açıklanması

Bağımsız denetçi, her bir kilit denetim konusunu "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında raporunun ayrı bir bölümünde açıklaması gerekir. Mevzuat tarafından başka bir ifade öngörülmedikçe, kilit denetim konuları bölümünün giriş cümlesinde aşağıdaki ifadelere yer verilmelidir (BDS 701: 8).

- Kilit denetim konularının finansal tabloların denetimi sürecinde denetçinin üzerinde durmasını gerektiren en çok önem arz eden konular olduğu,
- Denetçin bu konulara ilişkin ayrı bir görüş vermediği.

Denetim raporunda KDK'ların ayrı bir bölümde ve bağımsız denetçi görüşüne mümkün ölçüde yakın bir şekilde gösterilmesi, raporda KDK'lara ilişkin bilgilerin öne çıkartılmasını ve bilgi kullanıcılarının dikkatinin kilit denetim konularına yönelmesini sağlar (BDS 701: A31).

Denetim raporlarında birden fazla KDK'ya yer verileceği durumlarda, konuların ilgili bölümde hangi sırayla sunulacağına ilişkin standartta açık bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Bununla birlikte, denetçinin mesleki muhakemesi burada devreye girecek ve yapacağı değerlendirmeye göre sıralamaya denetçi karar verecektir. Finansal tablolardaki açıklanma sırasına ya da denetçinin belirlediği önemlilik seviyesine göre konuların sıralanabilmesi mümkündür (Kurt, 2019: 59-60).

Denetim raporunda finansal tabloların mukayese edilerek raporlanması halinde, bildirilen KDK'nın yalnız içinde bulunulan hesap dönemi finansal tabloların denetimine ilişkin olduğu KDK bölümünün giriş cümlesinde belirtilir (BDS 701: A33).

Standartda, bağımsız denetim raporlarında bildirilmesi gereken KDK sayılarına ve konularına ilişkin herhangi bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Diğer taraftan, IAASB tarafından 2015 ve 2016 yıllarında yayımlanan dokümanlarda aşağıdaki ifadelere yer verilmiştir (Deloitte, 2018: 9).

- Bağımsız denetim raporunda yer verilecek olan KDK sayısı; işletmenin karmaşıklığından, faaliyet gösterilen sektörün niteliğinden ve gerçekleştirilen denetimin şartlarından etkilenebilir. Bununla birlikte, borsada işlem gören şirketlerin bağımsız denetiminde en az bir adet KDK bildirilmesi beklenmektedir.
- Bağımsız denetim standartlarında, KDK olarak olarak nelerin bildirilmesi gerektiğine ya da sayılarına ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır. Öte taraftan uluslararası alanda bugüne kadarki uygulamada, ortalama iki ile altı arasında KDK bildirildiği görülmektedir.

KDK olarak belirlenen konuların, neden denetimde en çok önem arz eden konulardan biri olarak değerlendirildiğine ve denetimde bahse konu konunun nasıl ele

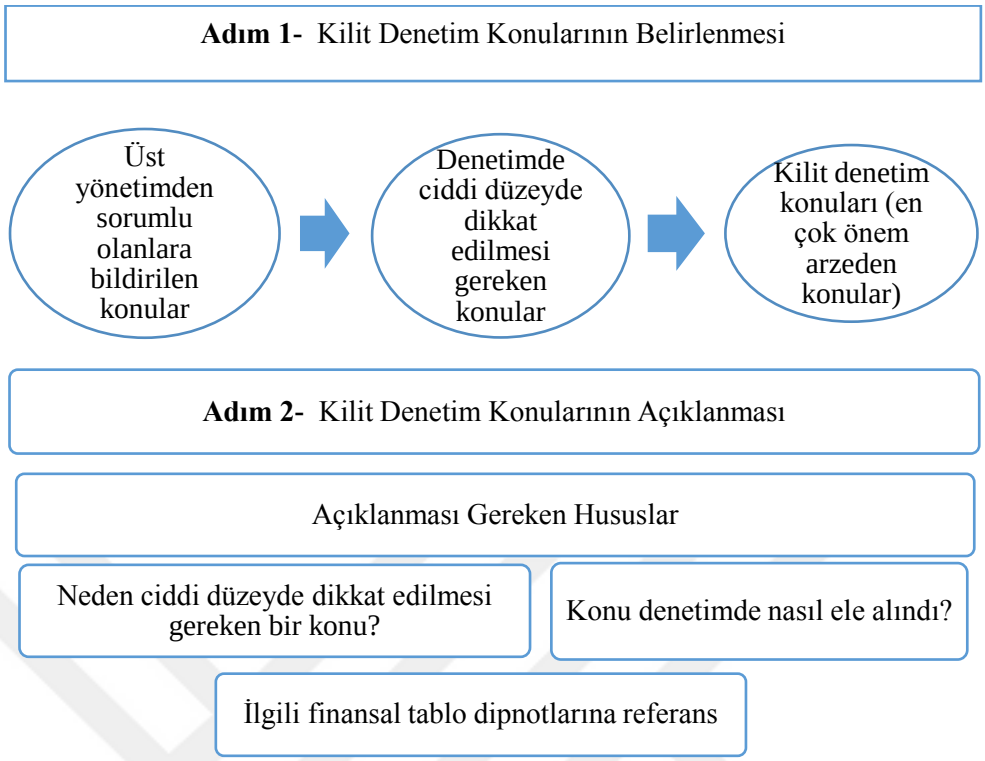
alındığına müteallik denetçi raporunda gerekli açıklamaların yapılması zorunludur. Bu minvalde, kilit denetim konularına dair açıklama finansal tablolarda açıklanan konuların bir tekrarı niteliğinde olmamalıdır. Diğer taraftan finansal tablo açıklamalarına atıfta bulunulması, hedef kullanıcıların finansal tabloların hazırlanma sürecinde yönetimin konuyu nasıl ele aldığını daha iyi anlamalarını yardımcı olabilir (BDS 701: A40).

Bağımsız denetim raporlarında bildirilen KDK'ların işletmeye özgü olması hedef bilgi kullanıcılar tarafından anlaşılabilmesi açısından oldukça önemlidir. Raporda bildirilecek KDK'ların açıklanmasında kullanılacak ifadeler mümkün olduğunca titizlikle seçilerek denetimi yapılan işletmeye özgü bilgilere yer verilmeli, standartlaşmış ve genelleyici ifadelerden kaçınılmalıdır. Mezkur raporların özgünlük ilkesinden uzak olması, finansal bilgi kullanıcılarının doğru ve işletmeye özgü bilgilere ulaşmasına mani olur (Tezcan, 2019: 70).

Bağımsız denetim raporunda KDK'lara ilişkin görüş oluşturulurken; ilgili konunun uygun bir şekilde çözüme kavuşturulmadığının ve finansal tablo unsurlarına dair ayrı bir görüşü içerdiğinin veya bu unsurlara ilişkin ayrı bir görüş bildirildiğinin ima edilmemesi gerekmektedir (BDS 701: A47).

Değişen koşullara uyarlanarak güncellenen uluslararası denetim standartlarının, bağımsız denetimin genel çerçevesini değiştirmeden, finansal bilgi kullanıcılarına ihtiyaca uygun daha açıklayıcı bilgilerin sunulması ve şeffaflığın artırılması konusunda gelişmeler kaydettiği söylenebilir. Yapılan en önemli değişikliğin de denetçi raporunda kilit denetim konularının izah edilmesi mecburiyetinin getirilmesidir. Kilit denetim konularının denetim raporunda sunulması sürecine özet olarak Şekil 2'de yer verilmiştir (KPMG, 2016: 5).

Şekil 2: Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Açıklanması Süreci



Kaynak: (KPMG, 2016: 5).

Şekil 2'de özet olarak yer verildiği üzere; KDK'ların denetim raporlarında gösterilmesi iki aşamalıdır. İlk aşama, kilit denetim konusunun belirlenmesidir. KDK belirlendikten sonra ikinci aşamaya geçilir. Bu aşamada, "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında denetim raporunun ayrı bir kısmında KDK'lara yer verilir. Her bir KDK'ya ilişkin olarak; raporda yer verilme sebebi, dikkat edilmesi gereken yönleri, konunun denetimde nasıl ele alındığı vb. hususlar ilgili finansal tabloların dipnotlarına referans verilerek açıklanır (Sarıkaya, 2020: 28).

2.2.7. Kilit Denetim Konusu Olarak Bildirilmeyecek Durumlar

KDK olarak tespit edilen bir konunun bağımsız denetçi raporunda bildirilmemesi ancak bazı istisnai durumlarda söz konusu olabilmektedir. KDK'nın bildirilmesinin mevzuat tarafından yasaklandığı veya konunun bildirilmesinin olumsuz sonuçlarının, açıklamanın meydana getireceği kamu menfaatini aşacağının makul şekilde belirlendiği durumlarda, ilgili KDK raporda bildirilmeyebilinir. Öte yandan işletme tarafından konuya ilişkin açıklama yapılması hâlinde söz konusu konu

mevzuat tarafından yasaklanmamışsa ilgili KDK denetçi raporunda bildirilir (Sarıkaya, 2020: 31).

Borsada işlem gören işletmelerin denetçi raporlarında, en az bir kilit denetim konusunun bildirilmesi beklenir. Bununla birlikte, bu bildirimin istisnai olduğu durumlar olabilir (örneğin, halka açık bir şirketin faaliyetinin sınırlı düzeyde olması). Bahse konu istisnai durumlarda kilit denetim konularının bildirilemeyeceği kabul edilebilir. Bu durumlar işletmenin ve denetimin içinde bulunduğu koşullara bağlı olarak değişebilmektedir. Bu durumda denetim raporunun "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında bu hususu belirten bir açıklamaya yer veririlir ve üst yönetimden sorumlu olanlara iletilir. Mezkur durumda raporun "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında, "Tarafımızca raporumuzda bildirilecek bir kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir." tarzında bir ifadeye yer verilebilir (Sarıkaya, 2020: 31-32).

BDS 701 5T ve BDS 705 standardının 29T paragrafları uyarınca, mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadıkça denetim raporunun görüş türünün görüş vermekten kaçınma olması durumunda kilit denetim konularının bildirilmesi yasaklanmaktadır.

BDS 570'e göre işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetiyle ilgili önemli belirsizlik oluşturabilecek olaylar, raporun "Kilit Denetim Konuları" bölümünde bildirilmez. Bununla birlikte, bahse konu hususlar ilgili BDS'lere uygun olarak raporlanır. Bu duruma ilişkin denetçi "Kilit Denetim Konuları" bölümünde, "Görüşün Dayanağı" ve/veya "İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik" bölümünü referans gösterir. Mezkûr hususların oluştuğu durumlarda "Kilit Denetim Konuları" bölümünde; "Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde (veya İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümünde) açıklanan konu dışında düzenlediğimiz raporda bildirimi gerektiren kilit denetim konusunun olmadığı socuna ulaşılmıştır" ifadesi yer almalıdır (Sarıkaya, 2020: 32).

2.2.8. Kilit Denetim Konularının Belgelendirilmesi

BDS 230 "Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi" standardında, finansal tabloların denetiminin belgelendirilmesine (çalışma kâğıtlarının hazırlamasına) ilişkin bağımsız denetçinin sorumluluklarına müteallik düzenlemelere yer verilmiştir. BDS 230 standardının 6(a) paragrafında çalışma kâğıtları (denetim belgeleri), "*Uygulanan*

denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili denetim kanıtlarına ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlardır." şeklinde tanımlanmıştır.

Belgelendirmeye ilişkin olarak BDS 230'da; önemli konulara ilişkin üst yönetimden sorumlu olanlarla gerçekleştirilen görüşmeler, konuların niteliği, müzakerelerin ne zaman ve kiminle yapıldığı da belirtilmek suretiyle belgelendirilmesi gerektiğine yer verilmiştir (BDS 230: 10).

Kilit denetim konularının belgelendirilmesine yönelik BDS 701'de birtakım açıklamalara yer verilmiştir. Bağımsız denetçi tarafından, çalışma kâğıtlarında kilit denetim konularına ilişkin şu hususlara yer verilir (BDS 701: 18).

- Denetçinin azami seviyede dikkat etmesini gerektiren konular ve söz konusu konuların KDK olarak seçilmesinin gerekçesi,
- KDK olarak belirlenen konunun, bağımsız denetim raporunda bildirilmemesi durumunda buna ilişkin kararın gerekçesi,
- Bağımsız denetim raporunda bildirilecek KDK'nın olmaması durumunda buna ilişkin denetçi kararının gerekçesi.

2.2.9. Kilit Denetim Konularının Yaratacağı Faydalar

KDK'ların denetçi raporunda açıklanmasının finansal tablo kullanıcıları, denetçiler veya işletme yönetimi açısından birçok faydalarının olduğu söylenebilir. Denetim raporlarının standartlaşmış, basmakalıp ve genelleyici ifadelerden sıyrılıp işletmeye özgü daha detaylı bilgi verme ihtiyacı bağlamında KDK'lar denetim raporlarına girmiştir. Bu ihtiyaç doğrultusunda geliştirilen BDS 701'den beklenen faydalar ve ulaşılmak istenilen hedefler özet olarak aşağıdaki şekilde sıralanabilir (BDS 701: 6).

- Bağımsız denetim raporunun şeffaflığının ve iletişim değerinin artırılması,
- Mali tabloların denetiminde en çok önem arz eden denetim konularının kavranmasında hedef bilgi kullanıcılarına ilâve verilerin sağlanması,
- Denetime ilişkin önemli yönetim muhakemesi içeren hususların anlaşılmasında finansal tablo bilgi kullanıcılarına yardımcı olmak,
- İşletme veya denetim süreciyle ilgili belirli hususlar hakkında yönetimden sorumlu olanlar ile hedef kullanıcılar arasında ileri düzeyde ilişkilerin gelişmesine destek olmak.

Yukarıda yer verilen hususlara bakıldığında hepsinin ortak bir amacının olduğu görülmektedir. Bu ortak amaç ise özetle, denetim raporunun şeffaflığının ve kalitesinin artırılmasıdır.

2.2.10. Türkiye'de ve Yurtdışında Kilit Denetim Konularını İnceleyen Çalışmalar

- Doğan (2017) tarafından yapılan çalışmada, denetim raporuna ilişkin çalışmaların tarihçesine yer verilerek IAASB'nin yeni denetim raporu projesinden bahsedilmiştir. Yine Doğan (2018) tarafından yapılan çalışmada, UDS 701 ve BDS 701 standartları karşılaştırılarak standartların nasıl belirleneceği, denetçi raporunda nasıl bildirileceği ve farklı ülkelerdeki uygulama örneklerine yer verilmiştir.
- Kavut ve Güngör (2018) tarafından yapılan çalışmada, BİST 100 endeksinde yer alan işletmelerin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konuları içerik bakımından incelenmiştir.
- Uzay ve Köylü (2018) tarafından yapılan çalışmada, BİST İmalat Sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konuları incelenmiştir.
- Akdoğan ve Bülbül (2019) tarafından yapılan çalışmada, BİST 100 endeksindeki firmaların 2017 yılı bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları incelenerek ilk uygulama sonuçları değerlendirilmiştir.
- Aktaş ve Acar (2020) tarafından gerçekleştirilen çalışmada, BİST 100 endeksinde yer alan şirketlerin 2017 ve 2018 dönemleri bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları belirlenerek, en sık bildirilen hesap kalemleri denetimde önemlilik düzeyi bağlamında analiz edilmiştir.
- Taş, Mert ve Başkaya (2019) tarafından yapılan çalışmada, BİST 30 endeksindeki firmaların 2017 ve 2018 bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları analiz edilmiştir.
- Sarısoy (2018) tarafından yapılan araştırmada, kilit denetim konuları ve bağımsız denetim raporunda gerçekleştirilen değişikliklere dair farklı alanlarda çalışan denetim raporu kullanıcılarının görüşleri incelenmiştir. Mezkûr bağımsız denetim raporu kullanıcılarının algı, farkındalık ve beklentileri analiz edilerek, kilit denetim konuları ve gerçekleştirilen diğer değişikliklere ilişkin

söz konusu çıkar grupları arasında beklenti farkı olup olmadığı araştırılmıştır. Anket yönteminin kullanıldığı çalışma sonucunda bağımsız denetim raporundan faydalanan gruplar arasında, kilit denetim konularına müteallik önemli beklenti farklarının olduğu gözlemlenmiştir.

- Kızık (2019) tarafından yapılan çalışmada, BİST imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2017 hesap dönemine ait bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları imalat sektörü yönünden analiz edilmiştir.
- Sarıkaya (2020) tarafından yapılan çalışmada, BİST'de işlem gören 100 işletmenin 2018 yılına ait bağımsız denetim raporları incelenerek, denetim şirketlerinin belirlediği kilit denetim konuları ve bu kilit denetim konularının raporda hangi prosedürler uygulanarak açıklandığı incelenmiştir.
- Kurt (2019) tarafından yapılan çalışmada, BİST'de yer alan şirketlerin 2017 ve 2018 dönemleri bağımsız denetçi raporları kilit denetim konuları yönünden içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir.
- Tezcan (2019) tarafından yapılan çalışmada, BİST 100 endeksindeki şirketlerinin 2017 ve 2018 dönemleri bağımsız denetçi raporları kilit denetim konuları ve sektörel dağılımı yönünden incelenmiştir.
- Teraman ve Çelik (2019) tarafından, KDK'ların bağımsız denetçiler üzerindeki etkisine ilişkin denetçilere yönelik mülakat yapılmıştır. Çalışma neticesinde KDK'ların raporlanmasının bağımsız denetçilere ilave yük oluşturmayacağı ve şeffaflık ve güvenilirliğin artmasına katkı sağlayacağı belirtilmiştir.
- Erdem (2020) tarafından yapılan çalışmada, işletmelerin mali tablolarda hile gerçekleştirme ihtimalinin KDK'lar üzerindeki etkisi analiz edilmiştir. BİST 100 şirketleri üzerinde yapılan çalışmada, mali tablolarında hile gerçekleştirme olasılığı bulunan şirketlerin açıkladıkları KDK sayısında farklılıklar bulunduğu belirtilmiştir. Ayrıca KDK'lara ilişkin sayı ve içerik takibinin denetim kalitesini yükseltebileceği sonucuna varılmıştır.
- Sarısoy (2021) tarafından yapılan çalışmada, BİST 30 ve ABD Dow Jones 30 endekslerindeki işletmelerin denetim raporlarında bildirdikleri KDK'lar karşılaştırılmıştır. Gerçekleştirilen karşılaştırmada, ülkemizde ABD'ye nazaran daha fazla KDK'nın bildirildiği, KDK açıklamalarının daha uzun olduğu ve Türkiye ile ABD uygulaması arasında kategorik farkların olduğu tespit edilmiştir.

- Parlak (2021) tarafından, Covid-19'un bağımsız denetim raporu ve denetçi görüşüne etkisi incelenmiştir. BİST Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller Sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2020 yılları denetim raporları üzerinde gerçekleştirilen çalışma neticesinde; bağımsız denetçilerin raporlarda Covid-19'a ilişkin değerlendirmelere ve raporların dikkat çeken husus paragrafında açıklamalara yer verdikleri belirtilmiştir. Diğer taraftan, Covid-19'un şirketlerin sürekliliğine ilişkin önemli etkisinin bulunmadığı müşahede edilmiştir.
- Karakoç ve Gündüz (2021) tarafından yapılan çalışmada, BİST 100 işletmelerin 2020 ilk yarıyılına ait ara dönem finansal tabloları ile denetim raporlarında Covid-19'un bağımsız denetim sürecine tesirleri ile sınırlı denetim raporlarında Covid-19'un etkilerinin ne ölçüde yer aldığı incelenmiştir. Gerçekleştirilen çalışma neticesinde; sadece 5 şirketin sınırlı denetim raporlarında Covid-19'un etkilerine dair ifadelerin bulunduğu, şirketlerin büyük kısmının bu etkilere "Dikkat Çekilen Husus" başlığı altında yer verdikleri gözlemlenmiştir. Diğer taraftan söz konusu beş şirketin denetim raporlarında, Covid-19 sebebiyle uzaktan denetim tekniklerinden yararlanıp yararlanılmadığına ilişkin ifadelere ve ek denetim tekniklerine başvurulduğuna dair açıklamalara yer verilmediği tespit edilmiştir.
- Uğurlu ve Sarısoy (2021) tarafından yapılan çalışmada, Covid-19'un bağımsız denetim üzerindeki olası etkilerine ilişkin bağımsız denetçilerin görüşleri incelenmiştir. Gerçekleştirilen çalışma neticesinde; Covid-19'un bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz etkilediği, pandeminin olumsuz etkileri sebebiyle denetçilerin özellikle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme konusunda sıkıntı yaşadıkları gözlemlenmiştir.
- Süer (2021) tarafından, BİST 30 işletmelerinin 2020 yılı mali tablo dipnotlarında açıkladıkları önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarının kilit denetim konularına yansıması incelenmiştir. Çalışma sonucunda, finansal tablo dipnotlarında açıklanan önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarının %24'ünün kilit denetim konusu olarak belirlendiği tespit edilmiştir.
- Köse ve Ağdeniz (2020) tarafından yapılan çalışmada, BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının uygulanmasında Covid-19'un etkileri ele alınmıştır. Çalışmada BİST'te yer alan işletmelerin denetçi raporlarında, pandeminin işletmelerin sürekliliğine ilişkin etkilerine yer verilip verilmediği

incelenmiştir. Gerçekleştirilen çalışma neticesinde, bağımsız denetçi raporlarında Covid-19 ile ilgili bilgilendirmeye yer verilmediği tespit edilmiştir.

- ACCA (2018) tarafından Brezilya, Kıbrıs, Yunanistan, Romanya, Kenya, Nijerya, Umman, Romanya, Güney Afrika, BAE ve Zimbabwe ülkelerindeki borsa şirketlerine yönelik gerçekleştirilen araştırmada; 560 adet bağımsız denetim raporu incelenmiş ve bu raporlarda toplam 1.321 adet kilit denetim konusunun raporlandığı görülmüştür. En fazla bildirilen ilk 3 KDK'nın; varlıklarda değer düşüklüğü, hasılat ve şüpheli alacak karşılığı olduğu tespit edilmiştir.
- Miao (2018) tarafından yapılan çalışmada, Çin Halk Cumhuriyeti'nde cam üretimi yapan bir şirket üzerinde KDK uygulama öncesi ve sonrasının karşılaştırması yapılmıştır. Söz konusu şirketin KDK uygulaması öncesi 2015 denetçi raporu ile uygulama sonrası 2016 denetçi raporu karşılaştırılarak, KDK uygulamasının getirdiği olumlu sonuçlara değinilmiştir. KDK'nın raporlara girmesiyle, denetçi raporlarında şeffaflığın arttığı ve bunun paralelinde raporlardan sağlanan faydanın da çoğaldığı sonucuna ulaşılmıştır.
- Appolos, Onuoha ve Aguguom (2016) tarafından gerçekleştirilen çalışmada; değişen raporlama standartlarının, denetçi raporlarındaki beklentiler açığını ne ölçüde karşıladığı incelenmiştir. Söz konusu beklenen faydanın artırılabilmesinin denetçinin performansına bağlı olduğu dile getirilmiştir. Denetçilerin kaliteyi taahhüt eden etik davranışları aracılığıyla, denetim beklentisi boşluğunu kapatmak için daha fazla sorumluluk üstlenmeleri gerektiğine vurgu yapılmıştır.
- Albitar vd. (2021) tarafından yapılan çalışmada, salgının denetimin kalitesi üzerindeki etkileri incelenmiştir. Çalışma sonucunda Covid-19'un; denetim ücretlerini, işletmenin sürekliliğine yönelik değerlendirmeyi, denetim elemanı kaynak yapısını ve denetim personeli ücretleri üzerinde olumsuz etki yaratabileceğini belirtmişlerdir.
- Vik ve Walter (2017) tarafından yapılan çalışmada, Norveç ülkesinde beş büyük denetim firmasınca düzenlenen denetim raporlarında bildirilen KDK'lar incelenmiştir. Çalışma sonucunda, en fazla KDK'nın ortalama 2,75 adetle KPMG, en az KDK'nın ise ortalama 1,59 adetle Ernst & Young tarafından raporlandığı tespit edilmiştir. Deloitte ortalama 2,63, PWC 2,03, BDO

tarafından ise 2,38 adet KDK raporlanmıştır. Diğer taraftan en çok raporlanan KDK'ların varlıklarda değer düşüklüğü, şerefiye ve hasılat konusuna ilişkin olduğu belirlenmiştir.

- Pinto ve Morais (2018) tarafından yapılan çalışmada, Avrupa ülkelerine ilişkin denetim raporlarındaki KDK sayılarını etkileyen etkenler incelenmiştir. Gerçekleştirilen çalışma neticesinde; bağımsız denetim ücreti ile raporlanan KDK sayısı arasında pozitif yönlü bir ilişkinin olduğu ve bankalara ilişkin düzenlenen denetim raporlarında diğer işletmelere nazaran daha az sayıda KDK'ya yer verildiği tespit edilmiştir.
- Rries ve Scott (2018) tarafından, Avustralya'da borsada işlem gören 362 şirketin denetim raporları incelenmiştir. Gerçekleştirilen çalışma neticesinde; raporlarda ortalama 1,5 adet KDK'nın raporlandığı, raporların ortalama %8,5'inde KDK'nın bulunmadığı, en sık raporlanan KDK'ların varlıkların değerlemesi, şerefiye, maddi olmayan duran varlıklar, satın almalar ve elden çıkarmalar, hasılat, yükümlülükler ve karşılıklar konusuna ilişkin olduğu belirlenmiştir.
- Oghuvwu & Orakwue (2019) tarafından, batı Afrika ülkesi olan Nijerya'da 15 bankanın 2016 ve 2017 yılları bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Yapılan araştırma sonucunda; denetim ücretleri ile KDK'ların açıklanması arasında pozitif ve anlamlı bir ilişkinin olduğu, KDK'ların açıklanması üzerinde denetim ücretlerinin belirleyici olduğu tespit edilmiştir. Diğer taraftan firma büyüklüğü ile KDK arasında ise anlamlı olmayan pozitif bir ilişkinin olduğu gözlemlenmiştir.

Gerçekleştirilen çalışma kapsamında BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, 2017-2020 yılları bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'lar incelenmiştir. Ülkemizde, şirketlerin bağımsız denetim raporlarında mezkûr KDK'lara yer verilmesinin yakın geçmişe dayalı yeni bir uygulama olduğu söylenebilir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BİST TEKSTİL SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN İŞLETMELERİN 2017-2020 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA YER ALAN KİLİT DENETİM KONULARININ İNCELENMESİ

3.1. ARAŞTIRMANIN KONUSU

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı; yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlanması, denetim raporlarının kalitesinin, güvenilirliğinin ve iletişim değerinin arttırılması amacıyla ülkemizde borsada işlem gören şirketler için 01.01.2017 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Söz konusu standart kapsamında BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) yayımlanan 2017-2020 yılları bağımsız denetçi raporlarında bildirilen KDK'ların incelenmesi bu araştırmanın konusunu oluşturmaktadır.

Çalışma BİST tekstil sektörüne ilişkin ve dört yılı kapsar nitelikte literatürde benzer bir çalışma yapılmamış olması açısından önemlidir. Araştırma sonuçlarının bundan sonraki akademik çalışmalara ve ilgili bilgi kullanıcılarına yararlı olacağı düşünülmektedir.

3.2. ARAŞTIRMANIN AMACI

İşbu çalışmanın amaçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir.

- Tekstil sektöründe yıllar itibarıyla en çok bildirilen KDK'ların belirlenmesi,
- Denetçi raporlarının denetim firmaları ve denetçi görüşü açısından incelenmesi,
- Denetim raporlarında en çok yer verilen KDK'ların tekstil sektörünü yansıtan KDK'lar olup olmadıklarının değerlendirilmesi,
- KDK bildirilmeyen durumların tespiti,
- Covid-19'un etkilerinin 2020 yılı bağımsız denetim raporlarında ne ölçüde yer aldığının tespiti.

Kilit denetim konularına yönelik farklı bir bakış açısı geliştirilerek karşılaştırılabilir veriler ortaya koyabilmek bağlamında, 2017-2020 yılı verileri çalışmaya konu edilmiştir.

3.3. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ VE İZLENİLEN PROSEDÜRLER

Çalışma nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi üzerine temellendirilmiştir. Araştırmaya BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2020 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporları konu edilmiştir. Çalışmanın konusunu oluşturan işletmelerin bağımsız denetim raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun web sitesinden erişilmiş olup, söz konusu raporlardaki kilit denetim konuları tek tek incelenerek elde edilen veriler excel ofis programı vasıtasıyla analiz edilmiştir. Araştırmanın analizinin ve elde edilen sonuçların daha anlaşılır bir şekilde sunulabilmesi amacıyla, elde edilen veriler tablo ve şekiller halinde gösterilerek yorumlanmaya elverişli hale getirilmiştir.

Kaynak olarak üniversite kütüphanesi, kitaplar, makaleler ve çevrimiçi internet kaynaklarından yararlanılmıştır. Kaynağı belirsiz dokümanların ve/veya alanında uzman olmayan kişilerin kaynakça olarak eklenmemesine azami özen gösterilmiştir.

3.4. ARAŞTIRMA VERİLERİNİN ANALİZİ VE ELDE EDİLEN SONUÇLAR

3.4.1. 2017-2020 Yıllarına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen BİST Tekstil Sektöründeki Firmalar

Çalışma BİST tekstil, giyim eşyası ve deri sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2020 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporlarının incelenmesine dayanmaktadır. İlgili yıllar itibarıyla sektörde faaliyet gösteren işletmelere aşağıdaki Tablo 8'de yer verilmiştir. Söz konusu işletmelerden bir tanesi 2019 yılında halka arz olunduğundan bu işletmenin 2019-2020 yılları analize konu edilmiştir.

Tablo 8: 2017-2020 Yıllarına Ait Bağımsız Denetim Raporları İncelenen BİST Tekstil Sektöründeki Firmaların Listesi

Sıra No	BİST Kodu	Şirket Unvanı	Analiz Yılları
1	ATEKS	Akın Tekstil A.Ş.	2017 - 2020
2	ARSAN	Arsan Tekstil Ticaret ve Sanayi A.Ş.	2017 - 2020
3	BLCYT	Bilici Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020
4	BRKO	Birko Birleşik Koyunlulular Mensucat Ticaret ve Sanayi A.Ş.	2017 - 2020
5	BRMEN	Birlik Mensucat Ticaret ve Sanayi İşletmesi A.Ş.	2017 - 2020
6	BOSSA	Bossa Ticaret ve Sanayi İşletmeleri T.A.Ş.	2017 - 2020
7	DAGI	Dagi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020
8	DERIM	Derimod Konfeksiyon Ayakkabı Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020
9	DERAS	Derlüks Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2019 - 2020
10	DESA	Desa Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020
11	DIRIT	Diriteks Diriliş Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020
12	HATEK	Hateks Hatay Tekstil İşletmeleri A.Ş.	2017 - 2020
13	KRTEK	Karsu Tekstil Sanayii ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020
14	KORDS	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.	2017 - 2020
15	LUKSK	Lüks Kadife Ticaret ve Sanayii A.Ş.	2017 - 2020
16	MNDRS	Menderes Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020
17	RODRG	Rodrigo Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020
18	ROYAL	Royal Halı İplik Tekstil Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020
19	SKTAS	Söktaş Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020
20	SNPAM	Sönmez Pamuklu Sanayii A.Ş.	2017 - 2020
21	YATAS	Yataş Yatak ve Yorgan Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020
22	YUNSA	Yünsa Yünlü Sanayi ve Ticaret A.Ş.	2017 - 2020

Kaynak: (https://www.kap.org.tr).

3.4.2. BİST Tekstil Sektörü Denetçi Raporlarının Bildirilen Görüş Türüne Göre Analizi

BİST tekstil sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017-2020 yılları bağımsız denetim raporlarında yıllar itibarıyla bildirilmiş olunan görüş türlerine ve kilit denetim konularının sayısına aşağıdaki Tablo 9'da yer verilmiştir.

Tablo 9: BİST Tekstil Sektöründeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarındaki Görüş Türleri ve KDK Sayıları (2017-2020)

Yıllar	**2017**		**2018**		**2019**		**2020**	
Denetçi Görüşü Türleri	**Rapor Sayısı**	**Toplam KDK Sayısı**	**Rapor Sayısı**	**Toplam KDK Sayısı**	**Rapor Sayısı**	**Toplam KDK Sayısı**	**Rapor Sayısı**	**Toplam KDK Sayısı**
Olumlu Görüş	18	38	15	33	16	28	15	27
Sınırlı Olumlu Görüş	2	4	6	10	6	10	7	11
Olumsuz Görüş	0	0	0	0	1	1	0	0
Görüş Bildirmekten Kaçınma	1	0	1	0	0	0	0	0
Toplam	**21**	**42**	**22**	**43**	**23**	**39**	**22**	**38**

Yukarıdaki tabloda 2017-2020 yıllarında BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelere ait bağımsız denetim raporlarının; 64 tanesinde olumlu görüş, 21 tanesinde sınırlı olumlu (şartlı) görüş, iki tanesinde görüş bildirmekten kaçınma ve 1 tanesinde de olumsuz görüş yönünde görüş bildirildiği tespit edilmiştir.

BDS 701 5T ve BDS 705 standardının 29T paragraflarındaki düzenlemeler uyarınca, mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadıkça rapor görüş türünün görüş vermekten kaçınma olması durumunda kilit denetim konuları bildirilmemelidir. Yukarıdaki tabloda görüleceği üzere, hakkında görüş vermekten kaçınma şeklinde denetçi raporu düzenlenen şirket sayısı 2017 ve 2018 yıllarında 1'er tane olmak üzere toplam 2'dir. Bu şirketlerin denetim raporlarında KDK bölümüne rastlanılmamıştır. Bu bağlamda, ilgili dönemlerde bu şekilde düzenlenen denetçi raporlarının BDS 701 ve BDS 705 standartları ile uyumlu olduğu görülmektedir.

Bununla birlikte, söz konusu BİST tekstil sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017-2020 yılları bağımsız denetim raporlarında yıllar itibarıyla

bildirilmiş olunan; denetim firmaları, görüş türleri ve KDK sayılarına ilişkin bilgilere aşağıdaki Tablo 10'da yer verilmiştir.

Tablo 10: Denetçi Raporlarının Denetim Firması, Görüş Türü ve KDK Sayısına Göre İlişkisi

YIL		2017			2018			2019			2020		
Sıra No	**Şirket Adı**	**Bağımsız Denetim Firması**	**Denetim Görüşü**	**KDK Sayısı**	**Bağımsız Denetim Firması**	**Denetim Görüşü**	**KDK Sayısı**	**Bağımsız Denetim Firması**	**Denetim Görüşü**	**KDK Sayısı**	**Bağımsız Denetim Firması**	**Denetim Görüşü**	**KDK Sayısı**
1	Akın Tekstil A.Ş.	MGI Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Olumlu	4	MGI Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	MGI Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Olumlu	4	MGI Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Olumlu	4
2	Arsan Tekstil Ticaret ve Sanayi A.Ş.	MBK Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	Olumlu	3	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	Olumlu	3	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	Olumlu	3
3	Bilici Yatırım Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	1	Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	2	Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	1	Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	2
4	Birko Birleşik Koyunlulular Mensucat Ticaret ve Sanayi A.Ş.	BD Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Olumlu	2	Yeditepe Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	-	Yeditepe Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	-	Yeditepe Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş	Sınırlı Olumlu	-
5	Birlik Mensucat Ticaret ve Sanayi İşletmesi A.Ş.	Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Olumlu	2	Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	1	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	ATA Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	1

Tablo 10 (Devam): Denetçi Raporlarının Denetim Firması, Görüş Türü ve KDK Sayısına Göre İlişkisi

6	Bossa Ticaret ve Sanayi İşletmeleri T.A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2	Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	3	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1
7	Dagi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	5	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	5	Aday Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2	Aday Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2
8	Derimod Konfeksiyon Ayakkabı Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1
9	Derlüks Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	-	-	-	-	-	-	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	2	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	1
10	Desa Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	AS Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Birleşim Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	4	Birleşim Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	Birleşim Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3
11	Diriteks Diriliş Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.	AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	1	Vizyon Grup Bağımsız Denetim A.Ş.	Sınırlı Olumlu	2	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Sınırlı Olumlu	1
12	Hateks Hatay Tekstil İşletmeleri A.Ş.	AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2	AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Olumlu	1

Tablo 10 (Devam): Denetçi Raporlarının Denetim Firması, Görüş Türü ve KDK Sayısına Göre İlişkisi

13	Karsu Tekstil Sanayii ve Ticaret A.Ş.	Rehber Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Olumlu	3	Rehber Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Olumlu	3	Rehber Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Olumlu	3	Rehber Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Olumlu	2
14	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2
15	Lüks Kadife Ticaret ve Sanayii A.Ş.	Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Olumlu	2	Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	1	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	1	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1
16	Menderes Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	3	ATA Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	4	ATA Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3	ATA Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3
17	Rodrigo Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Ulusal Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Olumlu	2	Ulusal Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Olumlu	2	Bakış YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	2	Bakış YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumlu	2
18	Royal Halı İplik Tekstil Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.	AG YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Görüş Bildirmekten Kaçınma		AG YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Görüş Bildirmekten Kaçınma		Ser-Berker Bağımsız Denetim A.Ş.	Olumsuz	1	Akademik Bağımsız Denetim A.Ş.	Sınırlı Olumlu	3
19	Söktaş Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Güreli YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	2	Güreli YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	2	Güreli YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	2	Güreli YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	2

Tablo 10 (Devam): Denetçi Raporlarının Denetim Firması, Görüş Türü ve KDK Sayısına Göre İlişkisi

20	Sönmez Pamuklu Sanayii A.Ş.	Güreli YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	2	Güreli YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Olumlu	2	Güreli YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Sınırlı Olumlu	1	Güreli YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Sınırlı Olumlu	-
21	Yataş Yatak ve Yorgan Sanayi ve Ticaret A.Ş.	ATA Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2	Aday Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2	Aday Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2	Aday Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	2
22	Yünsa Yünlü Sanayi ve Ticaret A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Olumlu	1

3.4.3. BİST Tekstil Sektöründeki İşletmelerin 2017-2020 Yıllarında Bağımsız Denetimini Gerçekleştiren Bağımsız Denetim Firmalarının Analizi

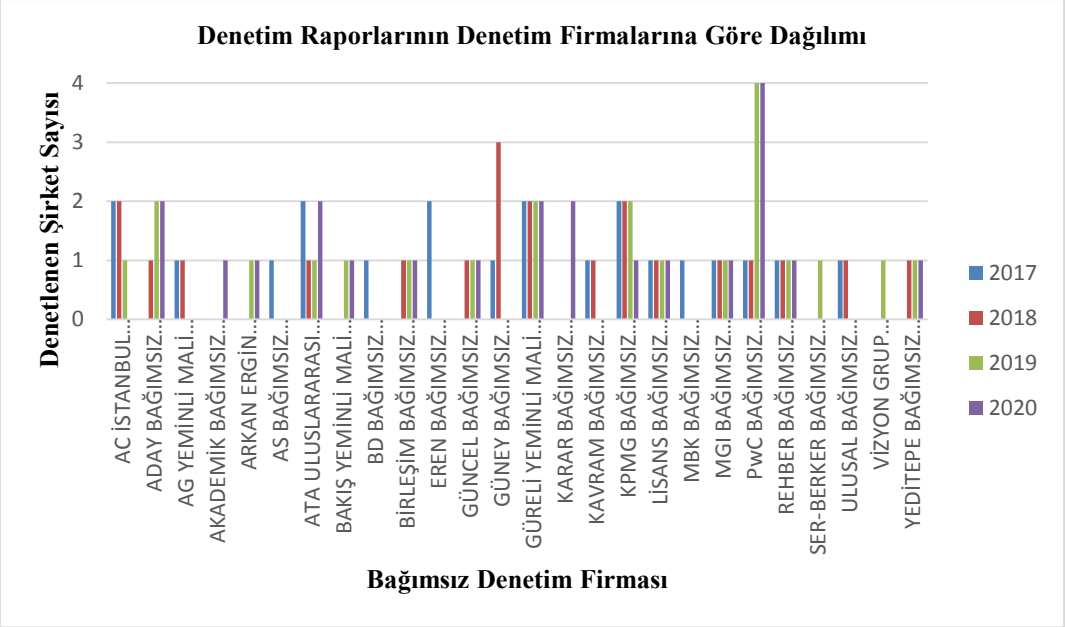
BİST tekstil sektöründe 2017-2020 yılları itibarıyla faaliyette bulunan işletmelerin ilgili yıllarda denetimini gerçekleştiren; bağımsız denetim firması türü, denetlenen işletme sayısı ve denetim raporunda kilit denetim konusuna yer vermeyen denetim şirketleri bazında dağılımına aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 11: Bağımsız Denetim Raporlarının Denetim Firmaları Bazında Dağılımı

Bağımsız Denetim Kuruluşu	Denetim Firması Sayısı				Denetlenen İşletme Sayısı				Kilit Denetim Konusu Bulunmayan Rapor Sayısı			
	2017	2018	2019	2020	2017	2018	2019	2020	2017	2018	2019	2020
Dört Büyük Denetim Firması	3	3	2	2	4	6	6	5	-	-	-	-
Diğerleri	13	13	14	14	17	15	16	17	1	2	1	2
Toplam	16	16	16	16	21	21	22	22	1	2	1	2

2017-2020 yıllarına ilişkin nezdinde bağımsız denetim gerçekleştirilen BİST tekstil sektöründeki işletmelerin bağımsız denetim firmaları bazında dağılımını gösterir grafiksel şekle Şekil 3'te yer verilmiştir.

Şekil 3: Denetlenen Şirket Sayısının Denetim Firmalarına Göre Grafiksel Dağılımı



2017-2020 yıllarına ilişkin BİST tekstil sektöründeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarına yönelik gerçekleştirilen araştırma kapsamında; ilgili yıllarda söz konusu şirketlere ilişkin toplam 26 farklı bağımsız denetim şirketi tarafından raporlar düzenlendiği tespit edilmiştir. Mezkûr bağımsız denetim firmaları dört büyük (PwC, KPMG, Ernst & Young ve Deloitte) ve diğer bağımsız denetim firmaları olmak üzere 2 farklı şekilde sınıflandırılmıştır. Nezdinde bağımsız denetim gerçekleştirilen şirket sayısına göre dört büyük denetim firmaları kendi içerisinde sıralamaya tabi tutulduğunda, ilk sırada PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. yer almaktadır. PwC denetim şirketi tarafından 2017-2018 yılları için 1'er, 2019-2020 yılları için de 4'er tane olmak üzere toplam 10 adet denetim raporu düzenlenmiş olup, denetlenen şirket sayısına göre dört yılın ortalaması %11 olarak hesaplanmaktadır. Dört büyük denetim firmaları içerisinde ikinci sırada KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. gelmektedir. KPMG denetim şirketi tarafından 2017-2019 yılları için 2'şer, 2020 yılı için de 1 tane olmak üzere toplam 7 adet denetim raporu düzenlenmiş olup, denetlenen şirket sayısına göre dört yılın ortalaması %8 olarak hesaplanmaktadır. Üçüncü sırada Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. diğer bir telaffuzla "Ernst & Young" denetim şirketi gelmektedir. Güney (Ernst & Young) denetim şirketi tarafından 2017 yılı için 1, 2018 yılı için de 3 tane olmak üzere toplam 4 adet denetim raporu düzenlenmiş olup, denetlenen şirket sayısına göre dört yılın ortalaması %5 olarak

hesaplanmaktadır. Dört büyük denetim firmasından bir diğeri olan Deloitte bağımsız denetim firması tarafından tekstil sektöründeki şirketlere yönelik düzenlenmiş denetim raporuna ise rastlanılmamıştır.

Söz konusu üç büyük denetim firması, 2017-2020 yıllarına ilişkin BİST tekstil sektöründeki toplam 86 işletmenin 21'inin bağımsız denetimini gerçekleştirmiştir. Bu minvalde, 2017-2020 yıllarında tekstil sektöründeki işletmelerin yaklaşık %24'ünün bağımsız denetimi üç büyük denetim firması tarafından gerçekleştirilmiştir. Üç büyük dışındaki diğer denetim firmaları ise BİST tekstil sektöründeki toplam 86 işletmenin 65'inin bağımsız denetimini gerçekleştirmiş olup, sektördeki işletmelerin yaklaşık %76'sı söz konusu denetim firmaları tarafından gerçekleştirilmiştir. Bu analiz sonuçları işletmeler açısından dört büyük bağımsız denetim firmalarının, diğer bağımsız denetim firmalarına nazaran daha az tercih edildiğini göstermektedir.

Tablo 11 ve Şekil 3'te yer alan verilere göre, söz konusu üç büyük denetim firması tarafından düzenlenen denetim raporlarının hepsinde kilit denetim konusuna yer verilmiştir. Bunlar dışında kalan diğer denetim firmaları ise, 2017 ve 2019 yılında 1'er, 2018 ve 2020 yılında ise 2'şer tane olmak üzere toplam 6 adet bağımsız denetim raporunda kilit denetim konusu bildirmemiştir. Bu analiz sonuçları dikkate değer nitelik taşımaktadır.

3.4.4. Denetim Raporlarında KDK Bildirilmeyen Durumların Analizi

BDS 701 uyarınca; KDK olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesi oldukça istisnai bir durumdur. Çünkü hedef kullanıcılar yönünden denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlanmasında kamu yararının olduğu kabul edilmektedir.

Gerçekleştirilen araştırma ve incelemeler neticesinde 2017-2020 yıllarına müteallik bağımsız denetim raporlarında; *sınırlı olumlu görüşün dayanağı* bölümünde açıklanan konular haricinde KDK bildirilmeyen şirket sayısı; 2018, 2019 yılında 1'er tane, 2020 yılında 2 tane olmak üzere toplam 4 tanedir.

KDK bölümünde *işletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli belirsizlik* paragrafında açıklanan konuya atıfta bulunularak KDK bildirilmeyen şirket sayısı; 2018-2020 yıllarında 1'er tane olmak üzere toplam 3 tanedir. BDS 570'e göre, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetiyle ilgili önemli belirsizlik oluşturabilecek olaylar, raporun kilit denetim konuları bölümünde bildirilmeyecektir. Dolayısıyla ilgili

dönemlerde bu şekilde düzenlenen denetçi raporlarının BDS 570 ile uyumlu olduğu görülmüştür.

Diğer taraftan, BDS 701 5T ve BDS 705 standardının 29T paragrafları uyarınca, mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadıkça rapor görüş türünün görüş vermekten kaçınma olması durumunda kilit denetim konuları bildirilmemelidir. Gerçekleştirilen araştırmalar kapsamında, görüş vermekten kaçınma şeklinde denetçi raporu düzenlenen şirket sayısı 2017 ve 2018 yıllarında 1'er tane olmak üzere toplam 2'dir. Bu şirketlerin denetim raporlarında KDK bölümüne rastlanılmamıştır. Bu minvalde, ilgili dönemlerde bu şekilde düzenlenen denetçi raporlarının BDS 701 ve BDS 705 standartları ile uyumlu olduğu görülmüştür.

Bununla birlikte, denetçi raporunda kilit denetim konusuna yer verilmemesine ilişkin istisnai durumlar hariç olmak üzere, KDK'ların denetim raporlarında bildirilmesi zorunluluğuna ilişkin uygulamanın ilk yılı olan 2017 denetim raporlarının tamamında en az 1 kilit denetim konusuna yer verildiği görülmüştür.

3.4.5. BİST Tekstil Sektöründeki Firmaların 2017-2020 Yılları Bağımsız Denetim Raporlarında Bildirilen Kilit Denetim Konularının İçeriklerinin Analizi

BİST tekstil sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin, 2017-2020 yılları bağımsız denetim raporlarında bildirilmiş olunan kilit denetim konularının içerik ve sayılarına göre dağılımına aşağıdaki Tablo 12'de yer verilmiştir.

Tablo 12'den elde edilen veriler ışığında, BİST tekstil sektöründeki şirketlerin bağımsız denetim raporlarında 2017-2020 yıllarında en çok bildirilmiş olunan ilk dört kilit denetim konusu, toplam KDK sayısının yaklaşık %72'sini oluşturmaktadır. Söz konusu en çok bildirilmiş olan ilk dört kilit denetim konusunun içeriklerine ilişkin detaylı analiz sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

Tablo 12: Kilit Denetim Konularının İçerik ve Sayılarına Göre Dağılımı (2017-2020)

KİLİT DENETİM KONUSU	Yıllar				
	2017	**2018**	**2019**	**2020**	**Toplam**
Hasılat	10	11	12	12	45
Maddi Duran Varlıklar	10	9	8	10	37
Stoklar	6	7	6	5	24
Ticari Alacaklar	4	6	5	4	19
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	5	3	6	5	19
Finansal Borçlar	3	2	2	2	9
İşletme Birleşmeleri	1	1	1		3
Kiralama İşlemleri (TFRS 16)			2		2
Finansal Yatırımlar	1	1			2
Vergi Ceza Karşılıkları	1	1			2
Vergi/Ertelenmiş Vergi	1	1			2
Kıdem Tazminatı Karşılıkları	1	1			2
Şüpheli Ticari Alacaklar	1	1			2
Sermaye Riski			1		1
Şerefiye				1	1
Yasal Riskler				1	1
Borçlanma Maliyetleri		1			1
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Aktifleştirme				1	1
Toplam	**44**	**45**	**43**	**41**	**173**

3.4.5.1. Hasılat

BİST tekstil sektöründeki şirketlerin denetçi raporları incelendiğinde, yıllar itibarıyla en çok bildirilen kilit denetim konusu olarak ilk sırada "Hasılat" yer almaktadır. Söz konusu denetim raporlarında hasılat; hasılatın kaydedilmesi, muhasebeleştirilmesi, hasılatın finansal tablolara kaydedilmesi ve hasılatın denetimi başlığı adı altında raporlanmıştır. Hasılat konusu 2017 yılı denetim raporlarında 10 defa, 2018'de 11, 2019 ve 2020 raporlarında ise 12'şer defa KDK olarak bildirilmiştir. Bu sayılar yıllar itibarıyla toplam KDK sayısının sırasıyla; %23, %24, %28 ve %31'ini ifade etmektedir. Diğer bir ifadeyle bağımsız denetçiler 2017 yılında işletmelerin %48'inin, 2018'de %52, 2019'da %55 ve 2020 yılında %55'inin bağımsız

denetiminde “Hasılat” kilit denetim konusuna yönelik olarak daha fazla mesai harcamışlardır.

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları standardının 26 ve A28 paragraflarında özet olarak; denetçi, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlerken hangi tür hâsılat işlemlerinin bu tür risklere sebep olabileceğini değerlendirir. Hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin hileli finansal raporlamadan kaynaklanan önemli yanlışlıklar; hâsılatın gerçekleşmeden muhasebeleştirilmesi, hâsılatın olduğundan fazla gösterilmesi veya hâsılatın daha sonraki bir döneme kaydırılarak olduğundan az gösterilmesi örnek olarak gösterilebilir.

Çalışma bağlamında BİST tekstil sektöründeki şirketlerin denetçi raporlarında yıllar itibarıyla en çok bildirilen kilit denetim konusu olarak ilk sırada “Hasılat” konusunun bulunması, hasılatın muhasebe riskinin taşıdığı risk ile ele alınmasının gerektiğinin belirtildiği BDS 240 ile uyumlu olduğu söylenebilir.

3.4.5.2. Maddi Duran Varlıklar

BİST tekstil sektöründeki şirketlerin denetçi raporlarında yıllar itibarıyla en çok bildirilen ve ikinci sırada yer alan kilit denetim konusu “Maddi Duran Varlıklar (MDV)” dır. Mezkûr denetim raporlarında MDV’ler; maddi duran varlıklar, duran varlık değerlemesi, MDV’lerde yeniden değerleme, MDV’lerin yeniden değerleme metodu ile muhasebeleştirilmesi, MDV’lerin muhasebeleştirilmesi, MDV’lerin ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlemesi başlığı adı altında raporlanmıştır. İlgili KDK konularının içerikleri ise, yeniden değerleme ve amortisman ile ilgilidir.

Söz konusu MDV konusu 2017 yılı denetim raporlarında 10 defa, 2018’de 9, 2019’da 8 ve 2020 raporlarında ise 10’ar defa KDK olarak bildirilmiştir. Bu sayılar yıllar itibarıyla toplam KDK sayısının sırasıyla; %23, %20, %19 ve %24’ünü ifade etmektedir. Mezkûr MDV ile yatırım amaçlı gayrimenkuller konusunun bazı denetim raporlarında birlikte tek bir KDK başlığı altında raporlandığı görülmüştür.

3.4.5.3. Stoklar

BİST tekstil sektöründeki şirketlerin denetçi raporlarında yıllar itibarıyla en çok bildirilen ve üçüncü sırada yer alan kilit denetim konusu "Stoklar" dır. Söz konusu denetim raporlarında stoklar; stoklar ve değerlemesi, stok değerleme yöntemi, stok değer düşüklüğü karşılığı ve stokların denetimi başlığı adı altında raporlanmıştır. Bahse konu stoklar konusu 2017 yılı denetim raporlarında 6 defa, 2018'de 7, 2019'da 6 ve 2020 raporlarında ise 5'şer defa KDK olarak bildirilmiştir. Bu sayılar yıllar itibarıyla toplam KDK sayısının sırasıyla; %14, %16, %14 ve %12'sini ifade etmektedir.

3.4.5.4. Ticari Alacaklar

BİST tekstil sektöründeki şirketlerin denetçi raporlarında yıllar itibarıyla en çok tekrarlanan ve dördüncü sırada yer alan kilit denetim konusu "Ticari Alacaklar" dır. Söz konusu denetim raporlarında ticari alacaklar; ticari alacaklar ve ticari alacakların geri kazanılabilirliği başlığı adı altında raporlanmıştır. Söz konusu ticari alacaklar konusu 2017 yılı denetim raporlarında 4 defa, 2018'de 6, 2019'da 5 ve 2020 raporlarında ise 4'er defa KDK olarak bildirilmiştir. Bu sayılar yıllar itibarıyla toplam KDK sayısının sırasıyla; %9, %13, %12 ve %10'unu ifade etmektedir.

3.4.5.5. Denetim Raporlarında En Çok Bildirilen Dört Kilit Denetim Konusuna Yönelik Genel Değerlendirmeler

Yukarıda Tablo 12'de yer verildiği üzere, 2017-2020 yıllarında BİST tekstil sektöründeki şirketlerin denetim raporlarında sayısal olarak en çok bildirilmiş olunan ilk dört kilit denetim konusu; hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve ticari alacaklardır. Diğer KDK'lar ise yüzdesel olarak daha düşük paya sahiptir. Bu minvalde, söz konusu KDK'lara yönelik bu bölümde yapılacak değerlendirmeler en çok bildirilen ilk dört KDK ile sınırlı tutulmuştur.

Tekstil sektörü gelişmekte olan ülkelerin sanayilerinin gelişmesinde ve kalkınmasında önemli bir yeri olan emek yoğun sektördür. Ülkemizdeki tekstil sektörü istihdam olanakları ve ihracat potansiyeli sayesinde sağladığı döviz geliri açısından ülkemizin lokomotif sektörlerindendir.

Çalışmanın konusunu teşkil eden BİST tekstil sektöründeki şirketlerin alt faaliyet konularına aşağıda yer verilmiştir:

- İplik, kumaş ve konfeksiyon ürünlerinin imalatı ve satışı,
- Polyesterden giysi imalatı ve satışı,
- Halı ve battaniye imalatı ve satışı,
- Deri ürünlerinden giyim eşyaları, çanta, ayakkabı imalatı ve satışı,
- Ev tekstili ürünlerinin imalatı ve satışı,
- Sanayi ürünleri için sınai türden ürünlerin (bez vb.) imalatı ve satışı,
- Döşemelik, perdelik ve konfeksiyonluk kadife kumaş imalatı ve satışı.

İşletme nezdinde denetimin gerçekleştirilmesi aşamasında azami seviyede dikkat edilmesi gereken konular denetçi tarafından KDK olarak belirlenmelidir. Bağımsız denetçinin bahse konu belirlemeyi yaparken göz önünde bulundurması gereken unsurlar şunlardır (BDS 701: 9).

- Mühim derecede yanlışlık rizikosunu bünyesinde barındıran alanlar.
- Üst seviyede bir tahmin müphemliğine sahip muhasebe tahminleri de dâhil olmak üzere yönetimin değerlendirmelerini de içeren mühim denetçi yargıları.
- Hesap dönemi içerisinde meydana gelen mühim olay veya işlemlerin denetim üzerindeki tesirleri.

Tekstil sektöründe imalat faaliyetinde bulunan işletmeler yapısı itibarıyla sermaye yoğun çalışan işletmelerdir. Söz konusu işletmeler maddi duran varlık yatırımları, stoklar ve alacak yapısı yönünden yoğun olarak değerlendirilmektedir. Mezkûr hesap kalemleri sayısal anlamda, tekstil imalat sektöründeki işletmelerin finansal tablo toplam aktif büyüklüklerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Denetçiler gerçekleştirdikleri denetimlerde finansal tablolardaki önemli hesap kalemlerini hata veya hile içeren kalemler olarak belirlemekte, dolayısıyla denetim sırasında en fazla bu kalemlerin üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın konusunu teşkil eden tekstil sektöründeki işletmelerin finansal tablolarındaki önemli kalemlerin KDK olarak raporlanmasının en önde gelen sebeplerinden birisinin bu durum olduğu belirtilebilir.

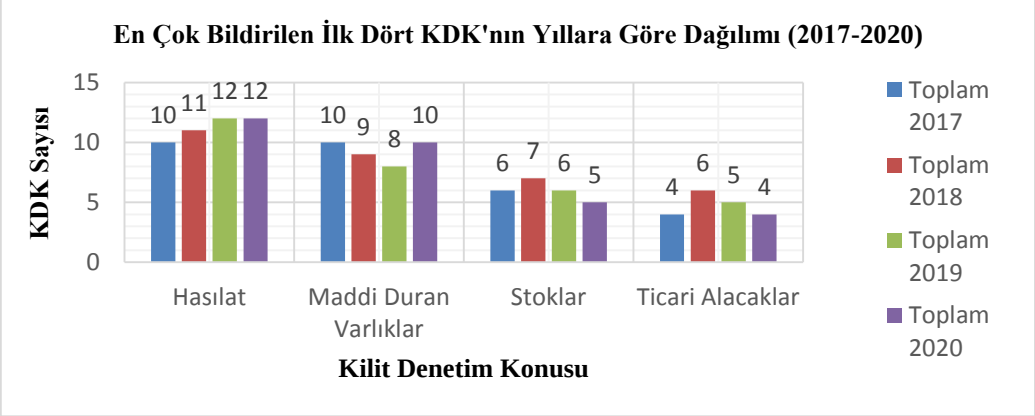
Diğer taraftan, nezdinde denetim yapılan işletmenin içerisinde bulunduğu sektörün şartları KDK'ların belirlenmesinde büyük bir etkiye sahip olup, belirlenen KDK'ların sektöre özgü koşulları yansıtması beklenir. Çünkü denetçinin konuyu açıklarken işletmeye ve sektöre özgü hususları vurgulaması denetime ilişkin şeffaflığı

artırarak, denetim raporunun bilgi kullanıcıları yönünden ihtiyaca uygun olmasını sağlar.

İlgili yıllarda BİST tekstil sektöründeki şirketlerin denetim raporlarında en çok bildirilmiş olunan ilk dört kilit denetim konusu yukarıda yer verildiği üzere; hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve ticari alacaklardır. Bu minvalde, raporlanan KDK'ların tekstil imalat sektörünün genel doğal yapısıyla örtüştüğü sonucu çıkarılabilir.

Bununla birlikte elde edilen verilerin sonuçlarına göre, denetim raporlarında en çok bildirilen ilk dört kilit denetim konusunun, 2017-2020 yıllarında sayısal yönden de kendi grubu içerisinde birbirine oldukça yakın düzeyde gerçekleştiği görülmüştür. Dolayısıyla, bahse konu yıllar arasında önemli bir farklılığın olmadığını söylemek mümkündür. Söz konusu dağılımı gösterir grafiksel şekle Şekil 4'te yer verilmiştir.

Şekil 4: Denetim Raporlarında En Çok Bildirilen İlk Dört KDK'nın Yıllara Göre Dağılımı (2017-2020)



Öte taraftan yukarıda Tablo 12'de yer verildiği üzere, 2017-2020 yıllarında BİST tekstil sektöründeki şirketlerin denetim raporlarında bildirilmiş olunan KDK'ların 3 tanesi işletme birleşmeleri ile ilgilidir. BDS 701 uyarınca, kilit denetim konuları belirlenirken dönem içerisinde gerçekleşen önemli olay veya işlemler göz önünde bulundurulmalıdır. Bu minvalde, ilgili dönemlerin denetim raporlarında kilit denetim konusu olarak işletme birleşmelerine yer verilmesinin BDS 701 ile uyumlu olduğu söylenebilir.

3.4.6. Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürleri

Çalışmanın bu bölümünde, BİST tekstil sektöründeki şirketlerin 2017-2020 yılları denetim raporlarında sayısal olarak en çok bildirilmiş olunan ilk dört kilit denetim konusunun; KDK olarak belirlenme/seçilme sebebi ve bağımsız denetçilerin KDK olarak belirdiği konulara uyguladıkları denetim prosedürlerine ilişkin nasıl bir yol izledikleri, ne tür çalışmalar yaptıkları aşağıdaki Tablo 13'te sunulmuştur.

Tablo 13: Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürleri

Kilit Denetim Konusu: **HASILAT**	
KDK Olarak Belirlenme Gerekçeleri	**KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Konu Nasıl Ele Alındı)**
• Hasılatın finansal tablolar içerisinde tutar olarak önemli bir kalem olması nedeniyle hata/hile riskini bünyesinde barındırması. • Hasılatın ilgili dönem şirket strateji neticelerinin değerlendirilmesi yönünden önemli olması. • Hasılatın muhasebeleştirilmesi koşullarının oluşup oluşmadığı, dönemsellik ilkesine riayet edilip edilmediği. • Hasılatın finansal tablolarda diğer hesaplara da etkisinin olması. • Hasılatın kaydedilmesinde ilgili muhasebe standartlarının karmaşık olması, muhasebeleştirilen hasılat tiplerinin değişik türlerden oluşması. • Bir önceki döneme göre hasılatın önemli tutarda artış göstermesi. • İlişkili taraflara olan satışların yüksek tutarda olması.	• Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin işletme politikalarının ilgili mevzuata uygun olup olmadığına yönelik değerlendirmelerin yapılması. • Hasılatın sürecine ilişkin iç kontrol sisteminin tasarım, uygulama ve etkinliğinin değerlendirilmesi. • Satış işlemine ilişkin kanıtlayıcı belgelerin kontrol edilerek fiili teslimatın doğru dönemde gerçekleşip gerçekleşmediğinin değerlendirilmesi. • Faturaların örneklem bazında belgeler ve tahsilatlarla doğruluğunun araştırılması, faturalandırma sistemleri ile defter kayıtlarının test edilmesi. • Örnekleme yöntemiyle seçilen ticari alacaklara ilişkin dış teyitlerin gerçekleştirilmesi. • Olağandışı işlemlerin mevcut olup olmadığının tesit edilmesine yönelik tetkiklerin yapılması. • Hasılata ilişkin finansal tablo dipnot açıklamalarının incelenmesi ve bu notlarda yer alan bilgilerin yeterliliğine dair değerlendirmelerin yapılması. • Müşteri sözleşmelerinin kontrol edilerek bunların hasılat sürecindeki rolünün değerlendirilmesi.

Tablo 13 (Devam): Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürleri

Kilit Denetim Konusu: **MADDİ DURAN VARLIKLAR**	
KDK Olarak Belirlenme Gerekçeleri	**KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Konu Nasıl Ele Alındı)**
• Maddi duran varlıkların, işletmenin toplam varlıklarının önemli bölümünü oluşturması. • Maddi duran varlıkların yeniden değerleme metoduyla muhasebeleştirilmesinin karmaşıklığı nedeniyle denetim açısından önemli olması. • Maddi duran varlıkların maliyeti, ekonomik ömürleri, amortisman hesaplamaları, gerçeğe uygun değerleri ve dönem sonu itibarıyla kullanılabilir durumda olup olmadığına müteallik gerekli hesaplama, tahmin ve varsayımlara yönelik çalışmaların gerçekleştirilmesi.	• Maddi duran varlıkların mevcudiyeti ve dönem sonu itibarıyla kullanılabilir durumda olup olmadığına ilişkin fiili tespitlerin yapılarak, muhasebe sistemindeki verilerle karşılaştırılması. • Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değer tespit çalışmalarına yönelik olarak; -İşletme yönetiminin atadığı bağımsız değerleme kuruluşunun yeterliğinin ve tarafsızlığının değerlendirilmesi, -Değerleme kuruluşunca kullanılan metotların, tekniklerin ve yöntemlerin uygunluğunun değerlendirilmesi, -Arsa ve araziler, binalar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlenmesine ilişkin muhasebe kayıtlarıyla değerleme raporlarının karşılaştırılarak gerekli kontrollerin yapılması. • Taşınmazların malik, adres, metrekare, cins vb. fiili durumlarının tapu kayıtlarıyla karşılaştırılması. • Değerlemeye esas teşkil eden emsal karşılaştırma metodunun ilgili gayrimenkule uygunluğunun araştırılması. • Söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değer tespitine ilişkin finansal tablo dipnotlarında yer alan açıklamaların incelenmesi ve bu notlarda yer alan bilgilerin yeterliliğinin değerlendirilmesi. • İlgili yılda satışı gerçekleşen gayrimenkullerin fiili satış değeri ile değerleme raporundaki satış değerlerinin karşılaştırılması. • İşletme yönetimince maddi duran varlıklar için baz alınan ekonomik ömür sürelerinin tekstil sektöründeki verilerle karşılaştırılmasının yapılması.

Tablo 13 (Devam): Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürleri

Kilit Denetim Konusu: **STOKLAR**	
KDK Olarak Belirlenme Gerekçeleri	**KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Konu Nasıl Ele Alındı)**
• Stokların işletmenin finansal tablolarında önemli düzeyde olması hasebiyle stoklar kilit denetim konusu olarak ele alınmıştır. • Dönem sonu finansal tablolarda yer alan stokların, sektöre bağlı sezon değişiklikleri ve teknolojide yaşanan sürekli değişimlerin etkisiyle değer düşüklüğüne uğrama riski bulunmaktadır. Öte taraftan, stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması şirket tahmin ve varsayımlarını içermektedir. Mezkûr tahmin ve varsayımlar, çeşitli sebeplerle satış hızı yavaş olan stokların değerlendirilmesi ile belirli bir süre hareket görmemiş ve zarar görmüş stoklara ilişkin ayrılan karşılığın değerlendirilmesini de içerebilmektedir. • İşletmenin faaliyet konusu olan tekstil ürünlerinin maliyetlerine ilişkin fiyatlar piyasada dövize dayalı olarak belirlenmektedir. Bu minvalde, döviz kurlarından kaynaklı hammadde/mamul fiyatlarında meydana gelen değişimler sebebiyle stokların gerçeğe uygun değerleri denetim açısından önemli bir konudur. • İşletmenin stok maliyeti hesaplama yönteminin safha maliyeti olması ve mezkûr yöntemin karmaşık hesaplamalar ve varsayımları bünyesinde barındırması. • İşletmenin dönem sonu finansal tablolarına göre stok devir hızının çok düşük düzeyde olması, stokların finansal tablolarda fiziken mevcut olup olmadığı ve değerlemesine ilişkin önemli düzeyde yanlışlık riskini gündeme getirmektedir.	• Stokların fiilen mevcut olup olmadığı işletmedeki uzmanlar eşliğinde gerçekleştirilen sayımlarla kontrol edilmiştir. • Stokların değerlemesine kaynak teşkil eden verilerin ve stok değerleme yöntemlerinin uygunluğu test edilmiştir. • Sezon ve moda değişikliği nedeniyle stokların değer düşüklüğüne uğrama riski konusunda şirket yönetimiyle müzakereler yapılmıştır. • Bilanço tarihi sonrası döneme ilişkin birtakım satış faturaları örneklem yöntemiyle incelenmiş ve mezkûr faturalardaki birim fiyatlar ile cari bilanço dönemindeki birim fiyatlar mukayese edilmiştir. • Yılsonu fiili stok sayımlarına iştirak edilerek, hareketsiz ve/veya zarar görmüş stokların mevcut olup olmadığı müşahede edilmiştir. • Net gerçekleşebilir değer hesaplamasına ilişkin olarak, iskontolar düşülmüş satış fiyatları örneklem yöntemiyle kontrol edilmiştir. • Stok değer düşüklüğüne uğrama riski olan stoklar tespit edilerek, stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılan stoklara ilişkin karşılık hesaplamaları test edilmiştir. • Stokların maliyet bedelleri piyasa fiyatları ile karşılaştırılmıştır.

Tablo 13 (Devam): Kilit Denetim Konularına Uygulanan Denetim Prosedürleri

Kilit Denetim Konusu: **TİCARİ ALACAKLAR**	
KDK Olarak Belirlenme Gerekçeleri	**KDK İçin Uygulanan Denetim Prosedürleri (Denetimde Konu Nasıl Ele Alındı)**
• Tekstil sektöründeki işletmelerin sektör ve piyasa şartları dikkate alındığında, ticari alacaklar hesap grubu dönem sonu itibarıyla mali tablo içerisinde toplam varlıkların önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Ticari alacaklar kalemini oluşturan muavin hesapların ve işlemlerin fazla nicelikte olması, ticari alacakların mevcudiyeti, geri kazanılabilirliği, ticari alacaklar değer düşüklüğü karşılığı, müşteri kredilibitesi, müşterilerden alınan teminat mektupları, müşterilerle yapılan sözleşmeler, alacak bakiyelerinin vadesi, önemli yanlışlık riski vb. sebeplerle ticari alacaklar kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.	• İşletmenin ticari alacaklarının tahsilat takibine ve kredi riskine yönelik sürecin anlaşılması, sürecin içerisinde yer alan iç kontrollerin etkinliğinin test edilmesi. • Satış işlemlerine dayanak teşkil eden belgelerin incelenmesi, ticari alacak bakiyelerinin doğruluğunun teyit mektuplarıyla test edilmesi, ticari alacak bakiyesine etki eden alacak reeskontu, kur değerlemesi vb. değerleme işlemlerinin gözden geçirilmesi. • Şüpheli alacaklar için karşılıkların kontrol edilmesi, tahsilat devir hızının evvelki yıl ile mukayese edilmesi, tahsilatların defter kayıtları ve banka hesap hareketleriyle karşılaştırılmasının yapılması. • Alacak yaşlandırma çalışmalarının yapılarak vadesi geçmiş ticari alacakların kontrol edilmesi, dava/icra safhasında olan alacakların mevcudiyetinin avukatlarla gerçekleştirilen görüşmelerle teyit edilmesi, ticari alacaklarda değer düşüklüğü olup olmadığının test edilmesi. • İlişkili taraflarla gerçekleştirilen ticari işlemlere müteallik gerekli doğrulama ve kontrollerin değerlendirilmesi. • Ticari alacaklara ilişkin finansal tablo dipnot açıklamalarının incelenmesi.

3.5. COVİD-19'UN BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI ÜZERİNDEKİ ETKİSİ

2019 yılı Aralık ayının sonlarında Çin'in Vuhan Eyaleti'nden başlayan Koronavirüs Hastalığının (Covid-19), kısa sürede dünya geneline yayılmasıyla Dünya Sağlık Örgütü (World Health Organization-WHO) tarafından 11 Mart 2020 tarihinde söz konusu hastalık pandemi ilan edilmiştir (World Health Organization, 2021).

Covid-19'un yayılmasıyla birlikte küresel ölçekte belirsizlik ve kriz artmıştır. Söz konusu durum birçok sektördeki işletmeleri önemli ölçüde olumsuz etkilemiş olup, bu olumsuz etkiler devam etmektedir. İşletmelerin muhasebe, raporlama ve denetim süreçleri de bu olumsuzluklardan etkilenmiştir.

Bu bölümde BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2020 hesap dönemine ait bağımsız denetim raporlarında Covid-19'un etkilerinin ne ölçüde yer aldığına değinilecektir.

Covid-19'un potansiyel etkileri çerçevesinde söz konusu sektörde faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporları; kilit denetim konuları, işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik ve dikkat çekilen hususlar/diğer hususlar durumu yönünden incelenmiştir.

3.5.1. Covid-19'un Bağımsız Denetim Sürecine Olası Etkileri

Covid-19'un finansal tabloların denetimi üzerindeki muhtemel etkilerine ilişkin TÜRMOB tarafından denetçilere uygulama önerileri yayımlanmıştır. Bu önerilerde özet olarak aşağıdaki hususlara değinilmiştir (TÜRMOB, 2020).

- Covid-19'un etkileri konusunda denetçinin müşteriler ile proaktif görüşmeler yapması,
- Seyahat, toplantı vb. kısıtlamalar nedeniyle denetim faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin denetim kanıtı toplayabilmek için denetçilerin alternatif denetim prosedürlerini geliştirmesi gerektiği,
- Grup denetimi incelemelerinde; grup denetçileri, topluluğa bağlı birim denetçilerinin çalışmalarını incelemeyi ne şekilde planladıklarını değerlendirmelidir. Örneğin, seyahat kısıtlaması durumunda alternatif denetim prosedürlerine ihtiyacın olup olmadığı dikkate alınmalıdır.

Ayrıca Covid-19'un bağımsız denetim sürecine etkisine ilişkin denetçilere rehber niteliğinde KGK tarafından da birtakım açıklamalar yapılmıştır. Söz konusu açıklamanın *"8.Denetçi Raporu Üzerindeki Potansiyel Etkiler"* başlıklı bölümünde; Covid-19'un denetçi raporu üzerindeki etkileri verilen örnekler ile sınırlı olmamak üzere aşağıdaki başlıkları içerebileceği belirtilmiştir (KGK, 2020).

- Denetim raporunda kilit denetim konusu olarak belirlenmesi gerekebilir,
- Salgının etkilerine ilişkin şirket açıklamalarına dikkat çekmeye yönelik, denetim raporuna "Dikkat Çekilen Hususlar" paragrafının eklenmesi gerekebilir,
- Önemli bir belirsizliğin olduğu durumlarda "İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik" paragrafının denetçi raporuna eklenmesi gerekebilir,
- Salgınının etkileri nedeniyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği durumlar ile söz konusu etkilerin önemli ve yaygın olup olmadığına ilişkin değerlendirmeler ışığında denetim raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gerekebilir.

3.5.2. Covid-19'un Kilit Denetim Konuları Üzerindeki Etkisi

Denetçi Covid-19'un etkisini kilit denetim konusu olarak belirleyerek, düzenlediği denetim raporunda bu kapsamda yapılan çalışmalara yer vermesi gerekebilir (KGK, 2020).

BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2020 hesap dönemine ait bağımsız denetim raporlarındaki KDK'lar incelendiğinde, sadece bir şirkete ait bağımsız denetim raporunun "hasılatın muhasebeleştirilmesi" başlığı altında KDK olarak belirlenme gerekçesi kısmında Covid-19'a ilişkin kısa açıklamaya yer verilmiştir. İlgili açıklama şu şekildedir; *"... Şirket operasyonların doğası gereği olarak hasılat tutarının çok sayıda işlem sonucu oluşması ve Covid-19 salgınının hasılat kaleminin detaylarına etkileri sebepleriyle söz konusu alan kilit denetim konusu olarak ele alınmıştır."*

Söz konusu şirkete ait denetim raporunun "hasılatın muhasebeleştirilmesi - KDK için uygulanan denetim prosedürleri" kısmında ise Covid-19'a ilişkin değerlendirmeye ve/veya yapılan çalışmalara yer verilmemiş olup, finansal tablo dipnotlarına atıf da yapılmamıştır.

Bu minvalde sadece bir şirkete ilişkin KDK'da Covid-19'a kısaca değinildiği dikkate alındığında; 2020 yılı denetim raporlarının KDK bölümünde denetlenen toplam şirket içerisinde oransal olarak çok düşük seviyede (%4,55) Covid-19'a yer verildiği ve söz konusu denetim raporunda da ihtiyacı karşılayacak nitelikte açıklamalara yer verilmediği söylenebilir.

Bununla birlikte BİST tekstil sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin, 2017-2020 yılları bağımsız denetim raporlarında bildirilmiş olunan kilit denetim konularının içerik ve sayılarına göre dağılımına yukarıda Tablo 12'de yer verilmiştir. 2017 yılı denetim raporlarında bildirilen toplam KDK sayısı 44, 2018'de 45, 2019'da 43 ve 2020 raporlarında ise toplam 41 adet KDK bildirilmiştir. Söz konusu sonuçlara göre, 2017-2020 yılları itibarıyla bildirilen KDK'ların sayısal yönden de birbirine oldukça yakın düzeyde gerçekleştiği görülmüştür. Bu bağlamda bahse konu yıllar arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı dolayısıyla Covid-19'un sektörde bildirilen toplam KDK sayısına önemli düzeyde etki etmediğini söylemek mümkündür.

3.5.3. İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Önemli Belirsizlik

Bağımsız denetçinin işletmenin sürekliliği hususundaki sorumlulukları BDS 570 "İşletmenin Sürekliliği" standardın da düzenlenmiştir.

BDS 570'e göre işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetiyle ilgili önemli belirsizlik oluşturabilecek olaylar, raporun "Kilit Denetim Konuları" bölümünde bildirilmez. Bununla birlikte, bahse konu hususlar ilgili BDS'lere uygun olarak raporlanır (Sarıkaya, 2020: 32).

Covid-19'un meydana getirdiği kriz ve belirsizlik ortamında, işletmelerin sürekliliğini devam ettirebilmesi önemli bir konuya bürünmüştür. Bu husus bağımsız denetim açısından önemlilik kapsamında değerlendirilebilir. BDS 570 uyarınca, temin edilen yeterli ve uygun denetim kanıtlarına dayanarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin bulunup bulunmadığı bağımsız denetçi tarafından değerlendirilerek raporunda bu hususa yer vermesi gerekir (BDS 570).

BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2020 hesap dönemine ait bağımsız denetim raporlarında, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme kabiliyetine dair Covid-19'un etkisine ilişkin herhangi bir değerlendirmeye rastlanılmamıştır. Bu bağlamda, Covid-19'un mevcut durumda etkisini gösterdiği 2020 yılında sektörde

faaliyet gösteren işletmelerin Covid-19 etkisi kaynaklı süreklilik ile ilgili önemli belirsizlik durumlarının bulunmadığı sonucu çıkarılabilir.

3.5.4. Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafı

İşletmenin finansal tablo bilgilerinin kullanıcılar tarafından daha iyi anlaşılmasına ilişkin önemli veriler ile finansal tablolarda açıklananlar dışındaki bilgilere "Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafında" yer verilmesi gerekebilir (BDS, 706).

Covid-19'un belirsizlik durumunun işletmeye olan etkilerini vurgulamak için bahse konu BDS 706 paragraflarının denetim raporuna eklenmesi söz konusu olabilir.

BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2020 hesap dönemine ait bağımsız denetim raporlarında, "Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafında" Covid-19'un etkisine ilişkin sadece bir şirkete ait bağımsız denetim raporunda kısa açıklamaya yer verilmiştir. İlgili açıklama şu şekildedir; *"Grup'un Covid-19'un etkilerini açıklandığı, finansal tabloların 27 numaralı dipnotuna dikkat çekeriz. Ancak bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir."*

Ayrıca bahse konu denetim raporunda olumlu görüş bildirilmiştir. Bu minvalde, 2020 yılına ait bağımsız denetim raporlarının "Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafı" üzerinde Covid-19'un önemli bir etkisinin bulunmadığı söylenebilir.

3.6. 2017-2020 YILLARINA İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARININ VE ELDE EDİLEN SONUÇLARIN GENEL DEĞERLENDİRİLMESİ

Çalışmaya konu olan BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren 22 işletmenin 2017-2020 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporlarında bildirilen toplam KDK sayısı 173 olup, firma başına 7,86 şeklinde hesaplanmıştır. Diğer taraftan hiç KDK bildirilmeyen bağımsız denetim raporlarının yanında 5 adet KDK bildirilen raporlar da mevcuttur.

BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren 22 işletmenin 2017-2020 yıllarına ilişkin bağımsız denetimi toplam 26 farklı bağımsız denetim şirketi tarafından gerçekleştirilmiştir. Bahse konu bağımsız denetim firmaları dört büyük ve diğer bağımsız denetim firmaları olmak üzere 2 farklı şekilde sınıflandırılmıştır. Dört büyük denetim firmasından olan Deloitte bağımsız denetim firması tarafından, 2017-2020 yıllarında tekstil sektöründeki şirketlere yönelik düzenlenmiş denetim raporuna rastlanılmamıştır. Söz konusu diğer üç büyük denetim firması, 2017-2020 yıllarına ilişkin BİST tekstil sektöründeki toplam 86 işletmenin 21'inin bağımsız denetimini gerçekleştirmiş olup, oransal olarak işletmelerin yaklaşık %24'ünün bağımsız denetiminin üç büyük denetim firması tarafından yapıldığı görülmüştür. Üç büyük dışındaki diğer denetim firmaları ise BİST tekstil sektöründeki işletmelerin yaklaşık %76'sının bağımsız denetimini gerçekleştirmiştir.

BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2020 yıllarında ait bağımsız denetim raporlarının; 64 tanesinde olumlu görüş, 21 tanesinde sınırlı olumlu (şartlı) görüş, iki tanesinde görüş bildirmekten kaçınma ve 1 tanesinde de olumsuz görüş yönünde görüş bildirilmiştir.

İlgili mevzuat uyarınca, denetçi raporu görüş türünün görüş vermekten kaçınma olması durumunda kilit denetim konuları bildirilmemelidir. 2017-2020 yıllarına ilişkin hakkında görüş vermekten kaçınma şeklinde denetçi raporu düzenlenen şirketlerin denetim raporlarında KDK bölümüne rastlanılmamış olup, bu şekilde düzenlenen denetçi raporlarının ilgili standartlar ile uyumlu olduğu görülmüştür.

2017-2020 yıllarında BİST tekstil sektöründeki şirketlerin denetim raporlarında sayısal olarak en çok bildirilmiş olunan ilk dört kilit denetim konusunun; hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve ticari alacaklar olduğu saptanmıştır. Söz

konusu ilk dört KDK, 2017-2020 yıllarında sayısal yönden kendi grubu içerisinde birbirine oldukça yakın düzeyde gerçekleşmiş olup, bahse konu yıllar arasında önemli bir farklılığın olmadığı tespit edilmiştir. Diğer taraftan denetim yapılan işletmenin içerisinde bulunduğu sektörün şartları KDK'ların belirlenmesinde büyük bir etkiye sahip olup, belirlenen KDK'ların sektöre özgü koşulları yansıtması beklenir. Bu minvalde, raporlanan KDK'ların tekstil imalat sektörünün genel doğal yapısıyla örtüştüğü görülmüştür.

Bu bağlamda denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verilmesiyle birlikte, genel ve standartlaşmış kalıp ifadelerden uzaklaşıldığı ve işletmeye özgü daha nitelikli ve tatmin edici bilgilere denetim raporlarında yer verilmeye başlanıldığı söylenebilir. Olumlu yöndeki bu gelişmeler paralelinde de, bağımsız denetçi raporuna olan güvenin daha da artacağı öngörülmektedir.

Covid-19'un potansiyel etkileri çerçevesinde, 2020 yılı bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları incelendiğinde sadece bir şirkete ait hasılatın muhasebeleştirilmesi konusuna ilişkin Covid-19'a dair kısa açıklamaya yer verilmiştir. Bununla birlikte 2017-2020 yılları itibarıyla bildirilen KDK'ların sayısal yönden de birbirine oldukça yakın düzeyde gerçekleştiği görülmüştür. Söz konusu işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetim raporlarında, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme kabiliyetine dair Covid-19'un etkisine ilişkin herhangi bir değerlendirmeye dolayısıyla Covid-19 kaynaklı süreklilik ile ilgili önemli belirsizlik durumuna ise rastlanılmamıştır. Bahse konu işletmelerin 2020 hesap dönemine ait bağımsız denetim raporlarında, "Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafında" Covid-19'un etkisine ilişkin sadece bir şirkete ait bağımsız denetim raporunda kısa açıklamaya yer verilmiş olup, denetim raporunda olumlu görüş bildirilmiştir. Buna bağlamda, söz konusu "Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafı" üzerinde Covid-19'un önemli bir etkisinin bulunmadığı söylenebilir.

SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

21. yüzyılın başlarından itibaren çeşitli ülke piyasalarında yaşanan birtakım muhasebe ve bağımsız denetim skandalları ile birlikte bağımsız denetime olan güven sarsılarak bağımsız denetimin güvenilirliği sorgulanmaya başlanılmıştır. Söz konusu durumlar, bilgi kullanıcıları açısından güvenilir ve objektif denetimden geçmiş finansal tablolara olan ihtiyacı daha da artırmıştır. Bu gereksinim sonucunda çeşitli düzenleyici kuruluşlar tarafından bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yapılarak ortak bir denetim dili oluşturulmaya başlanılmıştır.

Denetimin kalitesinin ve güveninin artırılması amacıyla IFAC bünyesinde bulunan IAASB tarafından uluslararası denetim standartları yayımlanarak, bağımsız denetim raporlarının standarda bağlanılması amaçlanmıştır. İhtiyaçlar doğrultusunda mezkûr standartlar zaman içerisinde güncellenmiş ve yeni standartlar da eklenmiştir.

IAASB tarafından yeni denetim raporlaması projesi kapsamında bazı standartlarda yakın zamanda değişiklik yapılmış ve ek olarak "ISA 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" standardı yayımlanmıştır. Bahse konu standardın Türkiye uyarlaması olan BDS 701 ülkemizde aşamalı olarak 01.01.2017 ve 01.01.2018 sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere KGK tarafından yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Yeni denetim raporlaması projesi kapsamında bağımsız denetim raporlarındaki en önemli değişikliğin, kilit denetim konularının bağımsız denetim raporlarında bildirilmesi olduğu söylenebilir.

Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olarak tanımlanmaktadır. KDK'lara bağımsız denetim raporunda yer verilmesindeki temel amaç, gerçekleştirilen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişimsel değerinin artırılması ve hedef finansal tablo kullanıcılarına daha fazla bilginin sağlanmasıdır.

Gerçekleştirilen işbu çalışmada, BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2020 yılları bağımsız denetim raporları incelenerek, yıllar itibarıyla kilit denetim konularının BİST tekstil sektörü uygulaması hakkında bilgi edinilmeye çalışılmıştır.

Örneklem olarak BİST tekstil sektörü şirketleri seçilmiş olup, bağımsız denetçi raporları tek tek incelenmiştir. Bağımsız denetim raporlarında bildirilen KDK'lar; denetim firması, denetçi görüşü, en çok üzerinde durulan KDK'ların tekstil imalat

sektörünü yansıtan KDK'lar olup olmadığı, KDK bildirilmeyen durumlar gibi etkenler bağlamında incelenmiştir. Ayrıca Covid-19'un etkilerinin 2020 yılı denetim raporlarına ne ölçüde yansıdığına yer verilmiştir. Sonuçların daha anlaşılır bir şekilde sunulabilmesi amacıyla, elde edilen bulgular tablo ve şekiller halinde gösterilmiş ve yorumlanmıştır. Çalışma sonuçlarının bu şekilde sunulmasının, bu sonuçlardan yararlanacak ilgili kullanıcılara kolaylık sağlayacağı umulmaktadır. Çalışmanın konusunu oluşturan BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden bir tanesi 2019 yılında halka arz olunduğundan bu işletmenin 2019-2020 yılları analize konu edilmiştir.

Çalışma kapsamında elde edilen analiz sonuçlarına aşağıda yer verilmiştir.

- Sektördeki işletmelere yönelik düzenlenen denetçi raporlarının görüş türüne göre analiz sonuçları: 2017-2020 yıllarında BİST tekstil sektöründeki işletmelere ait bağımsız denetim raporlarının; 64 tanesinde olumlu görüş, 21 tanesinde sınırlı olumlu (şartlı) görüş, iki tanesinde görüş bildirmekten kaçınma ve 1 tanesinde de olumsuz görüş yönünde görüş bildirildiği tespit edilmiştir. İlgili BDS standartlarındaki düzenlemeler uyarınca, mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadıkça rapor görüş türünün görüş vermekten kaçınma olması durumunda kilit denetim konuları bildirilmemelidir. Araştırma sonuçlarına göre, hakkında görüş vermekten kaçınma şeklinde denetçi raporu düzenlenen şirket sayısı 2017 ve 2018 yıllarında 1'er tane olmak üzere toplam 2'dir. Söz konusu şirketlerin denetim raporlarında KDK bölümüne rastlanılmamıştır. Bu bağlamda, ilgili dönemlerde bu şekilde düzenlenen denetçi raporlarının BDS 701 ve BDS 705 standartları ile uyumlu olduğu gözlemlenmiştir.
- Sektördeki işletmelerin bağımsız denetimini gerçekleştiren bağımsız denetim firmalarına yönelik analiz sonuçları: BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin ilgili yıllar itibarıyla bağımsız denetimi toplam 26 farklı bağımsız denetim şirketi tarafından gerçekleştirilmiştir. Mezkûr bağımsız denetim firmaları dört büyük ve diğer bağımsız denetim firmaları olmak üzere 2 farklı şekilde sınıflandırılmıştır. Dört büyük denetim firmasından olan Deloitte bağımsız denetim firması tarafından, 2017-2020 yıllarında tekstil sektöründeki şirketlere yönelik düzenlenmiş denetim raporuna rastlanılmamıştır. Söz konusu diğer üç

büyük denetim firması, 2017-2020 yıllarına ilişkin BİST tekstil sektöründeki toplam 86 işletmenin 21'inin bağımsız denetimini gerçekleştirmiş olup, oransal olarak işletmelerin yaklaşık %24'ünün bağımsız denetimi üç büyük denetim firması tarafından yapıldığı görülmüştür. Üç büyük dışındaki diğer denetim firmaları ise BİST tekstil sektöründeki işletmelerin yaklaşık %76'sının bağımsız denetimini gerçekleştirmiştir. Mezkûr analiz sonuçları işletmeler açısından, dört büyük bağımsız denetim firmalarının, diğer bağımsız denetim firmalarına nazaran daha az tercih edildiğini göstermektedir.

- Denetim raporlarında KDK bildirilmeyen durumlara yönelik analiz sonuçları: BDS 701 uyarınca, KDK olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesi ancak çok istisnai durumlarda söz konusu olabilmektedir. 2017-2020 yıllarına ilişkin toplam 6 adet bağımsız denetim raporunda kilit denetim konusu bildirilmemiştir. Üç büyük denetim firması tarafından düzenlenen denetim raporlarının tamamında kilit denetim konusuna yer verilmiştir. Bu analiz sonuçları dikkate değer nitelik taşımaktadır. Diğer taraftan, mevzuata göre raporlanması zorunlu olmadıkça rapor görüş türünün görüş vermekten kaçınma olması durumunda kilit denetim konuları bildirilmemelidir. İlgili yıllarda görüş vermekten kaçınma şeklinde denetçi raporu düzenlenen şirket sayısı toplam 2 tane olup, bu şirketlerin denetim raporlarında ise KDK bölümüne rastlanılmamıştır. Bu minvalde, ilgili dönemlerde bu şekilde düzenlenen denetçi raporlarının BDS 701 ve BDS 705 standartları ile uyumlu olduğu görülmüştür. Bununla birlikte, denetçi raporunda kilit denetim konusuna yer verilmemesine ilişkin istisnai durumlar hariç olmak üzere, KDK'ların denetim raporlarında bildirilmesi zorunluluğuna ilişkin uygulamanın ilk yılı olan 2017 denetim raporlarının tamamında en az 1 kilit denetim konusuna yer verildiği görülmüştür.
- Denetim raporlarında en çok bildirilen KDK'ların tekstil imalat sektörünü yansıtan KDK'lar olup olmadığına ilişkin analiz sonuçları ve değerlendirmeler: 2017-2020 yıllarında BİST tekstil sektöründeki şirketlerin denetim raporlarında sayısal olarak en çok bildirilmiş olunan ilk dört kilit denetim konusunun; hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve ticari alacaklar olduğu saptanmıştır. Tekstil sektöründe imalat

faaliyetinde bulunan işletmeler yapısı itibarıyla sermaye yoğun çalışan işletmelerdir. Söz konusu işletmeler maddi duran varlık yatırımları, stoklar ve alacak yapısı yönünden yoğun olarak değerlendirilmektedir. Mezkûr hesap kalemleri sayısal anlamda, tekstil imalat sektöründeki işletmelerin finansal tablo toplam aktif büyüklüklerinin önemli bir kısmını oluşturmaktadır. Nezdinde denetim yapılan işletmenin içerisinde bulunduğu sektörün şartları KDK'ların belirlenmesinde büyük bir etkiye sahip olup, belirlenen KDK'ların sektöre özgü koşulları yansıtması beklenir. Bu minvalde, raporlanan KDK'ların tekstil imalat sektörünün genel doğal yapısıyla örtüştüğü sonucu çıkarılabilir. Diğer taraftan bağımsız denetçiler gerçekleştirdikleri denetimlerde finansal tablolardaki önemli hesap kalemlerini hata veya hile içeren kalemler olarak belirlemekte, dolayısıyla denetim sırasında en fazla bu kalemlerin üzerinde yoğunlaşmaktadır. Bu bağlamda, çalışmanın konusunu teşkil eden tekstil sektöründeki işletmelerin finansal tablolarındaki önemli kalemlerin KDK olarak raporlanmasının en önde gelen sebeplerinden birisinin bu durum olduğu söylenebilir.

- Denetim raporlarında en çok bildirilen KDK'lara yönelik yıllar itibarıyla elde edilen sonuçların karşılaştırılması: Bağımsız denetim raporlarında en çok bildirilen ilk dört kilit denetim konusunun, 2017-2020 yıllarında sayısal yönden kendi grubu içerisinde birbirine oldukça yakın düzeyde gerçekleştiği tespit edilmiştir. Dolayısıyla, bahse konu yıllar arasında önemli bir farklılığın olmadığı görülmüştür.
- Covid-19'un bağımsız denetim raporları üzerindeki etkisine yönelik araştırma sonuçları: Covid-19'un potansiyel etkileri çerçevesinde, söz konusu sektörde faaliyet gösteren şirketlerin 2020 yılı bağımsız denetim raporları; kilit denetim konuları, işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik ve dikkat çekilen hususlar/diğer hususlar durumu yönünden incelenmiştir. 2020 yılı bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları incelendiğinde sadece bir şirkete ait hasılatın muhasebeleştirilmesi konusuna ilişkin KDK belirlenme gerekçesi kısmında Covid-19'a ilişkin kısa açıklamaya yer verilmiş olup, detaylı değerlendirmeye yer verilmemiştir. Bununla birlikte 2017-2020 yılları itibarıyla bildirilen KDK'ların sayısal yönden de birbirine yakın düzeyde

gerçekleştiği görülmüştür. Bu bağlamda bahse konu yıllar arasında anlamlı bir farklılığın olmadığı dolayısıyla Covid-19'un sektörde bildirilen toplam KDK sayısına önemli düzeyde etki etmediğini söylemek mümkündür. Söz konusu işletmelerin 2020 yılı bağımsız denetim raporlarında, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme kabiliyetine dair Covid-19'un etkisine ilişkin herhangi bir değerlendirmeye dolayısıyla Covid-19 kaynaklı süreklilik ile ilgili önemli belirsizlik durumuna rastlanılmamıştır. Bahse konu işletmelerin 2020 hesap dönemine ait bağımsız denetim raporlarında, "Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafında" Covid-19'un etkisine ilişkin sadece bir şirkete ait bağımsız denetim raporunda kısa açıklamaya yer verilmiş olup, denetim raporunda olumlu görüş bildirilmiştir. Bu bağlamda, 2020 yılına ait bağımsız denetim raporlarının "Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafı" üzerinde Covid-19'un önemli bir etkisinin bulunmadığı söylenebilir.

İşbu çalışmada, BİST tekstil sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017-2020 yılları bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışmanın amacı, BDS 701'in BİST tekstil sektörü uygulamasına ilişkin çıkarımlar elde etmektir. Ortaya konulan veriler kapsamında elde edilen bulguların; işletme üst yönetimleri, bağımsız denetçiler, hedef bilgi kullanıcıları ve yapılacak akademik çalışmalarda yararlı olacağı umut edilmektedir. Ayrıca ülkemizde bağımsız denetimin kalitesinin ve etkinliğinin artırılmasına da katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

ACCA. (2018). Key Audit Matters: Unlocking The Secrets Of The Audit. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Keyaudit-%0Amatters/pi-key-audit-matters.pdf. (11.04.2021).

Akbulut, A. (2014). *Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Hazırlama Kılavuzu*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği.

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*. 18(56):1-24.

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(2): 185-214.

Albitar, K. Gerged, A.M. Kikhia, H. ve Hussainey, K. (2021). Auditing İn Times of Social Distancing: The Effect of Covid-19 On Auditing Quality. *International Journal of Accounting and Information Management*. *29*(1): 169-178.

Appolos, N.N., Onuoha, L. ve Aguguom, A.T. (2016). The New Auditors' Reporting Standards And The Audit Expectation Gap. *International Journal of Advanced Academic Research | Social & Management Sciences*. 2(11): 118-33.

Ashton, R.H., Willingham, J.J. ve Elliott, R.K. (1987). An Empirical Analysis of Audit Delay. *Journal of Accounting Research*. 25(2): 275-92.

Bağımsız Denetim Derneği, http://bdd.org.tr/default.asp?PG=TRHAK, (03.01.2021).

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

Bezirci, M. ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi, İİBF, Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*. 11(21): 571-92.

Bozdemir, E. (2013). Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler. *Mali Çözüm Dergisi*. (118): 67-86.

Daştan, A., Gerekan, B., Dinç, E., Bilen, A., Dızman, Ş., Erkan, M. ve Dursun, A. (2020). *Muhasebe Denetimi*. Erzurum: Atatürk Üniversitesi.

Deloitte. (2018). The New Auditor's Report Study of First Year Application in Italy By Listed Companies. https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/it/Documents/audit/Deloitte_NewAuditorReport.pdf. (27.02.2021).

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

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

Durak, G. (2013). Uluslararası Alanda Bağımsız Denetim ve Türkiye. *Vergi Dünyası Dergisi*. (378): 84-100.

Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, A.K. ve Uludağ S. (2018). *Denetim.* Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.

Erdem, B. (2020). Finansal Tablolardaki Hile Olasılığının Kilit Denetim Konularına Etkisi: Borsa İstanbul'da Bir Analiz. *ESAM Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi.* 1(2): 245-260.

Fırat, A. ve Şahin, M. (2017). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*. e-dergi: 1-10.

Gücenme, Ü. ve Arsoy Poroy, A. (2006). Accounting Education in the History of Turkish Republic. *Journal of Financial Analyze Special Issue Published by İstanbul Chamber of Certified Public Accountants for 17th World Congress of Accountants* (ss. 13-16).

Güredin, E. (1994). *Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.

Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri: SMMM ve YMM'lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*. (1): 146-80.

IAASB, https://www.iaasb.org/publications/determining-and-communicating-key-audit-matters-4, (27.02.2021),

IFAC, https://www.ifac.org, (29.01.2021).

Jaggi, B. ve Tsui, J. (1999). Determinants of Audit Report Lag: Further Evidence from Hong Kong. *Accounting and Business Research*. 30(1): 17-28,

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 700, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS 700.pdf., (13.02.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu, Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF linkleri/Tanıtım/Kariyer_Uzmanı.pdf., (05.02.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu, Kamu Gözetimi Kurumu Bilgi Notu, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/Bilgi_Notu_09_05_2019.pdf., (30.01.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu, 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname", https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5122/660 say%C4%B1l%C4%B1-Kamu-Go%CC%88zetimi-Muhasebe-ve-Denetim Standartlar%C4%B1-Kurumunun-Tes%CC%A7kilat-ve-Go%CC%88revleri-Hakk%C4%B1nda-Kanun-Hu%CC%88kmu%CC%88nde-Kararname, (08.12.2020)

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5106/Yönetmelikler., (09.02.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 265, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS_265.pdf., (22.12.2020).

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 230, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS 230.pdf., (06.03.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 705, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS 705.pdf., (14.02.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 701, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS 701.pdf., (23.02.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 570, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20570.pdf., (30.12.2021).

Kamu Gözetimi Kurumu, Bağımsız Denetim Standardı 706, https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20706.pdf., (30.12.2021).

Kamu Gözetim Kurumu, https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4657/COVID19Salg%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-Yu%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimlere-Etkisi, (27.12.2021).

Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5018.pdf, (06.12.2020).

Kamuyu Aydınlatma Platformu, https://www.kap.org.tr., (22.03.2021).

Karakoç, M. ve Gündüz, M. (2021). Covid 19 Sürecinde Sınırlı Bağımsız Denetim ve BİST 100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *OPUS International Journal of Society Researches*. 17(Pandemi Özel Sayısı): 3568-3592.

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

Kavut, L. (2001). Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüşleri ve Tutumları. *İMKB Dergisi*. 20: 1-30.

Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: İSMMMO.

Kızık, E. (2019). *Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları: BİST 100 İmalat Sektöründe Yer Alan İşletmelerin İncelenmesi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2020). Covid-19 Salgınının BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Sürecine Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*. 30(161): 69-94.

KPMG. (2016). Bağımsız Denetim Raporlarının Geleceği, Denetim Komitesi Enstitüsü Serisi 4. https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-rapor-gelecegi.pdf. (28.02.2021).

Kumar, E. P., B Mohan, B. (2015). Origin And Development of Auditing. *Paripex - Indian Journal of Research*. 4(9): 43-46.

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

Kutukız, D. ve Öncü, A. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 41: 131-39.

Miao, Z. P. (2018). Study on Key Audit Matters - Take the Case of Fuyao Glass. *DEStech Transactions on Social Science, Education and Human Science*, (icems).

Oghuvwu, M.E. ve Orakwue, A.C. (2019). Determinants of Key Audit Matters Disclosure. *Accounting and Taxation Review*. 3(3): 69-77.

Owusu - Ansah, S. (2000). Timeliness of corporate financial reporting in emerging capital markets: Empirical evidence from the Zimbabwe Stock Exchange. *Accounting and business research*. *30*(3): 241-254.

Parlak, N. (2021). Covid-19'un Bağımsız Denetim Raporuna ve Denetçinin Görüşüne Etkisi: BİST'te Bir Araştırma. *Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 3(1) 34-41.

Pekdemir, R. (2010). Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler. *Mali Çözüm Dergisi*. 101: 117-25.

Pinto, I. ve Morais, A.I. (2018). What Matters İn Disclosures of Key Audit Matters? Evidence From Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting.* 30(6): 145-162.

Pries, F. ve Scott, S. (2018). Costs And Benefits of Key Audit Matter Reporting For Smaller Public Entities: The Australian Experience. *College of Business and Economics University of Guelph,* 31(2): 1-9.

Price, J. C. (2006). ABD'de CPA'lerin Karşılaştığı Sorunlar Meydan Okuyuşlar ve Fırsatlar. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. 29: 15-19.

Sağlam, N. ve Yolcu M. (2014). *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.

Sanlı, N. ve Özbirecikli, M. (2012). Türkiye'de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. (38): 1-28.

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

Sarısoy, Ö. (2018). *Kilit Denetim Konularına Bağımsız Denetim Raporunda Yer Verilmesi ve Beklenti Farkları*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sarısoy, Ö. (2021). Kritik/Kilit Denetim Konularının BİST 30 ve Dow Jones 30 Endekslerindeki İşletmelerin Denetçi Raporları Üzerinden Karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*. *21*(63): 159-182.

Saxena, R. G., Srinivas, K. ve Rai, U. (2010). *Auditing and Business Communications*. Himalaya Publishing House.

Sayar, Z. ve Ergüden, E. (2016). Son Düzenleme ve Gelişmeler Kapsamında Değişecek ve Yenilenecek Bağımsız Denetçi Raporları. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*. (48): 85-98.

Sekizsu, B. ve Ertaş, F.C. (2018). Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*. (80): 43-64.

Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4650&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5, (03.12.2020)

Sermaye Piyasası Kurulu, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri X: 22), https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590, (08.12.2020).

Silvoso, J. A. (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts. *Accounting Review*. 47(1972): 15-74.

Süer, A. (2021). Önemli Muhasebe Tahminlerinin Kilit Denetim Konuları Çerçevesinde İncelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi. (*65): 23-37.

Tanrıkulu, S. (2008). Bağımsız Denetimde Yeni Dönem: Denetim Standartları ve Kamu Gözetimi Kurumu Kuruluyor. *Vergi Sorunları Dergisi*. (239).

Taş, O., Mert, H. ve Başkaya, A.V. (2019). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları ve Uygulamaya Dönük Bir Araştırma. *PressAcademia*. 9(1): 155-159.

Teck-Heang, L. ve Ali, A. M. (2008). The evolution of auditing: An analysis of the historical development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*. 4(12): 1-8.

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

Tezcan, B. (2019). *Halka Açık Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularına Yönelik Bir Araştırma: BİST 100 Şirketlerinin 2018 Yılı Analizi*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Toroslu, M.V. (2015). *Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Anonim Şirketlerde Denetim*. Ankara: Adalet Yayınevi.

Türel, A. ve Türel, A. (2019). Bağımsız Denetim ve Kilit Denetim Konuları: BİST Şirketleri 2017-2018 Analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*. 12(68): 1267-1272.

Türk Dil Kurumu, https://sozluk.gov.tr/, (01.12.2020).

Türkiye Cumhuriyeti Sayıştay Başkanlığı, https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=77., (06.12.2020).

Türkiye İç Denetim Enstitüsü, https://www.tide.org.tr/page/26/Ic-Denetimin-Tanimi., (06.12.2020).

TÜRMOB (2020), Koronavirüs Krizi: Finansal Raporlama ve Denetim Üzerindeki Sonuçları. https://www.turmob.org.tr/ebulten/TURMOBHaber/52/files/assets/basic-html/page-11.html, (26.12.2021).

Uğurlu Acar, Y. ve Sarısoy, Ö. (2021). Covıd-19 Pandemisinin Bağımsız Denetime Etkileri: Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi.* (65): 39-58.

Uzay, Ş. ve Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. (52): 47-70.

Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe. *Mali Çözüm Dergisi*. (95): 125-140.

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

Vittana, Vittana.org, https://vittana.org/category/investing., (24.12.2020).

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

Yılancı, M., Yıldız, B., Uludağ, S. ve Erdoğan, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: T.C. Anadolu Üniversitesi.

Yüce, M. ve Altunay, E. (2011). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim. *Vergi Sorunları Dergisi*. (273).

Yumuşak, İ. (2012). Halka Açık Şirketlerde Bağımsız Denetim. *Vergi Dünyası Dergisi*. (375): 18-25.