



## **Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma (Reporting Key Audit Matters within the Independent Auditor's Report and A Study on The Companies Listed in Istanbul Stock Exchange)**

Ahmet Gökgez<sup>a</sup>

<sup>a</sup> Doç.Dr., [ahmetgokgez83@gmail.com](mailto:ahmetgokgez83@gmail.com)

### **Anahtar Kelimeler**

Kilit Denetim Konuları,  
BDS 701, Bağımsız  
Denetim Standartları.

### **Jel Sınıflandırması**

M40, M41, M49.

### **Özet**

701 no.lu Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi isimli Bağımsız Denetim Standardı (BDS)'nin 2017 yılında yayınlanması ile birlikte bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının açıklanması gerekmektedir. Kilit denetim konuları; denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Bu çalışmanın amacı; BDS 701 Standardı çerçevesinde kilit denetim konularının belirlenmesi ve sunulması ile ilgili esasları açıklayarak, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2017 mali yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarında hangi kilit denetim konularının belirlendiğine dair içerik analizi yapmaktır. Çalışmanın amacı doğrultusunda 140 tane şirketin denetim raporu incelenmiş ve kilit denetim konuları ile ilgili nicel ve nitel değerlendirmelerde bulunulmuştur. Borsa İstanbul'daki şirketlerin 2017 yılına ilişkin denetim raporlarında en çok belirlenen kilit denetim konuları sırayla; hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili olduğu tespit edilmiştir.

### **Keywords**

Key Audit Matters, IAS  
701, Independent  
Auditing Standards.

### **Jel Classification**

M40, M41, M49.

### **Abstract**

It is necessary to clarify "the key audit matters within the auditor's report" due to the publishing of International Standard on Auditing (ISA) 701: Reporting Key Audit Matters within the Independent Auditor's Report, in 2017. The mentioned key audit matters are the most important ones for the auditing of current term's financial tables according to the auditor's professional reasoning. The aim of the study is explaining the basis relating the detecting of key audit matters and their presentation in the framework of ISA 701; to perform a content analysis about which key audit matters are detected within the independent auditor's reports for 2017 financial term belonged to the companies listed in Istanbul Stock Exchange. Hence; audit reports of 140 companies are analyzed through the aim of the study also quantitative and qualitative methods are employed about the key audit matters. The most common matters detected within the mentioned reports herein are as the following: Sales, Accounts Receivables, Inventories, Tangible Assets and Investment Properties.

## 1. Giriş

İşletmenin dili olarak nitelendirilen muhasebenin temel görevi, işletme ilgililerine (işletmenin sahibi, ortakları, yöneticisi, personeli, kredi kurumları, devlet, yatırımcılar, toplum vs.) işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında ihtiyaç duydukları ve karar verme sürecinde etkili olan finansal bilgileri vermektir. Bir bilgi sistemi olarak muhasebe söz konusu "bilgi verme" görevini finansal tablolar aracılığıyla ifa etmektedir. Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Finansal tabloların amacının, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamak olduğu söylenebilir. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da göstermektedir (TMS 1, md.9).

Finansal tabloların hazırlanması ve sunulması işletme yönetiminin sorumluluğundadır ve finansal tablolarda sunulan bilgiler işletme yönetiminin iddialarını gösterir. Finansal raporların hazırlanma ve sunulması veya raporlara dayanak teşkil eden muhasebe kayıtlarının yapılması aşamasında hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içerecek işlemlerden dolayı gerçeğe uygun olmayan bir rapor ortaya çıkabilmektedir. Gerçeğe uygun şekilde sunulmayan rapora dayanarak karar alan finansal tablo kullanıcıları böyle bir durumda büyük zararlar görebilmektedir.

Muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı; muhasebenin organizasyonunda, muhasebe uygulamalarının yürütülmesinde ve mali tabloların düzenlenmesi ve sunulmasında; belli kişi veya grupların değil, tüm toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla bilgi üretiminde gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranılması gereğini ifade etmektedir (1 no.lu MSUGT). Dolayısıyla finansal tablolarda sunulan bilgilerin finansal tablo kullanıcılarının kararlarında yardımcı olabilmesi için ihtiyaca uygun, anlaşılır, tarafsız, güvenilir ve gerçeğe uygun olması, yani finansal tablolar aracılığıyla sunulan finansal bilgilerin nitelikli olması gerekmektedir.

Finansal tablolarda raporlanan bilgilerin gerçeğe uygun bir şekilde sunulup sunulmadığının denetlenmesi ve bunun bir rapora bağlanması finansal tablo kullanıcıları açısından büyük öneme sahiptir. Finansal tablolar denetimi olarak isimlendirilen denetim faaliyetlerini bağımsız denetim kuruluşları yerine getirmektedir. Finansal tablolar denetiminin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır (BDS 200, md.3). Bağımsız denetim kuruluşlarının finansal

tablo denetimini yaparken, denetim anlaşmasının yapılmasından başlayarak denetimin planlanması, yürütülmesi, denetim kanıtlarının toplanması, uygulanması gereken denetim prosedürleri, denetimin belgelendirilmesi, denetim raporunun hazırlanması aşamalarında dikkat edilmesi gereken hususlar bağımsız denetim standartları (BDS) ile belirlenmiştir.

İşletme ilgilileri açısından finansal tablolar kadar bağımsız denetim raporu da karar verme aşamasında büyük öneme sahiptir. Türkiye Muhasebe ve Finansal Raporlama Standartları (TMS/TFRS) çerçevesinde finansal tabloların niteliklerinin artırılması yönünde standart çalışmaları yoğun bir şekilde devam ettiği gibi Bağımsız Denetim Standartları (BDS) çerçevesinde de denetim raporlarının niteliklerinin artırılmasına yönelik standart çalışmaları devam etmektedir. Yapılan standart çalışmaları paralelinde finansal tabloların ve denetim raporlarının içerik ve esasında değişiklikler olabilmektedir. Bağımsız denetim raporunda önemli bir değişiklik de BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı'nın 09.03.2017 tarihli Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmesi ile olmuştur. BDS 701 Standardı'nın yürürlüğe girmesi ile birlikte 01.01.2017<sup>1</sup> tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde, bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının da açıklanması gerekmektedir.

Bu çalışmanın amacı; BDS 701 Standardı çerçevesinde kilit denetim konularının belirlenmesi ve sunulması ile ilgili esasları açıklayarak, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2017 mali yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarında hangi kilit denetim konularını belirlendiğine dair içerik analizi yapmaktır. Çalışmanın amacına uygun olarak öncelikle BDS 701 Standardı çerçevesinde kilit denetim konularını açıklamak yerinde olacaktır.

## 2. Kilit Denetim Konuları

BDS 701 Standardının amacı; denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu düzenlemektir. Ayrıca BDS 701'de denetçi raporunda bildirilecek hususlara ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirme ile bu bildirim şeklinin ve içeriğinin nasıl olacağını belirlemek de amaçlanmıştır. BDS 701, borsada işlem gören işletmelerin 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı TTK uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin 01.01.2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap

---

<sup>1</sup> Borsa İstanbul'a kote olmayan ve Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde denetimi yapılacak şirketlerin denetim raporunda kilit denetim konularına, 01.01.2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinde yer verilecektir.

dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayım tarihi olan 09.03.2017 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Kilit denetim konuları; denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilmesi gerekmektedir (BDS 701, md.8). Dolayısıyla, kilit denetim konuları, yönetime bildirilen önemli konular arasından seçilmiş en çok önem arz eden konulardır.

Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesinin amaçları şöyle özetlenebilir (BDS 701, md.2):

- Yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerini artırmak.
- Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına ilave bilgiler sağlamak.
- Finansal tablo kullanıcılarına, işletmeyi ve finansal tabloların önemli yönetim muhakemesi içeren alanlarını anlamalarına yardımcı olmak.

Denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konuları, denetçi raporunda yer alan aşağıdaki açıklama ve hususların yerine geçemez (BDS 701, md.4):

- Finansal tablolarda yönetim tarafından yapılması gereken açıklamaların yerine geçmez.
- Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesinin yerine geçmez.
- İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi ile ilgili olarak yapılan açıklamaların yerine geçmez.
- Münferit konulara ilişkin ayrı bir görüşü ifade etmez.

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen önemli konular arasından, azami düzeyde dikkat edilmesi gereken konuları seçer ve seçtiği bu konular kilit denetim konularını oluşturur. Denetçi kilit denetim konularını belirlerken, belirlediği konular genel olarak üç hususla ilgilidir. Denetçi kilit denetim konularını belirlerken, aşağıda sayılan üç hususu göz önünde bulundurur (BDS 701, md.9):

- **Önemli yanlışlık riski** daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanlar.

- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olduğu belirlenen **muhasebe tahminleri** dâhil yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları.
- Dönem içinde gerçekleşen **önemli olay veya işlemlerin** denetime olan etkileri.

Üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen bir konunun nispi öneminin ve bu konunun kilit denetim konusu olup olmadığının belirlenmesinde göz önünde bulundurulacak diğer ölçütler aşağıdaki gibi özetlenebilir (BDS 701, md.A29):

- Finansal tablo kullanıcılarının finansal tabloları anlaması bakımından konunun ehemmiyeti ve özellikle finansal tablolar açısından önemliliği
- Konuya dayanak teşkil eden muhasebe politikasının niteliği veya sektördeki diğer işletmelerle karşılaştırıldığında; yönetimin uygun görüp seçtiği politikanın sübjektifliği veya karmaşıklığı
- Varsa hata veya hile kaynaklı yanlışlıkların nitelik veya nicelik bakımından önemliliği
- Konuya ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanması ve sonuçların değerlendirilmesinde gerekli uzmanlık bilgilerinin kapsamı ile uzman veya denetim ekibi dışındaki kişilerle yapılan istişarelerin niteliği
- Denetim prosedürlerinin uygulanmasında ve sonuçların değerlendirilmesinde karşılaşılan zorluklara bağlı olarak denetçinin muhakemelerinin daha sübjektif hale gelmesi
- Konuyla ilgili tespit edilmiş kontrol eksikliğunun ciddiyeti
- Konunun birden fazla ayrı ve fakat ilişkili denetim değerlendirmesini içerip içermemesi (örneğin; uzun vadeli sözleşmeler, hem hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunu hem de şarta bağlı varlık ve yükümlülükler konusunu ilgilendirmektedir)

BDS 701 çerçevesinde kilit denetim konusu belirlerken özetle aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

- Belirlenen Kilit Denetim Konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetimine ilişkindir ve önceki dönemde belirlenen Kilit Denetim Konularının güncellenmesi gerekmemektedir.
- Denetçinin azami düzeyde dikkat ettiği alanlar genellikle, finansal tablolarda karmaşık olan ve yönetimin önemli yargılarda bulunduğu alanlarla ilgilidir. Dolayısıyla bu alanların Kilit Denetim Konusu olarak belirlenmesi olasıdır.

- Denetçi, önemli teknik bir konuyu denetim şirketinin içinden veya dışından kişilerle istişare etmiş olabilir ve bu da konunun kilit denetim konusu olduğunun göstergesi sayılabilir.
- Yönetimin önemli yargılarda bulunduğu alanlar ve önemli olağandışı işlemler, genellikle ciddi risk olarak belirlenebilir. Ciddi riskler, denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren alanlardır. Dolayısıyla bu alanlar kilit denetim konusu olmaya müsait alanlardır.
- Önemli muhasebe tahminleri ve bunlara ilişkin yapılan açıklamalar, ciddi riskler barındırır ve azami düzeyde dikkat edilmesi gereken alanlardır.
- İşletmenin Sürekliliği konusunda bir belirsizlik olmasa dahi, BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı kapsamında değerlendirilebilecek konular Kilit Denetim Konusu olarak belirlenebilir. Örneğin; önemli tutardaki faaliyet zararı, borcun yeniden yapılandırılma ihtimali, borç sözleşmelerine aykırılıklar.
- Raporda görüş bildirilmekten kaçınılmışsa Kilit Denetim Konusu bildirilmesi yasaklanmıştır.
- Kilit denetim konularının çok fazla olması, bunların denetimde en çok önem arz eden konular olduğu düşüncesine aykırılık teşkil edebilir. Onun için belirlenecek kilit denetim konusu sayısı makul seviyede tutulmalıdır.

Kilit denetim konusunun ne olduğu ve kilit denetim konusu belirlerken nelere dikkat edilmesi gerektiği açıklandıktan sonra, kilit denetim konularının denetim raporunda nasıl gösterileceğine değinmek yerinde olacaktır.

### **3. Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Gösterilmesi**

Denetçi tarafından belirlenen kilit denetim konuları, denetim raporunun ayrı bir bölümünde **“Kilit Denetim Konuları”** başlığı altında raporlanır. Belirlenen her bir kilit denetim konusu bir alt başlık kullanılarak açıklanması gerekmektedir (BDS 701, md.11). Rapora konulacak Kilit Denetim Konuları bölümü olabildiğince denetçi görüşüne yakın bir konumda yer verilmesi uygundur. Kilit Denetim Konuları bölümündeki konuların hangi sırayla sunulacağı bir mesleki muhakeme konusudur. Örneğin; nispi önemine bağlı olarak veya konuların finansal tablolarda açıklanması sırasına tekabül edecek şekilde sıralanabilir (BDS 701, md.A31-A32).

Kilit Denetim Konuları bölümünün giriş cümlesinde, açıklanan kilit denetim konularının, sadece cari döneme ait finansal tabloların denetimiyle ilgili olduğuna dikkat çekilmesi ve

söz konusu finansal tabloların kapsadığı dönemin belirtilmesi gerekmektedir. Örneğin; 31 Aralık 2017 tarihinde sona eren hesap dönemi (BDS 701, md.11).

Kilit Denetim Konuları ile ilgili bölümde yapılacak olan açıklamalarda ifade tarzıyla ilgili aşağıdaki hususlara dikkat edilmelidir (BDS 701, md.A47):

- Denetçi tarafından ilgili konunun uygun bir şekilde çözüme kavuşturulmadığının ima edilmemesi gerekir.
- Genelleyici veya standartlaştırılmış bir anlatımdan kaçınılması ve konunun işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilmesi gerekir.
- Finansal tablolarda yer alan ilgili açıklamalarda konunun nasıl ele alındığının dikkate alınması gerekir. (Varsa)
- Finansal tablo unsurlarına yönelik ayrı bir görüş içermemesi veya ima etmemesi gerekir.

Kilit Denetim Konuları bölümünde denetçi aşağıdaki gibi bir giriş cümlesi ile kilit denetim konuları ile ilgili genel bir açıklama paragrafına yer vermelidir.

#### Kilit Denetim Konuları

Kilit Denetim Konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde meslekî muhakememize göre en çok önem arz eden konulardır. Bu konular, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulurken ele alınmıştır ve tarafımızca bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmemektedir.

**Kaynak:** Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler (KGK, sayfa 1)

Ayrıca BDS 701 Standardına göre denetçi raporunun Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları bölümüne Kilit Denetim Konuları ile ilgili aşağıdaki gibi bir açıklamaya yer verilmesi uygun görünmektedir.

Tarafımızca üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular ve dolayısıyla kilit denetim konuları belirlenmektedir. Aşağıdaki durumlar söz konusu olmadıkça, kilit denetim konuları bağımsız denetçi raporumuzda açıklanmaktadır:

- o İlgili konunun kamuya açıklanmasının mevzuat tarafından engellenmesi ya da
- o İlgili konuyu kamuya açıklamanın olumsuz sonuçlarının, kamuya açıklamanın oluşturacağı kamu çıkarına yönelik faydaları aşacağına makul şekilde beklendiği çok istisnai durumlarda tarafımızca ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verilmesi.

**Kaynak:** Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler (KGK, sayfa 2)

Denetim raporunun Kilit Denetim Konuları bölümünde yer verilen her bir Kilit Denetim Konusuna ilişkin açıklama –varsa- finansal tablolardaki ilgili açıklamalara atıfta bulunularak yapılması uygun görünmektedir. Yapılacak açıklamada temel olarak iki konuya yer verilmesi gerekmektedir. Birincisi; konunun Kilit Denetim Konusu olarak

belirlenmesinin sebebi, ikincisi ise; denetimde konunun nasıl ele alındığının belirtilmesi gerekmektedir (BDS 701, md.13).

Konunun kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebi açıklanırken aşağıdaki hususlara değinilmesi uygun görünmektedir (BDS 701, md.A46):

- Denetçinin yaklaşımının veya verdiği karşılığın, “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen riskle ya da kilit denetim konusuyla en çok ilgili yönleri
- Uygulanan prosedürlere ilişkin kısa bir değerlendirme
- Denetçinin uyguladığı prosedürlerin sonuçlarına işaret edilmesi
- Konuyla ilgili kilit gözlemler

Konunun Kilit Denetim Konusu olarak belirlenmesinin sebebinin açıklanmasına ilişkin bir örneğe aşağıda yer verilmiştir.

#### *Hasılatın Finansal Tablolara Alınması*

[A] ürünü ile satış sonrası hizmetlerin satıldığı hesap dönemine ilişkin hasılat ve kâr tutarının muhasebeleştirilmesi, her bir uzun dönemli satış sonrası hizmet sözleşmesinin, [A] ürününün satış sözleşmesiyle bağlantılı olup olmadığının uygun bir şekilde değerlendirilmesine bağlıdır. Ticari sözleşmeler karmaşık olabileceğinden her bir duruma ilişkin muhasebe esasları seçilirken önemli muhakemelerin yapılması gerekmektedir. Muhakememize göre hasılatın finansal tablolara alınması denetimimiz bakımından önemli bir konudur. Çünkü Topluluk, uzun dönemli hizmet sözleşmeleriyle [A] ürününün satışlarını muhasebe açısından tek bir sözleşme olarak değerlendirip ve uygun olmayacak şekilde finansal tablolara almış olabilir. Bu durum da uzun dönemli hizmet sözleşmelerindeki kâr marjlarının genellikle [A] ürününün satış sözleşmesindeki kâr marjlarından daha yüksek olması sebebiyle hasılat ile kârın erken bir şekilde finansal tablolara alınmasına sebep olacaktır.

**Kaynak:** Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler (KKG, sayfa 5)

Kilit Denetim Konuları bölümünde açıklanması gereken ikinci husus kilit denetim konusunun nasıl ele alındığı meselesidir. Kilit denetim konusunun nasıl ele alındığına ilişkin bir örneğe aşağıda yer verilmiştir.

#### *Hasılatın Finansal Tablolara Alınması*

Hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin “önemli yanlışlık” riski, ciddi risk olarak değerlendirilmektedir. Bu çerçevede, hasılatın finansal tablolara alınmasına ilişkin “önemli yanlışlık” riskinin ele alınmasında uyguladığımız prosedürler aşağıdakileri içermektedir:

- o Denetim şirketimiz bünyesindeki BT uzmanlarının yardımı vasıtasıyla, kontrollerin test edilmesi. Diğer hususlar üzerindeki kontrollerin yanı sıra bu kapsamda, her bir reklam kampanyasına ilişkin şartların ve fiyatlandırılmalarının sisteme girilmesi; söz konusu şartlar ile fiyatlandırma verilerinin ilgili reklam ajanslarıyla yapılan sözleşmelerdekilerle karşılaştırılmasına ve bunların izleyici verileriyle olan bağlantısına ilişkin kontroller test edilmiştir.
- o Sektör bilgimiz ve dış piyasa verilerinden elde edilen beklentilerimize dayanarak beklentilerimizde meydana gelen sapmaları da dikkate alarak- hasılatın ve finansal tablolara alınma zamanının detaylı bir şekilde analiz edilmesi.

**Kaynak:** Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler (KKG, sayfa 6)



Denetim raporunda bazı durumlarda kilit denetim konusu bildirilmeyebilir. Denetim raporunda hangi durumlarda kilit denetim konusu bildirilmeyeceği Standartta iki maddede sayılmıştır (BDS 701, md.14:

- Mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermemesi
- Konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, kamuya açıklamanın doğuracağı kamu yararını aşacağına makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda.

Denetim raporunda kilit denetim konusunun bildirilmemesi durumunda; denetçi, konunun kamuya açıklanmasının neden uygun olmadığına ilişkin yönetimden yazılı bir beyanın alınmasının gerekli olduğunu değerlendirebilir (BDS 701, md.A54). Bazı durumlarda da denetçi tarafından kilit denetim konusu belirlenmeyebilir. Kilit denetim konusunun belirlenmemesi durumunda: *“Sınırlı olumlu (veya olumsuz) görüşün dayanağı bölümünde veya işletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli belirsizlik bölümünde açıklanan konu haricinde tarafımızca raporumuzda bildirilecek bir (diğer) kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir”* şeklinde bir açıklama yapılması gerekmektedir (BDS 701, md.A58).

Özü itibariyle kilit denetim konusu olmasına rağmen kilit denetim konuları bölümünde açıklanmaması gereken konular da olabilmektedir. Olumlu bir görüş dışında bir görüş verilmesine neden olan bir konu veya işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizlik; nitelikleri itibariyle kilit denetim konularıdır. Ancak bu durumlar kilit denetim konuları bölümünde açıklanmaz. Bu konular BDS'lere uygun olarak ayrı bölümlerde açıklanır. Sadece Kilit Denetim Konuları bölümünde bu konuların açıklandığı ilgili bölümlere atıfta bulunulur (BDS 701, md.15).

#### **4. Kilit Denetim Konularının Çalışma Kağıtlarında Belgelendirilmesi**

Kilit denetim konuları ile ilgili olarak çalışma kağıtlarında yer verilmesi gereken hususların neler olduğu Standartta açıklanmıştır. Standarttaki açıklamalar çerçevesinde kilit denetim konuları ile ilgili olarak çalışma kağıtlarında aşağıdaki hususlara yer verilmelidir (BDS 701, md.18):

- Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular ve her bir konunun Kilit Denetim Konusu olup olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi.
- Denetçi raporunda bildirilecek Kilit Denetim Konusu olmaması halinde denetçi kararının gerekçesi. (Varsa)

- Kilit Denetim Konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesi. (Varsa)

### 5. Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma

BDS 701'in yürürlüğe girmesi ile birlikte Borsa İstanbul'a kote olan şirketlerin 2017 yılına ilişkin denetim raporlarında ilk defa kilit denetim konularının açıklanması gerekmektedir. Çalışmanın amacı doğrultusunda Borsa İstanbul'a kote olan ve 15.03.2018 tarihi itibarıyla denetim raporunu açıklayan şirketlerin 2017 yılı hesap dönemine ilişkin denetim raporları incelenerek, hangi kilit denetim konularını belirlediğine yönelik olarak, içerik analizi yapılmıştır. Şirketlerin denetim raporlarını açıklama için Sermaye Piyasası Kurulu'ndan ek süre istemesi, denetçi değişikliğine yönelik olarak genel kurul çağrısı yapması ve bazı şirketlerin raporlarında da kilit denetim konusu açıklanmaması gibi gerekçelerle çalışmaya 140 şirketin denetim raporu dâhil edilebilmiştir. İncelenen 140 denetim raporunda toplam 273 tane Kilit Denetim Konusu belirlendiği tespit edilmiştir. En fazla Kilit Denetim Konusu belirleyen şirketin 6 tane Kilit Denetim Konusu belirlediği görülmüş olup 140 şirkette belirlenen ortalama Kilit Denetim Konusu sayısı 1,95 olarak hesaplanmıştır.

**Tablo 1:** Denetim Raporu İncelenen Şirketlerin Sektörel Dağılımı

Sektör	Şirket Sayısı	Yüzde
Hizmet	42	30%
İmalat	56	40%
Ticaret	21	15%
Finans	21	15%
<b>Toplam</b>	<b>140</b>	<b>100%</b>

Tablo 1'de görüldüğü üzere araştırmaya dâhil edilen şirketlerin % 56'sı imalat, % 42'si hizmet, % 21'i ticaret ve % 21'i de finans sektöründe faaliyet göstermektedir.

**Tablo 2:** Belirlenen Kilit Denetim Konularının Alanlarına Göre Dağılımı

Kilit Denetim Konusu	Sayı	Yüzde
Önemli Yanlışlık Riski İle İlgili Kilit Denetim Konusu	127	47%
Muhasebe Tahmini İle İlgili Kilit Denetim Konusu	130	48%
Dönemde Gerçekleşen Önemli Olaylar İle İlgili Kilit Denetim Konusu	16	6%
<b>Toplam</b>	<b>273</b>	<b>100%</b>

Araştırma dâhil edilen 140 denetim raporunda toplam 273 kilit denetim konusu belirlenmiştir. Tablo 2’de görüldüğü üzere belirlenen kilit denetim konularının % 48’i muhasebe tahmini ile ilgili, % 47’si önemli yanlışlık riski ile ilgili ve % 6’sı da dönemde gerçekleşen önemli olaylar ile ilgilidir. Araştırma sonuçlarına göre en çok belirlenen kilit denetim konusu muhasebe tahmini ve önemli yanlışlık riski ile ilgili alanlarda olmuştur.

**Tablo 3:** Belirlenen Kilit Denetim Konularının İçeriğine İlişkin Dağılım

Kilit Denetim Konusu	Kilit Denetim Konusu Sayısı	Yüzde
Hasılat	40	14,65%
Ticari Alacaklar	37	13,55%
Stoklar	30	10,99%
Maddi Duran Varlıklar	27	9,89%
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	25	9,16%
Finansal Borçlar	16	5,86%
Finansal Araçlar	9	3,30%
Karşılıklar ve Koşullu Yükümlülükler	9	3,30%
Diğer Konular	9	3,30%
İlişkili Taraflar	8	2,93%
Ertelenmiş Vergi	7	2,56%
Faktoring Alacakları	7	2,56%
Faaliyet ve Finansal Kiralama	7	2,56%
Şerefiye	7	2,56%
Denetçi Değişimi	5	1,83%
İnşaat Sözleşmeleri	5	1,83%
Geliştirme Maliyetleri	4	1,47%
Özkaynak Yöntemi	4	1,47%
Türev Araçlar	4	1,47%
Borçlanma Maliyetleri	3	1,10%
Hizmet Sözleşmeleri	2	0,73%
Maddi Olmayan Duran Varlıklar	2	0,73%
Şirket Birleşmesi	2	0,73%
Tamamlanma Yüzdesi	2	0,73%
Ticari Borçlar	2	0,73%
<b>Toplam</b>	<b>273</b>	<b>100,00%</b>

Tablo 3’de görüldüğü üzere, araştırma kapsamındaki şirketlerin denetim raporlarında belirlenen kilit denetim konularının hangi finansal tablo kalemi veya olaylar ile ilgili olduğu listelenmiştir. Tablo 3’e göre, sırayla en fazla kilit denetim konusu belirlenen finansal tablo kalemleri; hasılat (% 14,65), ticari alacaklar (% 13,55), stoklar (% 10,99), maddi duran varlıklar (% 9,89) ve yatırım amaçlı gayrimenkuller (% 9,16) olmuştur.

Araştırma kapsamındaki şirketlerin denetim raporlarında belirlenen 273 kilit denetim konusunun 87 tanesinin, yani % 31,87'sinin değerlendirme işlemlerine ilişkin olduğu belirlenmiştir. Ayrıca içerik analizinde sayısı az olsa da “denetçi değişimi ve açılış bakiyelerinin denetlenmesi” farklı bir konu olması nedeniyle dikkati çekmektedir.

### **Sonuç ve Değerlendirme**

Finansal tablo kullanıcılarına faydalı finansal bilgi sunma amacı doğrultusunda muhasebe ve finansal raporlama standartlarına ilişkin çalışmalar tüm hızıyla devam etmektedir. Finansal tablo kullanıcıları için karar verme sürecinde finansal tablolar kadar denetim raporları da önemli bir yere sahiptir. Dolayısıyla denetim raporlarının da bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde niteliklerinin ve şeffaflığının artırılması önem taşımaktadır. Denetim raporlarında, bilgili kullanıcılarına daha yararlı bilgi sunma amacı doğrultusunda, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı yürürlüğe girmiştir. BDS 701 Standardı çerçevesinde denetim raporlarında kilit denetim konularının belirlenmesi gerekmektedir. Kilit denetim konularının denetim raporunda açıklanması ile denetim raporlarının şeffaflığının artacağı ve bilgi kullanıcılarına daha yararlı bilgilerin sunulacağı düşünülmektedir.

Borsa İstanbul'a kote 140 şirketin 2017 mali yılına ilişkin denetim raporlarının incelenmesi doğrultusunda 273 tane kilit denetim konusu belirlendiği tespit edilmiştir. Kilit denetim konularının ağırlıklı olarak muhasebe tahmini ve önemli yanlışlık riski ile ilgili olduğu görülmüştür. Ayrıca belirlenen kilit denetim konularının, sırayla hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller kalemleri ile ilgili olduğu tespit edilmiştir. Yine kilit denetim konularının önemli bir kısmının (% 31,87) değerlendirme işlemlerine ilişkin olduğu belirlenmiştir.

Türkiye'de kilit denetim konularının denetim raporunda açıklanması 2017 mali yılı milat olması nedeniyle sınırlı sayıda denetim raporu incelenebilmiştir. Gelecek yıllarda kilit denetim konusu ile ilgili yapılacak olan çalışmalarda daha fazla örneklem sayısına ulaşılabileceği ve araştırmanın daha fazla derinlik kazanacağı düşünülmektedir. Bu konuda çalışmak isteyen araştırmacılara; finansal tablo kullanıcıları, yönetim ve denetçi gözüyle denetim raporunda kilit denetim konularının belirlenmesinin faydalı olup olmadığının değerlendirilmesine yönelik ampirik çalışmalar yapmaları önerilebilir.

### Kaynakça

BDS 200: Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartları Uygun Olarak Yürütülmesi,

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20200-Site.pdf>, 03.03.2018.

BDS 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı,

<http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20701-Site.pdf>, 03.03.2018.

Kilit Denetim Konularına İlişkin Açıklayıcı Örnekler (KGK), [http://www.dt-](http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim)

[audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standard%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf](http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Standard%C4%B1%20%28BDS701%29.pdf), 03.03.2018.

TMS 1: Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı,

[http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS\\_1\\_2018.pdf](http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TMS/TMS_1_2018.pdf), 03.03.2018.

1 Seri Numaralı Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT),

<https://www.ismmmo.org.tr/Mevzuat/1-Seri-No-lu-Muhasebe-Sistemi-Uygulama-Genel-Teblihi-26-12-1992---3997>, 03.03.2018.