

# ISA 701 (BDS 701) KİLİT DENETİM KONULARI: BIST 30, BIST 50 VE BIST 100 ENDEKSLERİNDE YER ALAN FİNANS KURUMLARINA YÖNELİK ANALİZ

Prof. Dr. Sabri Burak ARZOVA\*

Arş. Gör. Bertaç Şakir ŞAHİN\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 16/03/2020 / Kabul Tarihi : 04/05/2020

Makale Türü: Araştırma

## ÖZ

İşletmeyle doğrudan ya da dolaylı yoldan ilgilenen, bilgi sahibi olmak isteyenler için hazırlanan bağımsız denetim raporları, işletmenin sunmuş olduğu finansal bilgilerde önemli derecede bir yanlışlık bulunup bulunmadığı konusunda görüş sunarak karar vericiler için güvence hizmeti sunmaktadır. Küreselleşme, finansal raporların sunumundaki farklılaşma, muhasebe hileleri ve yaşanan ekonomik krizler gibi temel unsurlar, bağımsız denetim raporu kullanıcılarının denetim raporlarından beklentilerini farklılaştırmış ve denetim raporlarının daha fazla bilgiyi, tam tarafsız şekilde vermeleri yönündeki beklentilerini arttırmıştır. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), fayda sağlayıcıların bu taleplerini değerlendirerek IAS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardını yayımlamıştır. Bu Standart ile denetçilerin bağımsız denetim raporlarında işletme ve rapor kullanıcıları için önem arz eden kilit denetim konularının belirlenmesi ve raporlarda yer almasına ilişkin süreçler düzenlenmektedir. Çalışmada, BIST 30, BIST 50 ve BIST 100’de finansal hizmetler kapsamında faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporları üzerinde içerik analizi gerçekleştirilmiş, ardından analize konu işletmelerde denetime ilişkin unsurlar ile kilit denetim konuları arasında anlamlı bir ilişkinin olup olmadığı analiz edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, Kilit Denetim Konuları, BDS 701

**Jel Sınıflandırılması:** M40, M42, M49

\* Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, burakarzova@marmara.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-9616-4197>

\*\* Yıldız Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, bertacsa@yildiz.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0414-5402>

**ISA 701 (BDS 701) KEY AUDIT MATTERS: ANALYSIS FOR THE FINANCIAL INSTITUTIONS IN THE BIST 30, BIST 50 AND BIST 100 INDICES****ABSTRACT**

Independent audit reports, which prepared for those directly or indirectly interested in the business, provides assurance service for decision makers by providing an opinion on whether there is a significant error in the financial information. Key elements such as globalization, differentiation in the presentation of financial reports, accounting frauds and economic crises experienced have differentiated the expectations of independent audit report users from the audit reports and increased the expectations of the audit reports to give more information in a completely neutral manner. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) has reviewed the IAS 701 “Reporting Key Audit Matters in the Independent Auditor’s Report” by evaluating these requests from beneficiaries. With this Standard, processes for determining the key audit matters that are important for business and report users in independent audit reports and their inclusion in the reports are regulated. In the study, content analysis was carried out on the independent audit reports of the companies operating in BIST 30, BIST 50 and BIST 100 within the scope of financial services. Then, it is analyzed whether there is a meaningful relationship between the factors related to the audit and the key audit matters in the businesses that subject to the analysis.

**Keywords:** Independent Audit, Key Audit Matters, ISA 701

**Jel Classification:** M40, M42, M49

**1. GİRİŞ**

İşletmelerin faaliyet sonuçları ve finansal durumu, işletmeden bilgi talep edenler için önem taşımaktadır. İşletmelerin faaliyet sonuçları ve finansal durumuyla ilgilenen çıkar grupları, işletme yönetiminin iddiaları niteliğindeki bilgileri kullanarak kararlar almaktadır. Bu sebeple işletmelerce sunulan finansal tabloların güvenilirliği büyük önem taşır. (İşseveroğlu, 2019: 50). Bağımsız denetim faaliyetleri, finansal tablolarda sunulan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun incelendiği faaliyetlerdir. Bağımsız denetim faaliyetleri ile işletme ilgililerine finansal tabloların doğru, güvenilir ve yasal düzenlemelere olan uygunluğu incelenmektedir (Esendemir, 2011: 3891). Geçmiş Antik Mısır dönemine kadar uzanan bağımsız denetim faaliyetleri, ilk kez 19. yüzyılda İngiltere’de zorunlu hale gelmiş ve zaman içerisinde tüm dünyada uygulanmaya başlanmıştır. Meydana gelen sosyoekonomik gelişmeler sonucunda bağımsız denetimin yöntemi, amaçları ve araçları değişiklik göstermiştir. Günümüzde bağımsız denetim faaliyetlerinde risk odaklı yaklaşım öne çıkmıştır. Bu yaklaşımda

denetçi riski değerlendirerek müşteri kabul kararını verir. Kabulün ardından bağımsız denetçi işletme tarafından sunulan bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu topladığı kanıtlarla inceler. Ulaştığı sonuçları ve görüşünü denetim raporunda ilgililere sunar (Esendemir, 2011: 3891; Porter, 2009: 24; Ertan ve Kızık, 2019: 264).

Bağımsız denetim faaliyetlerinin öneminin artmasıyla birlikte bu konuda standartlar oluşturulmuştur. Bağımsız denetim konusunda standart belirleyen kurumlardan biri de Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) dur. IAASB; denetim, kalite kontrol ve diğer güvence hizmetleri konusunda uluslararası standartlar belirleyen bir kuruldur. 1978 yılında kurulan IAASB finansal tablo denetiminin amacı, kapsamı ve genel denetim kılavuzu konusunda çalışmalar gerçekleştirmiştir. IAASB'ın bağımsız denetim konusundaki çalışmaları, 1991 yılında Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA) olarak kullanıcılara sunulmuştur (<https://www.iaasb.org/about-iaasb>).

Bağımsız denetim kullanıcıları, küreselleşme, finansal raporların sunumundaki farklılaşma, muhasebe hileleri ve yaşanan ekonomik krizler neticesinde bu raporların güvenilirliğini sorgularken denetim raporlarındaki bilgilerin yeterliliği de bir başka tartışma konusu olmuştur (Kavut ve Güngör 2018: 60). Denetim raporlarının “olumlu, olumsuz görüş” ile sınırlı kaldığı ve kullanıcılarına işletmelere ve denetime ilişkin yeterli bilgiyi sunamadığı görüşü, “denetimde beklenti boşluğu” kavramını ortaya çıkarmıştır. Denetim raporu kullanıcılarının beklentileri ile denetim raporlarında sunulanlar arasındaki boşluk ve kullanıcıların daha fazla bilgi talebi sonucunda IAASB, 2015 yılında ISA 701 “Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi” standardını yayımlamıştır (Bedard, Besacier and Schatt, 2015: 3). 2017 yılında Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından Türkçe ‘ye çevrilen ISA 701 standardı ile denetim raporlarının şeffaflığı ve denetim raporlarında sunulan bilgilerin artırılması sonucunda denetim raporlarının iletişim değerinin artırılması amaçlanmıştır (Ertan ve Kızık, 2019: 264). Bu Standart ile denetim raporlarında kilit denetim raporlarının yer aldığı ayrı bir bölüme yer verilmiş ve bu bölümde denetçi denetim esnasında odaklandığı ve önemli gördüğü konulara yer verilmiştir (Çağırın ve Varıcı, 2019: 195).

Bu çalışmada öncelikle kilit denetim konularına yönelik daha önceki çalışmalara ait literatür özeti çıkarılarak, ISA 701 standardı açıklandıktan sonra BIST 30, BIST 50 ve BIST 100’de yer alan ve finansal hizmetler alanında faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporları ISA 701 açısından incelenmiştir. Bu amaçla işletmelerin denetim raporları öncelikle içerik analizine tâbi tutulmuş, sonra kilit denetim konuları alt sektörler, denetçi görüşü ve vurguladıkları konular açısından incelenmiştir.

## 2. Literatür Özeti

Kilit denetim konusunda daha önce gerçekleştirilen çalışmalar, özet halinde aşağıdaki tabloda sunulmuştur:

Tablo 1: ISA 701 Standardı Literatür Özeti

	Yazarlar	Tarih	Kavram	Kapsam	Yöntem	Analiz Çerçevesi	Sonuç
1	Çağırın ve Varıcı	2019	Kilit denetim konuları	BIST 100'de faaliyet gösteren 171 imalat işletmesinin 2017 yılına ait denetim raporları	İçerik analizi ve varyans analizi	İmalat işletmelerinde kilit denetim konuları	En çok açıklanan kilit denetim konularının hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stoklar olduğu sonucuna ulaşılmıştır
2	Ertan ve Kızık	2019	Kilit denetim konuları	BIST 100'de faaliyet gösteren 177 imalat işletmesinin 2017 yılına ait denetim raporları	İçerik analizi	İmalat işletmelerinde kilit denetim konuları	“Kilit denetim sayısının en fazla olduğu alt sektörün metal eşya, makine ve gereç yapım alt sektörü olduğu, denetim raporlarının yüzde 4,52'sinde kilit denetim konusunun yer almadığı ve en fazla sayıda kilit denetim konusunun hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin olduğu” sonucuna ulaşılmıştır
3	Karacan ve Uygun	2018	Kilit denetim konuları	BIST 100'de yer alan 62 şirketin denetim raporları	İçerik analizi	İşletmelerde kilit denetim konuları	İçerik analizi sonucunda bu işletmelerin denetim raporlarında en çok en çok maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kalemlerine ilişkin kilit denetim konularına yer verildiği sonucuna ulaşılmıştır.
4	Ayşegül, Vardar ve Kınay	2019	Kilit denetim konuları	BIST 100'de yer alan 515 şirketin denetim raporları	İçerik analizi	İşletmelerde kilit denetim konuları	Analiz sonucunda işletmelerin denetim raporlarında en çok yer verilen kilit denetim konularını sırasıyla şu şekilde açıklamıştır: “hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stoklar”.

	Yazarlar	Tarih	Kavram	Kapsam	Yöntem	Analiz Çerçevesi	Sonuç
5	Segal	2019	Kilit denetim konuları	Güney Afrika'daki 20 denetim uzmanı	Yüz yüze mülakat	Kilit denetim konuları üzerindeki denetçi algıları	Çalışma sonucunda bağımsız denetçilerin kilit denetim konularının ek maliyet ve yükümlülük getireceği görüşünde olduğu, müşterilerin kilit denetim konularını göz ardı ettiği bu sebeple kilit denetim konularının amacına ulaşamadığı görüşünde olduğu belirtilmiştir
6	Garcia, Gambetta, Benau ve Perez	2019	Kilit denetim konuları	İngiltere'de FTSE 100'de 2013-2016 yılları arasında işlem gören 70 işletmeden 280 denetçi ve müşteri	Lineer regresyon model	Denetçiler ile müşterilerin karakteristik özelliklerinin kilit denetim konuları üzerindeki etkisi	Çalışmada müşteri ve denetçilerin açıklanan kilit denetim unsurları arasında anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca çalışmada denetim firmalarının kilit denetim unsurlarına farklı bakış açılarıyla yaklaştığı ve bu yönde açıklamalar gerçekleştirdiği vurgulanmıştır.
7	Oghuvwu ve Orakwue	2019	Kilit denetim konuları	Nijerya'da faaliyet gösteren 15 banka	Kesirli regresyon yöntemi	Bankacılık sektöründe kilit denetim konuları üzerinde etkili olan unsurlar	Analiz sonucunda firma büyüklüğü ve denetim ücretinin kilit denetim konuları üzerinde doğrudan etkili olduğu sonucuna varılmıştır.
8	Pinto ve Morais	2018	Kilit denetim konuları	İngiltere, Fransa ve Hollanda borsalarında faaliyet gösteren 93 firmanın 2016 yılı denetçi raporları	Yatay kesit regresyon yöntemi	Kilit denetim miktarını etkileyen unsurlar	Çalışmada muhasebe standartları ile birden fazla iş kolunda faaliyet göstermenin kilit denetim konularının sayısını doğrudan etkilediği vurgulanmıştır
9	Sirois, Bedard ve Bera	2018	Kilit denetim konuları	Kanada'da muhasebe alanında yüksek lisans seviyesindeki 98 öğrenci	Göz izleme teknolojisi	Kilit denetim konularının, rapor kullanıcılarının bilgi edinme sürecine etkisi	Çalışmada kilit denetim konularının denetim raporu kullanıcılarının bilgi edinme süreçlerinde olumlu yönde etki ettiği vurgulanmıştır.

	Yazarlar	Tarih	Kavram	Kapsam	Yöntem	Analiz Çerçevesi	Sonuç
10	Gold ve Heilmann	2019	Kilit denetim konuları	EBSCO, Google Scholar, SSRN, Web of Science veri tabanlarındaki çalışmalar.	İçerik analizi	Kilit denetim konusunda gerçekleştirilen bilimsel çalışmalar	Analiz sonucunda çalışmaların dört başlıkta toplandığı sonucuna ulaşılmıştır: Yatırımcı davranışı ve piyasa etkisi, denetçinin tepkisi, denetçinin yükümlülükleri ve müşteri yönetimi tepkileri.
11	Li, Hay ve Lau	2019	Kilit denetim konuları	Yeni Zelanda Borsası'nda işlem gören 212 işletmenin 2016 yılı denetçi raporları	Yatay kesit regresyon yöntemi	Kilit denetim konularının denetim kalitesi ve ücreti üzerindeki etkisi	Kilit denetim unsurlarının denetim kalitesini dolayısıyla da denetim ücretlerini arttıracaklarını bu durumun da denetim faaliyetlerinde maliyet artışına sebep olacağını vurgulamıştır
12	Marques, Portugal ve Almeida	2019	Kilit denetim konuları	Brezilya'da faaliyet gösteren 16 denetim şirketinden 2015 ve 2016 yıllarında toplanan denetim raporları	T test	Kilit denetim konularının denetim prosedürlerinin uygulanması üzerindeki etkisi	Analiz sonucunda, kilit denetim konularıyla birlikte denetçilerin daha şüpheli hale geleceği ve denetim prosedürlerinin artacağı vurgulanmıştır.

Yerli Literatürde kilit denetim konusundaki çalışmaların genel olarak “denetim raporlarındaki kilit denetim konularına” ve “kilit denetim konularını belirleyen değişkenlerin incelenmesine” odaklandığı tespit edilmiştir. Yabancı literatürdeki çalışmaların ise “kilit denetim konularının denetim süreçleri” ile “denetim iletişimi üzerindeki etkisini incelemeye odaklandığı görülmektedir. Bu çalışmada kilit denetim konuları finansal hizmetler sektörü açısından incelenmiştir. Böylece denetçilerin, finansal hizmetler alanında faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetiminde hangi konulara özen gösterdiği belirlenmeye çalışılmıştır.

### 3. ISA 701 (BDS 701) Kilit Denetim Konuları

IAASB tarafından yayımlanan ISA 701 standardı Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından Türkçe'ye çevrilmiştir. Standart, BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi olarak borsada işlem gören işletmelerin bağımsız denetim raporlarında 01.01.2017 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinde uygulanmak üzere 09.03.2017 tarihli 30002 sayılı Resmi Gazete'mde yayımlanmıştır. KGK, ISA 701'i Türkçe'ye aynen çevirmiştir. Standart ile Türkiye'deki bağımsız denetim ortamına uygun olarak ISA 701 standardına ilave yükümlülükler getirmiştir.

Bu standart ile denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Standart, kilit denetim konularının denetim raporlarının şeffaflığını artırarak denetim faaliyetlerindeki iletişim kalitesini arttıracaklarını savunmuştur. Denetçinin mesleki becerileri ile denetime konu finansal tablolar konusunda ilave bilgiler sağlayan kilit denetim konuları, denetim raporu kullanıcılarına denetlenen finansal tabloları daha iyi bir şekilde anlamalarına yardımcı olmak amacıyla sunulmaktadır. Kilit denetim konuları işletme yönetimi tarafından finansal raporlama çerçevesine uygun olarak yapılması gereken açıklamaların yerine kullanılamaz (BDS, 2017: 4).

Standartta 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 seçilir*” şeklinde tanımlanmıştır (BDS, 2017: 6). Standartta göre denetçi; denetleyeceği unsurlar arasından önemli düzeyde dikkat gerektiren konuları belirler. Denetlenen finansal tabloların denetiminde önem taşıdığı düşünülen konular kilit denetim konularını oluşturmaktadır. KGK, denetçinin kilit denetim konularını seçerken göz önüne alması gereken unsurları aşağıdaki gibi açıklamıştır (BDS, 2017: 6):

- Ciddi riskli alanlar,
- Tahmin belirsizliğine sahip muhasebe tahminleri de dâhil olmak üzere yönetimin yargılarını içeren finansal tablo unsurlarına ilişkin denetçi yargıları,
- Dönem içerisinde gerçekleşen önemli olaylar.

Standartta göre kilit denetim konularını belirleyen denetçi, bu konuları denetim raporunda “**Kilit Denetim Konuları**” başlığı altında ayrı bir bölümde açıklar. Denetime tabi işletme karşılaştırmalı mali tablo sunmuş olsa dahi kilit denetim konuları yalnızca işletmenin cari dönemine ilişkin mali tablosuyla ilgilidir. Standart, denetçilere “Kilit Denetim Konuları” bölümünde aşağıdaki hususları belirtmesi gerektiğini vurgulamıştır (BDS, 2017: 6):

- Kilit denetim konularının, denetçinin mesleki muhakemesine göre [cari döneme ait] finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğu.
- Bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi kapsamında ve bu tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediği.

Denetçinin, denetim raporunda kilit denetim konularının seçilme sebebi ile denetim sürecinde, belirlenen kilit denetim konularının nasıl ele alınacağına ilişkin açıklama yapması gerekmektedir (BDS, 2017: 7). Standart tarafından “*istisnai*” olarak değerlendirilse de denetçinin kilit denetim konusu açıklayamayacağı durumlar mevcut olabilir. Standart, iki durumda kilit denetim konularının açıklanamayacağını vurgulamıştır (BDS, 2017: 7):

- İlgili konunun açıklanmaması konusunda bir yasal düzenlemenin varlığı,
- Denetçinin, konunun açıklanması durumunda yaşanacak kamu zararının, elde edilecek kamu yararını aşacağı konusundaki makul görüşü (İşletme konuyu kamuoyuna açıklarsa bu hüküm ortadan kalkar).

Standart, denetçinin kilit denetim konusu unsurlarını ya da kilit denetim konusu bulunamadığına ilişkin kararını üst yönetime bildirmesi gerektiğini belirtmiştir. Standart, kilit denetim konularına ilişkin aşağıdaki unsurların çalışma kâğıtlarında yer alması gerektiğini vurgulamıştır (BDS, 2017: 8):

- Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular ile her bir konunun kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi.
- Denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularının olmadığına veya kilit denetim konuları olarak bildirilecek konuların gerekçesi.
- Kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesi.

Denetçinin sınırlı olumlu ya da olumsuz görüş vermesi durumunda, "Görüşün Dayanağı" bölümünde bu görüşe sebep olan konu ya da konular açıklanmaktadır. Görüşe sebep olan konu, kilit denetim konularından ayrı olarak açıklanarak rapor kullanıcıları için öne çıkarılmış olur. Ancak sınırlı olumlu görüş ya da olumsuz görüşün varlığı kilit denetime ilişkin hükümlerin önünde engel oluşturmamaktadır. Denetçi sınırlı olumlu ya da olumsuz görüşe sebep olan konunun önem derecesine göre diğer konuların kilit denetim konusu olarak nitelendirilemeyeceğine karar verebilir. Denetçinin sınırlı olumlu ya da olumsuz görüşe sebep olan konunun yanında kilit denetim konuları belirlemesi durumunda açıklanan tüm konuların bir bütün olarak finansal tabloların güvenilirliği konusunda bir kanıt oluşturamayacağı "Kilit Denetim Konuları" başlığında vurgulanır (BDS, 2017: 11).

Kilit denetim konuları ile denetçi ve rapor kullanıcıları arasındaki iletişimin artırılması amaçlanmaktadır. Denetçinin, denetim sürecine ve işletmeye ilişkin bakış açısını yansıttığı kilit denetim konularının incelenmesi denetim raporunun tüm tarafları açısından önem taşımaktadır.

#### **4. Araştırma**

Çalışmanın bu bölümünde BIST 30, 50 ve 100 endekslerinde faaliyet gösteren finans kuruluşlarının denetim raporları kilit denetim unsurları açısından incelenecektir.

##### **4.1 Araştırmanın Amacı ve Kapsamı**

Bu çalışmanın amacı 2017 ve 2018 yılı 4. çeyrekte (ekim ayı) BIST 30, BIST 50 ve BIST 100'de yer alan ve finansal hizmet sunan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının incelenerek yorumlanmasıdır. ISA 701 (BDS 701), BIST'de faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporlarında 2017 yılından itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Bu sebeple çalışmada BIST 30, BIST 50 ve BIST 100'de yer alan ve finansal hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin 2017 ve 2018 yılı bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışmada finans sektöründe ne kadar kilit denetim konusunun raporlandığı, en çok raporlanan kilit denetim konularının hangileri olduğu ve raporlanan kilit denetim raporlarının finans sektörünü ne ölçüde yansıttığı incelenecektir.

## 4.2 Araştırmanın Metodolojisi

### 4.2.1 Örneklem Süreci

Çalışmaya BIST 30, BIST 50 ve BIST 100’de işlem gören ve finansal hizmet sektöründe yer alan işletmeler dâhil edilmiştir. Literatürdeki eksiklik sebebiyle finansal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren işletmeler örneklem olarak seçilmiştir. Analize konu bağımsız denetim raporları aşağıdaki işletmelerden seçilmiştir:

**Tablo 2: Analiz Dahil Edilen İşletmeler**

Şirketler
Akbank
Albaraka Türk
Garanti Bankası
ICBC Türkiye
Türkiye İş Bankası
İş Finansal Kiralama
Şekerbank
Türkiye Halk Bankası
Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası
Türkiye Vakıflar Bankası
Yapı Kredi Bankası

### 4.2.2 Veri Toplama Yöntemi

Çalışmada kullanılan veriler, işletmelerin Kamuyu Aydınlatma Platformu’nda yer alan 2017 ve 2018 yılı bağımsız denetim raporlarından elde edilmiştir. BIST 30, BIST 50 ve BIST 100 endekslerinde yer alan işletme bilgileri Borsa İstanbul Data Store veri tabanından alınmıştır. İşletmelerin tümünün bağımsız denetim raporuna ulaşılmıştır.

### 4.2.3 Araştırmanın Yöntemi

İşletmelere ilişkin denetim raporlarından toplanan kilit denetim raporları içerik analizine tabi tutulmuştur. Nitel bir araştırma yöntemi olan içerik analizi bir metnin özelliklerini ortaya koymak amacıyla bu metnin değişkenlerinin sistematik, tarafsız ve sayısal olarak incelenmesi sürecidir (Gülbahar ve Alper, 2009: 99). Çalışmada öncelikle bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim raporları içerik analizine tabi tutulmuştur. Yıllar itibariyle kaç kilit denetim konusunun raporlandığı, en çok raporlanan kilit denetim konuları incelenmiştir.

İçerik analizinin ardından raporlanan kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarına ilişkin temel unsurları (denetçi görüşü, bağımsız denetim raporu sayfa sayısı ve denetim firması) arasında anlamlı bir ilişkinin varlığı çoklu regresyon analizi ile incelenmiştir.

### 4.3 Araştırmanın Bulguları

Çalışmaya konu olan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları üzerinde içerik analizi uygulanacak, ardından bağımsız denetim raporuna ilişkin unsurlarla kilit denetim konuları arasındaki ilişki incelenecektir.

#### 4.3.1 İçerik Analizi

İçerik analizi için incelenen finansal hizmet sunan şirketlerin bağımsız denetim raporlarında 2017 yılında 20, 2018 yılında ise 28 adet olmak üzere toplam 48 adet kilit denetim konusunun raporlanmıştır. İncelenen 20 bağımsız denetim raporunda ortalama 2,4 kilit denetim unsuru raporlanmıştır. Analize konu işletmelerde 2017 ve 2018 yılında raporlanan kilit denetim konusu sayısı aşağıda gösterilmiştir.

**Tablo 3: Araştırmaya Konu Denetim Raporlarında Kilit Denetim Sayısı**

Şirketler	Kilit Denetim Konusu Sayısı (2017)	Kilit Denetim Konusu Sayısı (2018)
Akbank	2	3
Albaraka Türk	Endekslerde yer almıyor	1
Garanti Bankası	2	3
ICBC Türkiye	1	1
Türkiye İş Bankası	3	3
İş Finansal Kiralama	Endekslerde yer almıyor	1
Şekerbank	2	3
Türkiye Halk Bankası	3	4
Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası	3	3
Türkiye Vakıflar Bankası	2	3
Yapı Kredi Bankası	2	3

2017 yılında ortalama 2,22 kilit denetim konusu raporlanırken 2018 yılında ortalama 2,54 adet kilit denetim konusu raporlanmıştır. İncelenen denetim raporları 2017 yılında 1.184, 2018 yılında ise 1.726 olmak üzere toplamda 2.910 sayfadan oluşmaktadır. İki yılda incelenen bağımsız denetim raporları ortalama 145,50 sayfadan oluşmaktadır.

Analize konu işletmelerin bağımsız denetim raporlarının 4 tanesinde şartlı görüş bulunmaktadır. Şartlı görüşe sahip raporların iki tanesi 2018 yılına aittir. 2017 yılındaki bağımsız denetim raporlarının iki tanesinde şartlı görüş mevcuttur. İncelenen bağımsız denetim raporları toplamda 4 adet denetim firması tarafından oluşturulmuştur (PWC, EY, KPMG ve Deloitte). Analize konu işletmelerin bağımsız denetim raporlarındaki temel bilgiler aşağıdaki gibidir:

**Tablo 4: Bağımsız Denetim Raporlarına İlişkin Temel Unsurlar**

Şirketler	Denetim Firması (2017)	Denetim Firması (2018)	Sayfa Sayısı (2017)	Sayfa Sayısı (2018)	Görüş Türü (2017)	Görüş Türü (2018)
Akbank	PWC	PWC	110	148	Şartlı Görüş	Şartlı Görüş
Albaraka Türk	-	KPMG	-	144	-	Sınırlı Olumlu
Garanti Bankası	KPMG	KPMG	159	222	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu
ICBC Türkiye	KPMG	KPMG	93	109	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu
Türkiye İş Bankası	EY	EY	122	172	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu
İş Finansal Kiralama	-	EY	-	101	-	Sınırlı Olumlu
Şekerbank	Deloitte	Deloitte	147	211	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu
Türkiye Halk Bankası	Deloitte	Deloitte	145	163	Sınırlı Ol. Görüş	Şartlı Görüş
Türkiye Sınai ve Kalkınma Bankası	EY	EY	144	163	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu
Türkiye Vakıflar Bankası	PWC	PWC	144	171	Şartlı Görüş	Sınırlı Olumlu
Yapı Kredi Bankası	PWC	PWC	120	122	Sınırlı Ol. Görüş	Sınırlı Olumlu

İçerik analizi sonucunda 2017 yılında analize konu işletmelerin bağımsız denetim raporlarında en çok raporlanan kilit denetim konuları, 6 adet kilit denetim konusu ile “kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü” ve üçer kilit denetim konusu ile “emekli sandığı yükümlülüklerinin değerlendirilmesi” ile “emeklilik haklarından doğan yükümlülükler” olmuştur. 2018 yılında raporlanan kilit denetim konuları incelendiğinde TFRS 9 Finansal Araçlar standardına 11 kez atıf yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır. TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı olup, finansal hizmetler sektöründe faaliyet gösteren firmalar açısından yapılan işin niteliği itibarıyla en çok kullanılan standarttır. Bu nedenle raporlanan kilit denetim konuları içerisinde TFRS 9 uygulamasının olması ve TRFS 9’a yönelik atıfların çokluğu beklenen bir durumdur.

**Tablo 5: Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konuları**

Kilit denetim konusu (2017)	Kilit denetim konusu sayısı (2017)	Kilit denetim konusu (2018)	Kilit denetim konusu sayısı (2018)
Krediler ve alacaklar değer düşüklüğü	6	Krediler ve alacaklara ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü	1
Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	3	TFRS 9 Finansal Araçlar Standardının ilk kez uygulanması	4
Kredilere ilişkin değer düşüklüğü	1	Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi	3
Emeklilik planları	1	İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen kredilere ilişkin değer düşüklüğü	3
Emeklilik haklarından doğan yükümlülükler	3	Finansal araçların sınıflandırılması ve ölçülmesi	1
Türev Finansal Araçlar	2	Emeklilik Planları	1
Krediler ve alacaklarda sınıflama ve değer düşüklüğü	2	TFRS 9 “Finansal Araçlar” Standardına geçişin konsolide finansal tablolara etkisi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğünün konsolide finansal tablolara alınması ve ilgili önemli açıklamalar	3
Bilgi Teknolojileri Denetimi	1	Emeklilik Haklarından Doğan Yükümlülükler	3
TSKB A.Ş Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Sandığı	1	Türev Finansal Araçlar	2
		TFRS 9’un ilk kez uygulanması ve Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü	1
		Bilgi Teknolojileri Denetimi	2
		Kredilere ilişkin TFRS 9 çerçevesinde belirlenen değer düşüklüğü	1
		TSKB A.Ş Memur ve Müstahdemleri Yardım ve Emekli Sandığı	1
		Krediler ve alacaklara ilişkin TFRS 9 finansal araçlar standardı çerçevesinde beklenen kredi zarar karşılığı	1
		Kredilere ilişkin beklenen kredi zarar karşılığı	1

En çok raporlanan kilit denetim konularına ilişkin ayrıntılı bilgiler aşağıdaki gibidir:

#### - Kredi ve Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü

Finansal hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bilançolarında krediler ve alacaklar ile bu unsurlar için ayrılmış olan karşılık tutarının aktifte önemli bir yer tutması sebebiyle “kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü” analize konu işletmelerin bağımsız denetim raporlarında raporlanmıştır.

#### - TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı

TFRS 9, KGK tarafından 01.01.2018 tarihinden sonraki hesap dönemlerinde kullanılmak üzere 15.01.2019 tarihli 30656 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Standardın amacı “*Finansal tablo kullanıcılarına işletmenin gelecekteki nakit akışlarının tutarını, zamanlamasını ve belirsizliğini değerlendirmeleri için ihtiyaca uygun ve faydalı bilgiyi sunacak şekilde finansal varlıklara ve finansal yükümlülüklerle ilişkin finansal raporlama ilkelerini belirlemek*” olarak açıklanmıştır (TFRS 9, 2018: 1).

TFRS 9 uygulamada üç konuda yenilik getirmiştir (TFRS 9, 2018):

- Finansal varlıkların sınıflandırılması ve ölçülmesi
- Beklenen kredi zararları
- Finansal riskten korunma muhasebesi

Bahsedilen bu değişiklikler işletmelerin muhasebe uygulamalarında ve finansal tablolarında değişikliğe sebep olduğu için bağımsız denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak seçilmiştir.

#### - Emekli Sandığı İşlemleri

İşletmelerin çalışanlarına sağlamış oldukları emeklilik planları ve sosyal haklar 5510 sayılı Sosyal Güvenlik Kanunu ile Sosyal Sigortalar Kurumu’na devredilmektedir. İşletmeler, bu işlemleri bünyelerinde kuracakları “sandık” ile gerçekleştirecektir. Bu sandığın yükümlülüklerinin değerlemesi, sosyal yardımlar, iskonto oranı, maaş artışı ve diğer sosyoekonomik unsurlara göre değişmektedir. Devir işlemlerine ilişkin hesaplama ve süreçler ile devir tarihindeki belirsizlik, emekli sandığı işlemlerinin kilit denetim konusu olarak seçilmesine sebep olmuştur.

#### 4.3.2 Çoklu Regresyon Analizi

Bu bölümde kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporuna ilişkin temel unsurlar arasındaki ilişki ele alınmıştır. Bu amaçla aşağıdaki hipotezler nicel araştırma yöntemlerinden olan çoklu regresyon analizi ile incelenmiştir:

$H_0$ : Bağımsız denetim raporlarında ele alınan kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarına ilişkin temel unsurlar (sayfa sayısı, denetçi görüşü, denetim firması) arasında bir ilişki mevcut değildir.

$H_1$ : Bağımsız denetim raporlarında ele alınan kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarına ilişkin temel unsurlar (sayfa sayısı, denetçi görüşü, denetim firması) arasında bir ilişki mevcuttur.

Bir kavramı etkileyen birden fazla değişken mevcut olabilir. Hayatın akışı gereği bir sonucu belirleyen birden çok bağımsız değişken bulunabilmektedir. Bu durumlarda birden fazla açıklayıcı değişkenin bulunduğu modeller çoklu regresyon modelleri olarak adlandırılır (Aktaş ve Akdağ, 2013: 58).

Çoklu doğrusal regresyon modeli aşağıdaki gibi ifade edilir:

$$Y = \beta_0 + \beta_1x_1 + \dots + \beta_nx_n + \varepsilon$$

Bu modelde her bir unsur aşağıdaki gibi ifade edilir:

Y: Bağımlı Değişken

$x_i$ : Bağımsız Değişken

$\beta_i$ : Tahmin Edilecek Parametreler

$\varepsilon$ : Hata terimi

“Çoklu regresyon modelinde  $H_0$  hipotezi tüm regresyon katsayılarının sıfıra eşit olduğu ( $H_0 : \beta_1=\beta_2=\dots=\beta_p=0$ ) şeklinde kurulurken,  $H_a$  hipotezi en az bir  $\beta_i$ 'nin sıfırdan farklı olduğu şeklinde kurulur. Parametrelerin tek tek istatistiksel olarak anlamlılığı için t testine ve modelin bir bütün olarak anlamlılığı için ise F testine bakılır. Çoklu regresyon analiziyle ilgili bir diğer önemli sonuç ise belirlilik katsayısıdır ( $R^2$ ). Belirlilik katsayısı ( $R^2$ ) bağımlı değişkenin yüzde kaçının modele dahil edilen bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını gösterir. Çoklu doğrusal regresyon modelinde; belirlilik katsayısı modele dahil edilen değişken sayısı arttıkça artar.” (Albayrak vd., 2005: 259).

Kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporu unsurları (denetim firması, sayfa sayısı ve denetçi görüşü) ilişki SPSS 25.0 programında gerçekleştirilen çoklu doğrusal regresyon analiziyle incelenmiştir. Analize başlamadan önce bağımlı ve bağımsız değişkenlere ilişkin tanımlayıcı istatistik verileri paylaşılabilecektir.

**Tablo 6: Tanımlayıcı istatistikler**

	Ortalama	Standart Sapma	Örneklem
Kilit Denetim Konuları	2,4000	,88258	20
Denetim Firması	2,3500	1,13671	20
Denetçi Görüşü	1,2000	,41039	20
Sayfa Sayısı	145,5000	33,55200	20

İkinci aşamada tanımlayıcı istatistiklerle ortalaması ve standart sapması belirlenen değişkenlerin aralarındaki korelasyon incelenmiştir. Korelasyon analizi ile bağımsız değişkenler arasındaki ilişki incelenir. “Burada istenen bağımsız değişkenler arasında çok güçlü bir ilişkinin bulunmamasıdır. Eğer bağımsız

değişkenler arasında 0,80 ve üstü bir korelasyon değeri varsa bu durum bağımsız değişkenlerin modele katkısının benzer olduğu anlamına gelmektedir” (Albayrak vd., 2005: 267). Çalışmada incelenen hiçbir bağımsız değişkenin korelasyonu 0,80 ve üstünde bir değere sahip değildir. Ayrıca kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarının sayfa sayısı arasındaki korelasyon katsayısı dikkat çekicidir ve bu iki unsur arasındaki ilişkinin kuvvetini ortaya koymaktadır. Korelasyon analizinin sonuçları aşağıdaki gibidir:

**Tablo 7: Korelasyon analizi**

		Kilit Denetim Konuları	Denetim Firması	Sayfa Sayısı	Denetçi Görüşü
Pearson Korelasyon	Kilit Denetim Konuları	1,000	,273	,203	,595
	Denetim Firması	,273	1,000	-,271	,277
	Denetçi Görüşü	,203	-,271	1,000	-,065
	Sayfa Sayısı	,595	,277	-,065	1,000

Model özeti incelendiğinde R Kare ve Düzeltilmiş R Kare oranlarının, yüzde 44,7 ve yüzde 34,3 oranlarında olduğu görülmektedir. Düzeltilmiş R Kare oranının düşük bir orana sahip olması bağımsız denetim raporu unsurlarının kilit denetim konularını açıklama konusundaki eksikliği ortaya koymaktadır. Model özeti aşağıdaki gibidir:

**Tablo 8: Model Özeti**

Model	R	R Kare	Düzeltilmiş R Kare	Standart Tahmin Hatası
1	,668	,447	,343	,71532

Oluşturulan modelin anlamlılığı varyans analizi ile ölçülmüştür. Modelin Sig. Değeri yüzde 5'ten küçüktür. Bu sonuç yapılan analizin anlamlı olduğu anlamına gelmektedir. Modelin varyans analizi aşağıdaki gibidir:

**Tablo 9: Varyans Analizi**

Model		Toplam Kareler	Df	Ortalama Kare	F	Önemlilik
1	Regresyon	6,613	3	2,204	4,308	,021
	Artık	8,187	16	,512		
	Toplam	14,800	19			

Model parametreleri incelendiğinde incelenen bağımsız değişkenlerden yalnızca bağımsız denetim raporlarının sayfa sayısının kilit denetim konularıyla anlamlı ve pozitif ilişkili olduğu görülmektedir (Önemliliği yüzde 5'ten küçük). Bağımsız denetim raporu sayfa sayısındaki bir birimlik artış raporlanan kilit denetim konuları üzerinde 0,015 birimlik artışa neden olmaktadır. Diğer değişkenlerin bağımsız denetim raporlarında kullanılan kilit denetim konuları üzerinde anlamlı bir etkisi bulunmamaktadır.

**Tablo 10: Model Parametreleri**

Model B		Standartlaşmamış Katsayılar		Standartlaşmış Katsayılar	Önemlilik	Eşdoğrusallık İstatistikleri VIF
		Standart Hata	Beta	T		
(Sabit)	-0,860	0,948		-0,907	0,378	
Denetim Firması	0,153	0,156	0,197	0,984	0,340	1,164
Denetçi Görüşü	0,631	0,415	0,293	1,518	0,149	1,079
Sayfa Sayısı	0,015	0,005	0,560	2,893	0,011	1,083

Bulunan sonuçlara göre aşağıdaki model elde edilmiştir:

Kilit Denetim Konuları= - 0,860 + 0,153 Denetim Firması + 0,015 Sayfa Sayısı + 0,631

Denetçi Görüşü + ε

## 5. Sonuç

Bağımsız denetim raporları, işletmelerin sundukları finansal bilgilerin gerçeğe uygunluğunu ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine olan uygunluğunu incelemektedir. Böylece karar vericilere, işletmelere ilişkin verecekleri kararlarda kullandıkları bilgilerin önceden belirlenmiş ilke ve standartlara olan uygunluğu konusunda görüş sunmaktadır. Bu sebeple bağımsız denetim raporlarının kullanıcılar açısından güvenilirliği ve sunduğu bilgilerin kalitesi önem taşımaktadır. Bağımsız denetim raporu kullanıcılarının, denetim raporlarından daha çok ve daha kaliteli bilgi talep etmesi sonucunda kilit denetim konuları kavramı ortaya çıkmıştır.

IAASB tarafından 2015 yılında yayımlanan IAS 701 “Bağımsız Denetçi Raporunda Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi” standardını yayımlamıştır. 2017 yılında KGK tarafından Türkçe’ye çevrilen bu standart ile bağımsız denetçilerin denetim raporlarında önemli gördükleri unsurları, bağımsız denetim raporunda “Kilit Denetim Raporu” adı altında ayrı bir başlıkta açıklayacağını düzenlemiştir. Kilit denetim konuları ile bağımsız denetçi ve rapor kullanıcıları arasında iletişimin artırılması, işletme ilgililerinin verecekleri kararlarda karmaşık gözükten bilgilerin düzenlenmesi ve denetim raporlarının şeffaflığının artırılması amaçlanmaktadır.

Çalışmada BIST 30, BIST 50 ve BIST 100 endekslerinde yer alan ve finansal hizmet sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim raporları incelenmiştir. 20 adet bağımsız denetim raporunun incelendiği çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi kullanılmıştır. Analiz sonucunda 20 bağımsız denetim raporunda toplam 48 adet kilit denetim konusunun raporlandığı görülmüştür. En sık raporlanan kilit denetim konuları ise emekli sandığı işlemleri, TFRS 9 standardının işletmelerde uygulanması ve kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü karşılığıdır.

Çalışma kapsamında incelenen bir diğer konu ise bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları ile bağımsız denetim raporlarına ilişkin denetim firması, sayfa sayısı ve denetçi görüşü unsurlarının arasında anlamlı bir ilişki olup olmadığıdır. Çoklu regresyon analizi ile incelenen bağımsız değişkenler arasında, kilit denetim konuları ile anlamlı bir ilişki saptanan tek bağımsız değişken, bağımsız denetim raporlarının sayfa sayısı olmuştur. Denetim firması ve denetçi görüşü ile kilit denetim konuları arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Bu durum denetim firmaları arasında kilit denetim konularının ele alışı konusunda büyük bir fark olmadığı ve denetçilerin ISA 701 (BDS) standardında önerildiği şekilde görüşten bağımsız olarak kilit denetim konusu raporladığı olarak düşünülebilir.

**KAYNAKÇA**

- Aktaş, M. & Akdağ, S. (2013), Türkiye’de Ekonomik Faktörlerin Hisse Senedi Fiyatları İle İlişkilerinin Araştırılması, *International Journal Social Science Research*, 2, ss. 50-67.
- Albayrak, A. S., Eroğlu, A., Kalaycı, Ş. vd. (2005), SPSS Uygulamalı Çok Değişkenli İstatistik Teknikleri. İstanbul: Asil Yayın Dağıtım.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N., & Schatt, A. (2015). Analysis of the Consequences of the Disclosure of Key Audit Matters. Working Paper, Université Laval.
- Ciğer, Ü. A., Vardar, G. Ç., & Kinay, B. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi: Borsa İstanbul Örneği. *Mali Çözüm Dergisi*, 29, 109-148.
- dos Santos Marques, D., Portugal, G. T., & Almeida, S. R. V. (2019). The Impact Generated by the Key Audit Matters on the Application of Audit Procedures. *European Journal of Scientific Research*. 152(2) 144-152.
- Ertan, Y., & Kızık, E. (2019). Kilit Denetim Konuları: BİST İmalat Sektöründe Faliyette Bulunan İşletmelerin 2017 Yılı Denetim Raporlarının İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 263-278.
- Esendemir, E. (2011). Finansal Bilginin Güvenilirliği İle İlgili Bağımsız Denetimin Amacı ve Bağımsız Denetim Süreci İle İlgili Son Gelişmeler. *Journal of Yaşar University*, 6(23). 3890-3903.
- Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The Consequences Of Disclosing Key Audit Matters (Kams): a Review Of The Academic Literature. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, 93(1/2), 5-14.
- Gülbahar, Y., & Alper, A. (2009). Öğretim teknolojileri alanında yapılan araştırmalar konusunda bir içerik analizi. *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, 42(2), 93-112.
- IAASB. (2020). IAASB Hakkında. Erişim Tarihi: 12.02.2020, <https://www.iaasb.org/about-iaasb>
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49-64.
- Karacan, S. & Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11(57). 632-649.
- Kavut, F. L., & Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- KGK. (2017). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. Erişim tarihi 10.02.2020, <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>.
- KGK. (2018). Türkiye Finansal Raporlama Standardı 9: Finansal Araçlar. Erişim Tarihi: 08.02.2020, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%-C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS\\_9.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%-C4%B1/TMSTFRS2019Seti/TFRS/TFRS_9.pdf).
- Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing The Impact of The New Auditor’s Report. *Pacific Accounting Review*. 31(1), 110-132.
- Oghuvwu, M. E., & Orakwue, A. C. (2018). Determinants of Key Audit Matters Disclosure. *Accounting & Taxation Review*, 3(3), 69-77.
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2018). What Matters in Disclosures Of Key Audit Matters: Evidence From Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.
- Porter, B., Simon, J., Hatherley, D., (2009), Principles of External Auditing, (Third Edition), England: Wiley.
- Segal, M. (2019). Key Audit Matters: Insight From Audit Experts, *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472-494.

Sierra-García, L., Gambetta, N., García-Benau, M. A., & Orta-Pérez, M. (2019). Understanding The Determinants Of The Magnitude Of Entity-Level Risk and Account-Level Risk Key Audit Matters: The Case Of The United Kingdom. *The British Accounting Review*, 51(3), 227-240.

Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The Informational Value of Key Audit Matters in The Auditor's Report: Evidence From an Eye-Tracking Study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.

Teraman, Ö. & Çelik, B. (2019). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporuna Yansıtılması: Bağımsız Denetçileri Etkilemesi Üzerine Bir Araştırma. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, 23 (1), s.49-61.

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