T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME (İKTİSAT) ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

KİLİT DENETİM KONULARINA ETKİ EDEN FAKTÖRLERİN FARKLI MUHASEBE KÜLTÜRLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: TÜRKİYE VE BİRLEŞİK KRALLIK (İNGİLTERE) ÜZERİNE SEKTÖREL BİR ARAŞTIRMA

Güneri GÖZÜAÇIK

2502160172

Prof. Dr. Duygu ANIL KESKİN

İSTANBUL – 2023

ÖZ

KİLİT DENETİM KONULARINA ETKİ EDEN FAKTÖRLERİN FARKLI MUHASEBE KÜLTÜRLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: TÜRKİYE VE BİRLEŞİK KRALLIK (İNGİLTERE) ÜZERİNE SEKTÖREL BİR ARAŞTIRMA

Güneri GÖZÜAÇIK

Denetimde daha fazla şeffaflık sağlamak amacıyla, denetçi raporunun hedef finansal tablo kullanıcıları tarafından daha iyi anlaşılmasını temin etmek ve böylelikle raporun iletişim değerini arttırmak amacıyla BDS 701 numaralı bağımsız denetim standardı kapsamında bildirimi zorunlu olan kilit denetim konuları; finansal tabloların denetiminde denetçinin mesleki muhakemesi temelinde belirlenen en önemli konulardır. Ülkemizde, 01.01.2017 tarihinden itibaren standart kapsamında uygulanmakta olan kilit denetim konularının bildirim yükümlülüğü, İngiltere gibi bazı ülkelerde ise daha uzun zamandan beri uygulanmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Hofstede-Gray Modeli kapsamında farklı kültür ve muhasebe değerlerine sahip olan Türkiye ve İngiltere (Birleşik Krallık) açısından Borsa İstanbul ve Londra Borsası imalat sanayi sektörlerine kayıtlı şirketlerin, 2017-2020 yıllarına ilişkin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayısına etki eden faktörlerin belirlenmesi ile her iki ülke açısından bildirilen kilit denetim konularının sayı ve türleri açısından farklılıkların ortaya konulmasıdır. Panel veri analizi ve içerik analizi teknikleri kullanılan çalışmada, örneklemi oluşturan incelenen rapor sayısı Türkiye için 568 ve İngiltere için 340 adet olmak üzere toplam 908 adettir.

Gerçekleştirilen panel veri analizi sonucunda; Türkiye ve İngiltere raporlarında bildirilen kilit denetim konusu sayısı ile kaldıraç oranı, cari oran ve özkaynak karlılığı arasında negatif; Türkiye raporlarında, bildirilen kilit denetim konusu sayısı ile varlık büyüklüğü ve iş segmenti sayısı arasında ise pozitif bir ilişki bulunmuştur. Diğer taraftan, gerçekleştirilen içerik analizi sonucunda ise, Türkiye ve İngiltere denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konusu sayıları ve türleri açısından önemli farklılıklar bulunduğu gözlenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetçi Raporu, Kilit Denetim Konuları, İngiltere ve Türkiye, İmalat Sanayi, Ulusal Kültür, Muhasebe ve Kültür Değerleri.

ABSTRACT

EVALUATION OF FACTORS AFFECTING DISCLOSURES OF KEY AUDIT MATTERS IN TERMS OF DIFFERENT ACCOUNTING CULTURES: A SECTORAL RESEARCH ON TURKEY AND UNITED KINGDOM (ENGLAND)

Güneri GÖZÜAÇIK

In order to ensure that the auditor's report is better understood by the target financial statement users, by providing greater transparency in the audit, and thereby increasing the communication value of the report; the key audit matters that are required to be disclosed under standard 701, are those that of the most importance matters in the audit of financial statements according to the auditor's professional judgment.

The aim of this study is to determine the factors that affecting the number of key audit matters reported in the new auditor reports for the years 2017-2020 of companies registered in the manufacturing sector in Istanbul and London Stock Exchange in Turkey and United Kingdom, which have different cultural and accounting values within the scope of the Hofstede-Gray Model. And this study is also aimed to reveal the differences in the number and types of key audit matters reported for both countries. Panel data analysis and content analysis techniques were used in the study. The number of reviewed reports constituting the sample is 908 in total, 568 for Turkey and 340 for United Kingdom respectively.

As a result of the panel data analysis; in Turkey and UK reports, there is a negative correlation between the number of key audit matters and leverage ratio, current ratio and return on equity; while in Turkey reports, the findings show that, a positive association exists between the number of key audit matters and the number of asset size and business segments. On the otherhand as a result of the content analysis, the findings show that, a significant difference exists between the number and types of key audit matters reported in Turkey and the United Kingdom.

Keywords: Audit Report, Key Audit Matters, United Kingdom and Turkey, Industry Sector, National Cultures, Accounting and Cultural Values.

ÖNSÖZ

Kilit denetim konularının denetçi raporlarında bildirilmesi yeni bir düzenleme olmasına ve ülkemiz dahil birçok ülkede son birkaç yıldır uygulanmakta olmasına rağmen literatürde çok sayıda çalışma olduğu gözlemlenmektedir. Özellikle ülkemizde yapılan çalışmaların önemli bir kısmı, raporlarda bildirilen kilit denetim konularının neler olduğu ve bunların sektörel dağılımı ile ilgiliyken; bunların bildirimine etki eden faktörler ile nitelik ve niceliklerine ilişkin çalışmalar ve farklı ülke uygulamalarını içeren karşılaştırmalar görece daha sınırlıdır. Uluslararası ölçekte ve karşılaştırılmalı şekilde yapılan bu çalışma, İngiltere ve Türkiye denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının sayısına etki edebilecek faktörleri belirlemeyi hedeflemesi ile her iki ülke açısından bildirilen kilit denetim konularının sayı ve türlerine ilişkin farklılıkları ortaya koymayı amaçlaması bakımından önemli bulgular içermektedir. Bu noktaya ulaşırken, örneklemi oluşturan her bir raporun ayrı ayrı analiz edilmesi yöntemiyle gerçekleştirilen veri toplama sürecinin oldukça uzun ve yorucu olduğunu ifade etmeden geçmek istemem.

Bu çalışmanın araştırma ve verilerin toplanması aşamasından tezin yazılmasına kadar olan süreçte beni daima yüreklendiren ve destekleyen değerli hocam ve tez danışmanım Prof. Dr. Duygu ANIL KESKİN'e, kıymetli hocam Doç. Dr. Sabri TOPAK'a ve meslektaşım Dr. Öğretim Üyesi Ebubekir MOLLAAHMETOĞLU'na, süreç boyunca öneri ve yönlendirmelerini esirgemeyen değerli tez izleme komitesi üyeleri Prof. Dr. Dursun ARIKBOĞA'ya, Prof. Dr. Selahattin KARABINAR'a, değerli katkıları için tez savunma jüri üyesi Prof. Dr. Ferda Yerdelen TATOĞLU'na, bu çalışmanın ortaya çıkmasında faydalandığım tüm bilim insanları ile üzerimde büyük emeği olan çok kıymetli aileme teşekkürlerimi sunarım.

Güneri GÖZÜAÇIK

İstanbul - 2023

İÇİNDEKİLER

ÖZ……...ii

ABSTRACT……...……iii

ÖNSÖZ……...iv

TABLOLAR LİSTESİ……viii

ŞEKİLLER LİSTESİ……ix

GRAFİKLER LİSTESİ……x

KISALTMALAR LİSTESİ……..xi

GİRİŞ……...1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. Denetim kavramı ve gelişimi 4

1.2. Denetim türleri 6

1.2.1. Denetimin amacı yönünden denetim türleri 6

1.2.1.1. Finansal tabloların denetimi 6

1.2.1.2. Uygunluk denetimi 7

1.2.1.3. Faaliyet denetimi 7

1.2.2. Denetçi ile işletme arasındaki örgütsel ilişki yönünden denetim türleri 7

1.2.2.1. İç denetim 7

1.2.2.2. Dış denetim 8

1.2.2.2.1. Bağımsız dış denetim 8

1.2.2.2.2. Kamu denetimi 8

1.3. Denetim kuramları ve bağımsız denetime duyulan ihtiyaç 8

1.3.1. Vekalet teorisi 8

1.3.2. Asimetrik bilgi 9

1.3.3. Çıkar çatışması 10

1.4. Denetçi raporu ve bağımsız denetçi görüş türleri 11

1.5. Bağımsız denetçi raporu 13

1.5.1. Standartlarda revizyon 14

1.5.2. Kilit denetim konuları 15

1.5.2.1. Kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirilmesi 16

1.5.2.2. Bildirim yapılmayacak durumlar 18

İKİNCİ BÖLÜM
BİLDİRİLEN KİLİT DENETİM KONULARINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

2.1. Kilit denetim konularına ve sayısına etki edebilecek şirkete bağlı faktörler 20
2.1.1. İş segmenti 21
2.1.2. Cari oran 22
2.1.3. Kaldıraç oranı 22
2.1.4. Özsermaye karlılığı 23
2.1.5. Ticari alacaklar ve stokların toplam varlıklara oranı 23
2.1.6. Varlık toplamı 23
2.2. Kültüre bağlı faktörler 24
2.2.1. Hofstede'in kültür boyutları 24
2.2.2. Hofstede-Gray modeli çerçevesinde muhasebe-kültür ilişkisi 27
2.2.3. Türkiye ve İngiltere kültür ve muhasebe boyutlarının incelenmesi 38
2.3. Literatür incelemesi 41

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BİLDİRİLEN KİLİT DENETİM KONULARINI VE BUNLARIN SAYISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın konusu ve amacı 48
3.2. Araştırmanın hipotezleri 49
3.2.1. Denetim riski ve kilit denetim konuları 49
3.2.2. Geliştirilen hipotezler 52
3.3. Araştırmanın kapsamı 53
3.4. Araştırma kapsamında yapılan analizler 53
3.4.1. Bildirilen kilit denetim konularının içerik analizi 53
3.4.1.1. Ülkeler itibariyle bildirilen kilit denetim konusu sayı ve çeşitleri 53
3.4.1.2. Ülkeler ve yıllar itibariyle bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayıları 55
3.4.1.3. Ülkeler ve yıllar itibariyle gruplandırılmış kilit denetim konusu çeşitleri 55
3.4.1.4. Türkiye açısından bildirilen kilit denetim konuları 57
3.4.1.5. İngiltere açısından bildirilen kilit denetim konuları 63
3.4.1.6. İki ülke denetçi raporları arasında bildirilen kilit denetim konusu farklılıklarına ilişkin bulgu ve analizler 69
3.4.1.6.1. Türkiye ve İngiltere raporlarında bildirilen kilit denetim konularına ilişkin nicelik ve nitelik açısından farklılıklar 69
3.4.1.6.2. Türkiye ile İngiltere bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının raporlanması açısından tespit edilen farklılıklar 75

3.4.2. Panel veri analizi ... 77
3.4.2.1. Türkiye`de bildirilen kilit denetim konusu sayısına ilişkin panel veri modeli ... 78
3.4.2.1.1. Veri seti ve değişkenler ... 78
3.4.2.1.2. Türkiye için uygun panel veri modelinin seçilmesine ilişkin testler ... 79
3.4.2.1.3. Sabit etkiler modelinin varsayımlarının test edilmesi ... 80
3.4.2.1.4. Sabit etkiler modelinin tahmini ve yorumlanması ... 83
3.4.2.2. İngiltere`de bildirilen kilit denetim konusu sayısına ilişkin panel veri modeli ... 85
3.4.2.2.1. Veri Seti ... 85
3.4.2.2.2. Uygun panel veri modelinin seçilmesine ilişkin testler ... 86
3.4.2.2.3. Sabit etkiler modelinin varsayımlarının test edilmesi ... 87
3.4.2.2.4. Sabit etkiler modelinin tahmini ve yorumlanması ... 89
3.5. Bulgular ... 91
3.5.1. Panel veri analizi ... 91
3.5.1.1. Kaldıraç oranı ve kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki ... 91
3.5.1.2. İş segmenti sayısı ve kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki ... 92
3.5.1.3. Ticari alacaklar ve stoklar toplamının toplam varlıklara oranı ile kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki ... 92
3.5.1.4. Cari oran ile kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki ... 93
3.5.1.5. Özkaynak karlılığı ile kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki ... 93
3.5.1.6. Varlık büyüklüğü ile kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki ... 94
3.5.2. Muhasebe ve kültür değerleri ile kilit denetim konularının birlikte değerlendirilmesi ... 95
SONUÇ ... 99
KAYNAKÇA ... 104
ÖZGEÇMİŞ ... 112

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1: Yanlışlığın önemlilik ve yaygınlık düzeyi ile denetçi görüşü ilişkisi 13
Tablo 2: Kültür değerleri ve muhasebe değerleri ilişki gücü 35
Tablo 3: Kültür değerleri ve muhasebe değerleri ilişki yönü 36
Tablo 4: Türkiye-İngiltere kültür boyutları 39
Tablo 5: Türkiye-İngiltere kültür ve muhasebe değerleri 39
Tablo 6: Türkiye'de bildirilen KDK sayı ve çeşiti 58
Tablo 7: Denetçi cinsiyeti ve bildirilen KDK sayısı 60
Tablo 8: Denetçi cinsiyetine göre görüş türü ve bildirilen KDK sayısı 61
Tablo 9: Denetim şirketi türü ve bildirilen KDK sayısı 62
Tablo 10: İngiltere'de bildirilen KDK sayı ve çeşiti 64
Tablo 11: Denetçi cinsiyeti ve bildirilen KDK sayısı 66
Tablo 12: Denetçi cinsiyetine göre görüş türü ve bildirilen KDK sayısı 67
Tablo 13: Denetim şirketi türü ve bildirilen KDK sayısı 68
Tablo 14: Türkiye için kullanılan değişkenlerin tanımlanması 78
Tablo 15: Türkiye için değişkenlerin tanımsal istatistikleri 79
Tablo 16: Türkiye için birim ve zaman etkilerinin varlığını sınamak için olabilirlik oranı testi 79
Tablo 17: Türkiye için Huasman ve Dirençli (Robust) Hausman testi sonuçları 80
Tablo 18: Türkiye için çoklu doğrusal bağlantı 81
Tablo 19: Türkiye için Modified Wald Heteroskedastisite testi 81
Tablo 20: Türkiye için Bharhava, Franzini ve Narendranathan`ın Durbin-Watson ve Baltagi-Wu`nun yerel en iyi değişmez testleri 81
Tablo 21: Türkiye için birimler arası korelasyon testleri 82
Tablo 22: Türkiye için spesifikasyonu testi 82
Tablo 23: Türkiye için sabit etkiler model tahmini 83
Tablo 24: İngiltere için değişkenlerin tanımsal istatistikleri 85
Tablo 25: İngiltere için birim ve zaman etkilerinin varlığını sınamak için olabilirlik oranı testi 86
Tablo 26: İngiltere için Huasman ve Dirençli (Robust) Hausman testi sonuçları 86
Tablo 27: İngiltere için çoklu doğrusal bağlantı 87
Tablo 28: İngiltere için Modified Wald Heteroskedastisite testi 87
Tablo 29: İngiltere için Bharhava, Franzini ve Narendranathan`ın Durbin-Watson ve Baltagi-Wu`nun yerel en iyi değişmez testleri 88
Tablo 30: İngiltere için birimler arası korelasyon testleri 88
Tablo 31: İngiltere için model spesifikasyonu testleri 88
Tablo 32: İngiltere için sabit etkiler model tahmini 89
Tablo 33: Kilit denetim konusu sayısına etki eden faktörler- Regresyon sonuçları 91
Tablo 34: Kilit denetim konusu sayısına etkisi bakımından Türkiye-İngiltere regresyon analizi sonuçları 94
Tablo 35: Türkiye ve İngiltere kültür- muhasebe değerleri ilişkisi 95
Tablo 36: Türkiye-İngiltere karşılaştırma tablosu 96

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Türkiye-İngiltere muhasebe değerleri konum matrisi 40

GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 1: Türkiye-İngiltere kültür boyutları 38
Grafik 2: Türkiye'de ve İngiltere'de bildirilen KDK sayısı 54
Grafik 3: Türkiye'de ve İngiltere'de şirket başına bildirilen ortalama KDK sayısı 55
Grafik 4: Gruplandırılmış kilit denetim konuları..... 56

KISALTMALAR LİSTESİ

AAA	**:**	Amerika Muhasebe Birliği (American Accounting Association)
BDS	**:**	Bağımsız Denetim Standartları
BIST	**:**	Borsa İstanbul
CAM	**:**	Kritik Denetim Konusu (Critical Audit Matter)
IAASB	**:**	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)
IFRS	**:**	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
ISA	**:**	Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing)
JOA	**:**	Değerlendirme Kanıtı (Justifications of Assessment)
KDK	**:**	Kilit Denetim Konusu (Key Audit Matter)
KGK	**:**	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
LSE	**:**	Londra Borsası (London Stock Exchange)
PCAOB	**:**	Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board)
RMM	**:**	Önemli Yanlışlık Riski (Risks of Material Misstatement)
TDS	**:**	Türkiye Denetim Standartları
TDK	**:**	Türk Dil Kurumu
TFRS	**:**	Türkiye Finansal Raporlama Standartları
vb.	**:**	ve benzeri
vd.	**:**	ve diğerleri

GİRİŞ

Yirmi birinci yüzyılın başlarında yaşanan ve denetim şirketlerinin kamuoyunda global ölçekte güven kaybetmesine neden olan finansal skandalların ardından, ülkelerin düzenleyici otoriteleri, muhasebe meslek mensupları ve akademisyenler; denetçi ile finansal tablo kullanıcıları arasında mevcut olan bilgi asimetrisini gidermek, denetçi raporunun iletişim gücünü yükseltmek, kolay anlaşılır ve denetlenen şirketle ilgili spesifik bilgileri içerecek şekilde düzenlenmesini sağlamak ve böylece denetim kalitesini arttırmak amacıyla, yeni denetçi raporlaması üzerinde çalışmalarını yoğunlaştırmışlardır.

Süreç sonunda, finansal tablo kullanıcılarının denetim raporlarının şeffaflığı ve açıklığına yönelik taleplerine cevap vermek amacıyla, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından 701 numaralı bağımsız denetim standardı (ISA) ile kilit denetim konuları geliştirilmiş ve 2015 yılında, 2016 yılının aralık ayından itibaren geçerli olmak üzere güncellenmiş denetçi raporlama standartları paketi yayınlanmıştır. Diğer taraftan İngiltere, Hollanda ve Fransa gibi bazı ülkeler bu tarihten önce de yeni standartları uygulamaktaydılar.

Bu gelişmeleri takiben, ülkemizde de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nca (KGK), uluslararası alanda gerçekleşen değişikliklerin bağımsız denetim standartlarına (BDS) uyumlu hale getirilmesi amacıyla, 701 numaralı bağımsız denetim standardı başta olmak üzere yeni ve revize edilmiş BDS'ler hazırlanmış ve standartlar paketi 2017 yılı ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesini düzenleyen 701 numaralı bağımsız denetim standardına göre; denetçi, finansal tabloların denetiminde mesleki muhakemesine göre en yüksek düzeyde önem ihtiva eden konuları kilit denetim konusu olarak belirler ve raporlarken; önemli yanlışlık riskini daha yüksek olarak değerlendirdiği, ciddi risk içeren, yüksek tahmin belirsizliği ihtiva eden konuları veya denetime önemli etkisi olan diğer olay ve işlemleri dikkate almaktadır.

Denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının finansal tablo kullanıcılarının aldığı kararlara ve denetçi sorumluluğuna olan etkilerinin araştırıldığı

çeşitli çalışmalar mevcuttur. Diğer taraftan, hangi etmenlerin denetçilerin kilit denetim konusu bildirimlerini etkilediğine ilişkin yapılan çalışmalar görece daha azdır.

Bu çalışmada, Hofstede-Gray Modeli kapsamında, farklı kültür ve muhasebe değerlerine sahip olan Türkiye'de Borsa İstanbul ve İngiltere'de (Birleşik Krallık) Londra Borsası'nda imalat sanayi endeksine kayıtlı olan ve bu ülkelerde kurulmuş olan şirketlerin denetçi raporlarında, 2017-2020 döneminde bildirilen kilit denetim konularının sayısına etki edebilecek faktörlerin belirlenmesi ile iki ülkede bildirilen kilit denetim konularının niceliksel ve niteliksel açısından karşılaştırılması amaçlanmıştır. Bu kapsamda önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu tespit edilen şirketlerde sürdürülen denetimlerde, denetçilerin sorumluluklarını yerine getirebilmek ve bulgu riskini sınırlamak ile kabul edilebilir denetim riskini mümkün mertebe düşük tutabilmek amacıyla, daha çok sayıda kilit denetim konusu bildirecekleri varsayılmış, panel veri analizi ve bu kapsamda geliştirilen hipotezler buna göre oluşturulmuştur. Aynı zamanda çalışmada, iki farklı kültüre sahip olan Türkiye ve İngiltere'de (Birleşik Krallık) denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları içerik analizi yöntemiyle incelenerek farklılıklar ortaya konulmuş ve Türkiye uygulaması açısından çeşitli önerilerde bulunulmuştur.

Çalışma üç ana bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde; denetim kavramı, denetim türleri, denetim kuramları, yeni denetçi raporu ve kilit denetim konuları incelenmektedir.

İkinci bölümde; denetçi raporunda bildirilen kilit denetim konularını etkileyebilecek unsurlar işletme içi ve işletme dışı faktörler şeklinde sınıflandırılmak suretiyle incelenmiştir. Denetlenen işletmeye bağlı faktörler olarak; iş segmenti sayısı, cari oran, kaldıraç oranı, özsermaye karlılığı, ticari alacaklar ve stoklar toplamının toplam varlıklara oranı ve varlık toplamı faktörleri belirlenmiştir. İşletme dışı faktör olarak ise ulusal kültür ve muhasebe kültürü esas alınmıştır.

Üçüncü ve son bölümde ise; iki ülke raporlarında bildirilen kilit denetim konularının niteliksel ve niceliksel yönden analiz edilmesi amacıyla içerik analizi gerçekleştirilmiş ve akabinde bildirilen kilit denetim konularının sayısına etki edebilecek faktörlerin belirlenmesi amacıyla panel veri analizi kullanılarak oluşturulan hipotezler test edilmiştir. Bu bölümde ayrıca ülkemiz denetçi raporlaması kapsamında

kilit denetim konularının sunulmasına yönelik olmak üzere çeşitli önerilerde de bulunulmuştur.

BİRİNCİ BÖLÜM
DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. Denetim kavramı ve gelişimi

Denetim, esas itibariyle kendisini doğuran bir riskin varlığına ya da önceden tanımlanmış belli kriterlere aykırılık olasılığına dayanmaktadır. Çok çeşitli tanımları mevcut olan denetim kavramını, Temel Denetim Kavramları Kurulu (American Accounting Association: AAA, Committee on Basic Auditing Concepts) raporunda üzerinde büyük oranda mutabakat sağlanmış haliyle; ekonomik faaliyetler ve olaylara ilişkin savlarla kabul edilmiş ölçütler arasındaki uygunluğun derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgili kullanıcılara iletmek amacıyla nesnel biçimde kanıt toplayan ve değerleyen sistematik bir süreç olarak tanımlamıştır.[1] Bu tanımda önem taşıyan esas unsurlar; denetimin disipline dayanan sistematik bir süreç olması, bu sürecin delillerin teminini ve değerlendirilmesini içermesi ile nihayet belirlenmiş kriterlere uygunluğun sağlanması ve sonuçların ilgililere iletilmesidir. Belirlenmiş kriterler; devlet denetim elemanları, bağımsız denetçiler veya diğer denetim elemanlarınca denetim faaliyetlerinde esas alınan kabul edilmiş muhasebe prensipleri ve ilgili ülke mevzuatından oluşmaktadır.

Muhasebe ve denetim kavramları birbiriyle bağlantılı ve iç içedir. Öyle ki muhasebe, bir işletmenin finansal durumunu etkileyen tüm parasal işlemlerin belirli bir sistem esas alınmak suretiyle kayıt edilmesi, bu kayıtlar neticesinde finansal tabloların ve sonuçların oluşturulması ile yorumlanmasını esas alan uygulama tekniğidir.[2] Diğer yandan denetim ise, muhasebe birimince rapor edilen verilerin; tabi olunan düzenlemeler ile genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyumlu olacak biçimde olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda mevcut olup olmadığının tarafsız

[1] Melih Erdoğan ve diğerleri, Ed. Melih Erdoğan, "**Denetim",** Ağustos 2018, (Çevrimiçi) http//www. https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/ISL401U/ebook/ISL401U-12V4S1-8-0-1-SV1-ebook.pdf, 26.06.2022.
[2] Halil Seyidoğlu, **"Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük",** 2. Baskı, İstanbul, 1999, s.419.

olarak tevsik edici belge ve bilgileri ile araştırılması, karşılaştırılması, sonuçlandırılması ve onaylanmasıdır.[3]

Diğer taraftan, bağımsız denetim ise; finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin geçerli finansal raporlama çerçevesine uygunluğu ve doğruluğu hususunda makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları elde edilerek ve denetim standartlarında belirtilen zorunlu bildirimleri yerine getirerek işlemler, hesap bakiyeleri ve açıklamalar açısından denetlenmesi ve elde edilen bulguların dökümante edilerek, rapora bağlanması sürecidir.[4]

Tarihsel sürece bakıldığında denetimin öncelikle, devletlerin vergi gelirlerinin kontrolü ve tahsilinin sağlanmasına hizmet etmek amacıyla ortaya çıktığını görmekteyiz. Sanayi devrimine kadar olan dönemden 18'inci yüzyıl ortalarına kadar, denetimin ticari alanda uygulanması oldukça sınırlı kalmıştır. Bu tarihten sonra özellikle İngiltere'de geniş toprak sahiplerinin hesaplarını tutan muhasebecilerce yapılan işlemlerin doğruluğuna ve güvenilirliğine yönelik kontrol çalışmaları artarken; ticari alanda faaliyet gösteren gemilerle ilgili yapılan işlem ve kayıtların güvenilirliğini araştırma saiki de denetimin ticari alanda kullanımına katkı sağlamıştır.[5]

Zaman içinde denetim, esas olarak şirketlerin ürettiği finansal bilgilerin güvenilirliğini test etmek ve sağlamak noktasında önemli bir fonksiyon ifa eder hale gelmiştir. Öyle ki, denetimin temel işlevi işletmelerce muhasebeleştirilen ve raporlanan bilgilerin güvenilir ve doğru olup olmadığını ortaya koyma çabası olarak değerlendirilebilir. Bu kapsamda denetimin temel fonksiyonu üretilen bilgilerin güvenilir ve doğru olup olmadığını tespit etmeye ilişkinken; güvenilir ve doğru bilgiye ulaşma ihtiyacı, çıkar çatışması, muhasebe sistemlerinin kompleks olması ve diğer etkenler denetim ihtiyacını doğuran sebepler olarak sayılabilir.[6]

---

[3] Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, Madde 48.
[4] Seval Kardeş Selimoğlu, Mehmet Özbirecikli, Şaban Uzay, "**Bağımsız Denetim"**, Ankara, Nobel, 2. Basım, 2017, s.9.
[5] Lerzan Kavut, Oktay Taş, Tuba Şavlı, **Uluslararası Denetim Standartları, Kapsamında Bağımsız Denetim**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, İstanbul, 2009, s.43.
[6] **A.e.,** s.13.

1.2. Denetim türleri

Denetim faaliyetleri çeşitli kriterlere göre sınıflandırılabilmektedir. Bazı sınıflandırmalarda isimlendirme açısından farklılıklar bulunabilse de bu çalışmada "denetimin amacı yönünden" ve "denetçi ile denetlenen arasındaki hukuki ilişki yönünden" ayrım tercih edilmiştir.

1.2.1. Denetimin amacı yönünden denetim türleri

Amaç açısından denetim türleri; finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.2.1.1. Finansal tabloların denetimi

1 Seri Nolu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'ne göre finansal tablolar firma ortak ve yöneticilerinden başka yatırımcılar, kredi sağlayanlar ve işletmenin eko sistemi içinde olan diğer ilgililer için gerekli bilgileri temin etmek, gelecekte oluşabilecek nakit akımlarını değerlendirmeye olanak sağlamak, varlık ve kaynaklar ile bu kalemlerde oluşan değişimler ile firma faaliyetlerine ilişkin bilgi vermek amacıyla oluşturulan bilanço ve gelir tablosu ile bunlara ilişkin dipnotlar, kar dağıtım tablosu, nakit akım tablosu, fon akım tablosu, satışların maliyeti tablosu ve özkaynak değişim tablosudur.

Bağımsız denetim olarak da adlandırılan bu denetim; bir işletmeye ilişkin finansal tabloların belirli muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği, bu tablolarda yer alan bilgilerin doğru olup olmadığı, muhasebe kayıtlarına dayanak teşvik eden tevsik edici dokümanlarda yer alan finansal bilgilerin defterlere doğru aktarılıp aktarılmadığı, defter kayıtlarında yer alan bilgilerin finansal tablolara doğru aktarılıp aktarılmadığı gibi konularda bir görüşe ulaşmak amacıyla gerçekleştirilen denetim faaliyetlerini kapsar.[7]

[7] Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, **a.g.e.,** s.14.

1.2.1.2. Uygunluk denetimi

Uygulayıcıların işletmenin üst düzey yöneticileri gibi işletme içinden ya da kamu denetçileri gibi işletme dışında bir üst organca konulmuş kurallara uyup uymadıklarını araştırmayı amaçlayan bu denetim türü; genellikle iç denetçiler veya kamu otoritesi denetçilerince gerçekleştirilir ve mali tabloların denetimine ışık tutar.[8]

1.2.1.3. Faaliyet denetimi

İşletmenin önceden belirlenmiş amaçlarına ne ölçüde ulaştığı ile verimli çalışıp çalışmadığını tespit etmek amacıyla, işletme politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını analiz etmek ve ölçmek amacıyla gerçekleştirilen faaliyet denetiminde satın alma, pazarlama, finans, araştırma-geliştirme ve insan kaynakları gibi bölümlerinin işletme politikalarına ne ölçüde uygun davrandığı incelenir.[9]

1.2.2. Denetçi ile işletme arasındaki örgütsel ilişki yönünden denetim türleri

Bu sınıflama, denetçinin işletmenin personeli olup olmamasına göre ve denetçi işletme dışından ise denetçi ile işletmeyi bir araya getiren hukuki bağa göre belirlenmektedir.

1.2.2.1. İç denetim

İç denetim, kurumun faaliyetlerine değer katmak amacıyla, risk yönetimi, iç kontrol ve kurumsal yönetişim sistemlerinin bağımsız ve tarafsız olarak değerlendirildiği güvence ve danışmanlık hizmetidir. İç denetçilerce gerçekleştirilen iç denetim faaliyeti ile işletme faaliyetleri etkinlik, etkenlik ve ekonomiklik açısından incelenir. Etkenlik, hedeflenen işletme amaçlarına ulaşabilme, etkinlik amaca ulaşırken kaynakların verimli kullanılabilmesi ve ekonomiklik ise tutumluluk anlamında kullanılmaktadır.[10]

---

[8] **Denetim İlke ve Esasları**, İstanbul, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 1. Cilt, 6. Baskı, 2015, s.15.
[9] Kavut, **a.g.e.,** s.40.
[10] Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, **a.g.e.,** s.15.

1.2.2.2. Dış denetim

İşletmenin, kendisine bağlı olmayan denetçiler tarafından denetlenmesidir.

1.2.2.2.1. Bağımsız dış denetim

Finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin işletmenin talebi ile ve bir denetim sözleşmesi çerçevesinde yetkilendirilmiş serbest denetçiler tarafından gerçekleştirilmesidir.[11]

1.2.2.2.2. Kamu denetimi

Kamu kurumlarına bağlı olarak çalışan ve kamu yararını gözeterek görev yapan kamu denetçileri tarafından yapılan denetimdir. Kamu denetimi; özel sektör kuruluşları ile kamu kurum ve kuruluşlarının kamu tarafından görevlendirilmiş denetim elemanları tarafından yapılan finansal tablo, uygunluk ve faaliyet denetimidir. Çeşitli kamu kurumları içinde örgütlenmiş olan kamu denetçileri; denetim kapsamındaki faaliyetlerin yasalara, yönetmeliklere ve diğer düzenleyici mevzuata uygunluğunu denetler.[12]

1.3. Denetim kuramları ve bağımsız denetime duyulan ihtiyaç

1.3.1. Vekalet teorisi

Vekalet teorisi, bilim adamları tarafından muhasebe, finans, ekonomi, siyaset bilimi, sosyoloji ve örgütsel davranış alanlarında kullanılagelmiştir. 1960'larda ve 1970'lerin başında ekonomistler, birlikte çalışan tarafların risklere karşı farklı bakış açıları olduğu durumda "risk paylaşımı problemi"nin mevcudiyetini keşfetmişlerdir. Vekalet teorisi, birlikte çalışan tarafların farklı amaçları ve farklı bakış açıları olduğunda, bunun vekalet problemine sebep olacağını ortaya koyarak, risk paylaşımı literatürünü genişletmiştir. Vekalet teorisi; amirin ve vekilin isteklerinin çatışması ve amirin vekile verdiği talimatların yerine getirilip getirilmediği hususunda çeşitli zorluklar ve oluşacak maliyetler nedeniyle tam bilgi sahibi olamaması konuları üzerine odaklanır.[13]

---

[11] Denetim İlke ve Esasları, **a.g.e.,** s.16.
[12] Kavut, **a.g.e.,** s.38.
[13] Kathleen M. Eisenhardt, "Agency Theory: An Assessment and Review", **Academy of Management Review**, Volume: 14, No: 1, 1989, s.57-58.

Vekalet teorisi; işletmeler açısından amir (pay sahibi) ile amiri temsil eden vekil (yönetici) arasındaki ilişkileri inceler. İşçi ve işveren arasında geçerli olduğu gibi temsil edilen-temsil eden yapısının mevcut olduğu sözleşmeye dayalı ilişkilerde de sıklıkla karşılaşılan ve işlemi gerçekleştirenin kendi çıkaranı, işlemi yaptıranın çıkarının önünde tutması sebebi ile doğan probleme vekalet problemi denir.[14]

İşletme yönetimi, firmanın karını maksimize etme motivasyonuyla pay sahiplerinin haklarını göz ardı edebilmekte; güvenilir finansal tabloları zamanında hazırlama, varlıkları koruma, hata ve hilenin tespit edilmesi konusunda etkin olamayabilmektedir. Pay sahipleri, bu durumunun farkında olmalarına rağmen çoğu zaman bu değerlendirmeyi yapabilecek zamana, teknik bilgi ve tecrübeye sahip değillerdir. Güvenilir bilgiye ihtiyaç duyan pay sahiplerine bu noktada bağımsız güvence verecek mekanizma bağımsız denetçi raporlarıdır.

1.3.2. Asimetrik bilgi

Asimetrik bilgi, iktisadi birimler arasındaki işlemlerin gerektirdiği sözleşmelerin imzalanması anında veya sonrasında, ters seçim sorununa sebep olabilir. Ters seçim, iktisadi birimler arasındaki asimetrik bilgi nedeniyle, bilginin taraflardan birince gizlenmesi veya eksik bildiriminden meydana gelmektedir. Bu gizli bilgi, sözleşmedeki taraflardan birinin sözleşmeyle ilgili konu hakkında bildiği, diğerinin de bilmek isteyeceği fakat öğrenemediği gizlenen gerçektir ve dolayısıyla etik olmayan bir şekilde gizlenen bilgi veya durum başka ahlaki tehlike sorunlarına da yol açabilecektir. Bu şekilde, işlemi gerçekleştiren taraflar arasındaki gerçeklerin bilinmesine ilişkin farklılıklardan doğan asimetrik bilgi, taraflar arasındaki ilişkilerde, ekonomik aktörlerden daha fazla bilgiye sahip olana haksız bir üstünlük sağlamaktadır. Bu üstünlüğün bireysel menfaatler için kullanımı da önce ters seçim ve sonrasında ahlaki tehlike sorunlarına yol açmaktadır. Ters seçim, eksik bilgiye sahip olan tarafın, tam bilgiye sahip olsa kabul etmeyeceği bir işleme evet demesi durumudur.[15]

---

[14] Stephen A. Ross, "The Economic Theory of Agency: The Principal's Problem", **American Economic Review,** Volume: 63, No: 2, 1973, s.134.

[15] Resül Yazıcı, Serkan Varsak, Ayla Yazıcı, Asimetrik Bilgi Sorununun Çözümünde Bağımsız Denetimin Önemi, (Çevrimiçi), https://www.ibaness.org/bnejss/2020_06_02/15_Yazici_et_al.pdf, 26.06.2022.

Finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan yönetici ve işletme sahibi arasında, işletme ile devlet ve toplum arasında etkileri itibariyle önemli bilgi asimetrileri oluşabilmektedir. Bilgi asimetrisinin varlığı sebebiyle yatırımcıların doğru bilgiye ulaşamaması ve sonucunda eksik veya hatalı bilgi edinimi sebebiyle alınmış olan kararların olumsuz sonuçları kendini Worldcom, Enron ve benzeri muhasebe skandallarında göstermiştir. Her ne kadar tamamen ortadan kaldırılması mümkün olmasa da birçok ülke otoritesi, bilgi asimetrisi nedeniyle finansal piyasalara ilişkin manipülatif hareketleri çeşitli önlemlerle engellemeye çalışmaktadır.

Yeni denetim raporlaması kapsamında kilit denetim konularının bildirilmesi başta olmak üzere yeni standartlar ve düzenlemelerle güçlendirilerek etkinliği arttırılan bağımsız denetim faaliyeti, işletme yönetiminden sorumlu olanlar ile finansal tablolardan yararlanan işletme dışı taraflar arasında mevcut olabilen asimetrik bilgi problemi ile baş etmede önemli bir araç olarak ortaya çıkmaktadır[16].

1.3.3. Çıkar çatışması

Özel sektörde de görülmekle birlikte daha çok kamusal alanda görülen bir kavram olan çıkar çatışması, bir kişinin başka bir kişinin menfaati aleyhine olacak şekilde hareket etmesi neticesinde menfaat elde etmesi olarak tanımlanabilir[17].

Finansal tabloların kullanıcıları ile onları hazırlanmasından sorumlu olan şirket yöneticileri arasında çıkar çatışması olabilmektedir. Buna göre, finansal tablolar şirket yöneticilerinin çıkarları doğrultusunda şirketin gerçek finansal durumundan farklı şekilde mevcut durumdan daha iyi ya da daha kötü gösterilebilir. Açıklanan muhasebe verilerinin doğruluğuna ilişkin kuşkuların ortadan kaldırılabilmesi amacıyla, şirket yönetimi ile herhangi bir çıkar ilişkisi bulunmayan ve finansal tabloların potansiyel kullanıcılarına aynı mesafede bulunan bağımsız denetim uzmanlarının görüşlerine ihtiyaç bulunmaktadır[18].

---

[16] Fatma Lerzan Kavut, Nevzat Güngör. "Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi,** 16.59, 2018, s.68.

[17] Amyas Morse, **"Conflict of Interest"**, (Report by the Comptroller and Auditor General), National Audit Offices, United Kingdom, 2015, (Çevrimiçi), https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/01/Conflicts-of-interest.pdf, 10.03.2022.

[18] Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, **a.g.e.,** s.5.

Sonuç olarak vekalet teorisi, bilgi asimetrisine neden olmakta, bu ilişki talimat veren ve alan arasında çıkar çatışması yaratmakta ya da taraflar arasında mevcut olan çıkar çatışmasının olumsuz sonuçlar doğurmasını kolaylaştırmaktadır. Diğer yandan vekilin talimatlara uyup uymadığını izleyip, kontrol etmek mümkün olmakla birlikte pratikte bunu gerçekleştirmek ekonomik değildir[19]. İş dünyasında bilgi kullanıcılarının istedikleri bilgiye ilk elden ulaşmaları oldukça zordur. Bilgi başka kişilerden ele edildiğinde kasıtlı ya da kasıtsız olarak yanlış beyan edilme riski bulunmaktadır. Bilgiyi talep eden ile sunan arasında çıkar çatışmasının var olması, sunulan bilginin yanıltıcı olma riskini arttırmaktadır. Bu nedenlerle, bağımsız denetim görüşüne başvurmak, vekalet problemi ve bilgi riskinin getirdiği işletme ile ilgili alınacak kararlarda yanlışlık yapma riskini önemli ölçüde azaltabilecektir[20].

1.4. Denetçi raporu ve bağımsız denetçi görüş türleri

Denetçi, raporlama aşamasında yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilemediğini, düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına ya da toplu olarak önemli olup olmadığını değerlendirerek, finansal tablolarının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin görüşünü oluşturur.[21]

Bağımsız denetim sürecinin sonucunda denetçi; olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş, görüş vermekten kaçınma ve olumsuz görüş olmak üzere dört farklı görüş türünden hangisinin uygun olduğuna karar vermekte ve buna göre raporunu hazırlamaktadır.

a. Olumlu görüş ve diğer görüşler

Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna ulaşması halinde olumlu görüş verir. Diğer taraftan denetçi:

(a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya

[19] Ross, **a.g.e.,** s. 138.
[20] Selimoğlu, Özbirecikli, Uzay, **a.g.e.,** s.5.
[21] BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, md.11.

(b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için, yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemediği durumda, BDS 705 gereğince raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir.[22]

b. Sınırlı olumlu görüş

Denetçi,

(a) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettikten sonra, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya

(b) Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte varsa tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varması durumunda sınırlı olumlu görüş verir.[23]

c. Olumsuz görüş

Finansal tablolara ilişkin yeterli ve uygun kanıt toplayan denetçi, finansal tablolardaki yanlışlıkların tek tek ya da toplu halde önemli ve yaygın olduğuna kanaat getirirse olumsuz görüş bildirir.[24]

d. Görüş bildirmekten kaçınma

Denetçi, görüşüne esas olacak yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşamazsa ve varsa tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna ulaşırsa, görüş vermekten kaçınır. Benzer şekilde denetçi, birden çok belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin olası etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki olası kümülatif etkileri nedeniyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna ulaşırsa, görüş vermekten kaçınır.[25]

---

[22] **A.e.**, md.16-17.
[23] BDS 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Görüş Bir Görüş Verilmesi", md.7.
[24] **A.e.**, md. 8.
[25] **A.e.**, md.9-10.

Yanlışlığın önemlilik ve yaygınlık düzeyi ile denetçi görüşü arasındaki ilişki aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 1: Yanlışlığın önemlilik ve yaygınlık düzeyi ile denetçi görüşü ilişkisi

Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine neden olan hususun niteliği	**Bu hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi**	
	Önemli ancak 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
Yeterli kanıt elde edilmiş olmakla birlikte belirsizliklerin etkisi vardır	Sınırlı olumlu görüş	Görüş vermekten kaçınma

Kaynak: BDS 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi, p.A1

1.5. Bağımsız denetçi raporu

Denetçi raporu, denetim kanıtlarının Türkiye Denetim Standartları (TDS) esas alınarak değerlendirilmesi neticesinde, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla, KGK düzenlemelerine uyumlu olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetimi üstlenen bağımsız denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.[26]

Denetim süreci, finansal tabloların, işletmenin gerçek durumunu gösterip göstermediğine ilişkin denetçinin görüşünü ifade ettiği denetim raporunun oluşturulması ile tamamlanmaktadır. Denetçi, bu rapor vasıtasıyla finansal tablo kullanıcıları ile iletişim kurmakta ve alacakları kararlara etki etmek üzere onlara bilgi aktarmaktadır.[27] Bu sebeple, denetim raporunun finansal tablo kullanıcılarının yanıltılmasını önleyecek ve rapora konu şirketin içinde bulunduğu gerçek finansal durumu yansıtacak şekilde oluşturulması büyük önem taşımaktadır.

[26] Bağımsız Denetim Yönetmeliği, md.10.
[27] Erdoğan v.d., **a.g.e.,** s.208.

1.5.1. Standartlarda revizyon

Denetçi ile denetlenen şirketin hissedarları arasında iletişimi sağlayan temel araç olan denetim raporunda önceleri, "geçti ya da kaldı" şeklinde standardize edilmiş şekilde denetçi görüşüne yer verilmekte ve gerçekleştirilen denetim ile şirket hakkında raporda çok az bilgi verilmekteydi. Öyle ki, olumlu görüş sunan raporlarda, yönetimin önemli değerlendirmelerine dayanan kompleks konular hakkında potansiyel finansal tablo kullanıcılarına yeterli açıklama ve bilgi verilmemekteydi.[28]

Bu ve buna benzer eksikliklerle baş etmek, raporların iletişim değerini ve şeffaflığı arttırmak amacıyla denetçi raporları, geçtiğimiz iki yüzyıl zarfınca sürekli geliştirilmiş ve reforma tabi tutulmuştur.[29] Örneğin, Kamu Şirketleri Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB), 01.06.2017 tarihi itibariyle yeni bir raporlama standardı yayınlayarak kritik denetim konularına (CAMs-Critical Audit Matters) raporda yer verilmesini zorunlu tutmuştur. Benzer şekilde, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) 15.12.2016 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere denetçi raporlarında kilit denetim konularının (KAMs-Key Audit Matters) bildirilmesine yönelik 701 numaralı bağımsız denetim standardını yayınlamıştır.[30]

Diğer taraftan, bazı ülkelerde bu düzenlemelere benzer prosedürler daha erken uygulanmaya başlamıştır. Örneğin, denetçi raporunun iletişim gücünü ve kalitesini arttırmak amacıyla; Fransa JOA'ları (Justifications of assessments-JOAs) 2003 yılında, İngiltere ise RMMs'leri (Risks of material misstatements-RMMs) 2013 yılında uygulamaya başlamıştır.[31]

Dünyada 21'inci yüzyılın başlarında yaşanan 2001 ve 2008 finansal krizleri sonrası denetim raporlarının finansal tablo kullanıcılarına denetim ve denetim süreçleri hakkında daha fazla ve spesifik bilgi vermesi hususunda talepler oluşması akabinde;

---

[28] Elizabeth Gutierrez, v.d. "Consequences Of Adopting An Expanded Auditor's Report in The United Kingdom**" Review of Accounting Studies**, 23.4, 2018, s.1544.

[29] PwC, "The Revolution in Audit Reports", 2015, (çevrimiçi) www.pwc.co.uk/assets/pdf/revolution-inaudit-reports.pdf, 10.05.2022.

[30] Lauren C. Reid, v.d. "Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit Costs: Evidence From The United Kingdom", **Contemporary Accounting Research,** 36.3, 2019, s.1502.

[31] Weerapong Kitiwong, Naruanard Sarapaivanich. "Consequences of the Implementation of Expanded Audit Reports with Key Audit Matters (KAMs) on Audit Quality," **Managerial Auditing Journal,** 2020.

IAASB, raporun iletişim değerini ve finansal tablolara yönelik güveni artırmak amacıyla denetim raporlamasına ilişkin olarak 2011 yılında bir proje başlatmıştır. Söz konusu proje kapsamında yer alan ve uygulamada önemli bir değişimi temsil eden denetim raporlamasıyla ilgili Uluslararası Denetim Standartları (ISA), IAASB tarafından 15.12.2016 tarihinde ve sonrasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde uygulanmak üzere 2015 yılının ocak ayında yayınlanmıştır. Bu gelişmeleri takiben ülkemizde KGK tarafından, uluslararası alanda gerçekleşen değişikliklerin bağımsız denetim standartlarına (BDS) uyumlu hale getirilmesi amacıyla, yeni ve değiştirilmiş BDS'ler hazırlanmış ve standartlar 01.01.2017 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde uygulanmak üzere Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.[32]

Denetim raporlamasına ilişkin gerçekleştirilen değişiklikler kapsamında, yeni bir standart olan ISA/BDS "701-Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardıyla birlikte; ISA/BDS "700-Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama", ISA/BDS"570-İşletmenin Sürekliliği", ISA/BDS"705-Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi", ISA/BDS"706-Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar", ISA/BDS "260-Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim" başta olmak üzere birçok standart revize edilmiştir.

1.5.2. Kilit denetim konuları

Yeni denetim raporlaması projesi kapsamında Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 701, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu IAASB tarafından 15.12.2016 ve akabinde sona eren hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde uygulanmak üzere 2015 yılının ocak ayında yayınlanmıştır. Denetim raporlamasına ilişkin 701 numaralı standardın yayınlanması akabinde, değişikliklerin uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartları'nın bir parçası olan Bağımsız Denetim Standartları'na aktarılması amacıyla KGK tarafından gerekli çalışmalar başlatılmıştır.

Bu kapsamda, "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlıklı Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701, borsada işlem gören

[32] Aziz Doğan, "Yeni Bağımsız Denetçi Raporu", **Vergi Dünyası,** Yıl 37, Sayı 441, Mayıs 2018, s.25.

işletmelerin 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin ise 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere, 09.03.2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir.[33]

Bu kapsamda denetçi, borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tabloların denetiminde ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde kilit denetim konularını, raporunda BDS 701'e uygun olarak bildirmektedir.[34]

1.5.2.1. Kilit denetim konularının belirlenmesi ve bildirilmesi

Denetçi, mesleki muhakemesi temelinde cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en fazla öneme sahip kilit denetim konularını, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçer.[35] Bu nedenle BDS 701, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konulardan hangilerinin KDK (kilit denetim konusu) olduğunu belirlemesine yardımcı olmak amacıyla muhakemeye dayalı karar alma esasını benimseyen iki aşamalı bir süreç içermektedir. Süreç denetçinin, finansal tablo kullanıcılarının ilgilendiği alanlara odaklanmasını sağlamak amacıyla geliştirilmiştir.[36]

Denetçinin, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirlerken aşağıdaki hususları dikkate alması gerekir[37]:

(a) BDS 315 uyarınca "önemli yanlışlık" riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olarak belirlenen alanlar,

(b) Yüksek derece bir tahmin belirsizliğine maruz kalan muhasebe tahminleri dahil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları,

---

[33] Aziz Doğan, "Yeni Denetim Raporlama Standardı Kapsamında Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Denetçi Raporunda Bildirilmesi", **Vergi Dünyası,** Yıl 37, Sayı 442, Haziran 2018, s.48.
[34] BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, md. 30-30T.
[35] BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, md.8.
[36] Doğan, **a.g.e.,** s.48.
[37] BDS 701, **a.g.e.,** md.9.

(c) Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Denetçinin üzerinde en fazla durduğu konular genellikle finansal tablolarda kompleks yapıya sahip olan ve yönetimin önemli yargılarda bulunduğu alanlarla ilgilidir. Bu alanlar genellikle zor veya karmaşık konulara ilişkin denetçi yargıları[38] ile hedef kullanıcıların özel olarak ilgisini çekebilecek konuları yansıtır.[39] Kilit denetim konusuna yönelik açıklamanın kapsamı denetçinin yargısına bırakılmış olmakla birlikte; kilit denetim konusuna ilişkin açıklamada, konunun denetimde en fazla önem arz eden konulardan biri olma nedeninin ve konunun yapılan denetimde nasıl ele alındığının hedef finansal tablo kullanıcıları tarafından anlaşılmasını sağlayacak bir şekilde sunulması gerekir. Öyle ki, münferit kilit denetim konularına ilişkin yapılacak açıklamada, denetime özgü teknik terimlerin çok fazla kullanılmaması, hedef kullanıcıların denetçinin denetimde belirli konulara odaklanmasının dayanağını daha kolay bir şekilde anlamalarına yardımcı olur. Böylece denetçi tarafından sağlanan bilginin niteliği ve kapsamının, ilgili tarafların sorumlulukları çerçevesinde dengelenmesi ile denetçinin özet ve anlaşılabilir bir şekilde faydalı bilgi sağlaması amaçlanmaktadır.[40]

Denetçi raporunda yer alacak kilit denetim konularının sayısı, işletmenin büyüklüğünden ve işlemlerin karmaşıklığından, faaliyetleri ile çevresinin niteliğinden ve denetimin durum ve gerçeklerinden etkilenebilir. Genellikle, başlangıçta belirlenen kilit denetim konusu sayısı arttıkça denetçi, bu konulardan her birinin kilit denetim konusu tanımını karşılayıp karşılamadığını yeniden değerlendirmeye daha fazla ihtiyaç duyabilir. Diğer taraftan, kilit denetim konularının çok fazla olması, bunların denetimde en çok önem taşıyan konular olduğu düşüncesine de aykırılık teşkil edebilir.[41]

Denetçi, bu şekilde belirlediği konulardan hangilerinin cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde en fazla önem taşıdığını mesleki muhakemesine göre

[38] **A.e.,** md. A14.
[39] **A.e.,** md. A17.
[40] **A.e.,** md. A34.
[41] **A.e.,** md. A30.

belirler ve neticede bunlar kilit denetim konularını oluşturur.[42] Konunun, işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilerek açıklanması, bu tür açıklamaların zaman içinde büyük ölçüde standartlaşarak daha az faydalı hale gelmesi ihtimalinin azaltılmasına yardımcı olur. Denetçinin, ilgili konuyu en çok önem taşıyan konulardan biri olarak değerlendirme sebebini açıklarken, işletmeye özgü olan hususları vurgulaması, yapılan açıklamaların hedef finansal tablo kullanıcılarının beklenti ve ihtiyaçlarına daha uygun olmasını sağlar. Bu durum sonraki dönemlerde tekrarlanacak kilit denetim konusunun açıklanması sürecinde de gözetilirken; kilit denetim konusuna ilişkin yapılan açıklamalarda kullanılan ifadelerin özenle seçilmesi, finansal tablolar hakkında görüş oluşturulurken genelleyici ve standartlaştırılmış anlatımdan kaçınılması ve konunun işletmenin içinde bulunduğu şartlarla doğrudan ilişkilendirilmesi gerekmektedir.[43]

1.5.2.2. Bildirim yapılmayacak durumlar

Mevzuata göre raporlanması zorunlu tutulmadığı müddetçe BDS 701, denetçinin finansal tablolara görüş vermekten kaçınması durumunda, kilit denetim konusu bildirimini yasaklamaktadır.[44]

BDS 705 gereğince, olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gerektiği durumlarda, bu görüşün verilmesine sebep olan konu veya BDS 570 uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizlik, niteliği itibarıyla KDK olmakla birlikte, raporun "Kilit Denetim Konuları" bölümünde bildirilmez. Bu gibi durumlarda, söz konusu hususlar geçerli BDS'lere uygun olarak raporlanır ve "Kilit Denetim Konuları" bölümünde denetçi raporunun ilgili bölümüne atıfta bulunur.[45]

Genel kural olarak her bir kilit denetim konusu denetçi raporunda açıklanmakla birlikte; bazı durumlarda KDK olarak belirlenen özel bir konunun denetçi veya yönetim tarafından kamuya açıklanmasına yönelik mevzuattan kaynaklanan kısıtlar söz konusu olabilir. Bu durumda veya ilgili konuyu kamuya açıklamanın olumsuz

[42] **A.e.,** md. 10.
[43] **A.e.,** md. A44-47.
[44] A**.e.,** md. 5.
[45] A**.e.,** md. 15-16.

sonuçlarının kamuya açıklamanın oluşturacağı kamu çıkarına yönelik faydaları aşacağının makul şekilde beklendiği oldukça istisnai durumlarda, denetçi ilgili hususun raporda bildirilmemesine karar verebilir. Bu gibi durumlarda, denetçi raporunda KDK bildirmez. Ancak, işletmenin konu hakkında kamuya bilgi açıklaması halinde, mevzuat tarafından yasaklanmaması şartıyla, denetçi raporunda yine KDK bildirir. Denetçi, işletmenin ve denetimin durum ve şartlarına bağlı olarak, bildirilecek KDK bulunmadığına karar vermesi halinde ise, raporunda "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında bu hususu belirten bir açıklamaya yer vermek suretiyle, bu hususa ilişkin kararını, üst yönetimden sorumlu olanlara iletir.[46]

[46] **A.e.,** md. 14.

İKİNCİ BÖLÜM
BİLDİRİLEN KİLİT DENETİM KONU VE SAYISINA ETKİ EDEBİLECEK FAKTÖRLERİN ANALİZİ

Denetçinin, mesleki muhakemesine göre cari döneme ilişkin finansal tabloların denetiminde en fazla önem taşıyan kilit denetim konularını belirlemesi süreci, finansal tablolarda "önemli yanlışlık" riskinin belirlenip değerlendirilmesini ve belirlenen bu risklere yine denetçi tarafından karşılık verilmesini gerektirmektedir.

Denetçinin raporunda kilit denetim konusu bildirip bildirmeme kararı denetçinin kendisinden, regülasyonlardan ve çeşitli çevresel faktörlerden etkilenebilmektedir.[47] Örneğin Boonlert ve diğerlerine göre, zarar eden şirketler veya denetim rapor sayfa sayıları görece fazla olan şirketler için daha çok sayıda kilit denetim konusu bildirilirken; dört büyük denetim şirketleri diğer şirketlere göre daha az sayıda kilit denetim konusu bildirebilmektedir.[48] Kitiwong ve Srijunpetc'e göre, ulusal kültür de bildirilen kilit denetim konularını etkileyebilmekte[49] ve Nolder ve Riley'e göre ise, ülkelerin geleneksel özellikleri ile kültürleri de denetçi muhakeme ve kararlarına etki edebilmektedir.[50] Bu bölümde bildirilen kilit denetim konularına ve bunların sayısına etki edebilecek faktörler; şirkete bağlı faktörler (iç faktörler) ile tüm çevresel ve sosyal etmenleri kapsayan kültüre bağlı faktörler (dış faktörler) olmak üzere iki başlıkta incelenmiştir.

2.1. Kilit denetim konularına ve sayısına etki edebilecek şirkete bağlı faktörler

Bu araştırmada, denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularına ve sayısına etki edebileceği değerlendirilen şirkete bağlı faktörler olarak, incelenen her

[47] Ines Pinto, Ana Isabel Morais,"What Matters in Disclosures of Key Audit Matters: Evidence from Europe", **Journal of International Financial Management & Accounting**, 30.2, 2019, s.148.
[48] Akt. Weerapong Kitiwong, Sillapaporn Srijunpetch, "Cultural Influences on the Disclosures of Key Audit Matters", **Journal of Accounting Profession**, 15.46, 2019, s. 50; Boonlert-U-Thai, K., Srijunpetch, S., & Phakdee, A., "Key Audit Matters: "What They Tell", **Journal of Accounting Profession,** 15.1, 2019, s. 5–25.
[49] Weerapong Kitiwong, Sillapaporn Srijunpetch, "Cultural Influences on The Disclosures of Key Audit Matters", **Journal of Accounting Profession,** 15.46, 2019, s.48.
[50] Christine Nolder, Tracey J. Riley. "Effects of Differences in National Culture on Auditors' Judgments And Decisions: A Literature Review of Cross-Cultural Auditing Studies from a Judgment and Decision Making Perspective", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 33.2, 2014.

bir şirketin; iş segmenti sayısı, cari oranı, kaldıraç oranı, özsermaye karlılık oranı, ticari alacaklar ve stoklar toplamının varlık toplamına oranı ve toplam varlık büyüklüğü dikkate alınmıştır.

Belirlenen faktörlerin denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularına etkisi ve modele dahil edilme nedenleri, çalışmanın hipotezlerin oluşturulması ile ilgili bölümünde detaylıca açıklanacak olmakla birlikte, bunlara ilişkin kısa açıklamalar aşağıdaki gibidir:

2.1.1. İş segmenti

Çalışmada, iş segmenti, TFRS 8 / IFRS 8 kapsamında bölümlere göre yapılan raporlama kapsamında her bir rapor bazında tespit edilen operasyonel bölüm adedidir.

Raporlanabilir bölüm, bölüm bilgileri açıklanması zorunlu olan bir endüstriyel bölüm veya coğrafi bölüm olup; endüstriyel bölümler, belirli bir mal veya hizmeti ya da birbirleriyle ilişkili mal veya hizmet grubunu sağlayan veya risk ve fayda açısından şirketin diğer bölümlerinden farklı özelliklere sahip bölümlerdir. Coğrafi bölümler, şirketin belirli bir ekonomik çevrede mal veya hizmet temin eden ve risk ve fayda açısından başka bir ekonomik çevre içinde faaliyet gösteren diğer bölümlerinden farklı özelliklere sahip bölümleridir. Bir endüstriyel bölümün veya coğrafi bölümün raporlanabilir bölüm olarak belirlenebilmesi için gereklilik, bölüm hasılatının büyük bir çoğunluğunun ilişkili taraf dışı müşterilere yapılan satışlardan kazanılması ve ilişkili taraf dışı müşterilere yapılan satışlardan ve diğer bölümler ile gerçekleştirilen işlemlerden elde edilen bölüm hasılatının, tüm bölümlere ilişkin iç ve dış toplam hasılatın en az %10'unu oluşturması veya kar veya zararla sonuçlanan bölüm sonucunun kar elde edilen bölümlerin toplam sonuçları ve zarar edilen bölümlerin toplam sonuçlarının mutlak anlamda büyük olanının en az %10'una isabet etmesi veya bölüm varlıklarının, tüm bölümlerin toplam varlıklarının en az %10'unu oluşturmasıdır.[51]

Bu çalışmada, iş segmenti sayısı arttıkça daha karışık muhasebe sürecinin ve kompleks işlemlerin mevcut olacağı varsayılmış ve bu bakış açısıyla iş segmenti sayısı önemli yanlışlık riski barındırabilecek riskli işlemlerin göstergesi olarak kabul edilmiş

[51] TFRS 8 Faaliyet Bölümleri.

ve iş segmenti sayısı kilit denetim konusu sayısına etki edebilecek faktör olarak ele alınmıştır.

2.1.2. Cari oran

Bir şirketin kısa vadeli borçlarını karşılayabilme kabiliyetinin ölçülmesinde kullanılan oranlara likidite oranları denilmektedir. Likidite oranları, işletmenin ne kadar kısa sürede ve kolaylıkla nakit elde edip edemeyebileceği ve işlerin kötüye gitmesi halinde likiditesini koruyup koruyamayacağına ilişkin bilgiler sağlar. Asit test oranı ve likidite oranı ile birlikte temel likidite oranları içinde yer alan cari oran ise, bir işletmenin dönen varlıklarının, kısa vadeli yabancı kaynaklarına bölünmesi suretiyle hesaplanırken, genellikle "2" olması makul karşılanır.[52]

Cari oran bu araştırmada, likidite riskini göstermek amacıyla kullanılmış ve kilit denetim konusu sayısına etki edebilecek faktör olarak ele alınmıştır.

2.1.3. Kaldıraç oranı

Bir şirketin toplam yabancı kaynaklarının, toplam varlıklarına oranıdır. Kaldıraç oranı, varlıklarının ne kadarının yabancı kaynaklarla finanse edildiğini gösterir. Firma faaliyetlerinde yabancı kaynak kullanımı, hiç yabancı kaynak kullanmamaya kıyasla işletmenin karlılığını arttırabilir. Belirli bir yabancı kaynak kullanımı seviyesine kadar geçerli olan bu durum, yabancı kaynak kullanımından kaynaklanan kaldıraç etkisi olarak adlandırılır.[53] Temin edilen yabancı kaynaklar etkin kullanılabilirse, mevcut borç firma karlılığına olumlu katkı sağlarken, bu kaynakların verimli kullanılamaması durumunda ise aynı borç karlılığa olumsuz etki edebilmektedir. Gelişmiş ülkelerde oranın genellikle "1/2"nin üzerinde olması uyarı işareti olarak yorumlanmakla birlikte, gelişmekte olan ülkelerde para ve sermaye piyasalarının gelişme düzeyine bağlı olarak normal karşılanabilmektedir.[54]

---

[52] Nurhan Aydın, Mehmet Şen, Niyazi Berk, "**Finansal Yönetim I",** T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2577, 3. Baskı, 2014, s.88.
[53] **A.e.,** s.128.
[54] Öztin Akgüç, **"Finansal Yönetim"**, Muhasebe Enstitüsü Yayın No:65,7. Baskı, 1998, s.33.

Çalışmada, kaldıraç oranı, yabancı kaynak edinimi nedeniyle iflas riskinin veya karlılığın artmasına etki edeceği varsayımıyla kullanılmış ve kilit denetim konusu sayısına etki edebilecek faktör olarak değerlendirilmiştir.

2.1.4. Özsermaye karlılığı

İşletmenin ne kadar verimli çalıştığını gösteren özsermaye karlılık oranı, dönem net karının özsermaye toplamına bölünmesi suretiyle bulunur. Karlılık oranı arttıkça firmanın iflas riskinin azalması beklenir. Çalışmada özsermaye karlılık oranı, kilit denetim konusu sayısına etki edebilecek faktör olarak değerlendirilmiştir.

2.1.5. Ticari alacaklar ve stokların toplam varlıklara oranı

Stoklar, olağan işletme faaliyetleri kapsamında; satılmak için elde tutulan, satılmak üzere üretilen, üretim sürecinde veya hizmet sunumunda kullanılacak hammadde ve malzeme şeklinde bulunan varlıklardır.[55] Ticari alacaklar, firmanın ana iştigal konusunu oluşturan mal ve hizmet satışından kaynaklanan senetli ve senetsiz alacaklarından oluşur.[56]

Önemli yanlışlık riski yüksek, kontrol ve denetim süreci çeşitli prosedürler ile zorluklar içeren hesapların başında gelen ticari alacaklar ve stoklar kalemleri, çalışmada riskli denetim konularını belirtmek için seçilmiş ve kompleks işlemleri göstermek amacıyla hesap toplamlarının varlık toplamına oranı kullanılmıştır. Oran bu çalışmada, kilit denetim konusu sayısına etki edebilecek faktör olarak değerlendirilmiştir.

2.1.6. Varlık toplamı

Varlık, önceki dönemlerde vuku bulmuş işlemler sonucunda ortaya çıkan, halihazırda firmanın kontrolü altında olan ve gelecekte firmaya ekonomik fayda sağlaması muhtemel değerlerdir.[57] Çalışmada işletme büyüklüğü ile birlikte işletmede kompleks işlemlerin artacağı varsayılmış, bunun bir ölçüsü olmak üzere, şirketin aktif büyüklüğü esas alınmış ve varlık büyüklüğü kilit denetim konusu sayısına etki edebilecek faktör olarak değerlendirilmiştir.

---

[55] TMS 2 Stoklar, KGK, md.6.
[56] Orhan Sevilengül, "**Genel Muhasebe",** Gazi Kitapevi, 18. Baskı, 2016, Ankara, s.231.
[57] Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, KGK, md.4.3.

2.2. Kültüre bağlı faktörler

Ülkelerin muhasebe sistemini etkileyebilen faktörlerden biri olarak görülen kültür, toplum tarafından ortak olarak oluşturulan ve paylaşılan değerler ile davranışları kapsayan ve zaman içinde değişim gösteren bir olgudur. Bu anlamda ülkelerin sosyal ve ekonomik birçok yönü ile etkileşim halinde olabilen kültürel değişkenler, ülkelerin kurumsal düzenlemelerine de etki edebilmektedir.[58]

Genel manada çevreyi algılamak için bir nevi filtre olarak tanımlanan kültür, çok farklı şekillerde çevresine etki edebilmektedir. Örneğin, kültürün şirketlerde kurulu bulunan yönetim kontrol sistemleri üzerine etkisinin araştırıldığı ve bu etkinin mevcut olduğu yönünde sonuçlanan bir çalışmada; ulusal veya sosyal kültür, çalışanların ve yöneticilerin işlerine dahil ettikleri normlar ve değerler bütünü olarak görülmüştür.[59]

Kültür, Türk Dil Kurumu sözlüğünde "*Tarihsel, toplumsal gelişme süreci içinde yaratılan bütün maddi ve manevi değerler ile bunları yaratmada, sonraki nesillere iletmede kullanılan, insanın doğal ve toplumsal çevresine egemenliğinin ölçüsünü gösteren araçların bütünü, hars, ekin"* olarak tanımlanmıştır.[60]

2.2.1. Hofstede'in kültür boyutları

Kültür ve kültür boyutları ile ilgili geliştirilen çeşitli model ve çalışmalar olmakla birlikte; kültüre ilişkin çalışmaların çoğunda ağırlıklı olarak Geert Hofstede ve çalışma arkadaşları tarafından 1980 yılından günümüze kadar sürekli güncellenerek geliştirilen kültür boyutları kullanılmaktadır.[61]

Hofstede'nin altılı örgütsel kültür sınıflandırması dünyanın farklı kültürlerini analiz etmede araç olarak kullanılmakta ve bu sınıflandırma sayesinde toplumsal değerler ve normlar tespit edilerek, bireysel davranışların farklılıkları açıklanabilmektedir. Hofstede, örgütsel kültürü; belirsizlikten kaçınma yüksek/düşük,

---

[58] Selahattin Karabınar, Varol Kışlalıoğlu, "Muhasebe Kültürü ile İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi", **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Cilt 17, Sayı 31, 2014, s.234.

[59] Jacob G. Birnberg, Coral Snodgrass, "Culture And Control: A Field Study", **Accounting, Organizations and Society,** 13.5,1988, s.447- 464.

[60] Türk Dil Kurumu Sözlük, (Çevrimiçi), https://sozluk.gov.tr/, 30.06.2022.

[61] Selahattin Karabınar, Varol Kışlalıoğlu. **a.g.e.,** s.236.

bireysel/kolektif, eril/dişil, güç mesafesi az/çok, kısa/uzun vadede uyum ile hoşgörü ve baskı olarak 6 kültür boyutu veya değeri altında sınıflandırmıştır.[62]

Hofstede orijinal çalışmasında (1980) aşağıda yer verilen ilk dört boyutu tanımlamış ve akabinde analizini geliştirerek kültür boyutu sayısını, mevcut olan dört boyuta iki boyut daha ilave etmek suretiyle altıya çıkarmıştır. Bu tanımlamalardan hareketle kültür boyutları aşağıdaki gibidir:[63]

a. Güç mesafesi

Bu boyut, toplumda yer alan kurum ve örgütlerdeki eşitsiz güç ve otorite dağılımının (eşitlik veya eşitsizlik) kabullenme derecesini ifade eder. Güç mesafesi, aile gibi kurumların ve organizasyonların en az güce sahip üyelerinin, gücün eşit olmayan bir şekilde dağıldığını kabul edip, bu beklentiye sahip olma düzeylerine göre tanımlanmaktadır.

b. Belirsizlikten kaçınma

Belirsizlikten kaçınma (katılık ve esneklik durumu), toplumu oluşturan bireylerin belirsizlikten ne derece rahatsızlık duydukları ile ilgilidir.

Belirsizlikten kaçınma, riskten kaçınma ile aynı şey olmayıp; bir toplumun belirsizliğe karşı gösterdiği hoşgörü ile ilgilenir ve üyelerin beklenmeyen, yeni, bilinmeyen, sürpriz ve olağandan farklı durumlarda rahatsız hissedip hissetmediklerini gösterir. Belirsizlikten kaçınan kültürler, belirli rijit davranışsal kalıplarla, yasa, kurallar ve aykırı görüşlerin reddi ile bu tür durumların gerçekleşme olasılığını en aza indirmeye çalışırlar. Bu tarz toplumlar mutlak gerçekliğe inanırlar ve bu gerçeğe de hali hazırda sahip olduklarını düşünürler.

c. Bireysellik-kollektivizm

Bu boyut, toplumu oluşturan bireyler arasındaki ilişkinin derecesini (ben ve biz arasındaki öncelik) belirtir. Bireysel toplumlarda kişileri birbirine bağlayan bağlar zayıftır ve herkes kendisi ile çekirdek ailesinden sorumludur. Kollektivist tarafta, kişi

---

[62] Duygu A. Keskin, Salih Tutar, Kemal Faruk Yazgan, "Şeffaflık Raporlarının Hofsted-Gray Modeliyle Muhasebe Kültürü Açısından Karşılaştırılması: Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere Örneği **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi,** 2020, s.196.

[63] Geert Hofstede, "Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model In Context", **Online Readings in Psychology and Culture**, 2.1, 2011, (Çevrimiçi), http://mchmielecki.pbworks.com/w/file/fetch/64591689/hofstede_dobre.pdf, 20.02.2022.

doğuştan itibaren bütünleştiği gruba güçlü bir şekilde bağlıdır ve çekirdek aile tanımından daha geniş bir ailenin üyesidir. Kişiler ben odaklıdır ve bireysel seçimler önem taşımaktadır. Kolektivist toplumlarda ise kişiler biz odaklıdır ve kişiler arası ilişkiler işten daha önemlidir.

Kolektif tarafı ağır basan kültürlerde, kişilerin içinde bulunduğu grup veya toplumun tamamlanmasını zorunlu kıldığı yükümlülüklerin yerine getirilmesi esastır. Buna karşın, bireyselliğin ağır bastığı kültürlerde ise kişiler toplumdan ziyade kendilerince belirlenen yükümlülükleri yerine getirmektedir ve kişisel karar ve hedefler esastır. Bu kapsamda, kolektif tarafı ağır basan toplumlarda grup içi bağlar bireyselliği ön planda olan toplumlara kıyasla daha güçlüdür.

d. Erillik-dişillik

Eril toplumlarda bireyleri rekabet ve başarı motive ederken, kişiler genellikle materyalist, başarı odaklı ve iddialı yapıdadırlar. Diğer taraftan, dişil toplumlarda insanlar arası ilişkiler başat faktördür. Eril toplumlara Japonya, İtalya ve Meksika; dişil toplumlara ise Danimarka, Norveç ve Hollanda gibi ülkeler örnek verilebilir. Eril kültürde hırs ve çalışmak ön plandayken; dişil toplumlarda yaşam kalitesi bireylerin ortak noktasıdır ve eril toplumun aksine bu kültür boyutunda yaşamak için çalışmak esastır.

e. Uzun döneme karşı kısa döneme yönelim

Kısa vadeli bakış açısına göre; en önemli olaylar geçmişte vuku bulmuş veya anda gerçekleşmektedir. Kişisel kararlılık ve istikrar önemlidir. Neyin iyi veya kötü olduğuna ilişkin evrensel rehberler mevcuttur. Gelenekler kutsaldır. Aile hayatını zorunluluklar yönlendirir. Milliyetçilik güçlü duygudur. Diğerlerine hizmet sunmak esas amaçtır. Harcama ve tüketim yapmak özendirilir. Öğrencilerin başarı veya başarısızlığı şansa bağlıdır. Amerika, İngiltere ve İspanya gibi ülkeler örnek verilebilir

Uzun vadeli bakış açısına göre ise; hayattaki en önemli olaylar henüz gerçekleşmemiştir ve gelecekte olacaktır. İyi bir insan değişikliklere uyum sağlayan kişidir. Neyin iyi veya kötü olduğu, içinde bulunulan koşullara göre değişir. Gelenekler değişen koşullara uyum sağlar. Aile hayatında paylaşım esastır. Diğer ülkelerin deneyimlerinden faydalanmak esastır. Tasarruf, yatırım ve sebat önemli

amaçlardır. Öğrenciler için başarı, gösterilen çaba ve başarısızlık ise gösterilmeyen çaba ile ölçülür. Belli bir refah seviyesine kadar hızlı büyüme esastır. Japonya gibi uzak doğu ülkeleri uzun vadeli bakış açısına sahip ülkelerdir.

f. Hoşgörüye karşı baskı

Hoşgörü, yaşamdan zevk alma ve eğlenme ile ilgili temel ve doğal insani arzularının karşılanması ile ilgiliyken; baskı, bu tür bir takdirin katı normlar tarafından engellenmesi ve düzenlenmesi gerektiği inancını ifade etmektedir.

Hoşgörülü kültürler bireysel mutluluğa, kişisel hayat kontrolüne, ifade özgürlüğüne, boş zamana önem verir. Hoşgörülü toplumlar olumlu duyguları hatırlama eğilimindedir. Eğitimli nüfusa sahip ülkelerde doğum oranı düşüktür. Daha çok kişi fiziksel egzersiz yapar. Ülkede yeterince yiyecek vardır ve obez insan sayısı da fazladır. Ülkede düzeni korumak en öncelikli konu değildir. Diğer yandan, baskıcı toplumlarda ise daha az sayıda insan mutludur. Kişinin başına gelenler kendi çabası ve kontrolü dışında görülür. İfade özgürlüğü başat konular arasında yer almaz ve boş zamana verilen önem fazla değildir. Eğitimsiz nüfusa sahip ülkelerde doğum oranı yüksektir. Olumlu duyguları hatırlama eğilimi düşüktür. Az sayıda insan fiziksel egzersiz yapar. Ülkede yeterince yiyecek vardır ve obez insan sayısı da azdır. Ülkede düzeni korumak en öncelikli konuların başında gelir.

Hoşgörü kültürü daha çok, Güney ve Kuzey Amerika, Batı Avrupa ve Sahara-altı Afrika kıtasında görülürken; baskı kültürü çoğunlukla Doğu Avrupa, Asya ve Müslüman ülkelerde görülmektedir. Nispeten yeni bir boyut olan altıncı boyut henüz geniş çapta kabul görmemiştir.

2.2.2. Hofstede-Gray modeli çerçevesinde muhasebe-kültür ilişkisi

Muhasebe, sadece tasarlanıp oluşturulması akabinde uygulanmaya başlanan bir teorik çerçeve olmayıp, yürürlüğü olan uygulamanın dayandığı düşünce biçimini araştırarak, uygulamanın neden mevcut haliyle sürmekte olduğunu ve neden başka türlü olmaması gerektiğini de ortaya koyar. Bu suretle, halihazırdaki uygulamanın daha iyi anlaşılmasını sağlarken, gelişmesine de katkı sağlayacak bilgi alanını oluşturur. Muhasebe bir açık sistem olarak çevresi ile etkileşim halindedir. Öyle ki, kuram tümevarımcı bir yaklaşımla finansal bilgilerin derlenip, işlenip ilgi gruplarına

sunulmasının şeklini belirlerken; muhasebeyle ilgili konuların sürekli değişmesi nedeniyle ortaya çıkan yeni durumlar için kuralların yeniden belirlenmesi gerekir ki, bu durumda da tümdengelimci bir yaklaşımla varılmak istenen amaç ile ekonomik, teknolojik ve sosyolojik koşullar göz önüne alınarak, bireysel olaylara uygulanmak üzere ilkeler, kurallar, ölçütler ve yöntemler oluşturulur.[64]

Kültürün muhasebe uygulamalarına olan etkisi tartışma konusu olagelmiştir. Örneğin, önceki araştırmacılar (i) gelişmekte olan ülkelerin ihtiyaçları, (ii) dinin rolü, (iii) kontrol sistemlerinin gelişimi, (iv) harmonizasyon gerekliliği ile muhasebe ilişkisini tanımlayıcı çalışmalar yapmışlardır. Choi and Mueller, 1984 yılında yaptıkları çalışmada, muhasebenin bir hizmet fonksiyonu olması nedeniyle muhasebe çevresi ülkeler arasında farklılık gösteriyorsa muhasebe uygulamalarının da bu ülkeler arasında farklı olması gerektiğini ifade etmişlerdir. Öyle ki, bir ülkede geçerli olan değerleri anlamamıza yardımcı olan temel faktörlerden biri kültür olup, kültür ve muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi de Gray 1988 tarihli çalışmasında ortaya koymuştur.[65]

Hofstede'in kültür boyutlarını, muhasebe sistemi açısından değerlendirdiğimizde; refah düzeyi daha yüksek olan ve görece daha zengin toplumlarda bireyselliğin ağır bastığı, bireysellik düzeyi arttıkça kollektivist toplumlara kıyasla muhasebenin ürettiği bilgilerin daha yüksek oranda değer gördüğü ve sonuçta mesleki yetkinliğin ve profesyonelliğin ön planda olduğu göze çarpmaktadır. Kollektivist toplumlarda ise, profesyonelliğe verilen önem daha düşük olduğu için muhasebenin ve ürettiği bilgilerin alınacak kararlara etkisi daha düşük olmaktadır.[66]

Hiyerarşik düzenin başat olduğu, güç mesafesi görece geniş olan toplumlarda finansal raporlar üzerinde yasal düzenlemelerin etkisi yüksektir ve bu tip kültürlerde finansal raporların açıklanmasında daha tutucu bakış açısı hakimdir. Bireyselliği yüksek olan toplumlarda güç mesafesi düşükken, kollektivist toplumlarda güç

[64] Sevilengül, **a.g.e.**, s.16.
[65] Shalin Chanchani, Alan MacGregor, "A Synthesis of Cultural Studies in Accounting", **Journal of Accounting Literature,** v. 18, 1999, s.1.
[66] Selahattin Karabınar, "**Kültür Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar",** Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ekim, Ankara, 2005, s.35.

mesafesi geniştir. Benzer şekilde, belirsizlikten kaçınan toplumlarda değişim istenmeyen bir olgu olduğundan muhasebe sistemleri daha detaycı, koruyucu ve ihtiyatlılık hakimken; belirsizlikten kaçınma derecesi görece düşük olan toplumlarda kurallardan ziyade bireylerin değişime uyum sağlayabileceği daha serbest bir ortam söz konusudur. Bu açıdan Türk kültürü kollektivist, geniş güç mesafesine sahip ve belirsizlikten kaçınan bir özelliğe sahiptir.[67]

Kültür, muhasebe uygulamalarını ve yönetim kontrol sistemlerini etkileyen önemli bir çevresel faktördür.[68] Örneğin ABD ve Japonya'dan imalat ve inşaat sektöründe faaliyet gösteren 22 adet büyük ölçekli şirketten anket yöntemiyle toplanan veriler esas alınarak yapılan çalışmada; ulusal kültürün şirketlerde kurulu bulunan yönetim kontrol sistemlerini etkilediği sonucuna varılmıştır. Normların, ortak değerlerin ve iş birliğinin güçlü olduğu Japon kültüründe ABD'ye kıyasla, firmalarda bürokratik prosedürlerinin daha düşük seviyede olacağı, Japonya gibi iş birliğinin yüksek düzeyde olduğu homojen kültürlerde yönetim beklenti ve arzularının gerçekleştirilebilmesi için kontrol sistemlerine ve bu sistemlere önemli düzeyde kaynak ayırmaya bile gerek kalmayabileceği belirtilmiştir.[69]

Ulusal kültürün denetimde tespit edilen muhasebe hatalarına etkisini araştıran bir başka çalışmada; Hoftstede'in güç mesafesi ve bireysellik kültür boyutları ile tespit edilen muhasebe hataları arasında yakın ilişki bulunmuştur. Çin'de faaliyet gösteren 80 yabancı şirketin 1999 yılı verileri esas alınarak gerçekleştirilen regresyon analizinde; geniş güç mesafesine ve yüksek bireyselliğe sahip olan kültürlerin hakim olduğu şirketlerde, ticari alacaklar ve ticari borçlar kalemlerinde daha fazla hata olma ihtimalinin mevcut olduğu sonucuna varılmış ve bu ilişkinin denetçilere, önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesinde ilave bilgi sağlayacağı ifade edilmiştir.[70]

Ulusal kültürün ve kurumsal yönetişimin kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması üzerine etkisi ile kurumsal yönetişimin, kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının kültürel sonuçları üzerinde ılımlaştırıcı etkisinin olup olmadığının

---

[67] **A.e.,** s.36-37.
[68] K. Hung Chan, Kenny Z. Lin, Phyllis Lai Lan Mo **"An Empirical Study On The Impact Of Culture On Audit-Detected Accounting Errors."** Auditing: A Journal Of Practice & Theory 22.2, 2003, s.282.
[69] Jacob G. Birnberg, Coral Snodgrass, **a.g.e.**, s.460.
[70] K. Hung Chan, Kenny Z. Lin, Phyllis Lai Lan Mo, **a.g.e.**, s.282.

araştırıldığı bir çalışmada; Çin, Malezya, Hindistan ve İngiltere'de 203 şirkete ilişkin 403 adet yıllık rapor, kurumsal web sitesi ve kurumsal sürdürülebilirlik raporları incelenmiştir. Çalışmada; kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının bireyselliği yüksek ve güç mesafesi düşük olan kültürlerde daha yaygın görüldüğü ve kurumsal yönetişimin de, kültürün kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması üzerindeki bazı olumsuz etkileri hafiflettiği sonuçlarına varılmıştır. Ayrıca ulusal kültürün kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına olan dirençle ilişkilendirilebileceği ve kurumsal yönetişimin ulusal kültürün bu olumsuz etkisini hafifletebileceği yönünde çıkarımında da bulunulmuştur.[71]

Hofstede'in kültür boyutları açısından birbirinden farklı kültür değerlerine sahip ülkelerdeki işe yeni başlayan denetçilerin aldığı kararların ve yaptıkları mesleki şüpheciliğe dayanan muhakemelerin kültüre göre değişip değişmediğinin incelendiği bir araştırmada ise ulusal kültür ile denetçi şüpheciliği arasında bir ilişki bulunamamıştır. Buna göre; Hofstede'in kültür değerleri açısından birbirinden farklı kültür değerlerine sahip olan ülkeler analize dahil edilmiş, bu ülkelerde 4 büyük denetim firmalarında işe yeni başlayan denetçilerden, hazırlanmış sorulara cevap vermeleri istenmiş ve bu anket yöntemi ile toplanan bilgiler ışığında sayısal analizler yapılmıştır. Kanada (dar güç mesafesi, düşük belirsizlikten kaçınma düzeyi ve yüksek bireysellik) ve Brezilya'da (geniş güç mesafesi, yüksek belirsizlikten kaçınma düzeyi ve kollektivist toplum) işe yeni başlayan denetçiler üzerine yapılan araştırmaya göre; bu denetçilerin yaptıkları mesleki şüphecilik muhakemesinde ve alınan kararlarda önemli bir farklılık bulunmamış ve dolayısıyla kültür ile denetçilerin mesleki şüpheciliği arasında bir ilişki olmadığı sonucuna varılmıştır.[72]

Kilit denetim konularının bildirimini zorunlu hale getiren ve birçok standartta değişiklikler yapan yeni denetim raporlamasının, Tayland'da denetim kalitesini etkileyip etkilemediğine ilişkin yapılan bir araştırmada; raporlarda kilit denetim

[71] Shayuti Mohamed Adnan, David Hay, Chris J. van Staden, "The Influence of Culture and Corporate Governance on Corporate Social Responsibility Disclosure: A Cross Country Analysis", **Journal of Cleaner Production**, 198, 2018, s.829.

[72] Sheila McGillis, **"Auditor Professional Skepticism–A Cross-Cultural Study in The Global International Financial Reporting Standards Environment: The Case of Canada and Brazil"** Diss. Laurentian University of Sudbury, 2020.

konusu bildirilmesi ile denetim kalitesi arasında zayıf bir ilişki bulunmuşken; denetçiler tarafından bildirilen kilit denetim konularının sayısı ve çeşiti ile denetim kalitesi arasında anlamlı bir ilişki bulunamamış ancak kilit denetim konuları bildirildikten sonra finansal tabloların denetçi tarafından yeniden sunulması ihtimali denetim kalitesini arttıracak şekilde düşük bulunmuştur. Kitiwong ve Sarapaivanich'a göre, yapılan birçok çalışmaya kıyasla bulunan aykırı sonuçlar, kültür ve muhasebe değerlerinin ülkeden ülkeye farklılaşmasına bağlı olarak kilit denetim konusu bildirimlerinin de farklılaşabileceğine kanıt olarak değerlendirilmiştir. Tayland gibi belirsizlikten kaçınma ve gizlilik kültür değerleri yüksek ve zayıf kurumsallaşma düzeyi dikkate alındığında, kilit denetim konusu bildiriminin denetim kalitesini arttırabileceği değerlendirilmiştir.[73]

Hofstede-Gray Modeli

Kültür bir ülkenin muhasebe sistemini etkileyen önemli çevresel faktörlerden biridir ve konuyla ilgili yapılan birçok ampirik çalışma bu savı desteklemektedir.[74]

Kültür ile kültürün işletme ve muhasebe ile ilişkisine yönelik araştırmalar 1980 yılından beri literatürde yer bulmaktadır. Geert Hofstede'in, IBM şirketinin 72 ülkede çalışan müdürleri ve çalışanları ile gerçekleştirilen bir anket çalışmasından elde edilen verilere dayanan "Kültürel sonuçlar: Çalışma hayatı ile ilgili uluslararası farklılıklar" adlı çalışmasını 1980 yılında yayımlamasından 8 sene sonra; S. Gray, Hofstede'in kültür boyutları ile kendi önerdiği muhasebe değerleri arasında hipotetik bir ilişki olduğunu öne sürmüştür. Hofstede'in orijinal 4 boyutlu kültür değerleri ve sonradan ilave ettiği 2 kültür boyutu günümüze kadar birçok araştırma ve tartışmanın konusu olmuştur.[75]

Kültür ile muhasebe arasındaki ilişkiyi açıklayan en kapsamlı çalışma Gray'in 1988 yılında Abacus dergisinde yayınladığı "Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Gelişiminde Kültürel Etkilerin Bir Teorisine Doğru" isimli çalışmasıdır. Bu çalışmada

[73] Weerapong Kitiwong, Naruanard Sarapaivanich. "Consequences of the Implementation of Expanded Audit Reports with Key Audit Matters (KAMs) On Audit Quality", **Managerial Auditing Journal,** 2020.
[74] İsmail Bekçi, Ferhat Bitlisli, "Muhasebe- Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** Cilt 13, Sayı 1, 2012, s.62.
[75] David R. Borker, "Accounting, Culture and Emerging Economies: IFRS in Central and Eastern Europe**", International Business & Economics Research Journal (IBER),** 11.9, 2012, s.1004.

Gray, kültürün muhasebe uygulamalarını doğrudan etkileyebileceği fikrini öne sürmüş ve Hofstede'in kültür boyutları ile kendi oluşturduğu muhasebe değerlerini bir araya getirmek suretiyle, literatürde Hofstede-Gray Modeli olarak anılan teoriyi oluşturmuştur.[76] Model, birçok ülkede kültürün muhasebe üzerine olan etkisini değerlendirmek üzere yapılacak çalışmalar için bir çerçeve sağlamıştır.

Konuyla ilgili yapılan birçok çalışmada araştırmacılar bütüncül bir yaklaşımla muhasebe sistem ve uygulamalarının gelişiminin genel bir modelini oluşturmaya çalışmış ve bu kapsamda kültürün önemini vurgulamış olmalarına rağmen, kültürün muhasebeyi ne şekilde etkilediği hususunda ayrıntıya girilmemiştir.[77]

Bu noktada Gray, muhasebeyi Hofstede'in ulusal kültür değerleri ile bağlantı kuran bir alt kültür olarak tanımlamış, muhasebenin sosyal değerlerin bir parçası olduğunu, bu sosyal değerlerden türediğini ifade etmiş ve sosyal değerlerden türetilebilen değer sistemleri ile muhasebecilerin davranışlarının, muhasebe sistemlerinin gelişmesinde etkili olacağını varsaymıştır. Gray, ulusal kültür davranışlarının oluşturulması ve istikrarı için Hofstede'in kültür boyutlarını uyarlamış; bir ülkenin sosyal değerleri ve kurumları ile muhasebe alt kültürü arasındaki etkileşimlerin, kültürün muhasebe uygulamaları üzerine etkisini açıklayacağını varsaymıştır.[78]

Gray, eğer Hofstede tarafından öne sürülen bireysellik, güç mesafesi, belirsizlikten kaçınma ve erillik kültür boyutları doğru olarak belirlenmişse, aradaki bu ilişkinin muhasebe değerlerine de uygulanabileceğini; böyle bir ilişki mevcutsa, toplumsal değerler ile muhasebe değerleri arasında da ilişki kurulabileceğini ve kültürün etkisinin değerlendirilebileceğini ifade etmiştir.[79]

---

[76]Shalin Chanchani, Roger Willett, "An Empirical Assessment Of Gray's Accounting Value Constructs", **The International Journal of Accounting,** 39(1), 125–154, 2004, s.126.

[77] Karabınar, Kışlalıoğlu, **a.g.e.,** s.239.

[78] Foo Yin Fah, "**A Cross-cultural Study Of Accounting Concepts Applied In International Financial Reporting Standards",** Unpublished Doctoral Dissertation, School of Accounting and Finance, Faculty of Business and Law, Victoria University, Melbourne, 2008, s. 32.

[79] S.J. Gray, "Towards A Theory Of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally", **Abacus**, 24 (1), 1988, s.6.

Gray'e göre, toplumsal değerlerden türetilmiş olan muhasebe sistemi toplumsal değerlerin bir sonucudur.[80] Bu nedenle Gray, muhasebenin toplumsal kültür içinde yer bulan bir alt kültür olduğunu ifade etmiş ve Hofstede'in kültür boyutları tasnifinden hareketle muhasebe değerlerini; profesyonel/statükocu, tekdüze/esnek, tutucu/iyimser ve gizlilik/şeffaflık aşağıdaki gibi sınıflandırmıştır[81]:

a. Profesyonelliğe karşı statükoculuk

Profesyonellik ile ifade edilmek istenilen, muhasebe uygulamaları konusunda yapılacak düzenlemelerin profesyonel meslek örgütleri tarafından gerçekleştirilmesidir. Profesyonelliğin derecesi, muhasebe sisteminin otoriteyi etkileme derecesi ile ölçülürken; statükoculukta muhasebe sisteminin resmi otoritenin düzenlemeleri doğrultusunda oluşturulması söz konusudur. Profesyonellik muhasebe değeri görece yüksek olan kültürler statükocu kültürlere kıyasla kendi ihtiyaçlarını kendi başlarına karşılayabilecek potansiyele sahiptir. Profesyonellik en çok bireysellik ve belirsizlikten kaçınma boyutları ile yakından ilişkilendirilebilir. Güç mesafesi daraldıkça profesyonelliğin kabul görmesi beklenirken, erillik ile profesyonellik arasında önemli bir ilişki görülmemektedir.

b. Tekdüzeliğe karşı esneklik

Şirketin kendi isteği ile yaptığı seçimlerin türü ve içeriği ile yeni muhasebe kurallarının uygulamacılar tarafından kabullenilme arzusunu ifade eder. Tekdüzelik muhasebe boyutu profesyonellik ile ters orantılıyken, bu boyutun ağır bastığı kültürlerde belirlenmiş kural ve prosedürlere uyma zorunluluğundan söz edilir. Tekdüzelik boyutu finansal raporların uzun yıllar boyunca karşılaştırılabilir olmasına önem verir ve tek tip muhasebe uygulamalarının olması gerektiğini savunurken; esneklik boyutu her şirketin kendi özgün faaliyetleri doğrultusunda muhasebe uygulamalarının sürdürülmesini kabul eder. Tekdüzelik en çok belirsizlikten kaçınma ve bireysellik kültür boyutları ile yakından ilişkilendirilebilir. Tekdüzelik arttıkça toplumların kollektivistik yönleri ve belirsizlikten kaçınma düzeylerinin artması

[80] A. Keskin, Tutar, Yazgan, **a.g.e.,** s.197.
[81] Gray, **a.g.e.**, s.8-11.

beklenir. Güç mesafesi genişledikçe tekdüzeliğin kabul görmesi beklenirken, erillik ile tekdüzelik arasında önemli bir ilişki görülmemektedir.

c. Tutuculuğa karşı iyimserlik

Tutuculuğun hakim olduğu muhasebe sistemlerinde belirsizlikten mümkün mertebe kaçınmak amacıyla daha belirli ölçüm yöntemleri kullanılırken, belirsizlik karşısında uygulanacak kurallar belirlenmiştir ve mümkün mertebe riskten kaçınmak esastır. İyimserliğin hakim olduğu muhasebe sistemlerinde ise risk alınmasından kaçınılmaz ve geleceğe daha olumlu bir bakış söz konusudur. Tutuculuk en çok belirsizlikten kaçınma kültür boyutu ile yakından ilişkilendirilebilir. Tutuculuğun belirsizlikten kaçınma düzeyi yükseldikçe artması, bireysellik ve erillik arttıkça ise azalması beklenir. Diğer taraftan, tutuculuk ile güç mesafesi arasında önemli bir ilişki görülmemektedir.

d. Şeffaflığa karşı gizlilik

Gizlilik boyutu sadece üst yönetimi ilgilendiren bilgilerin finansal raporlarda yer almasını savunurken, şeffaflık yaklaşımının benimsendiği kültürlerde finansal raporların şeffaf, daha detaylı, anlaşılabilir, ihtiyaca yönelik hazırlanılması ve kamuya açık olması esastır.[82]

Gizlilik derecesi, finansal tablolarda hangi bilgilerin yer alıp almayacağını, açıklanacak bilgilerin kapsam ve düzeyini etkiler. Gray'e göre, gizlilik ile tutuculuk boyutları yakından ilişkili olmakla birlikte; gizlilik daha çok kamuya açıklama boyutu ile ilişkili iken, tutuculuk ölçüm boyutu ile ilgilidir. Belirsizlikten kaçınma seviyesi yüksek olan kültürler; rekabet ile çatışmadan yana olmadıklarından ve mevcut durumları ile güvenliklerini koruma eğiliminde olduklarından bilginin açıklanmasını sınırlama eğilimindedirler. Benzer şekilde güç mesafesi yüksek olan kültürler de toplumda var olan güç dengesizliklerini koruma eğiliminde olduklarından bilginin özgürce yayılımını sınırlama davranışı gösterirler. Gizlilik, kollektivizm ile doğru fakat bireysellik ile ters orantılıdır. Bireysel kültürler toplumun genelini ilgilendiren konular yerine daha çok tek tek kişi ve işletme ile ilgili konularla ilgilenme eğilimindedir. Gizlilik en çok belirsizlikten kaçınma, güç mesafesi ve bireysellik

[82] Karabınar, **a.g.e.,** s.51.

boyutları ile yakından ilişkilendirilebilir. Gray'e göre; yüksek belirsizlikten kaçınma ve geniş güç mesafesine sahip, kolektivist (bireyselliği düşük) ve erilliği düşük kültürlerde gizliliğin de yüksek seyretmesi beklenmektedir.

Hope ve diğerleri tarafından yapılan, ulusal kültürün denetçi seçimini üzerinde etkisinin olup olmadığını inceleyen bir çalışmada, Gray'in gizlilik hipotezini teyit eden sonuçlar elde edilmiştir. Buna göre, 37 ülkenin verilerinin kullanıldığı oldukça geniş örnekleme sahip araştırmada; gizlilik seviyesi daha yüksek olan ülkelerin dört büyük denetim firmaları ile çalışma olasılıklarının düşük olduğu ve ulusal kültürün gizlilik boyutu ile denetçi seçimi arasındaki ilişkinin, firmaların çok uluslulaşması ile azaldığı sonuçlarına varılmıştır.[83]

Yapılan açıklamalar kapsamında, Hofstede'in kültür değerleri ile Gray'in muhasebe değerleri arasındaki ilişki aşağıdaki tabloda gösterilmiştir[84]:

Tablo 2: Kültür değerleri ve muhasebe değerleri ilişki gücü

Muhasebe değeri*	İlişki gücü	Belirsizlikten kaçınma	Uzun dönemli bakış açısı	Güç mesafesi	Bireysellik	Erillik
Profesyonelliğe karşı statükoculuk	Güçlü	Negatif	-	-	Pozitif	-
	Orta	-	-	Negatif	-	-
	Zayıf	-	Negatif	-	-	Pozitif
Tekdüzeliğe karşı esneklik	Güçlü	Pozitif	-	-	Negatif	-
	Orta	-	-		-	-
	Zayıf	-	-	Pozitif	-	-
Tutuculuğa karşı iyimserlik	Güçlü	Pozitif	Pozitif	-	-	-
	Orta	-	-	-	Negatif	Negatif
	Zayıf	-	-	-	-	-
Gizliliğe karşı şeffaflık	Güçlü	Pozitif	Pozitif	Pozitif	Negatif	-
	Orta	-	-	-	-	Negatif
	Zayıf	-	-	-	-	-

* Boş hücreler (-) ilişki olmadığını göstermektedir.

Tabloya göre; bireyselliği ön plana alan, belirsizlikten kaçınma düzeyi düşük kültürlerde muhasebe değeri güçlü ve profesyonellik ön plandadır. Belirsizlikten

[83] Ole-Kristian Hope, v.d.,"Culture And Auditor Choise: A Test of the Secrecy Hypothesis", **Journal of Accounting and Public Policy**, 27.5, 2008, s.371.
[84] Ramon P. Rodriguez, **"Three essays On The Quantification, Validation, And Application of Gray's Accounting Values"**, Unpublished Doctoral Dissertation, The University of Texas At El Paso, UMI Microform 3358880, ProQuest LLC, Ann Arbor. 2009, s.14.

kaçınma düzeyi güçlendikçe ve bireysellik yerine kollektivist eğilim arttıkça muhasebe değeri tekdüze ve esnek değildir. Belirsizlikten kaçınan ve kısa vade yerine uzun dönemli bakış açısına sahip toplumlarda muhasebe değeri tutucu iken; belirsizlikten kaçınan, uzun vadeli bakış açısına sahip, güç mesafesi yüksek ve kolektivist toplumların muhasebe uygulamaları daha az şeffaf olma eğilimindedir.

Hofstede'in kültür değerleri ile Gray'in muhasebe değerleri arasındaki ilişki aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 3: Kültür değerleri ve muhasebe değerleri ilişki yönü

Muhasebe değerleri	**Kültür değerleri**					
	Güç mesafesi	Bireysellik	Erillik	Belirsizlikten kaçınma	Uzun vadeli bakış açısı	Baskıya karşı hoşgörü
Tutuculuk	+	-	-	+,+	+	-
Tekdüzelik	+	-,-	?	+,+	+	-
Profesyonellik	-	+,+	?	-,-	-	+
Gizlilik	+,+	-,-	-	+,+	+	-

Kaynak: David R. Borker, **"Accounting, culture and emerging economies: IFRS in Central and Eastern Europe"** International Business & Economics Research Journal (IBER) 11.9 2012, s.1007.

Tabloda (+) işareti iki değişken arasında aynı yönlü,(-) işareti ters yönlü ilişki olduğunu göstermektedir. Tabloda yer alan (+,+) veya (-,-) işaretleri ise sırasıyla ilişkinin güçlü şekilde aynı veya ters yönlü olduğunu göstermektedir.

ABD ve Kameron'da uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması sürecinde kültür ile muhasebeci davranışları arasındaki ilişkinin araştırıldığı bir çalışmada, Kameronlu katılımcıların muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ile Hofstede'in "Güç mesafesi-PDI" ve "Erillik-MAS" kültür boyutları arasında güçlü düzeyde anlamlı pozitif ilişki bulunmuştur. Öyle ki, uyumlaştırma düzeyi arttıkça güç mesafesi ve erillik skorları da artmaktadır. Kameron'daki muhasebeciler muhasebe ölçümü için standartların sınırlar koymasını kabul ederken, ABD'deki katılımcılar

uygulama kendi seçim şanslarını sınırlayacağından böyle bir sınırı kabul etmemişlerdir.[85]

Bazen ülkelerin ulusal kültür değerleri birbirinden farklı olsa da, belli muhasebe uygulamalarına yönelik kültür değerleri birbirine benzer olabilmektedir. Bu da ulusal kültürün muhasebe uygulamalarının düzenlenmesi noktasında ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Yapılan bir çalışmada; Malezya ve Avustralya'dan seçilen kamuya açık şirketlerin muhasebe yetkilileri ile görüşmeler yapılmak suretiyle, elde edilen veriler üzerinden, ulusal kültür ile çevresel raporlama uygulamaları arasında ilişki olup olmadığı Hofstede ve Gray Modeli kullanılarak araştırılmış ve her iki ülkede de çevresel raporlamanın ulusal kültür değerlerinden (özellikle kollektivizm, yüksek belirsizlikten kaçınma, tutuculuk, tekdüzelik ve gizlilik) etkilendiği sonucuna varılmıştır. Şirketlerin muhasebecileri ile yapılan mülakatlardan çıkan sonuca göre; Malezya ve Avustralya'daki çevresel raporlama uygulaması düşük "bireysellik" ve yüksek "belirsizlikten kaçınma" kültür değerleri ile ilişkili bulunmuştur. Bu da, Malezya açısından çevresel raporlama uygulaması ile ulusal kültür değerlerinin birbiriyle uyumlu olduğunu gösterirken; Avustralya açısından sonuçlar Hosftede'in kültür değerleri ile uyumsuz çıkmıştır. Öyle ki, Hosftede'e göre Avustralya'nın bireyselliği yüksek ve belirsizlikten kaçınma düzeyi düşükken; Malezya kollektivisttir ve belirsizlikten kaçınma düzeyi yüksektir. Gray'in muhasebe değerleri dikkate alındığında; Malezya tekdüze, gizlilik düzeyi yüksek ve tutucudur ve bunlar mülakat sonucu çıkan çevresel raporlama uygulaması sonuçları ile de uyumludur. Fakat Hofstede-Gray Modeline göre Avustralya esnek, iyimser ve şeffaf muhasebe değerlerine sahip olmasına rağmen bu değerler, yapılan mülakatlar sonucunda elde edilen çevresel raporlama kültür değerleri ile uyuşmamaktadır. Sonuçta Avustralya işletmeleri çevresel raporlama uygulaması söz konusu olduğunda, ulusal kültür değerlerinden farklı davranmaktadır. Buna göre kültür, ülkelerin çevresel

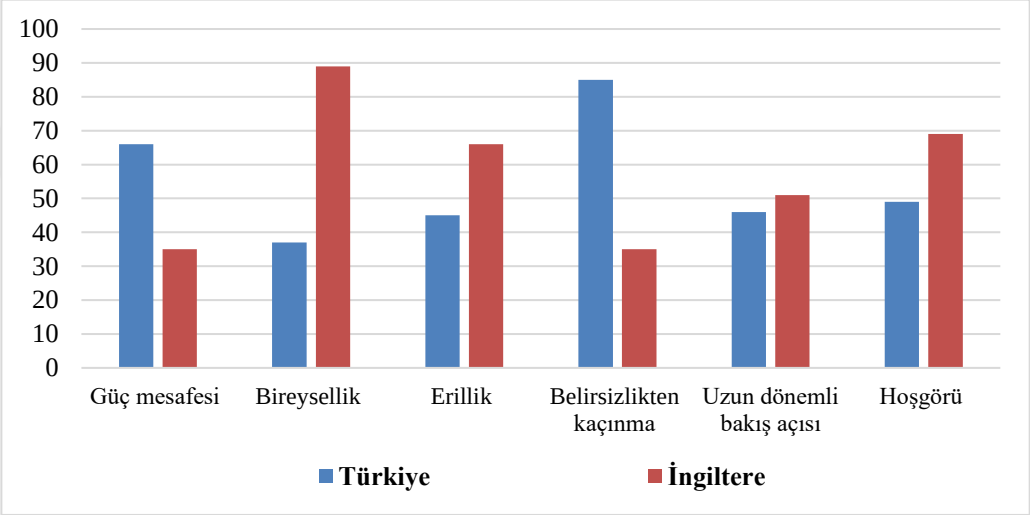
[85] Anthony I. Abongwa, "An Empirical Investigation of The Relationship Between Culture and Accountants' Attitude Towards the Harmonization of International Accounting Standards in United States of America and Cameroon",Unpublished Doctoral Dissertation,Nova Southeastern Univ.,2005.

raporlama uygulaması üzerinde etkiye sahiptir ve ülkelerin düzenleyici otoritelerinin de kültür etmenini dikkate alarak düzenleme yapmaları önerilmektedir.[86]

2.2.3. Türkiye ve İngiltere kültür ve muhasebe boyutlarının incelenmesi

Hofstede'in web sitesinden ulaşılan bilgiler doğrultusunda, Türkiye ve İngiltere'nin kültür boyutları karşılaştırmalı olarak aşağıda yer alan grafikteki gibidir:

Grafik 1: Türkiye-İngiltere kültür boyutları



(https://www.hofstede-insights.com/fi/product/compare-countries/(Çevrimiçi),30.06.2022.

Hofstede'in çalışmasına göre, farklı kültürlere sahip olduğu kabul edilen Türkiye ve İngiltere'nin kültür boyutlarına baktığımızda, özellikle bazı boyutlarda önemli oranda farklılık olduğu dikkat çekmektedir. Buna göre; Türkiye'de belirsizlikten kaçınma düzeyi yüksek, güç mesafesi geniş, erillik, bireysellik ve hoşgörü düzeyi düşükken; İngiltere'de belirsizlikten kaçınma düzeyi düşük, güç mesafesi dar, bireysellik, erillik ve hoşgörü düzeyi yüksektir. Kısa ve uzun dönemli bakış açısında önemli bir fark olmamakla birlikte İngiltere'de uzun dönemli bakış açısı Türkiye'ye kıyasla daha fazladır.

[86] Haslinda Yusoff, Radiah Othman,Normahiran Yatim, "Culture And Accountants' Perceptions of Environmental Reporting Practice", **Business Strategy and the Environment,** 23.7, 2014, s.433-446.

Aşağıdaki tabloda, her bir kültür boyutuna ilişkin ülkelerarası benzerlik ve farklılıklar gösterilmiştir:

Tablo 4: Türkiye-İngiltere kültür boyutları

Ülke	Güç mesafesi	Bireysellik Kollektivizm	Erillik Dişilik	Belirsizlikten kaçınma	Uzun dönem Kısa dönem	Hoşgörü Baskı
Türkiye	66 (geniş)	37 (kollektivist)	45 (dişil)	85 (güçlü)	46 (kd)	49 (b)
İngiltere	35 (dar)	89 (bireysel)	66 (eril)	35 (zayıf)	51 (ud)	69 (h)

Araştırmaya konu olan bu iki ülkenin öne çıkan kültür boyutlarının muhasebe değerleri ile ilişkisine baktığımızda aşağıdaki sonuçlara ulaşmaktayız:

Tablo 5: Türkiye-İngiltere kültür ve muhasebe değerleri

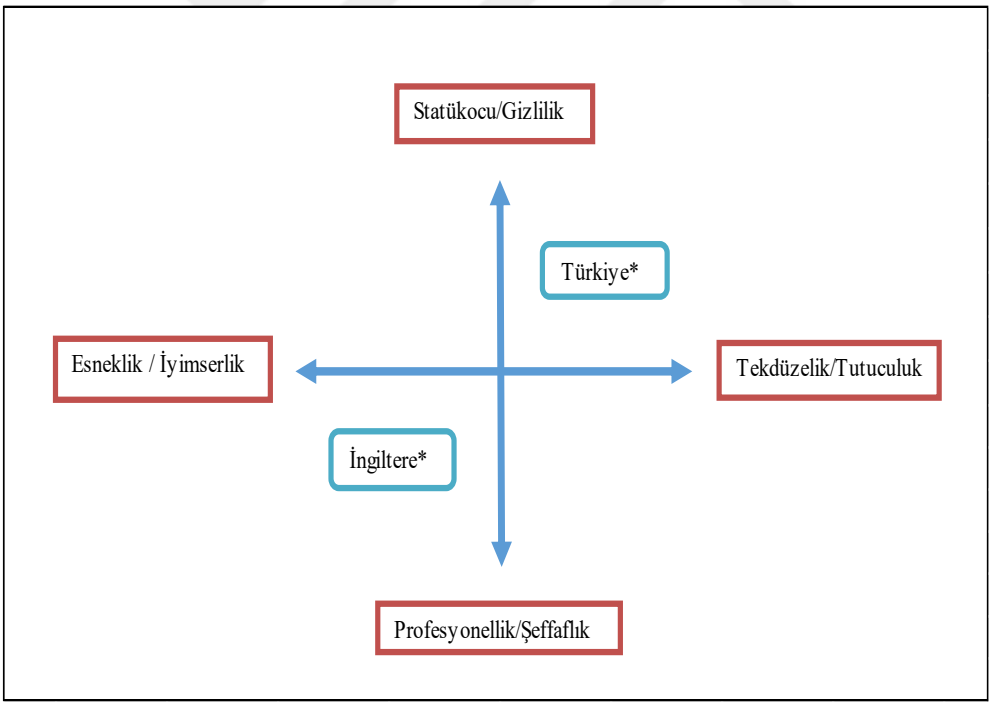
Ülke	Kültür boyutu	Değer	Muhasebe değerleri
Türkiye	Belirsizlikten kaçınma (BK)	85	Statükocu, tekdüze, tutucu, gizlilik
	Güç mesafesi (GM)	66	
	Bireysellik (BR)	37	
	Erillik (ER)	45	
	Hoşgörü (HG)	49	
	Uzun dönemli bakış açısı (UD)	46	
İngiltere	Belirsizlikten kaçınma (BK)	35	Profesyonel, esnek, iyimser, şeffaf
	Güç mesafesi (GM)	35	
	Bireysellik (BR)	89	
	Erillik (ER)	66	
	Hoşgörü (HG)	69	
	Uzun dönemli bakış açısı (UD)	51	

Türkiye'nin öne çıkan kültür değerlerinin; belirsizlikten kaçınan, güç mesafesi yüksek, bireyselliğin, hoşgörünün ve erilliğin düşük olduğu görülmektedir. Güç mesafesi yüksek olan toplumlarda hiyerarşi kademeleri fazla ve denetim mekanizması katıdır. Belirsizlikten kaçınan toplumlarda risk sevilmediği ve risk alınması tercih edilmediği için zaman içinde karşılaşılan durumlara karşı nasıl davranılması gerektiği çeşitli kurallarla belirlenir. Sonuçta, Türk toplumunu garantici, ihtiyatlı, belirsizliklere karşı duyarlı, hiyerarşiyi benimsemiş ve kollektivist bir toplum olduğu değerlendirildiğinde; Türkiye'deki muhasebe uygulamalarının statükocu, tekdüze, tutucu ve gizlilik boyunun baskın olması beklenmektedir.

Hofstede'in kültür boyutlarını dikkate aldığımızda, farklı kültürel değerlere sahip olduğu değerlendirilen İngiltere'de belirsizlikten kaçınma ve güç mesafesinin düşük, bireyselliğin, hoşgörünün ve erilliğin yüksek olduğu dikkat çekmektedir. Bireyselliğin yüksek olduğu kültürlerde grubun veya toplumun ihtiyaçlarından daha çok kişisel tatmin ve ihtiyaçlar ön plandadır. Bireysellik düzeyi ile profesyonellik arasında beklenen pozitif ilişki sebebiyle, bireyselliği yüksek olan kültürlerde muhasebe uygulamalarının daha profesyonel olması beklenmektedir. Belirsizlikten kaçınmayan ve risk almaktan çekinmeyen, hiyerarşi basamakları dar ve bireyselliği yüksek İngiliz kültüründe; muhasebe uygulamalarının profesyonel, esnek, iyimser ve şeffaf olması beklenmektedir.

Yukarıdaki değerler aşağıda yer alan konum matrisinde gösterilmiştir:

Şekil 1: Türkiye-İngiltere muhasebe değerleri konum matrisi



*Ülkelerin yaklaşık konumları, Gray'in (1988) çalışmasında yer alan bölgesel matris esas alınarak belirlenmiştir.

2.3. Literatür incelemesi

Kilit denetim konuları üzerine yapılan çalışmalar, 701 numaralı denetim standardının uygulanmaya başlamasıyla artarak devam etmektedir. Genel olarak literatür incelendiğinde kilit denetim konularına ve kültüre yönelik çok sayıda çalışma yapıldığı görülmekle birlikte; aşağıda, bu çalışmanın konusuna da uygun olacak şekilde, bildirilen kilit denetim konuları ve bunlara etkisi olabilecek değişkenler özelinde değerlendirmeler içeren makale, tez, bülten, rapor ve diğer yayınlara yer verilmiştir:

Yazar(lar)	Araştırmanın yapıldığı yıl(lar)	Araştırmaya konu ülke(ler)	Özet
Ole-Kristian Hope, Tony Kan, Wayne Thomas, Yong Keun Yoo (2008)	1992-2004	37 farklı ülke verileri incelenmiştir	Çalışmada firmaların denetçi seçiminin ulusal kültürle ilişkisi olup olmadığı araştırılmıştır. 37 ülkenin verilerinin kullanıldığı oldukça geniş örnekleme sahip çalışmada; gizliliği daha yüksek olan ülkelerin 4 büyük denetim firmaları ile çalışma olasılıklarının düşük olduğu ve ulusal kültürün gizlilik boyutu ile denetçi seçimi arasındaki ilişkinin firmaların çok uluslulaşması ile azaldığı sonuçlarına varılmıştır.
Association of Chartered Certified Accountants, ACCA (2018)	2017	11 farklı ülke verisi incelenmiştir	2017 yılından itibaren uygulanmaya başlanan 701 numaralı bağımsız denetim standardı kapsamında yeni denetim raporlaması ve bu kapsamda bildirilen kilit denetim konuları incelenmiştir. 4 kıta ve 11 ülkede faaliyette bulunan, borsalara kote şirketlerin 560 adet bağımsız denetim raporu bildirilen 1.321 kilit denetim konusu açısından incelenmiş ve çeşitli analizler yapılmıştır.
Weerapong Kitiwong, Sillapaporn Srijunpetch (2019)	2016-2018	Tayland, Malezya, Singapur	Çalışmada ulusal kültürün bildirilen kilit denetim konuları üzerine etkisi araştırılmıştır. Araştırmada Tayland, Malezya ve Singapur'da imalat sanayi sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin 2016-2017-2018 yıllarına ilişkin verileri, Hofstede'in "belirsizlikten kaçınma" ve "erillik" kültür boyutu esas alınarak, regresyon modeli ile analiz edilmiştir. Belirsizlikten kaçınma ve erillik kültür boyutlarının bildirilen kilit denetim konusu sayısına etkisinin olmadığı ve erilliğin bildirilen kilit denetim konusu çeşitini de etkilemediği sonuçlarına varılmıştır. Diğer taraftan, belirsizlikten kaçınma düzeyi yüksek ülkelerin denetçilerinin daha yüksek düzeyde "endüstri-ortak" kilit denetim konuları bildirme eğiliminde oldukları ve "endüstri-spesifik" kilit denetim konuları bildirmeme eğiliminde oldukları sonuçlarına varılmıştır.
Ines Pinto, Ana Isabel Morais (2018)	2016	Fransa, Hollanda, İngiltere	Çalışma, yeni denetim standardı kapsamında bildirilen kilit denetim konusu sayılarını etkileyen faktörleri belirlemeyi amaç edinmiştir. Makalede FTSE 100 (İngiltere), CAC 40 (Fransa) ve AEX 25 (Hollanda) borsa endekslerine kote olan 142 şirketin 2016 yılında bildirilen KDK'ları esas alınmıştır. Beklentilerle uygun şekilde yüksek iş segmenti sayısı ve kural tabanlı muhasebe standartları uygulamalarının ve şirket büyüklüğünün daha yüksek sayıda kilit denetim konusu bildirimine neden olduğu ancak regüle piyasaya sahip finansal sektörde bunun tam tersi sonuçlar elde edildiği; diğer taraftan beklenenin tersine, denetim ücreti ile bildirilen kilit denetim konusu sayısı arasında ise pozitif ilişkinin; şirket karlılığı ile bildirilen KDK'lar arasında negatif ilişkinin varlığı tespit edilmiştir. Yazarlar İngiltere ve Hollanda'da, Fransa'ya kıyasla daha fazla KDK bildirildiği ve bunun kültür ile kurumsal faktörlere bağlı olabileceği sonucuna varılmıştır.

Shayuti Mohamed Adnan, David Hay, Chris J. Van Staden (2018)	-	Çin,Malezya, Hindistan, İngiltere	Çalışmada ulusal kültürün ve kurumsal yönetişimin kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına etkisi ile kurumsal yönetişimin, kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının kültürel sonuçları üzerinde ılımlaştırıcı etkisinin olup olmadığı araştırılmıştır. Bu amaçla Çin, Malezya, Hindistan ve İngiltere'de 203 şirkete ait 403 adet yıllık rapor, kurumsal web sitesi ve kurumsal sürdürülebilirlik raporları incelenmiştir. Çalışmada; kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasının "bireyselliği" yüksek ve "güç mesafesi" düşük olan kültürlerde daha yaygın görüldüğü ve kurumsal yönetişimin, kültürün kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması üzerindeki bazı olumsuz etkileri hafiflettiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuçların; ülkeler arasında kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirlik raporlaması geliştirilmesi üzerine bazı etkileri olmaktadır. Çalışma sonucunda ortaya çıkan başka bir husus da, ulusal kültürün kurumsal sosyal sorumluluk raporlamasına olan dirençle ilişkilendirilebileceği fakat kurumsal yönetişimin ulusal kültürün bu olumsuz etkisini hafifletebileceği yönündedir.
Nalan Akdoğan, Samet Bülbül (2019)	2017	Türkiye ve 13 farklı ülke verileri	Çalışmada, Türkiye'deki BIST-100 endeksinde yer alan firmaların 2017 yılındaki bağımsız denetim raporları incelenmiş ve raporlarda yer alan kilit denetim konuları ele alınarak, bağımsız denetim şirketlerinin kilit denetim konularına yönelik yaptığı çalışmalar analiz edilmiş ve ilk uygulama sonuçları değerlendirilmiştir. Ayrıca uluslararası ölçekte yapılan benzer çalışmalar hakkında da bilgi verilerek, bu çalışmalarda kilit denetim konuları ile ilgili önemli hususlar tespit edilmiş ve Türkiye için çeşitli önerilerde bulunulmuştur.
Fatma Lerzan Kavut, Nevzat Güngör (2018)	2017	Türkiye	Çalışmada, 2017 yılı sonunda BİST 100 endeksindeki işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları ülkemizde açısında ilk uygulama yılı itibariyle analiz edilmiş ve KDK'ların sektörel dağılımları tespit edilmiştir.
Shalin,Chanchani, Alan MacGregor (1999)	-	-	Kültürün muhasebe üzerine etkisi konusunda yapılan çalışmaları toparlamak ve özetlemek amacıyla yapılan çalışmada, Gray öncesi ve sonrasına yer verilmek suretiyle hem teorik hem de amprik açıdan kültür-muhasebe ilişkisi üzerine yapılan çalışmalar incelenmiştir.
Sheila McGillis (2020)	-	Kanada ve Brezilya	Çalışma farklı kültürlere sahip denetçilerin, aldığı kararların ve yaptıkları mesleki şüpheciliğe dayanan muhakemelerin kültüre göre değişip değişmediğini incelemektedir. Hofstede'in kültür değerleri açısından birbirinden farklı kültür değerlerine sahip olan ülkeler analize dahil edilmiş ve bu ülkelerde 4 büyük denetim firmalarında işe yeni başlayan denetçilerden hazırlanmış sorulara cevap vermeleri istenmiş ve bu anket yöntemi ile toplanan bilgiler ışığında sayısal analizler yapılmıştır. Kanada (dar güç mesafesi, düşük belirsizlikten kaçınma düzeyi ve yüksek bireysellik) ve Brezilya'da (geniş güç mesafesi, yüksek belirsizlikten kaçınma düzeyi ve kollektivist toplum) işe yeni başlayan denetçiler üzerine yapılan araştırmaya göre; bu denetçilerin yaptıkları mesleki şüphecilik muhakemesinde ve alınan kararlarda önemli bir farklılık bulunmamış ve dolayısıyla kültür ile denetçilerin mesleki şüpheciliği arasında bir ilişki olmadığı sonucuna varılmıştır.
Anthony I. Abongwa (2005)	-	ABD, Kameron	Çalışmada, ABD ve Kameron'da uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırılması sürecinde kültür ile muhasebeci davranışları arasındaki ilişki araştırılmaktadır. Çalışma sonucunda, Kameron katılımcılarının muhasebe standartlarının uyumlaştırılması ile Hofstede'in "güç mesafesi" ve "erillik" kültür boyutları arasında güçlü düzeyde anlamlı pozitif ilişki bulunmuştur. Öyle ki, uyumlaştırma düzeyi arttıkça güç mesafesi ve erillik skorları da artmaktadır. Kameron'daki muhasebeciler muhasebe ölçümü için standartların sınırlar koymasını kabul ederken, ABD'deki katılımcılar uygulama kendi seçim şanslarını sınırlayacağından böyle bir sınırı kabul etmemişlerdir.

Shalin Chanchani, Roger Willet (2004)	1995,1996	Yeni Zelanda, Hindistan	Gray'in "Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Gelişiminde Kültürel Etkilerin Bir Teorisine Doğru" adlı 1988 tarihli makalesinde önerdiği muhasebe alt kültürü değer yapıları olan profesyonellik, tekdüzelik, tutuculuk ve gizlilik bu çalışmada Yeni Zelanda ve Hindistan'da muhasebe anket değer yöntemiyle toplanan veriler esas alınarak amprik olarak test edilmiştir. Sonuçlar Gray'in muhasebe değerlerinin kullanılabilirliğini desteklemekle birlikte bazı uyarlamalar ve yeniden yorumlamalara ihtiyaç olduğu ifade edilmiştir.
S. J. Gray (1988)	-	-	Gray'in 1988 yılında yaptığı "Uluslararası Muhasebe Sistemlerinin Gelişiminde Kültürel Etkilerin Bir Teorisine Doğru" adlı çalışması kültür ile muhasebe arasında ilişkiyi ortaya koyan öncü çalışmalardan biridir. Bu çalışmasında Gray, Hofstede'nin toplumsal kültür boyutlarıyla ilişkilendirdiği ve muhasebe kültürü değerleri" olarak adlandırdığı profesyonellik/statükoculuk, tekdüzelik/esneklik, tutuculuk/iyimserlik ve gizlilik/şeffalık olmak üzere 4 adet muhasebe değeri önermiş ancak bunları ampirik olarak test etmemiştir. Hofstede-Gray Modeli olarak adlandırılan bu çalışma akabinde çeşitli araştırmalara konu olagelmiş ve çeşitli yöntemlerle test edilmiştir.
K. Hung Chan, Kenny Z. Lin, and Phyllis Lai Lan Mo (2003)	1999	Çin	Çin'de faaliyette bulunan ve muhasebe hataları yapıldığı tespit edilen farklı kültürlere sahip olan 80 yabancı şirketin verileri esas alınarak gerçekleştirilen çalışmada, Hofstede'in güç mesafesi ve bireysellik kültür boyutlarının yapılan hataların büyüklüğü üzerindeki etkileri test edilmiştir. Sonuçta güç mesafesi ve bireysellik kültür boyutlarının yapılan hatalar üzerinde önemli etkilerinin olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Karar alma yetkisinin birkaç kişiye bırakılması, yönetim kontrollerinin geçersiz kılınması ve kabiliyetsiz personelin varlığı daha fazla hataya sebep veren geniş güç mesafesinin göstergesi olarak kabul edilirken; yüksek işten ayrılma oranı ve personel performans değerlendirilmesinde sayısal verilere verilen önem daha fazla hata yapılmasına sebep olan bireysel kültürün baskınlığının bir göstergesi olarak görülmüştür. Bu sonuçların denetçilere önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesinde kültür boyutlarını dikkate almaları suretiyle yardımcı olacağı değerlendirilmiştir.
Jacop G. Birnberg, Coral Snodgrass (1988)	-	Japonya, ABD	ABD ve Japonya'dan imalat ve inşaat sektöründe faaliyet gösteren 11 er ve toplamda 22 adet büyük ölçekli şirketten anket yönetimiyle toplanan verileri esas alınarak yapılan çalışmaya göre, ulusal kültürün şirketlerde kurulu bulunan yönetim kontrol sistemlerini etkilediği sonucuna varılmıştır. Normların, ortak değerlerin ve işbirliğinin güçlü olduğu Japon kültüründe ABD'ye kıyasla, firmalarda bürokratik prosedürlerin daha düşük seviyede olacağı ifade edilmiştir. Japonya gibi işbirliğinin yüksek düzeyde olduğu homojen kültürlerde yönetim beklenti ve arzularının gerçekleştirilebilmesi için kontrol sistemlerine ve bu sistemlere önemli düzeyde kaynak ayırmaya bile gerek kalmayabileceği belirtilmiştir.
David R. Borker (2012)	-	12 Orta ve Doğu Avrupa ülkesi	Muhasebe perspektifi açısından Orta ve Doğru Avrupa ülkelerine yönelik mukayeseli bir analiz gerçekleştirilmiştir. Araştırmada 12 ülke Hosftede'in kültür değerleri ile Gray'in muhasebe değerleri açısından incelenmiştir.
İsmail Bekçi, Ferhat Bitlisli (2012)	-	Isparta	Çalışmada, muhasebe-kültür değerini ölçmek amacı ile Isparta ilinde faaliyet gösteren muhasebe meslek mensupları üzerine yapılan anket çalışması ile muhasebe meslek mensuplarının kültürel değerlerinin mesleki faaliyetlerinde ne derece etkili olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu amaçla, elde edilen veriler istatistiksel bakımdan değerlendirilmiş ve muhasebe meslek mensuplarının muhasebe kültür boyutları ortaya konmaya çalışılmıştır. Muhasebe konusunda ihtiyaç duyulan düzenlemelerin profesyonel meslek mensupları ve meslek örgütleri tarafından düzenlenmesi isteğine karşı mevcut düzenlemeleri olduğu gibi kabul etmenin ifadesi olarak tanımlanan "Statükoculuğa karşı

			Profesyonellik" boyutu dört anket sorusu ile araştırılmıştır. Çalışma ile muhasebe meslek mensuplarının yüksek derecede profesyonellik beklentisi içerisinde oldukları net bir şekilde ortaya çıkmıştır.
Haslinda Yusoff, Radiah Othman, Normahiran Yatim (2014)	-	Malezya, Avustralya	Çalışma ile Malezya ve Avustralya'dan seçilen kamuya açık şirketlerin muhasebe yetkilileri ile görüşmeler yapılmak suretiyle, elde edilen veriler üzerinden, ulusal kültür ile muhasebecilerin çevresel raporlama uygulamaları arasında ilişki olup olmadığı, Hofstede ve Gray Modeli kullanılarak araştırmış ve her iki ülkede de çevresel raporlamanın ulusal kültür değerlerinden (özellikle kollektivizm, yüksek belirsizlikten kaçınma, tutuculuk, tekdüzelik ve gizlilik) etkilendiği sonucuna varılmıştır. Yapılan görüşmelerden çıkan sonuca göre Malezya ve Avustralya'daki çevresel raporlama uygulaması, düşük "bireysellik" ve yüksek "belirsizlikten kaçınma" kültür değerleri ile ilişkili bulunmuştur. Bu da Malezya açısından çevresel raporlama uygulaması ile ulusal kültür değerlerinin birbiriyle uyumlu olduğunu gösterirken, Avustralya açısından sonuçlar Hosftede'in kültür değerleri ile uyumsuz çıkmıştır. Öyle ki Hosftede'e göre Avustralya'nın bireyselliği yüksek ve belirsizlikten kaçınma düzeyi düşükken; Malezya kollektivisttir ve belirsizlikten kaçınma düzeyi yüksektir. Benzer şekilde, Gray'in muhasebe değeri modeli dikkate alındığında Malezya tekdüze, gizlilik düzeyi yüksek, tutucudur ve bu muhasebe değerleri çevresel raporlama uygulaması ile de uyumludur. Fakat Hofstede-Gray Modeline göre Avustralya esnek, iyimser ve şeffaf muhasebe değerlerine sahip olmasına rağmen yapılan mülakatlar göstermektedir ki, bu değerler kendi çevresel raporlama uygulamasından çıkan değerler ile uyuşmamaktadır. Sonuçta Avustralya işletmeleri çevresel raporlama uygulaması söz konusu olduğunda, ulusal kültür değerlerinden farklı davranmaktadır. Buna göre kültür ülkelerin çevresel raporlama uygulaması üzerinde etkiye sahiptir ve ülkelerin düzenleyici otoriteleri de ülkelerde kültürü dikkate alarak düzenleme yapmalıdırlar.
Geert Hofstede (2011)	-	-	Geert Hofstede'in kültürlerin boyutlandırılması adlı çalışması ulusal kültürlerin sahip olduğu 6 boyuttan bahsetmektedir. Çalışmada kültür boyutlarından önce yapılan ve boyutların ortaya çıkışına katkı sağlayan araştırmalar, modelin ülkelerin kültürlerinin kıyaslanmasında kabul edilen bir araç olması akabinde ortaya çıkan araştırmalar ve kültür boyutları ile ilgili gelecek öngörülerine yer verilmektedir.
Ronald Inglehart (2000)	1981-1982, 1990-1991,1995-1998	65 ülke	Çalışmada ekonomik gelişmenin kültürel değerlerde değişime etkisi olup olmadığı araştırılmıştır. Dünya Değerler Anketi verileri esas alınarak gerçekleştirilen çalışmada dünya nüfusunun % 75 ine karşılık gelen 65 ülkenin verileri kullanılmış ve büyük kültürel değişimle birlikte ayırt edici kültürel geleneklerin de mevcut olduğu görülmüştür.
Fikret Çankaya, Ertan Aydoğan (2008)	-	-	Çalışmada ülkelerin muhasebe sistemi farklılıkların ana nedenleri açıklanmış ve sosyal-ulusal değerler, beklentiler ve normların muhasebeye etkisine değinilmiştir. Çalışmada çeşitli ülkelerin uluslararası muhasebe standartlarına uyum derecelerini belirlemek, kültürel farklılıkların uluslararası muhasebe standartlarının uyumlaştırmasına etkisini ve muhasebe ilke ve politikalarına etkilerini ortaya koymak için bir analiz yapılmıştır.
Selahattin Karabınar, Varol Kışlalıoğlu (2014)	-	-	Çalışmada muhasebe kültürü alanında yapılmış çalışmalar hakkında bilgi verilmiş ve seçilmiş bazı ampirik çalışmaların sonuçlarının Gray'in sınıflandırmasına uyan-uymayan yönleri açısından değerlendirilmesi yapılmıştır. Yazarlar, konuyla ilgili olarak yapılan çalışmalarda analiz sonuçlarına bakıldığında genel olarak, "özellikle faktör yüklerinin" dağılımında kamuya bilgi

			açıklamasının neredeyse her çalışmada aykırı ve ayrıksı bir durum olarak karşılarına çıktığını, incelenen çalışmalarda varyansın%50 düzeyinde kalması açıklanamayan bazı durumların varlığına işaret ettiğini belirtmekte ve Gray'in Modelinin "kamuya açıklanan bilgiler" ekseninde yeni bir boyut tanımlanması gereksinimi olduğu belirtmektedirler.
Duygu A. Keskin, Salih Tutar, Kemal Faruk Yazgan (2020)	-	Türkiye, Nijerya, Letonya, İngiltere	Çalışmada kültür açısından farklı özelliklere sahip ülkelerde (Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere) yer alan dört büyük denetim şirketlerinin yayınladığı şeffaflık raporları karşılaştırılmış ve bu raporlar Hofstede-Gray Modeline esas alınarak kültürel farklılıkları açısından incelenmiştir. Araştırmada nitel araştırma dizaynı doğrultusunda MAXQDA paket programı kullanılmıştır. Araştırmaya dahil edilen kuruluşların aynı denetim ağı içinde farklı ülkelerde hazırlanan şeffaflık raporları arasında önem verilen konular açısından farklılıklar olduğu tespit edilmiştir. Bu tespit doğrultusunda kuruluşların yayınladıkları şeffaflık raporlarında örgütsel ya da kurumsal yapıdan ziyade toplumsal kültürün daha fazla etkili olduğu değerlendirmesinde bulunulmuştur.
Aziz Doğan (2018 Mayıs)	-	Türkiye	Çalışmada, başta kilit denetim konularını düzenleyen ISA/BDS 701 olmak üzere yeni denetçi raporlamasının getirdiği yenilik ve değişikliklere değinilerek, yapılan değişiklikler sonucunda; denetim raporunun bilgi değerinin, mesleki şüpheciliğin ve finansal tablo kullanıcılarının denetim raporuna ve finansal tablolara güveninin artmasının beklendiği ifade edilmiştir. Ayrıca, söz konusu değişikliklerin finansal tablo kullanıcıları için daha fazla şeffaflık sağlamanın yanında, denetim kalitesini de artıracağı belirtilmiştir.
Aziz Doğan (2018 Haziran)	-	Türkiye	Çalışmada; Türkiye açısından borsada işlem gören işletmelerin 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında, diğer işletmelerin ise 1 Ocak 2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanacak kilit denetim konularını belirlenmesi ve denetçi raporunda bildirilmesinde önem taşıyan hususlar, örneklere de yer verilmek suretiyle belirtilmiştir.
Aziz Doğan (2019)	-	Türkiye	Çalışmada, kilit denetim konularının uygulanması kapsamında karşılaşılabilecek hususlar standartlara da yer verilmek suretiyle analiz edilmiş ve açık olmayan konularla ilgili önerilerde bulunulmuştur.
Şaban Uzay, Çağrı Köylü (2018)	2017	Türkiye	Çalışmada, Borsa İstanbul'da İmalat sanayi sektörüne kayıtlı işletmelerinin bağımsız denetim raporları incelenerek kilit denetim konularının neler olduğuna dair değerlendirme yapılmıştır. Araştırma bulgularına göre en fazla raporlanan kilit denetim konularının; Hasılat, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar ve Stoklar konuları olduğu değerlendirilmiştir.
Hüseyin Mert, vd. (2022)	2017, 2018, 2019	Türkiye, İngiltere	Çalışmada; 2017 ila 2019 yılları arasında Türkiye ve İngiltere'de borsalara kote olan ve her bir ülke için rastgele 7 gayrimenkul yatırım ortaklığı seçilmiş ve bunların bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularına dair açıklamaları incelenmiş, bu açıklamalardan örnekler verilerek iki ülke arasındaki kilit denetim konuları ile ilgili karşılaştırma yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda, kilit denetim konularının belirlenmesinde işletmenin içinde bulunduğu sektöre göre en çok risk içeren alanların esas alındığı ve İngiltere'de değişen şartlara reaksiyonun daha hızlı olduğu tespit edilmiştir.
Hui Li (2020)	2016,2017, 2018	Çin	Çalışmada, Çin'de borsaya kote olan A-hisseli şirketlerce 2017 yılından itibaren bildirilmekte olan kilit denetim konuları biçim, içerik ve sayısal açıdan incelenmiş, analiz edilmiş ve kilit denetim konularının bildiriminin finansal raporlar, denetçiler ve denetlenen şirketler açısından etkileri özetlenmiştir.
Jeffrey R. Casterella v.d.(2004)	1993, 1994	ABD	Çalışmada, denetçinin uzmanlaşması, denetlenen şirketin büyüklüğünün verdiği güçle fiyat pazarlığı gücüne sahip olması ve denetim ücretinin taraflar arasında belirlenmesi konuları

			araştırılmıştır. Firma büyüdükçe pazarlık gücü ve denetçiye baskı yapma imkanı da arttığından, denetim ücretleri daha düşük belirlenirken; küçük firmaların pazarlık gücü olmadığından bunlar için belirlenen denetim ücretinin daha yüksek olduğu sonucuna varılmıştır.
Jean C. Bedard, Udi Hoitash, Rani Hoitash (2008)	2003, 2004	ABD	Çalışmada, iç kontrolün etkinliğinin açıklanması ile denetim ücreti arasındaki ilişki araştırılmıştır. İç kontrol problemlerini çözen şirketlerde de denetim ücretlerinin artış gösterdiği görülmüştür. Ayrıca 4 büyük denetim şirketlerinin devam eden ve yeni firmalarından yüksek ücret aldıkları, 4 büyük denetim firmaları ile çalışmayı bırakan şirketlerin daha düşük denetim ücreti ödediği ve bir 4 büyük firmadan başka bir 4 büyük firmaya geçişte denetim ücretinin değişmediği görülmüştür.
Weerapong Kitiwong, Naruanard Sarapaivanich (2020)	2014-2018	Tayland	Çalışmada Tayland'da 2016 yılından beri uygulanmakta olan kilit denetim konularını da kapsayan yeni denetim raporunun denetim kalitesini arttırıp arttırmadığı araştırılmıştır. Bunun için yeni denetim metodoloji öncesi 2 yıl ve sonrası 2 yıllık veriler esas alınmış ve bu amaçla 312 şirketten, 1519 firma-yıl gözlem sayısı elde edilmiştir. Sonuçta yazarlar, kilit denetim konusu bildirim zorunluluğunun gelmesi akabinde denetçilerin denetimlerde daha çok çaba göstermesi ve denetimlerin daha kapsamlı yapılmasıyla kilit denetim konularının bildirilmesinin denetim kalitesini arttırdığına ilişkin zayıf kanıt bulmuşlardır. Bildirilen kilit denetim konusu sayısı ve en çok bildirilen ortak kilit denetim konuları ile denetim kalitesi arasında bir ilişki bulunmamıştır. Sadece sonraki yılda finansal tablolarla ilgili yapılacak yeniden bildirimin işareti sayıldığından, şirket satın alımları ile ilgili bildirilen kilit denetim konuları denetim kalitesi açısından bilgilendirici bulunmuştur.
Elizabeth Gutierrez, v.d.(2018)	2011-2014	İngiltere	İngiltere Finansal Raporlama Komitesi'nin (FRC) 01.06.2013 tarihinde 700 nolu standardını yayınlamasıyla üst segmentte yer alan şirketler için (LSE premium companies) 01.10.2012 tarihinden itibaren denetçilere raporlarında yaptıkları denetim ile ilgili spesifik bilgilere yer verilmesine yönelik zorunluluk getirilmiştir. Çalışmada, geliştirilmiş denetim raporlamasının; denetim ücretlerine, denetim kalitesine ve yatırımcı davranışlarına etkisi araştırılmış ve herhangi bir etki olduğuna ilişkin kanıt bulunamamıştır.
Lauren C. Reid, v.d.(2019)	2011-2014	İngiltere	Yapılan çalışmada, yeni denetim raporlamasının finansal raporlama kalitesini önemli oranda arttırdığı ve yeni uygulamanın denetim ücretlerinde önemli düzeyde bir artış yaratmadığı bulunmuştur.
Muttanachai Suttipun (2020)	2016-2018	Tayland	Çalışma, Tayland'da borsaya kote olan şirketlere ilişkin 2016-2018 dönemlerine ilişkin denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konuları ve bunların bildirimine etki eden faktörler analiz edilmiştir. Sonuçta; kilit denetim konusu raporlamasının ortalama 756.856 kelimeden oluştuğu; firma büyüklüğü ve karmaşıklık ile kilit denetim konusu raporlaması arasında pozitif, karlılık ile kilit denetim konusu raporlaması arasında negatif ilişki bulunmuştur.
Garen Markanian, Antonio Parbonetti (2007)	2003-2005	-	Çalışmada firmanın karmaşıklığı ile yönetim kurulunun yapısı arasındaki ilişkin incelenmiştir. 6 farklı endüstriden 151 firma Compustat veri tabanında tesadüfi olarak seçilerek analiz gerçekleştirilmiştir. Sonuçta, firmanın karmaşıklık düzeyine göre, yönetim kurulunun yapısının ve kompozisyonu değiştiği sonucuna varılmıştır.
J. Kenneth Reynolds, Jere R. Francis (2000)	1996	ABD	Firma büyüklüğünün denetçi raporlama kararına etkisinin araştırıldığı çalışmada; firma büyüklüğü arttıkça 5 büyük denetim firmasının bağımsızlıklarından ödün vererek firma lehine davrandığı yönünde bir sonuna ulaşılamamıştır. Firma büyüklüğü arttıkça denetçilerin önemli yanlışlık riskini azaltmak ve itibarlarını korumak için daha katı denetim prosedürleri izlediği görülmüştür.
Erkki K. Laitinen, Teija Laitinen (1988)	1992,1997	Finlandiya	Çalışmanın amacı şartlı bağımsız denetim görüşü alan raporların finansal tablolardan alınan veriler üzerinde lojistik model yardımıyla tespit edilmesidir. Neticede düşük karlılık, büyüme, özkaynak ve çalışan sayısı, yüksek borçluluk oranlarına sahip

			şirketlerin şartlı görüş alma ihtimalinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Dan A. Simunic, (1980)	1977	ABD	Denetim hizmetlerinin fiyatlandırılması adlı çalışmasında yazar; 8 büyük denetim firmasının monopol piyasa oluşturmaları nedeniyle eleştiriye maruz kaldığından bahisle analizlerini gerçekleştirmiş ve piyasada rekabetin hakim olduğu sonucuna ulaşmıştır. Ayrıca çalışmada denetçiler açısından denetimi en zor ve riskli konular hakkında da bilgi verilmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
BİLDİRİLEN KİLİT DENETİM KONULARINI VE BUNLARIN SAYISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLERE İLİŞKİN ARAŞTIRMA

Bu bölümde; Türkiye'de Borsa İstanbul ve İngiltere`de Londra Borsası imalat sanayi sektöründe 2017-2020 yıllarında (4 yıl) faaliyet gösteren şirketlerin verileri esas alınarak; bildirilen kilit denetim konularının içerik analizi gerçekleştirilecek, kilit denetim konularının sayısına etki edebilecek faktörlerin analiz edilmesi amacıyla kurulan ekonometrik model kapsamında geliştirilen hipotezler test edilecek ve ulaşılan sonuçlar tartışılacaktır.

3.1. Araştırmanın konusu ve amacı

IAASB tarafından 2014 yılı eylül ayında kabul edilen denetim raporlamasına ilişkin denetim standartları (ISA'lar) 15 Aralık 2016 tarihinde ve sonrasında sona eren hesap dönemlerine ilişkin denetimlerde uygulanmak üzere 2015 yılının ocak ayında; Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu tarafından kabul edilen yeni denetim standartları (BDS'ler) ise 1 Ocak 2017 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayınlanmıştır.[87]

Çalışmada; Türkiye'de Borsa İstanbul'a (BIST) ve İngiltere'de (Birleşik Krallık) Londra Borsası'na (London Stock Exchange-LSE) kayıtlı olan ve imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin yıllık raporları ve/veya bağımsız denetçi raporları belge incelemesi yöntemiyle analiz edilmek suretiyle, bağımsız denetçiler tarafından bildirilen kilit denetim konuları ile bunların sayısına etki edebilecek faktörler incelenmiştir. Çalışmada verileri analiz edilen şirketler İngiltere (Birleşik Krallık) ve Türkiye'de bu ülkelerin kanunlarına göre kurulmuş şirketlerdir. İngiltere raporlarında yabancı para cinsinden olan değerler, ilgili şirketin finansal tablo dönemi sonu itibariyle, o günkü Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası döviz alış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrilmek suretiyle araştırmaya dahil edilmiştir.

[87] Doğan, "Yeni Bağımsız Denetçi Raporu", **a.g.e.**, s.26.

3.2. Araştırmanın hipotezleri

Yapılan araştırma kapsamında yer alan argümanlara ve bu argümanlar ışığında geliştirilen hipotezlere aşağıda yer verilmektedir:

3.2.1. Denetim riski ve kilit denetim konuları

Denetim raporlamasının başlıca amaçlarından biri, raporda ekonomik olaylarla ilgili daha fazla bilgi verilmek suretiyle, denetçinin iletişim imkanlarının arttırılması ve böylece finansal tablo kullanıcıları ile denetçiler arasında var olan beklenti boşluğunun ve bilgi farklarının azaltılmasıdır.[88]

Önemli yanlışlık riski görece daha yüksek olan firmaların, denetçiler tarafından daha detaylı incelenmesi beklenirken; denetlenen firmada ne kadar fazla riskli işlem söz konusu ise, finansal tabloların önemli yanlışlık riski ile bu önemli yanlışlığın denetçi tarafından tespit edilememe (bulgu riski) riski de artabilmektedir. Bu çeşit firmalarda yapılan denetimlerde denetçi, denetim riskini kabul edilebilir düzeyde tutabilmek ve riske karşılık verebilmek için daha kapsamlı ve detaylı denetim teknik ve prosedürleri uygulamak durumda kalmakta ve böyle bir durumda denetçinin sorumluluğu da artabilmektedir.[89] Önemli yanlışlık riskinin görece yüksek olduğu firmalarda yapılan denetimlerde denetçinin; hem üzerine düşen önemli yanlışlığın tespiti sorumluluğunu (bulgu riski) yerine getirebilmesi hem de denetim riskini kabul edilebilir düzeyde tutabilmesi amacıyla daha çok sayıda kilit denetim konusu bildirmesi beklenmektedir.[90]

Laitinen ve diğerleri çalışmalarında; büyük ölçekli şirketlerin denetim raporlarının 3 yıllık dönem itibariyle analizini gerçekleştirmiş ve çeşitli finansal oranlar ile denetim görüşü arasındaki ilişkileri incelemiştir. Buna göre, denetlenen şirketin karlılığı ne kadar düşük, borçluluğu ne kadar yüksek ve satışların seyrinin bir göstergesi olarak alınan büyüme oranı ne kadar düşükse, yapılan denetim sonucunda bu şirkete verilen denetim görüşünün olumlu olma ihtimalinin de o kadar düşük olduğu

[88] Pinto, Morais, **a.g.e.** s.147.
[89] Julianne Nelson, Joshua Ronen, Lawrence White, "Legal Liabilities and the Market for Auditing Services", **Journal of Accounting, Auditing and Finance,** 3(3), s. 263.
[90] Pinto, Morais, **a.g.e.**, s.149.

görülmüştür.[91] Firma büyüklüğünün denetçi görüşü üzerine etkisinin değerlendirildiği Reynolds ve diğerlerinin çalışmalarında; firma büyüklüğü artıkça, firmanın büyüklüğünün getirdiği avantaj ile denetçi üzerinde baskı kurulabildiği ve bu suretle denetçinin firma lehine bağımsızlığından ödün verecek şekilde görüş oluşturduğu yönünde bir sonuca ulaşılamamakla birlikte; firma büyüdükçe denetim riski arttığından, en büyük 5 (Big Five) denetim firmasının bu tür şirketler üzerinde çok daha sıkı ve muhafazakar denetim prosedürleri uyguladığı ve borçluluk seviyesindeki artışın, işletmenin sürekliliği yönünde uyarı içeren denetim görüşü alma ihtimalini arttırdığı sonuçlarına varmışlardır.[92]

Bu çalışmada; firma borçluluğu ile bildirilen kilit denetim konuları arasında pozitif, likiditenin göstergesi olarak kabul edilen cari oran ile bildirilen kilit denetim konuları arasında ise negatif ilişkinin olacağı tahmin edilmiştir.

Bedard ve diğerleri çalışmalarında; denetlenen firmanın kompleks bir yapıya sahip olması, firmada çok sayıda ve farklı işlemlerin yapılmakta olması, önemli yanlışlık riski içeren birçok konuyu barındırabileceğinden, bu şirketlerde gerçekleştirilen denetimlerde denetçilerce daha fazla sayıda kilit denetim konusu bildirilmesinin beklenebileceğini ifade etmişlerdir. Bu kapsamda bir şirketteki işlemlerin karmaşıklığı veya kompleks yapıya sahip olması; ticari alacakların ve stokların toplam varlıklar içindeki payı, iş segmenti sayısı (faaliyet bölümleri), gerçekleştirilen yurt dışı operasyonların büyüklüğü, gerçekleşen birleşmeler, yeni hisse senedi ihracı ve yeniden yapılandırmalar ile ölçülebilir.[93] Markanian ve diğerlerine göre, karmaşıklık (kompleksite) firma içi ve firma dışı etkenlere bağlı olabilir. Firma içi etkenlere; personel başına Ar-Ge harcamaları ve yatırım harcamaları; firma dışı etkenlere ise iş ve coğrafi bölümlerin sayısı örnek verilebilir.[94]

---

[91] Erkki K. Laitinen, Teija Laitinen, "Qualified Audit Reports in Finland: Evidence from Large Companies", **European Accounting Review,** 7(4), 1998, s.650.
[92] J. Kenneth Reynolds, Jere R. Francis, "Does Size Matter? The Influence Of Large Clients On Office-Level Auditor Reporting Decisions", **Journal of Accounting and Economics,** 30(3), 2000, s.375-400.
[93] Jean C. Bedard, Udi Hoitash, Rani Hoitash, "Audit Pricing And Internal Control Disclosures Among Non-Accelerated Filers", **Research in Accounting Regulation,** 20, 2008, s.116.
[94] Garen Markanian, Antonio Parbonetti, "Firm Complexity And Board Of Director Composition" **Corporate Governance: An International Review,** 15(6), 2007, s.1224.

Bu çalışmada, karmaşıklığın göstergesi olarak, firmanın coğrafi bölümlerini de kapsayacak şekilde iş bölümleri sayısı kullanılmış ve iş bölümleri sayısı ile bildirilen kilit denetim konuları arasında pozitif bir ilişkinin mevcut olacağı tahmin edilmiştir.

En büyük 6 denetim şirketi verilerinin incelendiği Casterella ve diğerlerinin deneysel çalışmasında, firma büyüklüğü arttıkça denetlenen firmanın sahip olduğu pazarlık gücü sayesinde denetim şirketinin uzmanlığına rağmen, denetim ücretinin daha düşük belirlenebildiği; diğer taraftan görece daha küçük firmaların ise pazarlık gücüne sahip olmamaları nedeniyle denetim ücretinin daha yüksek belirlendiği görülmüştür. Aynı deneysel çalışmada firma büyüklüğü arttıkça firmaların denetim şirketleri ile müzakere gücü artacağından, denetçilerce bildirilecek kilit denetim konuları üzerinde firma baskısının mevcut olması muhtemel olsa da; firma büyüklüğü arttıkça denetlenen firmada kompleks konu ve işlemlerin artacağı ifade edilmiştir.[95]

Bu çalışmada firma büyüklüğünün göstergesi kabul edilen aktif büyüklüğü ile denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları arasında pozitif yönlü bir ilişki olacağı tahmin edilmiştir.

Tayland borsasına kote şirketlerin 2016-2018 yıllarına ilişkin verileri esas alınarak gerçekleştirilen Suttipun'un çalışmasında, kilit denetim konularına etki eden faktörler araştırılmıştır. Çalışmada; firma büyüklüğü, karlılık, kurumsal karmaşıklık düzeyi (kompleksite), kurumsal yaş ve denetim rotasyonu bağımsız değişkenler olarak (kurumsal özellikler) tanımlanmış ve bu değişkenler ile denetçiler tarafından bildirilen kilit denetim konuları arasındaki ilişki araştırılmıştır. Çalışma sonucunda, firma büyüklüğü ve karmaşıklığı ile bildirilen kilit denetim konuları arasında pozitif; firma karlılığı ile raporlanan kilit denetim konularının sayısı arasında negatif ilişki tespit edilmiştir.[96] Diğer yandan, Pinto ve Morais'e göre; daha düşük karlılığa sahip olan firmaların, şartlı görüş ve/veya daha çok sayıda kilit denetim konusu bildirilmesi olasılığını arttıracak şekilde, finansal tabloların hazırlanmasında daha yaratıcı muhasebe uygulamaları kullanma eğiliminde olabildiği de görülmüştür.[97]

---

[95] Jeffrey R. Casterella, v.d., "Auditor Industry Specialization, Client Bargaining Power, And Audit Pricing", **Auditing: A Journal of Practice and Theory,** 23(11), 2004, s.137.
[96] Muttanachai Suttipun, "Factors Influencing Key Audit Matters Reporting In Thailand", **Asian Journal of Accounting Perspectives,** 13.1, 2020, s.35.
[97] Pinto, Morais, **A.g.e.**, s.151.

Bu çalışmada, firma karlılığı ile bildirilen kilit denetim konuları arasında negatif bir ilişki olacağı tahmin edilmiştir.

Simunic'e göre, ticari alacaklar ve stoklar; gözlem ve üçüncü kişiler nezdinde teyit gibi çeşitli denetim prosedürleri gerektiren, denetimi en zor konuların başında gelmektedir. Diğer taraftan, yüksek oranda önemli yanlışlık riski taşıyan bu kalemlerin değerlemesi de gelecekteki olayların tahmin edilmesini gerektirdiğinden, oldukça karmaşıktır.[98]

Bu çalışmada, ticari alacaklar ve stoklar toplamının toplam varlıklara oranı ile bildirilen kilit denetim konuları arasında pozitif ilişki olacağı tahmin edilmiştir.

3.2.2. Geliştirilen hipotezler

Bu çalışmada yukarıda yer verilen açıklamalar kapsamında, aşağıdaki hipotezler oluşturulmuştur:

H1: Firmanın "kaldıraç oranı" ile bildirilen KDK sayısı arasında pozitif bir ilişki vardır.

H2: Firmanın "iş segmenti sayısı" ile bildirilen KDK sayısı arasında pozitif bir ilişki vardır.

H3: Firmanın "cari oranı" ile bildirilen KDK sayısı arasında negatif bir ilişki vardır.

H4: Firmanın "varlık büyüklüğü" ile bildirilen KDK sayısı arasında pozitif bir ilişki vardır.

H5: "Ticari alacaklar + stoklar / toplam varlıklar" oranı ile bildirilen KDK sayısı arasında pozitif bir ilişki vardır.

H6: Firmanın "özkaynak karlılık oranı" ile bildirilen KDK sayısı arasında negatif bir ilişki vardır.

[98] Dan A. Simunic, "The pricing of audit services: Theory and evidence", **Journal of Accounting Research**, 22(3), 1980, s.173.

3.3. Araştırmanın kapsamı

Bu çalışmadaki örneklem; Türkiye'de Borsa İstanbul'a ve İngiltere'de (Birleşik Krallık) Londra Borsası'na kayıtlı olup, imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren, Türkiye'de ve İngiltere'de geçerli mevzuata göre kurulan şirketlerin 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin yıllık raporları ve/veya bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları ile bu raporlardan elde edilen finansal verilerden oluşmaktadır.

Borsalara kayıtlı şirketlerin çoğunluğunun imalat sanayi sektöründe faaliyet gösterdiği ve bu suretle daha fazla şirkete ve veriye ulaşılabileceği için, her iki ülkede de imalat sanayi sektörü seçilmiştir. Londra Borsası için verilerin temin edildiği 31.03.2021 tarihinde toplam 1.988 adet şirketin 98'i İngiltere'de kurulan ve imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketler olup, bunlardan 85 tanesinin verilerine ulaşılabilmiştir. Borsa İstanbul'da 11.04.2021 tarihi itibariyle faaliyet gösteren toplam 483 şirketin ise 173'ü imalat sanayi sektöründe faaliyet göstermekte olup, araştırmamız kapsamında bu şirketlerin 142 tanesinin verilerine ulaşılabilmiştir.

3.4. Araştırma kapsamında yapılan analizler

Araştırmanın ilk kısmında içerik ve frekans analizi, ikinci kısımda ise panel veri analizi gerçekleştirilmiştir.

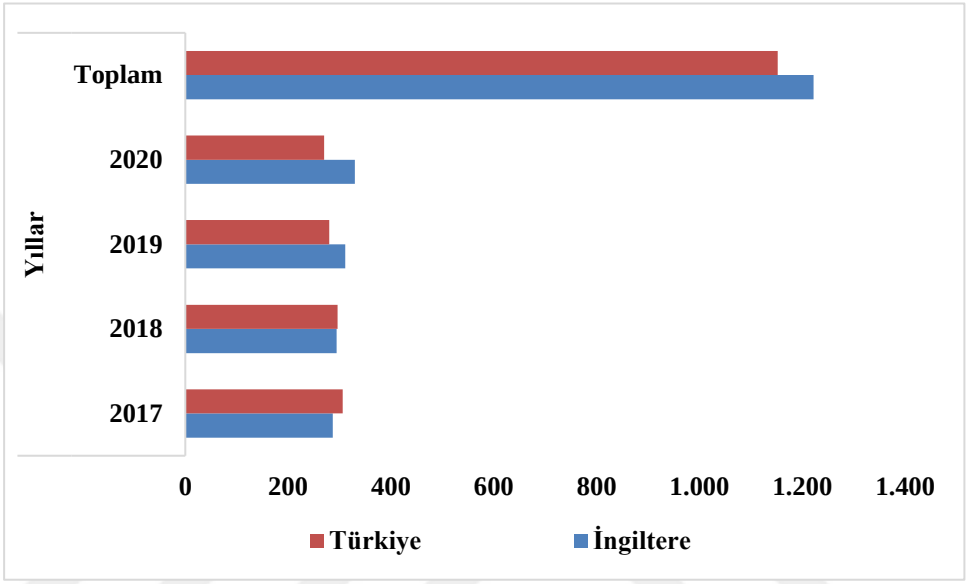
3.4.1. Bildirilen kilit denetim konularının içerik analizi

3.4.1.1. Ülkeler itibariyle bildirilen kilit denetim konusu sayı ve çeşitleri

Bu çalışmadaki bulgular; Türkiye ve İngiltere borsalarına kayıtlı imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporları ve/veya yıllık raporları esas alınarak oluşturulmuştur. Söz konusu dönemlere ilişkin olarak imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren ve Borsa İstanbul'a kayıtlı şirketlerin incelenen rapor adedi 568, Londra Borsası'na kayıtlı şirketlerin incelenen rapor adedi ise 340 olmak üzere toplam 908 adet bağımsız denetim raporu analiz edilmiş; bu raporlarda Türkiye'den 1.152 adet ve İngiltere'den 1.222 adet olmak üzere, toplam 2.374 adet kilit denetim konusu bildirilmiştir.

Aşağıdaki grafikte, Türkiye ve İngiltere borsalarına kayıtlı imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2017-2020 yılları arasında denetçi raporlarında bildirilen toplam kilit denetim konusu sayılarına yer verilmektedir:

Grafik 2: Türkiye'de ve İngiltere'de bildirilen KDK sayısı

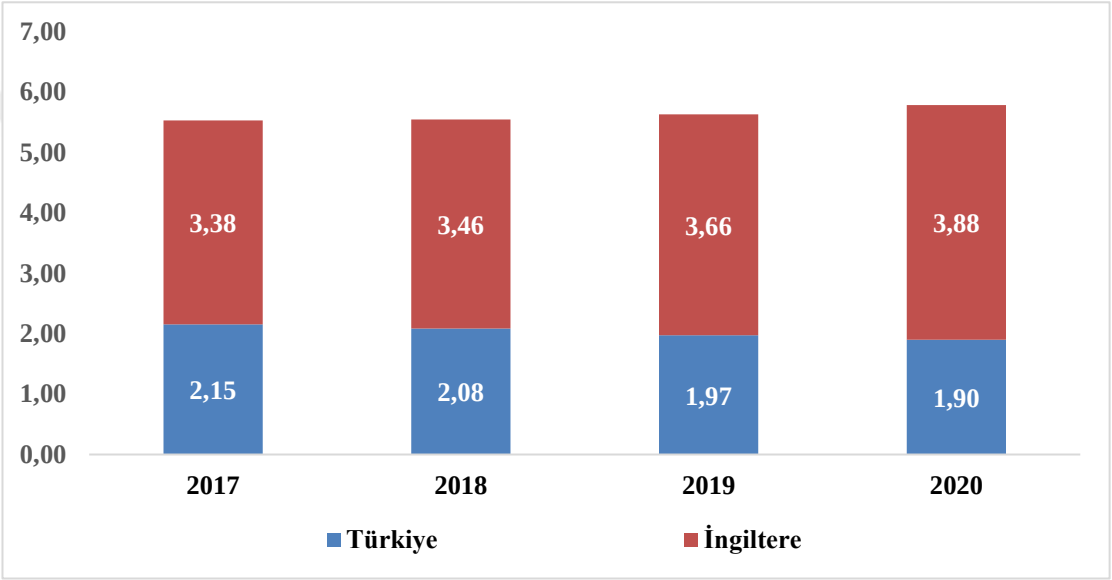


Borsa İstanbul'a kayıtlı olan ve imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren 142 şirket ile Londra Borsası'na kayıtlı olan ve imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren 85 şirketin verileri esas alınarak yapılan analizde, Türkiye modelinde var olan şirket sayısı İngiltere modelinden daha fazla olmasına rağmen; denetçi raporlarında İngiltere'de Londra Borsası'na kayıtlı olan şirketlere ilişkin bildirilen kilit denetim konusu sayılarının, incelemenin yapıldığı tüm yıllarda ve toplamda Türkiye'de Borsa İstanbul'a kayıtlı olan şirketlerinkinden daha fazla sayıda olduğu dikkat çekmektedir.

3.4.1.2. Ülkeler ve yıllar itibariyle bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayıları

Aşağıdaki grafikte, Türkiye ve İngiltere borsalarına kayıtlı imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında şirket başına ilgili yıllar itibariyle bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayıları gösterilmektedir:

Grafik 3: Türkiye'de ve İngiltere'de şirket başına bildirilen ortalama KDK sayısı



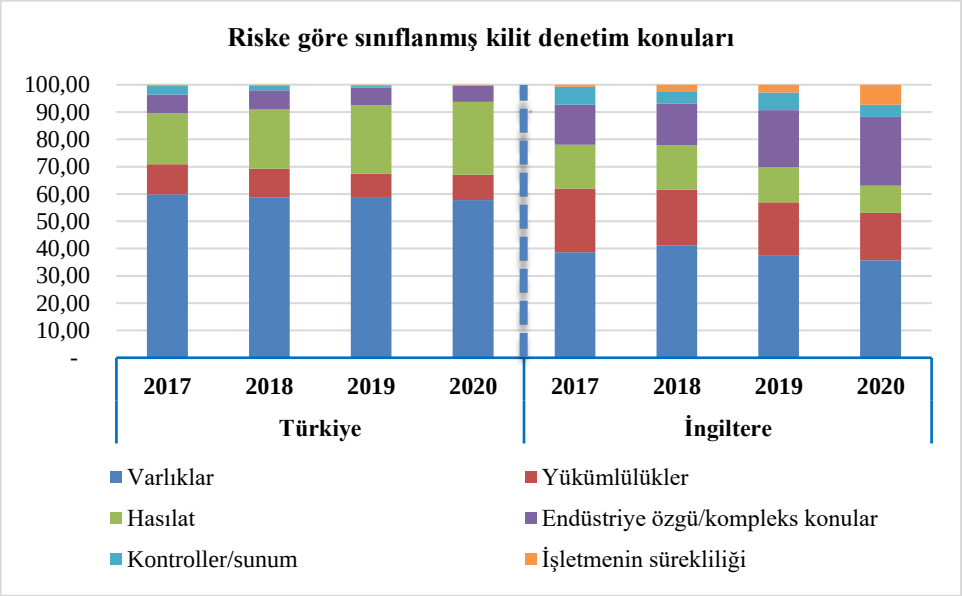
İncelemeye konu yıllar itibariyle denetçi raporlarında şirket başına bildirilen kilit denetim konusu sayısının 4 yıllık zaman dilimi içinde; Türkiye'de azalma eğilimi, İngiltere'de ise artış eğilimi gösterdiği; Londra Borsası'na kayıtlı olan şirketler için, Borsa İstanbul'a kayıtlı olan şirketlere kıyasla, her bir yıl itibariyle ortalama olarak yaklaşık iki kata yakın seviyede kilit denetim konusu bildirilmiş olduğu dikkat çekmektedir.

3.4.1.3. Ülkeler ve yıllar itibariyle gruplandırılmış kilit denetim konusu çeşitleri

Kilit denetim konularının; denetçinin mesleki muhakemesine göre, finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olması dolayısıyla, bunların denetimde en fazla önemli yanlışlık riski içeren konular olduğu kabulü ile bir sınıflama

yapılabilir. Bu kapsamda, her bir ülke itibariyle yukarıda yer verilen denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konusu çeşitleri; varlıklar, yükümlülükler, hasılat, işletmeye özgü ve kompleks konular, kontroller ve sunum ile işletmenin sürekliliği başlıkları altında aşağıdaki gibi gruplandırılmıştır:

Grafik 4: Gruplandırılmış kilit denetim konuları



Buna göre, çalışmaya konu 4 yıllık zaman dilimi içinde denetimde en çok önem arz eden konular olarak Türkiye'de; varlıklar ve hasılat kilit denetim konusu olarak rapor edilmiştir. Yıllar itibariyle rapor edilen her 100 kilit denetim konusunun yaklaşık yüzde 60'ı varlıklar ile ilişkiliyken, hasılatın payının artmakta olduğu, yükümlülüklerin payının ise azalmakta olduğu dikkat çekmektedir.

Tabloyu İngiltere açısından incelediğimizde, her 100 kilit denetim konusundan yaklaşık yüzde 40'ının varlıklar ile ilgili olduğu, zaman içinde hasılatın ve yükümlülüklerin payının azaldığı; diğer taraftan, işletmenin sürekliliği ile kompleks ve spesifik konuların payının artış eğiliminde olduğu görülmektedir.

Ülkeler açısından temel farklılık olarak; İngiltere'de özellikle son yıllarda spesifik ve kompleks konuların riskli konuların göstergesi olan kilit denetim konuları olarak raporlandığı dikkat çekmektedir. İngiltere raporlarında görülen bu durumun 701 numaralı bağımsız denetim standardında belirlenmiş amaca da uygun olacak şekilde

yürütülen denetimin her bir şirkete özgü, hedef kullanıcıların ihtiyacına daha uygun olacak şekilde spesifik konular hakkında bilgi verilmesi noktasında daha fazla şeffaflık sağlamak suretiyle, denetçi raporunun iletişim değerinin arttırılması açısından katkı sağlamış olduğu değerlendirilmektedir.

3.4.1.4. Türkiye açısından bildirilen kilit denetim konuları

Borsa İstanbul'da imalat sanayi endeksinde kayıtlı olan şirketlere ilişkin bildirilen kilit denetim konuları incelendiğinde, 4 yıllık dönemde incelenen toplam 568 adet denetçi raporunda toplam 1.152 adet kilit denetim konusu rapor edildiği görülmektedir.

Toplam bildirime konu edilen 33 çeşit kilit denetim konusunun yaklaşık yüzde 70'ine karşılık gelen ve en çok bildirilen konuların başında; ilk sırada yüzde 22,40 oran ile hasılatın muhasebeleştirilmesi (hile hariç), ikinci sırada yüzde 19,01 oran ile ticari alacaklarda değerleme, üçüncü sırada yüzde 16,58 oran ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değerleme (şerefiye hariç) ve dördüncü sırada ise yüzde 11,72 oran ile stoklarda değerleme gelmektedir. Bu noktada, bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık yüzde 70'inin yukarıda bahsedilen 4 çeşit kilit denetim konusundan oluştuğu dikkat çekmektedir.

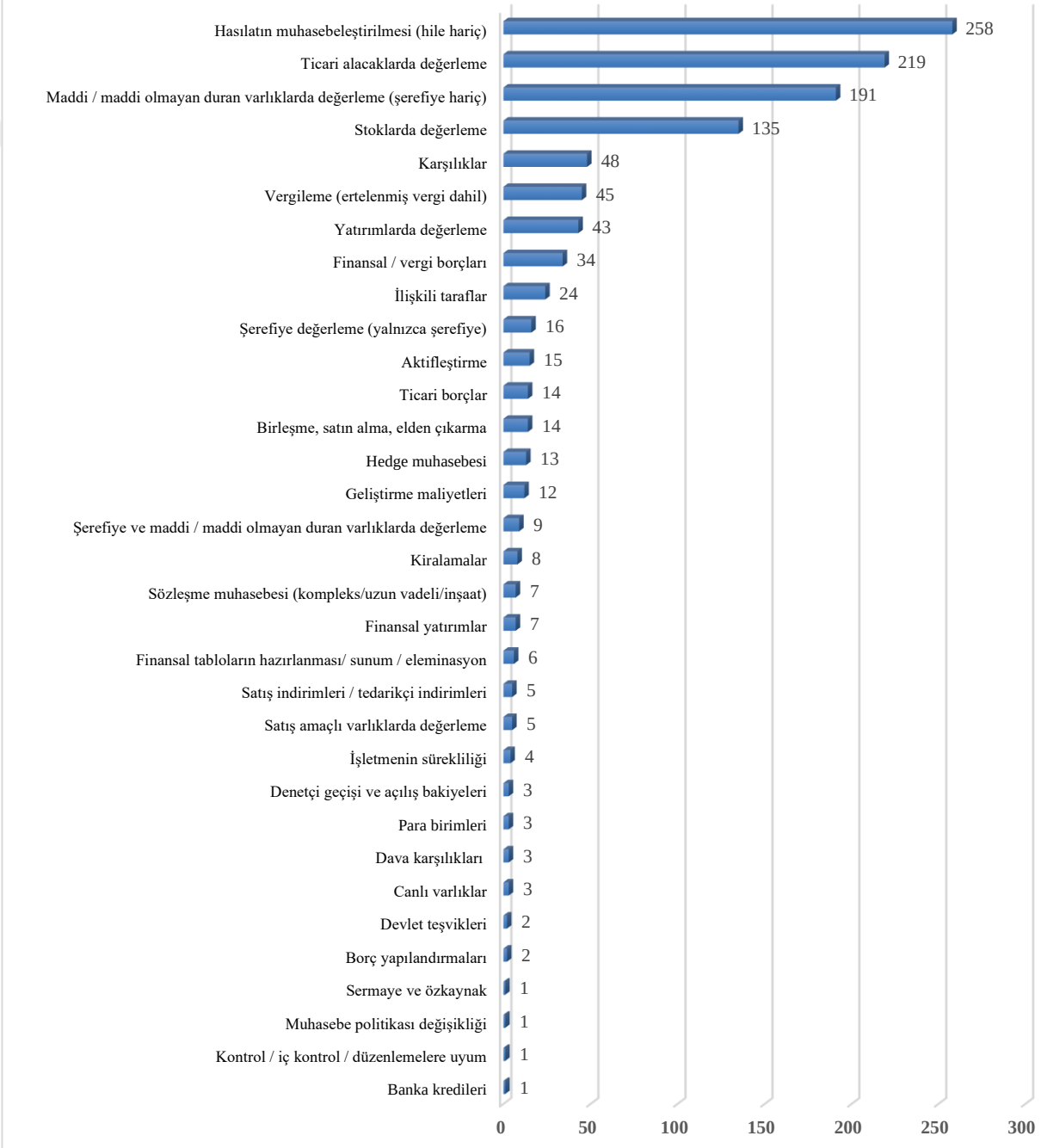
Yıllar itibariyle bildirilen kilit denetim konusu sayı ve çeşitleri

Borsa İstanbul'da imalat sanayi endeksinde kayıtlı olan şirketlerin 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin düzenlenen bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının her bir yıl itibariyle sayı ve türleri ile gruplandırılmış çeşitleri aşağıda yer alan tabloda gösterilmektedir:

Tablo 6: Türkiye'de bildirilen KDK sayı ve çeşiti											
Sıra No	**Bildirilen kilit denetim konusu çeşiti**	**2017**	**%**	**2018**	**%**	**2019**	**%**	**2020**	**%**	**Toplam**	**Toplam (%)**
Varlıklar		**183**	**59,80**	**174**	**58,78**	**164**	**58,57**	**156**	**57,78**	**677**	**58,76**
1	Aktifleştirme	6	1,96	6	2,03	1	0,36	2	0,74	15	1,30
2	Canlı varlıklar	1	0,33	1	0,34	1	0,36	0	0,00	3	0,26
3	Geliştirme maliyetleri	3	0,98	3	1,01	3	1,07	3	1,11	12	1,04
4	Kiralamalar	1	0,33	0	0,00	7	2,50	0	0,00	8	0,69
5	Birleşme, satın alma, elden çıkarma	6	1,96	4	1,35	3	1,07	1	0,37	14	1,22
6	Satış amaçlı varlıklarda değerleme	2	0,65	1	0,34	1	0,36	1	0,37	5	0,43
7	Finansal yatırımlar	2	0,65	2	0,68	2	0,71	1	0,37	7	0,61
8	Stoklarda değerleme	35	11,44	36	12,16	35	12,50	29	10,74	135	11,72
9	Şerefiye ve maddi / maddi olmayan duran varlıklarda değerleme	1	0,33	2	0,68	3	1,07	3	1,11	9	0,78
10	Maddi / maddi olmayan duran varlıklarda değerleme (şerefiye hariç)	53	17,32	52	17,57	44	15,71	42	15,56	191	16,58
11	Yatırımlarda değerleme	10	3,27	8	2,70	12	4,29	13	4,81	43	3,73
12	Ticari alacaklarda değerleme	57	18,63	54	18,24	50	17,86	58	21,48	219	19,01
13	Şerefiye değerleme (yalnızca şerefiye)	6	1,96	5	1,69	2	0,71	3	1,11	16	1,39
Yükümlülükler		**34**	**11,11**	**31**	**10,47**	**25**	**8,92**	**25**	**9,26**	**115**	**9,98**
14	Karşılıklar	16	5,23	15	5,07	9	3,21	8	2,96	48	4,17
15	Dava karşılıkları	0	0,00	0	0,00	1	0,36	2	0,74	3	0,26
16	Banka kredileri	0	0,00	0	0,00	0	0,00	1	0,37	1	0,09
17	Borç yapılandırmaları	1	0,33	1	0,34	0	0,00	0	0,00	2	0,17
18	Finansal / vergi borçları	9	2,94	8	2,70	9	3,21	8	2,96	34	2,95
19	Ticari borçlar	3	0,98	3	1,01	4	1,43	4	1,48	14	1,22
20	Hedge muhasebesi	5	1,63	4	1,35	2	0,71	2	0,74	13	1,13
Hasılat		**57**	**18,63**	**64**	**21,62**	**70**	**25,00**	**72**	**26,67**	**263**	**22,83**
21	Hasılatın muhasebeleştirilmesi (hile hariç)	55	17,97	63	21,28	69	24,64	71	26,30	258	22,40
22	Satış indirimleri / tedarikçi indirimleri	2	0,65	1	0,34	1	0,36	1	0,37	5	0,43
Endüstriye özgü / kompleks konular		**21**	**6,863**	**21**	**7,09**	**18**	**6,42**	**16**	**5,92**	**76**	**6,59**
23	Sözleşme muhasebesi (kompleks/uzun vadeli/inşaat)	2	0,65	2	0,68	1	0,36	2	0,74	7	0,61
24	Vergileme (ertelenmiş vergi dahil)	12	3,92	11	3,72	11	3,93	11	4,07	45	3,91
25	İlişkili taraflar	7	2,29	8	2,70	6	2,14	3	1,11	24	2,08
Kontroller / sunum		**10**	**3,26**	**5**	**1,68**	**2**	**0,71**	**0**	**0**	**17**	**1,47**
26	Kontrol / iç kontrol / düzenlemelere uyum	1	0,33	0	0,00	0	0,00	0	0,00	1	0,09
27	Finansal tabloların hazırlanması/ sunum / eliminasyon	4	1,31	2	0,68	0	0,00	0	0,00	6	0,52
28	Para birimleri	1	0,33	1	0,34	1	0,36	0	0,00	3	0,26
29	Muhasebe politikası değişikliği	1	0,33	0	0,00	0	0,00	0	0,00	1	0,09
30	Denetçi geçişi ve açılış bakiyeleri	2	0,65	0	0,00	1	0,36	0	0,00	3	0,26
31	Devlet teşvikleri	1	0,33	1	0,34	0	0,00	0	0,00	2	0,17
32	Sermaye ve özkaynak	0	0,00	1	0,34	0	0,00	0	0,00	1	0,09
İşletmenin sürekliliği		**1**	**0,33**	**1**	**0,34**	**1**	**0,36**	**1**	**0,37**	**4**	**0,35**
33	İşletmenin sürekliliği	1	0,33	1	0,34	1	0,36	1	0,37	4	0,35
Toplam bildirilen KDK		**306**	**100**	**296**	**100**	**280**	**100**	**270**	**100**	**1.152**	**100**

Borsa İstanbul açısından incelenen 4 yılda düzenlenen denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının toplu olarak sayıları ve türleri aşağıda yer alan grafikte gösterilmiştir:

Grafik 5: Türkiye'de bildirilen KDK sayı ve çeşiti



Buna göre, 4 yıllık zaman dilimi içinde Türkiye'de denetçi raporlarında en çok bildirilen riskli konular; hasılat, ticari alacaklarda değerleme, maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değerleme (şerefiye hariç) ve stoklarda değerlemedir.

Denetçi cinsiyeti ve bildirilen kilit denetim konusu sayısı

Borsa İstanbul açısından denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının denetçi cinsiyetine göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 7: Denetçi cinsiyeti ve bildirilen KDK sayısı

Denetçi cinsiyeti ve KDK sayısı	Türkiye
Erkek sorumlu denetçi sayısı	522
Kadın sorumlu denetçi sayısı	46
Toplam sorumlu denetçi sayısı	**568**
Erkek sorumlu denetçi sayısı / Toplam denetçi sayısı (%)	91,90
Kadın sorumlu denetçi sayısı / Toplam denetçi sayısı (%)	8,10
Erkek sorumlu denetçilerce bildirilen toplam KDK sayısı	1.050
Kadın sorumlu denetçilerce bildirilen toplam KDK sayısı	102
Toplam bildirilen KDK sayısı	**1.152**
Erkek sorumlu denetçilerce bildirilen KDK sayısı / Toplam bildirilen KDK sayısı	91,15
Kadın sorumlu denetçilerce bildirilen KDK sayısı / Toplam bildirilen KDK sayısı	8,85
Erkek sorumlu denetçilerce bildirilen ortalama KDK sayısı	2,01
Kadın sorumlu denetçilerce bildirilen ortalama KDK sayısı	2,22

Buna göre, Türkiye açısından incelenen 4 yılda düzenlenen denetçi raporlarında yer alan erkek sorumlu denetçilerin oranı yüzde 91,90 iken, kadın sorumlu denetçilerin oranı yüzde 8,10'dur. Kilit denetim konularının yüzde 91,15'i erkek sorumlu denetçilerce, yüzde 8,85'i ise kadın sorumlu denetçilerce bildirilmiştir. Her ne kadar raporu imzalayan erkek sorumlu denetçi sayısı kadın sorumlu denetçi sayısından önemli oranda fazla olsa da, kadın denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısının erkek denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısından daha fazla olduğu dikkat çekmektedir.

Görüş türü ve bildirilen kilit denetim konusu sayısı

Borsa İstanbul açısından denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının denetçi cinsiyeti ve görüş türüne göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 8: Denetçi cinsiyetine göre görüş türü ve bildirilen KDK sayısı

Görüş türü ve denetçi cinsiyeti - Türkiye				
Görüş türü	**Görüş sayısı**	**Toplam bildirilen görüş sayısına oranı (%)**	**Bildirilen KDK sayısı**	**Görüş türüne göre bildirilen KDK sayısı / Toplam bildirilen KDK sayısı (%)**
Olumlu görüş	**515**	**90,67**	**1.047**	**90,89**
a- Erkek denetçilerce verilen olumlu görüş	475	83,63	957	83,07
b- Kadın denetçilerce verilen olumlu görüş	40	7,04	90	7,81
Olumsuz görüş	**1**	**0,18**	**1**	**0,09**
c- Erkek denetçilerce verilen olumsuz görüş	1	0,18	1	0,09
d- Kadın denetçilerce verilen olumsuz görüş	0	-	0	-
Görüş bildirmekten kaçınma	**4**	**0,70**	**0**	-
e- Erkek denetçilerce verilen görüş bildirmekten kaçınma	4	0,70	0	-
f- Kadın denetçilerce verilen görüş bildirmekten kaçınma	0	-	0	-
Sınırlı olumlu görüş	**48**	**8,45**	**104**	**9,03**
g- Erkek denetçilerce verilen sınırlı olumlu görüş	42	7,39	92	7,99
h- Kadın denetçilerce verilen sınırlı olumlu görüş	6	1,06	12	1,04
Bildirilen toplam görüş	**568**	**100,00**	-	-
ı- Erkek denetçilerce verilen toplam görüş	522	91,90	-	-
i- Kadın denetçilerce verilen toplam görüş	46	8,10	-	-
Toplam bildirilen KDK sayısı	-	-	**1.152**	**100,00**
j- Erkek denetçilerce bildirilen KDK sayısı	-	-	1.050	91,15
k- Kadın denetçilerce bildirilen KDK sayısı	-	-	102	8,85

Türkiye'de Borsa İstanbul açısından incelenen 4 yılda düzenlenen denetçi raporlarında yer alan görüşlerin; yüzde 90,67'si olumlu görüşken, yüzde 8,45'i sınırlı olumlu görüş, yüzde 0,70'i görüş bildirmekten kaçınma ve yüzde 0,18'i ise olumsuz görüştür. Olumlu ve sınırlı olumlu görüşlerin sırasıyla; yüzde 83,63'ü ve yüzde 7,39'u erkek, yüzde 7,04'ü ve yüzde 1,06'sı kadın denetçilerce verilmiştir. İncelenen 568 adet rapor içinde erkek denetçilerce 1 adet olumsuz görüş ve 4 adet görüş bildirmekten kaçınma rapor edilmişken; kadın denetçilerce olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma rapor edilmemiştir. 701 numaralı standarda uyumlu şekilde görüş bildirmekten kaçınma halinde herhangi bir kilit denetim konusu bildirilmemiştir.

Olumlu görüş içeren raporlarda bildirilen kilit denetim konusu sayısı, bildirilen toplam kilit denetim konusu sayısının yaklaşık yüzde 91'i iken; sınırlı olumlu görüş içeren raporlarda bildirilen kilit denetim konusu sayısı ise bildirilen toplam kilit denetim konusu sayısının yaklaşık yüzde 9'udur. Diğer yandan, hem olumlu görüş hem de sınırlı olumlu görüş içeren raporlarda erkek denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı 2,02 iken kadın denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı ise 2,20'dir.

Denetim şirketi türü ve bildirilen kilit denetim konusu sayısı

Borsa İstanbul açısından denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının denetçinin bağlı olduğu denetim şirketinin dört büyük denetim şirketi olup olmamasına göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 9: Denetim şirketi türü ve bildirilen KDK sayısı

Denetim şirketi türü ve KDK sayısı - Türkiye	Türkiye
Dört büyük denetim şirketi sayısı	277
Diğer denetim şirketi sayısı	291
Toplam denetim şirketi sayısı	**568**
Dört büyük denetim şirketi sayısı / Toplam denetim şirketi sayısı (%)	48,77
Diğer denetim şirketi sayısı / Toplam denetim şirketi sayısı (%)	51,23
Toplam bildirilen KDK sayısı	**1.152**
Dört büyük denetim şirketince bildirilen KDK sayısı / Toplam bildirilen KDK sayısı (%)	40,36
Diğer denetim şirketince bildirilen KDK sayısı / Toplam bildirilen KDK sayısı (%)	59,64
Dört büyük denetim şirketince bildirilen ortalama KDK sayısı	1,68
Diğer denetim şirketince bildirilen ortalama KDK sayısı	2,36

Türkiye açısından incelenen 4 yılda şirketlerin yüzde 48,77'sinin dört büyük denetim şirketlerince denetlendiği ve bu şirketlere bağlı olarak çalışan denetçilerce bildirilen kilit denetim konularının da toplam bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık yüzde 40'ını oluşturduğu; dört büyük denetim şirketleri dışındaki denetim şirketlerine bağlı denetçilerce bildirilen kilit denetim konularının ise toplam bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık yüzde 60'ını oluşturduğu gözlemlenmiştir. Diğer taraftan, incelemeye konu dönemde dört büyük denetim şirketlerine bağlı olarak çalışan denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı 1,68 iken, diğer şirketlere bağlı denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı 2,36 olarak gerçekleşmiştir.

3.4.1.5. İngiltere açısından bildirilen kilit denetim konuları

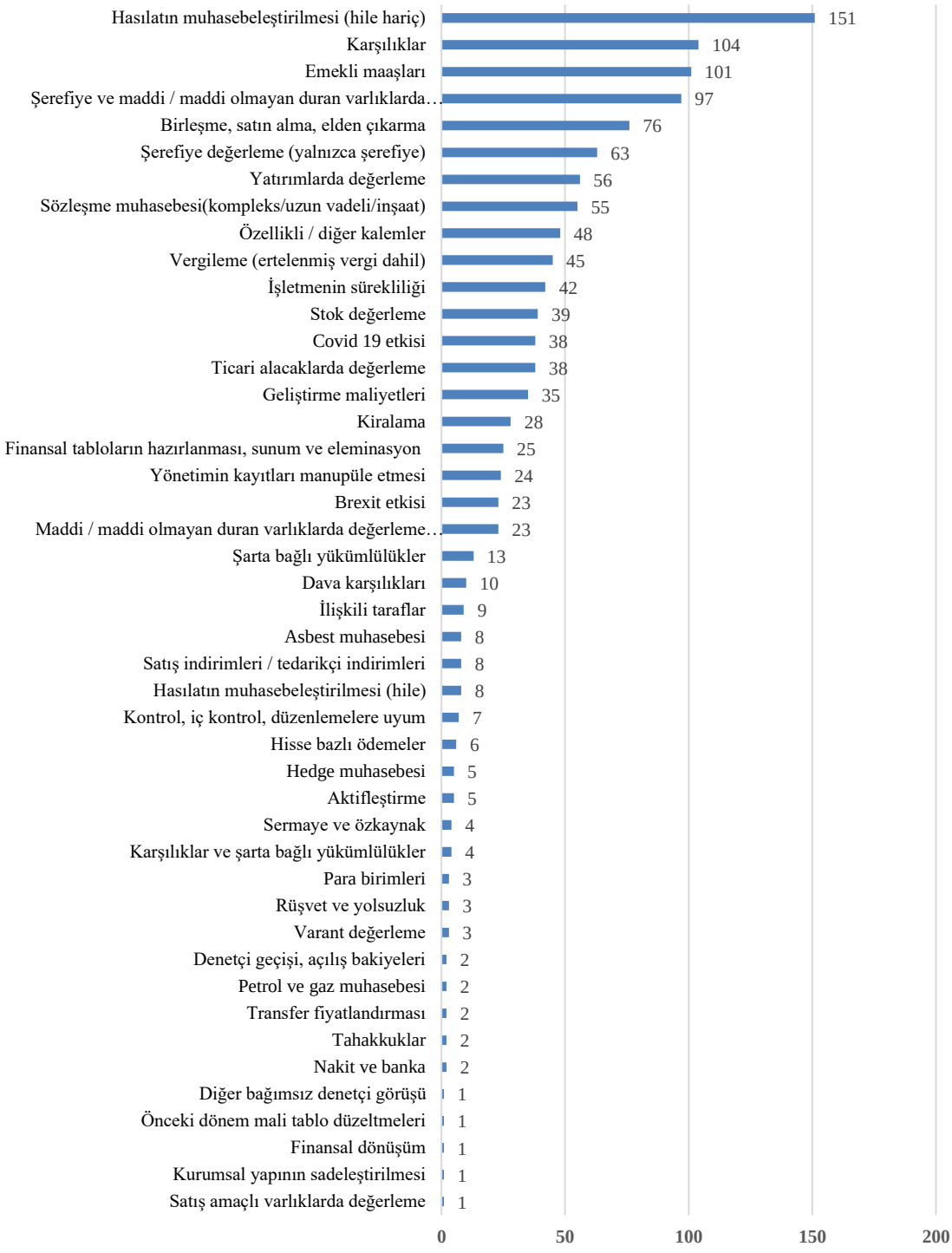
Londra Borsası'nda imalat sanayi endeksinde kayıtlı olan şirketlere ilişkin kilit denetim konuları incelendiğinde, 4 yıllık dönemde incelenen toplam 340 adet denetçi raporunda 1.222 adet kilit denetim konusu bildirildiği görülmektedir. Toplam bildirime konu edilen 45 çeşit kilit denetim konusunun yaklaşık yüzde 70'ine karşılık gelen en çok bildirilen konuların başında; ilk sırada yüzde 12,36 oran ile hasılatın muhasebeleştirilmesi (hile hariç), ikinci sırada yüzde 8,51 oran ile karşılıklar, üçüncü sırada yüzde 8,27 oran ile emekli maaşları, dördüncü sırada yüzde 7,94 oran ile şerefiye ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değerleme, beşinci sırada yüzde 6,22 oran ile birleşme, satın alma ve elden çıkarma, altıncı sırada yüzde 5,16 oran ile şerefiye değerleme (yalnızca şerefiye), yedinci sırada yüzde 4,58 oran ile yatırımlarda değerleme, sekizinci sırada yüzde 4,50 oran ile sözleşme muhasebesi (kompleks/uzun vadeli/inşaat sözleşmeleri), dokuzuncu sırada yüzde 3,93 oran ile özellikli kalemler, onuncu sırada yüzde 3,68 oran ile vergileme (ertelenmiş vergiler dahil), on birinci sırada yüzde 3,44 oran ile işletmenin sürekliliği ve on ikinci sırada ise yüzde 3,19 oran ile stok değerleme gelmektedir. Bu noktada, bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık yüzde 70'inin yukarıda bahsedilen 12 çeşit kilit denetim konusundan oluştuğu dikkat çekmektedir.

Londra Borsası'nda imalat sanayi endeksinde kayıtlı olan şirketlerin 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarına ilişkin düzenlenen denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının her bir yıl itibariyle sayıları ve türleri ile gruplandırılmış çeşitleri aşağıda yer alan tabloda gösterilmiştir:

Tablo 10: İngiltere'de bildirilen KDK sayı ve çeşiti											
Sıra No	**Bildirilen kilit denetim konusu çeşiti**	**2017**	**%**	**2018**	**%**	**2019**	**%**	**2020**	**%**	**Toplam**	**Toplam (%)**
Varlıklar		**111**	**38,68**	**121**	**41,16**	**116**	**37,30**	**118**	**35,76**	**466**	**38,13**
1	Aktifleştirme	2	0,70	1	0,34	1	0,32	1	0,30	5	0,41
2	Geliştirme maliyetleri	8	2,79	10	3,40	10	3,22	7	2,12	35	2,86
3	Kiralama	4	1,39	5	1,70	11	3,54	8	2,42	28	2,29
4	Birleşme, satın alma, elden çıkarma	20	6,97	27	9,18	16	5,14	13	3,94	76	6,22
5	Satış amaçlı varlıklarda değerleme	1	0,35	0	0,00	0	0,00	0	0,00	1	0,08
6	Stok değerleme	12	4,18	11	3,74	8	2,57	8	2,42	39	3,19
7	Şerefiye ve maddi / maddi olmayan duran varlıklarda değerleme	26	9,06	23	7,82	25	8,04	23	6,97	97	7,94
8	Maddi / maddi olmayan duran varlıklarda değerleme (şerefiye hariç)	8	2,79	6	2,04	2	0,64	7	2,12	23	1,88
9	Yatırımlarda değerleme	7	2,44	13	4,42	16	5,14	20	6,06	56	4,58
10	Ticari alacaklarda değerleme	11	3,83	8	2,72	9	2,89	10	3,03	38	3,11
11	Şerefiye değerleme (yalnızca şerefiye)	12	4,18	15	5,10	16	5,14	20	6,06	63	5,16
12	Nakit ve banka	0	0,00	1	0,34	1	0,32	0	0,00	2	0,16
13	Varant değerleme	0	0,00	1	0,34	1	0,32	1	0,30	3	0,25
Yükümlülükler		**67**	**23,34**	**60**	**20,41**	**61**	**19,61**	**57**	**17,27**	**245**	**20,05**
14	Karşılıklar	30	10,45	28	9,52	24	7,72	22	6,67	104	8,51
15	Dava karşılıkları	2	0,70	3	1,02	2	0,64	3	0,91	10	0,82
16	Karşılıklar ve şarta bağlı yükümlülükler	0	0,00	0	0,00	2	0,64	2	0,61	4	0,33
17	Şarta bağlı yükümlülükler	4	1,39	2	0,68	3	0,96	4	1,21	13	1,06
18	Hedge muhasebesi	2	0,70	1	0,34	1	0,32	1	0,30	5	0,41
19	Emekli maaşları	26	9,06	24	8,16	27	8,68	24	7,27	101	8,27
20	Hisse bazlı ödemeler	3	1,05	1	0,34	1	0,32	1	0,30	6	0,49
21	Tahakkuklar	0	0,00	1	0,34	1	0,32	0	0,00	2	0,16
Hasılat		**46**	**16,03**	**48**	**16,33**	**40**	**12,86**	**33**	**10**	**167**	**13,67**
22	Hasılatın muhasebeleştirilmesi (hile)	3	1,05	4	1,36	1	0,32	0	0,00	8	0,65
23	Hasılatın muhasebeleştirilmesi (hile hariç)	40	13,94	42	14,29	37	11,90	32	9,70	151	12,36
24	Satış indirimleri / tedarikçi indirimleri	3	1,05	2	0,68	2	0,64	1	0,30	8	0,65
Endüstriye özgü / kompleks konular		**42**	**14,63**	**45**	**15,31**	**65**	**20,90**	**83**	**25,15**	**235**	**19,23**
25	Sözleşme muhasebesi (kompleks/uzun vadeli/inşaat)	14	4,88	10	3,40	16	5,14	15	4,55	55	4,50
26	Vergileme (ertelenmiş vergi dahil)	12	4,18	14	4,76	12	3,86	7	2,12	45	3,68
27	İlişkili taraflar	2	0,70	2	0,68	2	0,64	3	0,91	9	0,74
28	Transfer fiyatlandırması	0	0,00	0	0,00	1	0,32	1	0,30	2	0,16
29	Asbest muhasebesi	2	0,70	2	0,68	2	0,64	2	0,61	8	0,65
30	Petrol ve gaz muhasebesi	0	0,00	0	0,00	0	0,00	2	0,61	2	0,16
31	Özellikli / diğer kalemler	11	3,83	10	3,40	14	4,50	13	3,94	48	3,93
32	Rüşvet ve yolsuzluk	1	0,35	1	0,34	1	0,32	0	0,00	3	0,25
33	Brexit etkisi	0	0,00	6	2,04	12	3,86	5	1,52	23	1,88
34	Kurumsal yapının sadeleştirilmesi	0	0,00	0	0,00	1	0,32	0	0,00	1	0,08
35	Finansal dönüşüm	0	0,00	0	0,00	1	0,32	0	0,00	1	0,08
36	Covid 19 etkisi	0	0,00	0	0,00	3	0,96	35	10,61	38	3,11
Kontroller / sunum		**19**	**6,62**	**13**	**4,42**	**20**	**6,43**	**15**	**4,55**	**67**	**5,48**
37	Finansal tabloların hazırlanması, sunum ve eliminasyon	**8**	2,79	4	1,36	7	2,25	6	1,82	25	2,05
38	Para birimleri	0	0,00	1	0,34	1	0,32	1	0,30	3	0,25
39	Denetçi geçişi, açılış bakiyeleri	1	0,35	0	0,00	0	0,00	1	0,30	2	0,16
40	Sermaye ve özkaynak	0	0,00	2	0,68	2	0,64	0	0,00	4	0,33
41	Önceki dönem mali tablo düzeltmeleri	0	0,00	1	0,34	0	0,00	0	0,00	1	0,08
42	Kontrol, iç kontrol, düzenlemelere uyum	2	0,70	1	0,34	2	0,64	2	0,61	7	0,57
43	Yönetimin kayıtları manupule etmesi	8	2,79	4	1,36	7	2,25	5	1,52	24	1,96
44	Diğer bağımsız denetçi görüşü	0	0,00	0	0,00	1	0,32	0	0,00	1	0,08
İşletmenin sürekliliği		**2**	**0,70**	7	**2,38**	9	**2,89**	24	**7,27**	**42**	**3,44**
45	İşletmenin sürekliliği	2	0,70	7	2,38	9	2,89	24	7,27	42	3,44
Toplam bildirilen KDK		**287**	**100**	**294**	**100**	**311**	**100**	**330**	**100**	**1.222**	**100**

Londra Borsası açısından incelenen 4 yılda düzenlenen denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının toplu olarak sayıları ve türleri aşağıda yer alan grafikte gösterilmiştir.

Grafik 6: İngiltere'de bildirilen KDK sayı ve çeşiti



Buna göre, 4 yıllık zaman dilimi içinde denetçi raporlarında en çok bildirilen riskli konular; hasılat, karşılıklar, emekli maaşları, şerefiye ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değerleme, birleşme, satın alma ve elden çıkarma, yatırımlarda değerleme, sözleşme muhasebesi, özellikli ve kompleks konular ile vergileme ve işletmenin sürekliliğidir.

Denetçi cinsiyeti ve bildirilen kilit denetim konusu sayısı

Londra Borsası açısından denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının denetçi cinsiyetine göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 11: Denetçi cinsiyeti ve bildirilen KDK sayısı

Denetçi cinsiyeti ve KDK sayısı	İngiltere
Erkek sorumlu denetçi sayısı	319
Kadın sorumlu denetçi sayısı	21
Toplam sorumlu denetçi sayısı	**340**
Erkek sorumlu denetçi sayısı / Toplam sorumlu denetçi sayısı (%)	93,82
Kadın sorumlu denetçi sayısı / Toplam sorumlu denetçi sayısı (%)	6,18
Erkek sorumlu denetçilerce bildirilen toplam KDK sayısı	1.154
Kadın sorumlu denetçilerce bildirilen toplam KDK sayısı	68
Toplam bildirilen KDK sayısı	**1.222**
Erkek sorumlu denetçilerce bildirilen KDK sayısı /Toplam KDK sayısı (%)	94,44
Kadın sorumlu denetçilerce bildirilen KDK sayısı /Toplam KDK sayısı (%)	5,56
Erkek sorumlu denetçilerce bildirilen ortalama KDK sayısı	3,62
Kadın sorumlu denetçilerce bildirilen ortalama KDK sayısı	3,24

Buna göre, Londra Borsası açısından incelenen 4 yılda düzenlenen denetçi raporlarında yer alan erkek sorumlu denetçilerin oranı yüzde 93,82 iken, kadın sorumlu denetçilerin oranı yüzde 6,18'dir. Kilit denetim konularının yüzde 94,44'ü erkek sorumlu denetçilerce, yüzde 5,56'sı ise kadın sorumlu denetçilerce bildirilmiştir. Diğer yandan, raporu imzalayan erkek sorumlu denetçi sayısının kadın sorumlu denetçi sayısından önemli oranda fazla olduğu, kadın denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısının, erkek denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısının altında ve buna yakın olduğu görülmektedir.

Görüş türü ve bildirilen kilit denetim konusu sayısı

Londra Borsası açısından denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının denetçi cinsiyeti ve görüş türüne göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 12: Denetçi cinsiyetine göre görüş türü ve bildirilen KDK sayısı

Görüş türü ve denetçi cinsiyeti - İngiltere				
Görüş türü	**Görüş sayısı**	**Toplam bildirilen görüş sayısına göre oranı (%)**	**Bildirilen KDK sayısı**	**Bildirilen KDK sayısı / Toplam bildirilen KDK sayısı (%)**
Toplam olumlu görüş	**339**	**99,71**	**1.222**	**100,00**
a- Erkek denetçilerce verilen olumlu görüş	318	93,53	1.154	94,44
b- Kadın denetçilerce verilen olumlu görüş	21	6,18	68	5,56
Toplam olumsuz görüş	**0**	**-**	**0**	-
c- Erkek denetçilerce verilen olumsuz görüş	0	-	0	-
d- Kadın denetçilerce verilen olumsuz görüş	0	-	0	-
Toplam görüş bildirmekten kaçınma	**1**	**0,29**	**0**	-
e- Erkek denetçilerce verilen görüş bildirmekten kaçınma	1	0,29	0	-
f- Kadın denetçilerce verilen görüş bildirmekten kaçınma	0	-	0	-
Toplam sınırlı olumlu görüş	**0**	**-**	**0**	-
g- Erkek denetçilerce verilen sınırlı olumlu görüş	0	-	0	-
h- Kadın denetçilerce verilen sınırlı olumlu görüş	0	-	0	-
Toplam görüş	**340**	**100,00**	**-**	-
ı - Erkek denetçilerce verilen toplam görüş	319	93,82	-	-
i- Kadın denetçilerce verilen toplam görüş	21	6,18	-	-
Toplam bildirilen KDK	**-**	**-**	**1.222**	**100,00**
j- Erkek denetçilerce bildirilen KDK sayısı	-	-	1.154	94,44
k- Kadın denetçilerce bildirilen KDK sayısı	-	-	68	5,56

Londra Borsası açısından incelenen 4 yılda düzenlenen denetçi raporlarında yer alan görüşlerin yüzde 99,71'i olumlu görüşken, yüzde 0,29'u görüş bildirmekten kaçınmadır. Olumlu görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olarak rapor edilen görüşlerin sırasıyla; yüzde 93,53'ü ve yüzde 0,29'u erkek denetçilerce bildirilmiştir. Diğer taraftan, incelenen 340 adet rapor içinde kadın denetçilerce sadece olumlu görüş bildirilmiş olup, bu görüş türünün toplam görüşler içindeki payı yüzde 6,18'dir. 701 numaralı standarda uyumlu şekilde görüş bildirmekten kaçınma halinde herhangi bir kilit denetim konusu bildirilmemiştir.

İncelenen yıllarda İngiltere Londra Borsası açısından raporlanan kilit denetim konularının tamamı sadece olumlu görüş içeren raporlarda yer alan kilit denetim konularından oluşmaktadır. Olumlu görüş içeren raporlarda bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık yüzde 94'ü erkek denetçilerce, yüzde 6'sı ise kadın denetçilerce bildirilmiştir. Diğer yandan, olumlu görüş içeren raporlarda erkek denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı 3,62 iken kadın denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı ise 3,23'tür.

Denetim şirketi türü ve bildirilen kilit denetim konusu sayısı

İngiltere açısından denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının denetçinin bağlı olduğu denetim şirketinin dört büyük denetim şirketi olup olmamasına göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 13: Denetim şirketi türü ve bildirilen KDK sayısı

Denetim şirketi türü ve KDK sayısı	İngiltere
Dört büyük denetim şirketi sayısı	320
Diğer denetim şirketi sayısı	20
Toplam denetim şirketi sayısı	340
Dört büyük denetim şirketi sayısı / Toplam denetim şirketi sayısı (%)	94,12
Diğer denetim şirketi sayısı / Toplam denetim şirketi sayısı (%)	5,88
Toplam bildirilen KDK sayısı	1222
Dört büyük denetim şirketince bildirilen KDK sayısı / Toplam bildirilen KDK sayısı (%)	94,52
Diğer denetim şirketince bildirilen KDK sayısı / Toplam bildirilen KDK sayısı (%)	5,48
Dört büyük denetim şirketince bildirilen ortalama KDK sayısı	3,61
Diğer denetim şirketince bildirilen ortalama KDK sayısı	3,35

İngiltere açısından incelenen 4 yılda denetlenen şirketlerin yüzde 94,12'sinin dört büyük denetim şirketlerince denetlendiği ve bu şirketlere bağlı olarak çalışan denetçilerce bildirilen kilit denetim konularının da toplam bildirilen kilit denetim konularının yüzde 94,52'sini oluşturduğu; dört büyük denetim şirketleri dışındaki denetim şirketlerine bağlı denetçilerce bildirilen kilit denetim konularının ise toplam bildirilen kilit denetim konularının yüzde 5,48'ini oluşturduğu gözlemlenmiştir. Diğer taraftan, incelemeye konu dönemde dört büyük denetim şirketlerine bağlı olarak çalışan denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı 3,61 iken diğer şirketlere bağlı denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı 3,35 olarak gerçekleşmiştir.

3.4.1.6. İki ülke denetçi raporları arasında bildirilen kilit denetim konusu farklılıklarına ilişkin bulgu ve analizler

701 numaralı bağımsız denetim standardı ile kuralları belirlenen denetim raporlaması; borsaya açık şirketler açısından Türkiye'de 01.01.2017 tarihi ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmişken[99]; yeni düzenlemenin getirdiği faydadan daha erken istifade etmek amacıyla İngiltere'de 2016 yılı aralık ayı öncesinde uygulanmaya başlanmıştır.[100]

Bu çalışmaya konu 2017-2020 yılları arasında Türkiye ve İngiltere'de (Birleşik Krallık) borsalara kayıtlı olan ve imalat sanayi sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayı ve türleri ilgili ülkeler itibariyle farklılık göstermektedir. Bu farklılığın şirkete bağlı ve şirket dışı faktörlerden kaynaklanabileceği değerlendirilmekle birlikte; İngiltere'de kilit denetim konusu bildirimi uygulamasının Türkiye'den daha önce başlamış olduğunun da iki ülkede incelenen raporlarda ortaya çıkan farklılıklar açısından etkili olabileceği değerlendirilmektedir. Bu çalışma kapsamında iki ülke denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularına ilişkin tespit edilen farklılıklar aşağıdaki gibi gruplandırılabilir:

3.4.1.6.1. Türkiye ve İngiltere raporlarında bildirilen kilit denetim konularına ilişkin nicelik ve nitelik açısından farklılıklar

Ülkeler itibariyle 2017-2020 yılları itibariyle bildirilen kilit denetim konularına ilişkin nicelik ve nitelik açısından tespit edilen farklılıklar aşağıdaki gibidir:

Araştırmaya konu 2017 ila 2020 yıllarında ilgili ülke borsalarında imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren ve verilerine ulaşılabilen şirket sayısı; Türkiye için 142, İngiltere için 85'tir. Söz konusu 4 yıllık zaman zarfınca incelenen rapor sayısı Türkiye için 568 ve İngiltere için 340 adet olmak üzere toplam 908'tir.

[99] BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporlarında Bildirilmesi.
[100] Association of Chartered Certified Accountants "Key Audit Matters: Unlocking The Secrets Of The Audit", ACCA, 2018, s.5.

a. Bildirilen toplam ve ortalama kilit denetim konusu açısından farklılıklar

Dört yıllık dönemde Türkiye'de incelenen 568 adet raporda bildirilen toplam kilit denetim konusu sayısı 1.152 ve bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı 2,03'tür. Aynı dönemde İngiltere'de incelenen 340 adet raporda bildirilen toplam kilit denetim konusu sayısı 1.222 ve bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı ise 3,59'tur. İngiltere'de incelenen rapor sayısı Türkiye'ye kıyasla yaklaşık yarı oranda düşük olmasına rağmen, bildirilen toplam ve ortalama kilit denetim konusu sayısı İngiltere raporlarında Türkiye raporlarına kıyasla daha fazladır.

İncelenen toplam rapor sayısı, İngiltere'de Türkiye'ye kıyasla daha az olmasına rağmen her bir yıl itibariyle İngiltere'de bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı 2017 yılı için 3,38, 2018 yılı için 3,46, 2019 yılı için 3,66 ve 2020 yılı için 3,88 iken; Türkiye'de bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı 2017 yılı için 2,15, 2018 yılı için 2,08, 2019 yılı için 1,97 ve 2020 yılı için 1,90'dır. Yıllar itibariyle Türkiye için bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı İngiltere'de, Türkiye'de bildirilen ortalamanın yaklaşık iki katıdır. Diğer taraftan, 2017 ila 2020 dönemleri arasında Türkiye'de bildirilen toplam ve ortalama kilit denetim konusu sayısı düşerken, İngiltere'de yükselmektedir.

b. Bildirilen kilit denetim konusu çeşiti açısından farklılıklar

İngiltere borsasına kayıtlı şirketlerin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının çeşit olarak Türkiye'de bildirilen kilit denetim konularından daha fazla sayıda olduğu dikkat çekmektedir. Buna göre, araştırmaya konu 4 yıllık dönem zarfında; İngiltere'de 45 çeşit, Türkiye'de ise 33 çeşit kilit denetim konusu bildirildiği görülmektedir. Türkiye'de toplam bildirime konu edilen 33 çeşit kilit denetim konusunun yaklaşık yüzde 70'ine karşılık gelen en çok bildirilen konuların başında; ilk sırada yüzde 22,40 oran ile hasılatın muhasebeleştirilmesi (hile hariç), ikinci sırada yüzde 19,01 oran ile ticari alacaklarda değerleme, üçüncü sırada yüzde 16,58 oran ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değerleme (şerefiye hariç) ve dördüncü sırada ise yüzde 11,72 oran ile stoklarda değerleme gelmektedir. Diğer taraftan İngiltere'de bildirilen toplam 45 çeşit kilit denetim konusunun yaklaşık yüzde 70'ine

karşılık gelen en çok bildirilen konuların başında; ilk sırada yüzde 12,36 oran ile hasılatın muhasebeleştirilmesi (hile hariç), ikinci sırada yüzde 8,51 oran ile karşılıklar, üçüncü sırada yüzde 8,27 oran ile emekli maaşları, dördüncü sırada yüzde 7,94 oran ile şerefiye ile maddi ve maddi olmayan duran varlıklarda değerleme, beşinci sırada yüzde 6,22 oran ile birleşme, satın alma ve elden çıkarma, altıncı sırada yüzde 5,16 oran ile şerefiyede değerleme (yalnızca şerefiye), yedinci sırada yüzde 4,58 oran ile yatırımlarda değerleme, sekizinci sırada yüzde 4,50 oran ile sözleşme muhasebesi (kompleks/uzun vadeli/inşaat sözleşmeleri), dokuzuncu sırada yüzde 3,93 oran ile özellikli kalemler, onuncu sırada yüzde 3,68 oran ile vergileme (ertelenmiş vergiler dahil), on birinci sırada yüzde 3,44 oran ile işletmenin sürekliliği ve on ikinci sırada ise yüzde 3,19 oran ile stok değerleme gelmektedir. Bu noktada, İngiltere'de denetçilerin Türkiye'deki denetçilere kıyasla daha çok sayıda, çeşitte ve daha spesifik bulguları kilit denetim konusu olarak belirlemiş oldukları dikkat çekmektedir.

İngiltere ve Türkiye açısından sonuçları değerlendirdiğimizde, Türkiye'ye kıyasla İngiltere raporlarında; daha fazla çeşitte ve sayıda kilit denetim konusu bildirildiği, bildirilen kilit denetim konularının arasında denetlenen işletmelere özgü spesifik hususların daha fazla olduğu ve toplam bildirilen riskli hususların önemli çoğunluğunun (%70), Türkiye raporlarında olduğu gibi daha az çeşitte ve belirli kilit denetim konularında yoğunlaşması yerine, daha fazla çeşitte ve daha fazla sayıda risk içeren konulara dağıldığı görülmektedir.

c. En çok bildirilen kilit denetim konuları açısından farklılıklar

Diğer taraftan bildirilen kilit denetim konularının "endüstri-spesifik" veya "endüstri-ortak" konular olup olmadığına ilişkin olarak yapılan analizde; her bir ülke için araştırmaya konu dört yılda bildirilen her bir kilit denetim konusunun toplam bildirilen kilit denetim konusuna bölünmesi suretiyle bulunan oran yüzde 10'un üzerindeyse ilgili kilit denetim konusu "endüstri-ortak", altındaysa "endüstri-spesifik" kilit denetim konusu olarak kabul edilmiştir.[101] Buna göre Türkiye'de "endüstri-ortak" kilit denetim konuları; yüzde 22,40 oran ile hasılatın muhasebeleştirilmesi (hile hariç), yüzde 19,01 oran ile ticari alacaklarda değerleme, yüzde 16,58 oran ile maddi ve maddi

[101] Kitiwong, Srijunpetch, **a.g.e.** s.53.

olmayan duran varlıklarda değerleme (şerefiye hariç) ve yüzde 11,72 oran ile stoklarda değerleme'dir. İngiltere'de bildirilen "endüstri-ortak" kilit denetim konusu yüzde 12,36 oran ile hasılatın muhasebeleştirilmesi (hile hariç)'dir. Bu analizde, İngiltere'de sadece 1 adet kilit denetim konusu çeşiti diğer denetçilerce de bildirilen ortak denetim konusu olarak öne çıkarken, Türkiye'de çoğunlukla bildirilen kilit denetim konusu çeşitinin 4 adet olduğu görülmektedir.

d. Hasılat standardı kapsamında bildirilen kilit denetim konularına hilenin dahil edilip edilmemesi açısından farklılıklar

Bildirilen kilit denetim konusu çeşiti açısından dikkati çeken bir başka konu ise, İngiltere'de denetçilerin hasılat standardı kapsamındaki raporlamayı "hile dahil" ve "hile hariç" şeklinde ayrıma tabi tutularak bildirim konusu yapmış olmalarıdır. Diğer yandan, incelenen yıllarda Türkiye'deki denetim raporlarında bu şekilde bir ayrıma rastlanmamış ve hasılat standardı içinde "hile"ye yer verilmemiştir.

e. Kilit denetim konusu bölümü ortalama sayfa sayısı açısından farklılıklar

Raporlarda kilit denetim konularını içeren bölümün ortalama sayfa sayısı araştırmaya konu 4 yılda; İngiltere için 2,5 sayfa ve Türkiye için 1,5 sayfa olup; denetimde en fazla riskli görülen hususlara ilişkin yapılan açıklamaların İngiltere raporlarında Türkiye raporlarına kıyasla daha fazla olduğu değerlendirilmektedir.

f. Sorumlu denetçi cinsiyeti açısından farklılıklar

Araştırma döneminde Türkiye raporlarında yer alan sorumlu denetçilerin 522'si erkek ve 46'sı kadın; İngiltere raporlarında yer alan sorumlu denetçilerin 319'u erkek ve 21'i kadın denetçilerden oluşmaktadır. Buna göre, sorumlu denetçilerin Türkiye raporlarında yaklaşık yüzde 92'si erkek ve yüzde 8'i kadınlardan; İngiltere'de ise yaklaşık yüzde 94'ü erkek ve yüzde 6'sı kadınlardan oluşmaktadır. Raporu imzalayan sorumlu denetçi esas alınarak yapılan analizde, kadın sorumlu denetçilerin oranının her iki ülkede de yüzde 10'un altında ve birbirine yakın seyrettiği görülmektedir. Diğer taraftan, bu sonuç değerlendirilirken raporu imzalayan sorumlu denetçinin esas alındığı ve denetim ekibinde yer alan diğer denetçilere ilişkin bilgiler mevcut olmadığından bunların dikkate alınmadığı göz önünde bulundurulmalıdır.

Bildirilen kilit denetim konusu sayısını denetçi cinsiyeti açısından değerlendirdiğimizde, bu çalışma kapsamında toplam raporlanan kilit denetim konularının; Türkiye'de yaklaşık yüzde 91'i erkek ve yüzde 9'u kadın denetçilerce bildirilirken; İngiltere'de yaklaşık yüzde 94'ü erkek ve yüzde 6'sı kadın denetçilerce bildirilmektedir.

Bununla birlikte, her iki ülkede de erkek sorumlu denetçi sayısı ve bunlarca bildirilen kilit denetim konusu sayısı, kadın denetçi sayısından ve bunlarca bildirilen kilit denetim konusu sayısından yüksek olsa da; dişil yönü görece daha baskın olan Türk kültürü açısından, raporlarda kadın sorumlu denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı, erkek sorumlu denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısından fazladır. Diğer yandan, eril kültür değerlerine sahip olan İngiltere raporlarında erkek denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısı ise, kadın denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısından daha fazladır.

g. Raporda yer verilen görüş türleri açısından farklılıklar

2017 ila 2020 yıllarına ilişkin bağımsız denetçi raporlarını denetçiler tarafından verilen görüş türlerine göre incelediğimizde; Türkiye raporlarında olumlu görüş sayısı 515, şartlı görüş sayısı 48, olumsuz görüş sayısı 1 ve görüş bildirmekten kaçınma sayısı 4 iken; İngiltere raporlarında olumlu görüş sayısı 339 ve görüş bildirmekten kaçınma sayısı ise 1'dir.

İncelenen dört yılda Türkiye denetçi raporlarında yer alan görüşlerin yüzde 90,67'si olumlu görüşken, yüzde 8,45'i sınırlı olumlu görüştür. Olumlu ve sınırlı olumlu görüşlerin sırasıyla; yüzde 88,63'ü ve yüzde 7,39'u erkek, yüzde 7,04'ü ve yüzde 1,06'sı ise kadın denetçilerce verilmiştir. Türkiye açısından olumlu görüş içeren raporlarda bildirilen kilit denetim konusu sayısı, bildirilen toplam kilit denetim konusu sayısının yaklaşık yüzde 91'i iken; sınırlı olumlu görüş içeren raporlarda bildirilen kilit denetim konusu sayısı bildirilen toplam kilit denetim konusu sayısının yaklaşık yüzde 9'udur. Diğer yandan, olumlu görüş içeren raporlarda yer alan kilit denetim konularının yaklaşık yüzde 83'ü erkek denetçilerce, yüzde 8'i kadın denetçilerce; sınırlı olumlu görüş içeren raporlarda yer alan kilit denetim konularının yaklaşık yüzde 8'i erkek ve yüzde 1'i ise kadın denetçilerce bildirilmiştir.

İngiltere açısından incelenen 4 yılda düzenlenen denetçi raporlarında yer alan görüşlerin yüzde 99,71'i olumlu görüşken, yüzde 0,29'u görüş bildirmekten kaçınmadır. Olumlu görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olarak rapor edilen görüşlerin sırasıyla; yüzde 93,53'ü ve yüzde 0,29'u erkek denetçilerce bildirilmişken; kadın denetçilerce bildirilen tek görüş türü olan olumlu görüş sayısının toplam görüşlere oranı yüzde 6,18'dir. İngiltere açısından bildirilen kilit denetim konularının tamamı yalnızca olumlu görüş içeren raporlarda yer alan kilit denetim konularından oluşmaktadır. Olumlu görüş içeren raporlarda bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık yüzde 94'ü erkek denetçilerce, yüzde 6'sı ise kadın denetçilerce bildirilmiştir.

h. Denetim şirketlerinin türleri açısından farklılıklar (dört büyük ve diğer)

Araştırma döneminde Türkiye raporlarının 277 tanesi dört büyük denetim şirketlerince ve 291 tanesi diğer denetim şirketlerince; İngiltere raporlarının 320 tanesi dört büyük denetim şirketlerince ve 20 tanesi ise diğer denetim şirketlerince düzenlenmiştir. Bu kapsamda 4 yıllık dönem zarfında; Türkiye'de bağımsız denetçi raporlarının yaklaşık yüzde 49'u dört büyük denetim şirketlerince ve yüzde 51'i diğer denetim şirketlerince; buna karşın İngiltere'de bağımsız denetçi raporlarının yaklaşık yüzde 94'ü dört büyük denetim şirketlerince ve yüzde 6'sı ise diğer denetim şirketlerince düzenlenmiştir.

Bu kapsamda, İngiltere'de denetim çalışmalarının neredeyse tamamına yakınının dört büyük denetim şirketlerince gerçekleştirildiği, buna karşın Türkiye'de dört büyük denetim şirketlerinin ağırlığının yüzde 50'den az olduğu dikkat çekmektedir.

Türkiye raporlarında dört büyük denetim şirketlerine bağlı olarak çalışan denetçilerce bildirilen kilit denetim konularının, toplam bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık yüzde 40'ını; dört büyük denetim şirketleri dışındaki denetim şirketlerine bağlı denetçilerde bildirilen kilit denetim konularının ise toplam bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık yüzde 60'ını oluşturduğu görülmüştür.

Diğer yandan, İngiltere raporlarında dört büyük denetim şirketlerine bağlı olarak çalışan denetçilerce bildirilen kilit denetim konularının toplam bildirilen kilit

denetim konularının yaklaşık yüzde 95'ini oluşturduğu; dört büyük denetim şirketleri dışındaki denetim şirketlerine bağlı denetçilerce bildirilen kilit denetim konularının ise toplam bildirilen kilit denetim konularının yaklaşık yüzde 5'ini oluşturduğu gözlemlenmiştir.

3.4.1.6.2. Türkiye ile İngiltere bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının raporlanması açısından tespit edilen farklılıklar

Bu başlık altında yapılan analiz, raporlarda kilit denetim konusunu içeren ana bölümün dispozisyonu ve içeriği, kilit denetim konuları ile doğrudan ilgili olan temel bulguların sunumu ve tespit edilen kilit denetim konularına ilişkin ayrıntılı açıklamaların yer aldığı ana bölüm olmak üzere üç alt başlıkta incelenmektedir.

a. Raporların kilit denetim konularını içeren bölümlerinin dispozisyonu ve içeriği açısından farklılıklar

İngiltere'ye ilişkin incelenen 340 adet bağımsız denetçi raporunun önemli bir çoğunluğunda; denetlenen şirketin finansal durumuna etki eden, denetimde en çok önem arz eden konulara raporlarda özet şekilde ve finansal tablo kullanıcılarınca kolay incelenip, anlaşılabilecek ve ilk bakışta dikkat çekecek şekilde yer verildiği görülmektedir. Raporların ilk sayfalarında yer verilen bu açıklamalara "Denetim yaklaşımı", "Denetim yaklaşımının özeti" veya "Genel bakış" başlıkları altında yer verilmektedir. Bu bölümlerde yer alan bilgilerin ve bunların raporlarda sunuluş şeklinin, 701 numaralı "Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporlarında bildirilmesi" bağımsız denetim standardında yer aldığı üzere, çok fazla teknik bilgiye yer verilmeden, özet ve anlaşılır olması nedeniyle özellikle Türkiye raporlaması açısından örnek oluşturabileceği değerlendirilmektedir. Öyle ki, bu çalışma kapsamında yapılan araştırmada bu başlık ve aşağıda yer verilen alt başlıklara İngiltere raporlarının önemli bir kısmında yer verildiği ancak aynı başlıklara Türkiye raporlarında yer verilmediği veya sınırlı oranda yer verildiği gözlemlenmiştir.

b. Temel bulguların sunulması açısından farklılıklar

İncelenen İngiltere raporlarının başlangıç bölümünde yer verilen özet tabloda bir denetimde kritik önem taşıyan 3 temel konu olan "önemlilik", "denetimin kapsamı" ve "kilit denetim konuları" bölümlerine yer verilmektedir.

Önemlilik ile ilgili özet bölümde tek başına şirket ve grup için ayrı ayrı belirlenmiş olan önemlilik seviyelerine yer verilirken; önemlilik seviyesinde bir önceki seneye ve cari döneme ilişkin belirlenmiş olan rakamlara ve seviyenin hangi finansal kalem(ler)e göre hesaplandığı bilgisine de yer verilmektedir. Önemlilik ile ilgili bölümde ayrıca önceki seneye ilişkin bilgileri de içerecek şekilde performans önemliliği ile hata raporlama eşiğine de yer verilmektedir.

Denetimin kapsamı bölümünde; gerçekleştirilmiş olan denetimin, grubun veya şirketin hangi birimlerinde yürütüldüğü ve kapsamı ile mevcutsa denetçinin denetim yaklaşımında cari dönemde gerçekleşen değişiklikler hakkında bilgi verilmektedir.

Kilit denetim konuları bölümünde ise, özet olarak birer satırda grup ve firma için ayrı ayrı olmak üzere kilit denetim konularına yer verilirken, kilit denetim konularının önceki seneye göre değişimini de göz önüne serecek şekilde; grup ve firma için ayrı ayrı olmak üzere, bildirilen kilit denetim konusunun cari dönemde yeni tespit edilip edilmediği bilgisi ile, önceki seneye göre risk seviyesinin artışı veya azalışı ile risk seviyesinin önceki sene ile aynı seviyede olup olmadığı hakkında çeşitli işaretlerle (ok,vb.) kolay anlaşılabilir şekilde bilgi verilmektedir.

Diğer taraftan, İngiltere raporlarında, denetçi tarafından kesintisiz olarak sunulmakta olan denetim hizmeti süresine de yer verildiği görülmektedir.

c. Raporlarda kilit denetim konuları ile ilgili ayrıntılı bilgiler içeren ana bölüme ilişkin farklılıklar

Konu, incelenen birçok İngiltere raporunda 3 alt başlık halinde sunulmaktadır. Birinci başlıkta kilit denetim konusuna ilişkin açıklama, ikinci başlıkta gerçekleştirilen denetim kapsamında riske ne şekilde karşılık verildiği ve üçüncü başlıkta kilit gözlemler veya sonuçlar yer almaktadır. Üç başlık birbirinden ayrı ve kolayca okunur şekilde sunulmaktadır. Diğer taraftan bu bölüm Türkiye raporlarında da benzer olmakla birlikte, Türkiye'deki raporlarda genellikle üçüncü başlığa yer verilmediği görülmektedir.

Genellikle birkaç sayfadan oluştuğu görülen İngiltere raporlarının kilit denetim konuları ile ilgili açıklamaları içeren bölümlerinde; her bir kilit denetim konusu başlığı ile birlikte çeşitli ve/veya renkli işaretler kullanılmak suretiyle, cari dönemde tespit

edilen kilit denetim konusunun ilk kez tespit edilip edilmediği bilgisine, tespit edilen hususun önceki sene de var olup olmadığı bilgisine ve önceki seneye göre cari dönemde risk seviyesinde meydana gelen değişime de dikkat çekecek şekilde yer verilmektedir. Ayrıca bu bölümde, cari dönemde tespit edilen kilit denetim konusunun parasal büyüklüğü de önceki sene rakamını gösterecek şekilde sunulmaktadır.

3.4.2. Panel veri analizi

Farklı muhasebe kültür değerlerine sahip olan Türkiye ve İngiltere (Birleşik Krallık) açısından gerçekleştirilen panel veri analizi sonucunda; Türkiye'de Borsa İstanbul ve İngiltere`de Londra Borsası imalat sanayi sektöründe 2017-2020 yılları arasında faaliyet gösteren şirketlerin verileri esas alınarak sürdürülen çalışmaya ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilmektedir.

Araştırmanın bağımlı değişkeni; verileri incelenen şirketlerin ilgili yıla ilişkin denetçi raporlarında, bağımsız denetçi tarafından bildirilen kilit denetim konularının sayısıdır (KDK). Firma bazlı olarak ilgili yılda bildirilen KDK sayısının, o yılda bildirilen ortalama KDK sayısına oranı esas alınmıştır.

Araştırmanın bağımsız değişkenleri ise aşağıdaki gibidir:

1) Kaldıraç oranı: Toplam borçlar / Toplam varlıklar
2) İş segmenti sayısı (bölümlere göre raporlama)
3) Cari oran: Dönen varlıklar / Kısa vadeli yabancı kaynaklar
4) Varlık toplamı veya aktif büyüklüğü (toplam varlıkların logaritması)
5) Ticari alacaklar + Stoklar / Toplam varlıklar oranı
6) Özsermaye karlılık oranı (ROE): Dönem net karı (zararı) / Toplam özsermaye

3.4.2.1. Türkiye`de bildirilen kilit denetim konusu sayısına ilişkin panel veri modeli

3.4.2.1.1. Veri seti ve değişkenler

Araştırmanın bu bölümünde, Türkiye Borsa İstanbul imalat sanayi endeksine kayıtlı 142 firmadan 2017-2020 yılları arasında toplanılan veriler kullanılarak panel veri analizi yapılacaktır. Türkiye için panel veri analizinde kullanılan değişkenler ve tanımları aşağıdaki tabloda yer almaktadır:

Tablo 14: Türkiye için kullanılan değişkenlerin tanımlanması

Değişkenlerin Kısaltması	Değişkenlerin Tanımı	Birim
KDK (Bağımlı Değişken)	Firma için bildirilen KDK sayısının o yılda bildirilen toplam KDK sayısına oranı	Oran
Segment	Firmanın faaliyette bulunduğu iş kollarının sayı	Birim sayı
TicAlacak-StokTopVarlık	Ticari alacaklar ve stoklar toplamının varlıklara oranı	Oran
CariOran	Dönen varlıkların kısa vadeli borçları karşılama oranı	Oran
ROE	Net karın özkaynaklara oranı	Oran
Kaldıraç Oranı	Finansal toplam borçların toplam varlıklara oranı	Oran
LnToplamVarlık	Şirketin toplam varlıklarının logaritması	Milyon TL

Türkiye`den seçilmiş firmalarda denetçiler tarafından bildirilen KDK sayısına etki eden faktörleri belirlemek için kurulan ekonometrik model aşağıda gösterilmektedir:

$$KDK_{it}=\alpha_{it}+\beta_1 Segment_{it}+\beta_2 \text{TicAlacakStokTopVarlık}_{it} + \beta_3 \text{CariOran}_{it} + \beta_4 \text{ROE}_{it} + \beta_5 \text{KaldıraçOranı}_{it} + \beta_6 \text{LnToplamVarlık}_{it} + u_{it}$$

Modelde bulunan (α) sabit terimi, (β) eğim parametresini, (u) hata terimini, (i) ve (t) terimleri panelde bulunan ülke ve zamanı ifade etmektedir. Bu çalışmada ele alınan seçili firmalara ilişkin veriler kullanılarak panel veri modeli oluşturulmadan önce çeşitli ekonometrik testler yardımıyla uygun modele karar verilmektedir. Söz konusu panel veri modeli tahminlemeden önce modelde bulunan değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir.

Tablo 15: Türkiye için değişkenlerin tanımsal istatistikleri

Değişkenler	Gözlem sayısı	Ortalama	Standart sapma	Min.	Mak.
KDK	568	1.002	0.552	0	3.684
Segment	568	1.857	1.495	1	12
TicAlacakStokTopVarlık	568	0.383	0.165	0.0001	0.779
CariOran	568	1.829	1.333	0.224	10.013
ROE	568	0.119	1.255	-10.831	24.192
KaldıraçOranı	568	0.545	0.221	0.052	1.132
ToplamVarlık	568	2937.676	7832.697	17.68438	61168.52

Tablo 15'te Türkiye modeli için kullanılan değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri yer almaktadır. 568 gözlemden oluşan veri setinde kayıp gözlemler olmadığı için elde edilen panel dengelidir. Değişkenlerin minimum ve maksimum değerlerine bakıldığı zaman "toplam varlıklar" değişkeni hariç serilerin, aritmetik seri özelliği gösterdiği görülmektedir. Toplam varlıkların minimum ve maksimum değerleri arasında değişim aralığı fazladır ve geometrik seri özelliği göstermektedir. Bu sebeple toplam varlıklar modele logaritmik dönüşüm yapılarak dahil edilmektedir.

3.4.2.1.2. Türkiye için uygun panel veri modelinin seçilmesine ilişkin testler

Uygun panel veri modeline karar verilmeden önce ilk aşamada uygulanacak olan panel verinin sadece birim etkilerden oluşan tek yönlü veya hem birim hem de zaman etkisinden oluşan çift yönlü olup olmadığına karar verilmesi gerekmektedir.

Tablo 16: Türkiye için birim ve zaman etkilerinin varlığını sınamak için olabilirlik oranı testi

Açıklama	LR χ^2 test istatistiği	Prob.
Birim ve zaman etkisinin testi	415.70	0.000
Birim etkisinin testi	415.70	0.000
Zaman etkisinin testi	0.00	1.000

Tablo 16'da birim ve zaman etkilerinin varlığını sınamak için olabilirlik oranı(LR) test sonuçları verilmiştir. Sonuçlara göre modelde hem birim etki hem de zaman etkisi söz konusu olmakta ve test sonuçları iki yönlü modelin geçerliliğini göstermektedir. Diğer taraftan, iki yönlü modelin geçerliliği sınandıktan sonra birim

ve zaman etkinin varlığının ayrı ayrı kontrol edilmesi gerekmektedir. Sonuçlara göre tek yönlü birim etkinin varlığı kabul edilirken, tek yönlü zaman etkisinin varlığı reddedilmekte ve uygun panel veri modeli tek yönlü birim etkiler modeli olarak belirlenmektedir.

Tek yönlü birim etkinin varlığına karar verildikten sonra ikinci aşamada birim etkisinin sabit veya tesadüfi şekilde ortaya çıkıp çıkmadığının test edilmesi gerekmektedir. Sabit etkiler yoksa tesadüfi etkiler modelinin geçerli olduğuna karar vermek amacıyla literatürde Hausman ve Dirençli Hausman testleri olarak bilinen testler uygulanmaktadır.

Tablo 17: Türkiye için Huasman ve Dirençli (Robust) Hausman testi sonuçları

Test	χ^2 test istatistiği	Prob.
Huasman testi	19.28	0.004
Robust Huasman testi	15.65	0.016

Tablo 17'de Hausman ve Robust Hausman test sonuçları görülmektedir. Test sonuçlarına göre tesadüfi etkiler modelinin geçerli olduğunu savunan H_0 hipotezi hesaplanan prob.<0.05 olmasından dolayı yüzde 5 anlamlılık düzeyinde reddedilmemekte ve sabit etkiler modelinin tesadüfi etkiler modeline kıyasla daha etkin ve tutarlı sonuçlar verdiği sonucuna varılmaktadır. Bu yüzden uygun modelin sabit etkiler modelini kullanmak daha güvenilir sonuçlar verecektir.

3.4.2.1.3. Sabit etkiler modelinin varsayımlarının test edilmesi

Sabit etkiler modelinin geçerliliğine karar verildikten sonra modelin varsayımsal testlerinin yapılması gerekmektedir. Bu amaçla sırasıyla; panel veri modelinde geçerli olan çoklu doğrusal bağlantı, heteroskedastisite, otokorelasyon, birimler arası korelasyon ve model spesifikasyon hatası test edilecektir.

Tablo 18: Türkiye için çoklu doğrusal bağlantı

Değişkenler	VIF	1/VIF
Segment	2.08	0.48
TicAlacakStokTopVarlık	2.03	0.49
CariOran	1.16	0.86
ROE	1.14	0.88
KaldıraçOranı	1.05	0.95
ToplamVarlık	1.01	0.99
Mean VIF	1.41	

Tablo 18'de modelde yer alan değişkenlerin çoklu doğrusal bağlantı durumu VIF istatistiği yardımıyla incelenmiştir. Tablo sonuçlarına bakıldığı zaman tüm bağımsız değişkenlerin VIF değerlerinin 5'ten küçük olduğu, dolayısıyla değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı probleminin bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 19: Türkiye için Modified Wald Heteroskedastisite testi

Modified Wald Heteroskedastisite testi	
χ^2_{142} test istatistiği	28000000000
Prob.> χ^2	0.0000

Hata terimlerinin varyanslarının birbirinden farklı olduğu durumda değişen varyans (heteroskedastisite) ortaya çıkmaktadır. Değişen varyansa ilişkin yukarıdaki tabloda, Modified Wald Heteroskedastisite testi sonuçları verilmektedir. Test sonuçları dikkate alındığında χ^2_{142} test istatistiğine ilişkin hesaplanan prob. değeri 0.05`ten küçük olduğundan sabit etkiler modelinde heteroskedastisite sorununun olduğu sonucuna varılmaktadır.

Tablo 20: Türkiye için Bharhava, Franzini ve Narendranathan`ın Durbin-Watson ve Baltagi-Wu`nun yerel en iyi değişmez testleri

Durbin-Watson ve Baltagi-Wu testi	
Durbin-Watson	1.531
Baltagi-Wu LBI	2.161

Tablo 20'de otokorelasyon test sonuçları hakkında bilgiler verilmektedir. Tabloda Yerel En İyi Değişmez testi sonucunda hesaplanan iki test değerinin bulunduğu görülmektedir. Birincisi Durbin-Watson, diğeri ise Baltagi-Wu değeridir.

Söz konusu iki test istatistiği yaklaşık olarak 2`ye yakın bulunmuş olup, bu değerler modelde otokorelasyonun olmadığını göstermektedir.

Tablo 21: Türkiye için birimler arası korelasyon testleri

Pesaran CD testi	
χ^2 test istatistiği	1.907
Prob.> χ^2	0.057
Friedman testi	
χ^2 test istatistiği	22.225
Prob.> χ^2	1.000

Tablo 21'de tahminlenen tesadüfi etkiler modelinde birimler arası korelasyonu test etmek için Pesaran ve Friedman testleri yapılmıştır. Pesaran CD test sonucuna ilişkin hesaplanan prob. değeri 0.05`ten büyük olduğundan, Pesaran CD testine göre birimlerarası korelasyon olmadığı; aynı şekilde Friedman birimler arası korelasyon test sonucuna göre hesaplanan prob. değeri 0.05`ten büyük olduğundan, bu teste göre de birimler arası korelasyonun olmadığı ve genel olarak bu model için birimler arası korelasyonun olmadığı sonucuna ulaşmaktayız.

Tablo 22: Türkiye için spesifikasyonu testi

DeBenedictis-Giles Specification ResetS testi	
Reset S1 Test Prob.> $F_{(2, 549)}$	1.954 prob=0.143
Reset S2 Test Prob.> $F_{(4, 557)}$	1.718 prob=0.145
Reset S3 Test Prob.> $F_{(6, 555)}$	2.313 prob=0.032

Tablo 22'de model spesifikasyon hatasının var olup olmadığına dair DeBenedictis-Giles Specification ResetS testi sonuçları verilmektedir. Sırasıyla hesaplanan S1, S2 ve S3 test istatistiklerine ilişkin hesaplanan prob. değerlerine göre S1 ve S2 testlerinde yüzde 5 anlamlılık düzeyinde, S3 testinde ise yüzde 1 anlamlılık düzeyine göre model tanımlama hatası bulunmamaktadır. Sabit Etkiler modelinin varsayımsal testleri yapıldıktan sonra, gerekli düzeltmeler yapılarak nihai model tahmin edilmektedir.

3.4.2.1.4. Sabit etkiler modelinin tahmini ve yorumlanması

Sabit etkiler modelinin gerekli varsayımları test edildikten sonra, sabit etkiler modelinde heteroskedastisite sorununun olduğu ve diğer varsayımlarda bozulmaların olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır. Tablo 23'te sabit etkiler modeli heteroskedastisiteye karşı dirençli (robust) standart hatalar ile tahmin edilmektedir.

Tablo 23: Türkiye için sabit etkiler model tahmini

KDK A/B (Bağımlı değişken)	**Türkiye Modeli**		
	Katsayı	**Robust standart hatalar**	**Prob.**
Segment	0.108	0.039	0.007
TicAlacakStokTopVarlık	0.210	0.278	0.451
CariOran	-0.061	0.024	0.012
ROE	-0.012	0.004	0.004
KaldıraçOranı	-0.592	0.293	0.045
LnToplamVarlık	0.093	0.042	0.027
sabit	0.567	0.355	0.112
F-stat $_{(6,141)}$	5.721		0.000
R-squared (LSDV)	0.761		
R-squared (With-in)	0.053		
Rho	0.805		
corr	-0.406		

Tablo 23'te Türkiye için Sabit Etkiler Tahminci sonuçları özetlenmiştir. Tabloda 0.805 değerli rho katsayısı bulunmaktadır. Rho katsayısı, toplam varyansın içerisindeki birim etkinin varyans payını ifade etmektedir ve yüzde 80,5 olan Rho değeri oldukça yüksek olmakla beraber, birim etkinin toplam varyans içerisinde payının fazla olduğunu göstermektedir. Birim etki ve bağımsız değişkenler arasında olan korelasyon katsayısı corr=-0.406 olmaktadır ve bu katsayının da yüksek olması sabit etkiler modelinin tesadüfi etkiler modelinden daha iyi sonuçlar verebileceğine işaret etmektedir. Türkiye için sabit etkili panel veri modeli aşağıdaki gibi oluşturulabilir:

$$KDK_{it}=0.567+0.108.Segment_{it}^{***}+0.210.\text{TicAlacakStokTopVarlık}_{it}-0.061.\text{CariOran}_{it}^{**}-0.012\text{ROE}_{it}^{***}-0.592.\text{KaldıraçOranı}_{it}^{**}+0.093.\text{LnToplamVarlık}_{it}^{***}+u_{it}$$

Modele dahil edilen bağımsız değişkenler, bildirilen KDK sayısındaki değişkenliğin yaklaşık olarak yüzde 76`sını açıklamaktadır. Modelin genel anlamlılığını test eden F-test sonucu F-stat=5.721 hesaplanmış ve prob.<0.05 olduğundan modelin genel olarak anlamlı olduğu söylenebilmektedir. Modele dahil edilen TicAlacakStokTopVarlık değişkeni ve modelin sabit değişkeni yüzde 5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak anlamsızken, diğer değişkenler yüzde 5 anlamlılık düzeyinde istatistiksel olarak bildirilen KDK sayısını açıklamakta istatistiksel olarak anlamlı etkiye sahiptir.

Şirketin faaliyet gösterdiği iş kolu (segment) sayısı arttığında, bildirilen KDK sayısında 0.108 birim artış meydana gelmekte; aynı zamanda şirketin toplam varlıklarında gerçekleşen yüzde 1`lik artış bildirilen KDK sayısında 0.00093 birim artış yaratmaktadır. Bu iki değişken şirketin faaliyet alanının genişletmesinin bir ölçüsü olmakla risk faktörünü artırmasına neden olduğundan bildirilen KDK sayısını pozitif etki etmesi finansal açıdan da anlamlıdır. Cari oran ve ROE değişkenlerinde gerçekleşecek yüzde 1`lik artış, bildirilen KDK sayısını sırasıyla -0.061 ve -0.012 birim kadar azaltmaktadır. Cari orandaki artış şirketin likiditesinin yüksek olmasının, ROE`deki artış şirketin temin ettiği yabancı kaynaklarının doğru yatırımlarda değerlendirmesinin bir ölçüsü olabileceğinden bu iki değişkenin bildirilen KDK sayısının azaltması finansal açıdan anlamlı kılmaktadır. Ek olarak, kaldıraç oranında gerçekleşecek yüzde 1`lik artış bildirilen KDK sayısını -0.592 birim kadar azaltmaktadır.

3.4.2.2. İngiltere`de bildirilen kilit denetim konusu sayısına ilişkin panel veri modeli

3.4.2.2.1. Veri Seti

Araştırmanın bu bölümünde, İngiltere Londra Borsası imalat sanayi endeksine kayıtlı 85 firmadan 2017-2020 yılları arasında toplanılan veriler kullanılarak panel veri analizi yapılacaktır. İngiltere için panel veri analizinde kullanılan değişkenler ile Türkiye modeli için kullanılan değişkenler ve ekonometrik model aynıdır. Türkiye için ele alınan seçili firmalara ilişkin veriler kullanılarak panel veri modeli oluşturulmadan önce çeşitli ekonometrik testler yardımıyla uygun modele karar verilmiştir ve benzer süreç İngiltere modeli için de yapılacaktır.

İngiltere için söz konusu panel veri modeli tahminlenmeden önce modelde bulunan değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri aşağıdaki tabloda özetlenmiştir:

Tablo 24: İngiltere için değişkenlerin tanımsal istatistikleri

Değişkenler	Gözlem Sayı	Ortalama	Standart Sapma	Min.	Mak.
KDK	340	1.000	0.445	0.000	2.663
Segment	340	3.353	1.475	1.000	8.000
TicAlacakSokTopVarlık	340	0.336	0.276	0.010	4.570
CariOran	340	1.539	0.749	0.260	6.560
ROE	340	1.122	17.299	-2.490	3.188
KaldıraçOranı	340	0.628	0.479	0.040	7.940
ToplamVarlık	340	17043.540	36682.67	6.25	293511.10

Tablo 24'te modelde kullanılan değişkenlerin tanımlayıcı istatistikleri yer almaktadır. 340 gözlemden oluşan veri setinde kayıp gözlemler olmadığı için elde edilen panel dengeli olmaktadır. Değişkenlerin minimum ve maksimum değerlerine bakıldığı zaman toplam varlıklar değişkeni hariç serilerin de aritmetik seri özelliği gösterdiği görülmektedir. Toplam varlıkların minimum ve maksimum değerleri arasında değişim aralığı fazladır ve geometrik seri özelliği göstermektedir. Bu sebeple toplam varlıklar modele logaritmik dönüşüm yapılarak dahil edilmektedir.

3.4.2.2.2. Uygun panel veri modelinin seçilmesine ilişkin testler

Uygun panel veri modeline karar verilmeden önce ilk aşamada uygulanacak olan panel verinin sadece birim etkilerden oluşan tek yönlü veya hem birim hem de zaman etkisinden oluşan çift yönlü olup olmadığına karar verilmesi gerekmektedir.

Tablo 25: İngiltere için birim ve zaman etkilerinin varlığını sınamak için olabilirlik oranı testi

Açıklama	LR χ^2 test istatistiği	Prob.
Birim ve zaman etkisinin testi	137.77	0.000
Birim etkisinin testi	137.77	0.000
Zaman etkisinin testi	0.001	1.000

Tablo 25'te birim ve zaman etkilerinin varlığını sınamak için olabilirlik oranı test sonuçları verilmiştir. Sonuçlara göre, modelde hem birim etki hem de zaman etkisi söz konusu olmakta ve test sonuçları iki yönlü modelin geçerliliğini göstermektedir. Diğer taraftan, iki yönlü modelin geçerliliği sınandıktan sonra birim ve zaman etkinin varlığının ayrı ayrı kontrol edilmesi gerekmektedir. Sonuçlara göre; tek yönlü birim etkinin varlığı kabul edilirken, tek yönlü zaman etkisinin varlığı reddedilmekte ve uygun panel veri modeli tek yönlü birim etkiler modeli olarak belirlenmektedir.

Tek yönlü birim etkinin varlığına karar verildikten sonra ikinci aşamada birim etkisinin sabit veya tesadüfi şekilde ortaya çıkıp çıkmadığının test edilmesi gerekmektedir. Sabit etkiler yoksa tesadüfi etkiler modelinin geçerli olduğuna karar vermek amacıyla, literatürde Hausman ve Dirençli Hausman testleri olarak bilinen testler uygulanmaktadır.

Tablo 26: İngiltere için Huasman ve Dirençli (Robust) Hausman testi sonuçları

Test	χ^2 test istatistiği	Prob.
Huasman testi	29.17	0.000
Robust Huasman testi	36.08	0.000

Yukarıdaki tabloda Hausman ve Robust Hausman test sonuçları görülmektedir. Test sonuçlarına göre tesadüfi etkiler modelinin geçerli olduğunu savunan H_0 hipotezi, hesaplanan prob.<0.05 olmasından dolayı yüzde 5 anlamlılık düzeyinde reddedilmemekte ve sabit etkiler modelinin tesadüfi etkiler modeline kıyasla daha

etkin ve tutarlı sonuçlar verdiği sonucuna varılmaktadır. Bu yüzden uygun modelin sabit etkiler modelini kullanmak daha güvenilir sonuçlar verecektir.

3.4.2.2.3. Sabit etkiler modelinin varsayımlarının test edilmesi

Sabit etkiler modelinin geçerliliğine karar verildikten sonra modelin varsayımsal testlerinin yapılması gerekmektedir. Bu amaçla sırasıyla; panel veri modelinde geçerli olan çoklu doğrusal bağlantı, heteroskedastisite, otokorelasyon, birimler arası korelasyon ve model spesifikasyon hatası test edilecektir.

Tablo 27: İngiltere için çoklu doğrusal bağlantı

Değişkenler	VIF	1/VIF
Segment	1.16	0.861
TicAlacakStokTopVarlık	1.03	0.971
CariOran	1.29	0.773
ROE	1.00	0.997
KaldıraçOranı	1.18	0.843
ToplamVarlık	1.30	0.767
Mean VIF	1.16	

Tablo 27'de, modelde yer alan değişkenlerin çoklu doğrusal bağlantı durumu VIF istatistiği yardımıyla incelenmiştir. Tablo sonuçlarına bakıldığı zaman tüm bağımsız değişkenlerin VIF değerlerinin 5'ten küçük olduğu, dolayısıyla değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı probleminin bulunmadığı görülmektedir.

Tablo 28: İngiltere için Modified Wald Heteroskedastisite testi

Modified Wald Heteroskedastisite Test	
χ^2_{85} test istatistiği	36529.74
Prob.> χ^2	0.0000

Hata terimlerinin varyanslarının birbirinden farklı olduğu durumda değişen varyans (heteroskedastisite) ortaya çıkmaktadır. Yukarıdaki **tablo**da, Modified Wald Heteroskedastisite testi sonuçlarına yer verilmektedir. Test sonuçları dikkate alındığında, χ^2_{85} test istatistiğine ilişkin hesaplanan prob. değeri 0.05`ten küçük olduğundan, sabit etkiler modelinde heteroskedastisite sorununun olduğu sonucuna varılmaktadır.

Tablo 29: İngiltere için Bharhava, Franzini ve Narendranathan`ın Durbin-Watson ve Baltagi-Wu`nun yerel en iyi değişmez testleri

Durbin-Watson ve Baltagi-Wu Testi	
Durbin-Watson	1.608
Baltagi-Wu LBI	2.186

Tablo 29'da otokorelasyon test sonuçları hakkında bilgiler verilmektedir. Tabloda Yerel En İyi Değişmez testi sonucunda hesaplanan iki test değerinin bulunduğu görülmektedir. Birincisi Durbin-Watson, diğeri ise Baltagi-Wu değeridir. Söz konusu iki test istatistiği yaklaşık olarak 2`ye yakın bulunmuş olup, bu değerler modelde otokorelasyonun olmadığını göstermektedir.

Tablo 30: İngiltere için birimler arası korelasyon testleri

Pesaran CD testi	
χ^2 test istatistiği	0.009
Prob.> χ^2	0.993
Friedman testi	
χ^2 test istatistiği	5.160
Prob.> χ^2	1.000

Tablo 30'da tahminlenen tesadüfi etkiler modelinde birimler arası korelasyonu test etmek için Pesaran ve Friedman testleri yapılmıştır. Pesaran CD test sonucuna ilişkin hesaplanan prob. değeri 0.05`ten büyük olduğundan, Pesaran CD testine göre birimlerarası korelasyonun olmadığı; Friedman birimlerarası korelasyon testi sonucuna göre de hesaplanan prob. değeri 0.05`ten büyük olduğundan, bu teste göre de birimlerarası korelasyon olmadığı ve genel olarak bu model için birimlerarası korelasyonun olmadığı sonucuna ulaşmaktayız.

Tablo 31: İngiltere için model spesifikasyonu testleri

DeBenedictis-Giles Specification ResetS testi	
Reset S1 Test Prob.> $F_{(2, 331)}$	1.039 prob=0.163
Reset S2 Test Prob.> $F_{(4, 328)}$	1.514 prob=0.145
Reset S3 Test Prob.> $F_{(6, 326)}$	2.004 prob=0.082

Tablo 31'de model spesifikasyon hatasının var olup olmadığına dair DeBenedictis-Giles Specification ResetS test sonuçları verilmektedir. Sırasıyla

hesaplanan S1, S2 ve S3 test istatistiklerine ilişkin hesaplanan prob. değerlerine göre S1, S2 ve S3 testlerinde yüzde 5 anlamlılık düzeyinde model tanımlama hatası bulunmamaktadır. Sabit etkiler modelinin varsayımsal testleri yapıldıktan sonra, gerekli düzeltmeler yapılarak nihai model tahmin edilmektedir.

3.4.2.2.4. Sabit etkiler modelinin tahmini ve yorumlanması

Sabit etkiler modelinin gerekli varsayımları test edildikten sonra, sabit etkiler modelinde heteroskedastisite sorununun olduğu ve diğer varsayımlarda bozulma olmadığı kararına varılmaktadır. Tablo 32'de İngiltere için sabit etkiler modeli heteroskedastisiteye karşı dirençli (robust) standart hatalar ile tahmin edilmektedir.

Tablo 32: İngiltere için sabit etkiler model tahmini

KDK A/B (Bağımlı değişken)	**İngiltere Modeli**		
	Katsayı	**Robust standart hatalar**	**Prob.**
Segment	-0.023	0.022	0.286
TicAlacakStokTopVarlık	-0.012	0.043	0.782
CariOran	-0.185	0.033	0.000
ROE	-0.0002	0.000	0.043
KaldıraçOranı	-0.071	0.018	0.000
LnToplamVarlık	0.029	0.054	0.592
Sabit	1.159	0.489	0.020
F-stat $_{(6,84)}$	6.250		0.000
R-squared (LSDV)	0.645		
R-squared (With-in)	0.073		
Rho	0.669		
Corr	-0.445		

Tablo 32'de İngiltere için sabit etkiler tahminci sonuçları özetlenmiştir. Tabloda 0.669 değerli rho katsayısı da bulunmaktadır. Rho katsayısı, toplam varyansın içerisindeki birim etkinin varyans payını ifade etmektedir ve yaklaşık yüzde 66.9 olan Rho değeri oldukça yüksek olmakla birim etkinin toplam varyans içerisinde payının fazla olduğunu göstermektedir. Birim etki ve bağımsız değişkenler arasında olan korelasyon katsayısı corr=-0.445 olmaktadır ve bu katsayının da yüksek olması Sabit Etkiler modelinin Tesadüfi Etkiler modelinden daha iyi sonuçlar vere bileceğine işaret eder.

Modele dahil edilen bağımsız değişkenler, bildirilen KDK sayısındaki değişkenliğin yaklaşık olarak yüzde 65`ini açıklamaktadır. Modelin genel

anlamlılığını test eden F-test sonucu F-stat=6.250 hesaplanmış ve prob.<0.05 olduğundan modelin genel olarak anlamlı olduğu söylenebilmektedir. Modele dahil edilen Segment, TicAlacakStokTopVarlık, LnToplamVarlık değişkenleri yüzde 5 güven düzeyinde istatistiksel olarak anlamsızken, diğer değişkenler yüzde 5 güven düzeyinde istatistiksel olarak bildirilen KDK sayısını açıklamakta anlamlı etkiye sahiptir. İngiltere için sabit etkili panel veri modeli aşağıdaki gibidir.

$$KDK_{it}=1.159^{***} - 0.023.Segment_{it} - 0.012.\text{TicAlacakStokTopVarlık}_{it} - 0.185.\text{CariOran}_{it}^{***} - 0.0002.\text{ROE}_{it}^{**} - 0.071.\text{KaldıraçOranı}_{it}^{***} + 0.029.\text{LnToplamVarlık}_{it} + u_{it}$$

Şirketin Cari Oran ve ROE değişkenlerinde %1`lik artış bildirilen KDK sayısını -0.185 ve -0.0002 birim kadar azaltmaktadır. Cari orandaki artış şirketin likiditesinin yüksek olmasının, ROE`deki artış şirketin temin ettiği yabancı kaynaklarının doğru yatırımlarda değerlendirmesinin bir ölçüsü olabileceğinden bu iki değişkenin bildirilen KDK sayısının azaltması finansal açıdan anlamlı olarak değerlendirilebilir. Ek olarak, Kaldıraç oranında yüzde 1`lik artış bildirilen KDK sayısını 0.071 birim kadar azaltmaktadır.

3.5. Bulgular

Aşağıda Türkiye'de Borsa İstanbul ve İngiltere`de Londra Borsası imalat sanayi sektöründe 2017-2020 yıllarında faaliyet gösteren şirketlerin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayısına etki eden faktörler ile kilit denetim konularına ilişkin gerçekleştirilen niteliksel ve niceliksel analizlere yönelik bulgulara verilmektedir.

3.5.1. Panel veri analizi

Aşağıda yer alan Tablo 33, bu çalışmada kurulan model kapsamında gerçekleştirilen panel veri analizi sonucunda; Türkiye ve İngiltere borsalarına kayıtlı olan ve imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2017-2020 yıllarına ilişkin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayısına etki eden faktörleri göstermektedir.

Tablo 33: Kilit denetim konusu sayısına etki eden faktörler- Regresyon sonuçları

Değişkenler	**Türkiye Modeli**		**İngiltere Modeli**		**Beklenen ilişki yönü**
KDK A/B (Bağımlı değişken)	**Katsayı**	**Prob.**	**Katsayı**	**Prob.**	**Pozitif veya negatif**
Kaldıraç oranı	-0.592**	0.045	-0.071***	0.000	Pozitif
İş segmenti sayısı	0.108***	0,007	-0,023	0,286	Pozitif
(Ticari alacaklar + Stoklar) / Toplam varlıklar	0,210	0,451	-0,012	0,782	Pozitif
Cari oran	-0.061**	0.012	-0.185***	0.000	Negatif
ROE (Özkaynak getirisi)	-0.012***	0.004	-0.0002**	0.043	Negatif
Ln (Toplam varlıklar)	0.093**	0,027	0,029	0,592	Pozitif
Sabit	0,567	0,112	1.159**	0,020	-
R-squared	0,761	-	0,646	-	-
***	Prob.<0.01				
**	Prob.<0.05				
*	Prob.<0.10				

3.5.1.1. Kaldıraç oranı ve kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki

Denetlenen şirkete ilişkin riskin göstergesi olarak kabul edilen finansal verilerden biri olan kaldıraç oranı ile denetçi tarafından hazırlanan raporda bildirilen kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişkiyi ortaya koyan ilk hipotezimizde; Türkiye için kaldıraç oranı katsayısı, istatiksel olarak yüzde 5 ve yüzde 10 düzeylerinde anlamlı, %1 düzeyinde anlamsızdır ve ilişkinin yönü tahmin edilenin aksine negatiftir.

İngiltere için kaldıraç oranı katsayısı yüzde 1, 5 ve 10 düzeylerinde anlamlıdır ve katsayı yine tahmin edilenin aksine negatiftir.

Her iki ülkede de şirketlerin borçluluk düzeyi arttıkça bildirilen kilit denetim konusu sayıları azalmakla birlikte, Türkiye açısından ilişkinin şiddeti İngiltere'ye göre oldukça yüksektir. Buna göre kaldıraç oranında gerçekleşecek 100 birimlik artış, bildirilen kilit denetim konusu sayısında Türkiye açısından 59,2 birimlik ve İngiltere açısından 7,1 birimlik azalışa sebep olmaktadır. Beklenenin aksine her iki ülke açısından da ilişkinin yönünün negatif olması, şirketlerin çok yüksek düzeyde borçlu olmayabilecekleri ve mevcut borcun şirket karlılığını arttıracak şekilde kullanılabilir olduğunun göstergesi olarak kabul edilebilir.

3.5.1.2. İş segmenti sayısı ve kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki

Denetlenen şirketteki karmaşık yapının ve dolayısıyla riskin göstergesi olarak kabul edilen iş segmenti sayısı ile bildirilen kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki ortaya koyan ikinci hipotezimizde; Türkiye için iş segmenti katsayısı yüzde 1, 5 ve 10 düzeylerinde istatiksel olarak güçlü şekilde anlamlıdır ve ilişki beklendiği gibi pozitiftir. Bu kapsamda Türkiye için iş segmenti sayısında gerçekleşecek 100 birimlik artış, bildirilen kilit denetim konusu sayısında 10,8 birimlik artışa sebep olmaktadır.

Diğer taraftan İngiltere açısından iş segmenti sayısı katsayısı istatiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ve bu sebeple iş segmenti sayısı ile kilit denetim konusu sayısı arasında bir ilişki olmadığı söylenebilir.

3.5.1.3. Ticari alacaklar ve stoklar toplamının toplam varlıklara oranı ile kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki

Bir denetimde önemli yanlışlık riski barındıran, karmaşık hesaplama ve çeşitli denetim prosedürleri gerektiren ve bu sebeple denetlenmesi de en zor konuların başında gelen ticari alacaklar ve stoklar kalemlerinin varlık toplamına oranı ile bildirilen kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişkiyi gösteren beşinci hipotezimizde, hem Türkiye hem İngiltere için ticari alacaklar ve stoklar ile bildirilen kilit denetim konusu sayısı arasında bir ilişki bulunamamıştır. Buna göre ticari

alacaklar ve stokların bildirilen kilit denetim konusu sayısı üzerinde bir etkisi olmadığı ifade edilebilir.

3.5.1.4. Cari oran ile kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki

Denetlenen şirkete ilişkin likiditenin göstergesi olarak kabul edilen cari oran ile denetim raporunda bildirilen kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişkiyi ortaya koyan üçüncü hipotezimizde; bağımlı ve bağımsız değişken arasında hem Türkiye hem de İngiltere için istatistik açıdan anlamlı sonuçlar bulunmuştur ve ilişkinin yönü her iki ülke açısından da negatiftir. Buna göre; her iki ülkede de şirketlerin cari oranı arttıkça bildirilen kilit denetim konusu sayıları azalmakla birlikte, İngiltere açısından ilişkinin şiddeti Türkiye'ye göre oldukça yüksektir. Bu kapsamda, Türkiye açısından yüzde 5 ve 10 düzeyinde mevcut olan anlamlı ilişkiye göre, cari oranda gerçekleşen 100 birimlik artış bildirilen kilit denetim konusu sayısında 6,1 birimlik azalışa; İngiltere açısından ise yüzde 1, 5 ve 10 anlamlılık düzeylerinde 18,4 birimlik azalışa sebep olmaktadır.

3.5.1.5. Özkaynak karlılığı ile kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki

Araştırma sonuçları, şirket karlılığı ile bildirilen kilit denetim konusu sayısı arasında negatif bir ilişki olduğunu göstermektedir. Karlılığın yüksek olması şirketin iflas riskinin düşük olduğunun ve gelecekteki varlığının bir göstergesi olarak kabul edilmektedir. Bu ilişkiyi inceleyen altıncı hipotezimizde; Türkiye için karlılık katsayısı yüzde 1, 5 ve 10 düzeylerinde istatiksel olarak anlamlıdır ve ilişki beklendiği gibi negatiftir. İngiltere için karlılık katsayısı yüzde 5 ve 10 düzeylerinde anlamlıdır ve katsayı yine tahmin edildiği gibi negatiftir. Her iki ülkede de şirketlerin karlılık düzeyi arttıkça bildirilen kilit denetim konusu sayısı azalmakla birlikte, Türkiye açısından ilişkinin şiddeti İngiltere'ye göre daha yüksektir. Buna göre özkaynak karlılık oranında gerçekleşecek 100 birimlik artış, bildirilen kilit denetim konusu sayısında Türkiye açısından 1,2 birimlik ve İngiltere açısından 0,03 birimlik azalışa sebep olmaktadır.

Diğer taraftan, modelde bir bütün olarak bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama gücü Türkiye için yüzde 76,1'iken İngiltere için 64,6'dır.

3.5.1.6. Varlık büyüklüğü ile kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki

Denetlenen şirketin büyüklüğünün bir göstergesi olarak kabul edilen varlık toplamının, aynı zamanda daha çok sayıda kompleks işlemi barındıracağı varsayılmakta ve varlık büyüklüğü ile bildirilen kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişki dördüncü hipotezimizde gösterilmektedir. Buna göre, denetlenen şirketteki aktif toplamı ile bildirilen kilit denetim konusu sayısı arasındaki ilişkiyi ortaya koyan hipotezimizde; Türkiye için varlık toplamı katsayısı yüzde 5 ve 10 düzeylerinde istatiksel olarak anlamlıdır ve ilişki beklendiği gibi pozitiftir. Bu kapsamda Türkiye için varlık toplamında gerçekleşecek yüzde 1'lik artış, bildirilen kilit denetim konusu sayısında 0,00093 birimlik artışa sebep olmaktadır veya bir şirketin toplam varlığı iki katına (yüzde 100 artış) çıktığında bu değişiklik kilit denetim konusu sayısında 0,093 birim artışa sebep olmaktadır ve oldukça zayıf bir ilişki söz konusudur.

Diğer taraftan İngiltere açısından varlık büyüklüğü katsayısı istatiksel olarak anlamlı bulunmamıştır ve bu sebeple varlık büyüklüğü ile kilit denetim konusu sayısı arasında bir ilişki olmadığı söylenebilir.

Bu kapsamda anlamlı sonuçlar elde edilen regresyon analizi verilerine aşağıdaki tabloda yer verilmektedir:

Tablo 34: Kilit denetim konusu sayısına etkisi bakımından Türkiye-İngiltere regresyon analizi sonuçları

Ülkeler	Bağımsız değişken	İlişki yönü
Türkiye ve İngiltere	Kaldıraç oranı	Negatif
Türkiye	İş segmenti sayısı	Pozitif
Türkiye ve İngiltere	Cari oran	Negatif
Türkiye ve İngiltere	Özkaynak getirisi	Negatif
Türkiye	Varlıklar	Pozitif

Buna göre, bildirilen kilit denetim konusu sayısı ile; Türkiye ve İngiltere raporlarında kaldıraç oranı, cari oran ve özkaynak karlılığı arasında negatif; Türkiye raporlarında, varlık büyüklüğü ve iş segmenti sayısı arasında ise pozitif ilişkinin mevcut olduğu görülmüştür.

3.5.2. Muhasebe ve kültür değerleri ile kilit denetim konularının birlikte değerlendirilmesi

Diğer taraftan, Hofstede-Gray Modeli çerçevesinde muhasebe ve kültür değerleri arasındaki ilişkilere aşağıdaki tabloda yer verilmektedir:

Tablo 35: Türkiye ve İngiltere kültür- muhasebe değerleri ilişkisi

Türkiye kültür değerleri	İngiltere kültür değerleri	Türkiye muhasebe değerleri	İngiltere muhasebe değerleri
Yüksek belirsizlikten kaçınma	Düşük belirsizlikten kaçınma	Statükocu, tekdüze, tutucu, gizlilik ön planda	Profesyonel, esnek, iyimser, şeffaflık ön planda
Geniş güç mesafesi	Dar güç mesafesi		
Bireysellik düşük	Bireysellik yüksek		
Erillik düşük	Erillik yüksek		
Hoşgörü düşük	Hoşgörü yüksek		
Kısa dönemli bakış açısı hakim	Uzun dönemli bakış açısı hakim		

Çalışma kapsamında her iki ülkede 2017-2020 yıllarına ilişkin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının sayı ve çeşitlerine ilişkin elde edilen verilerin, Hofstede-Gray Modeli kapsamında muhasebe ve kültür değerleri ile ilişkisinin gösterildiği tabloya aşağıda yer verilmektedir:

Tablo 36: Türkiye-İngiltere karşılaştırma tablosu			
Karşılaştırma ölçütü		**Türkiye**	**İngiltere**
Kültür değerleri	Belirsizlikten kaçınma	Güçlü	Zayıf
	Güç mesafesi	Geniş	Dar
	Bireysel-Kollektivist	Kollektivist	Bireysel
	Eril-Dişil	Nispeten dişil	Eril
	Hoşgörü	Nispeten düşük	Yüksek
	Uzun dönemli bakış	Nispeten düşük	Nispeten yüksek
Muhasebe değerleri		Statükocu, tekdüze, tutucu, gizlilik	Profesyonel, esnek, iyimser, şeffaflık
İncelenen yıllar		2017-2018-2019-2020	
İncelenen şirket sayısı		142	85
İncelenen rapor sayısı		568	340
Bildirilen toplam KDK sayısı		1.152	1.222
Bildirilen ortalama KDK sayısı		2,03	3,59
Bildirilen KDK çeşiti	Varlıklar	677	466
	Yükümlülükler	115	245
	Hasılat	263	167
	Spesifik konular	76	235
	Kontroller	17	67
	İşletme sürekliliği	4	42
Hasılat standardı kapsamında ayrıca raporlanan hile		-	8
Raporlardaki KDK bölümü ortalama rapor sayfa sayısı		1,5	2,5
Sorumlu denetçi cinsiyeti	Raporu imzalayan sorumlu erkek denetçi (%)	92	94
	Raporu imzalayan sorumlu kadın denetçi (%)	8	6
	Erkek denetçi sayısı - Erkek denetçilerce bildirilen KDK sayısı – Erkek denetçilerce bildirilen ortalama KDK sayısı	522 - 1.050 - 2,01	319 - 1.154 - 3,62
	Kadın denetçi sayısı - Kadın denetçilerce bildirilen KDK sayısı – Kadın denetçilerce bildirilen ortalama KDK sayısı	46 - 102 - 2,22	21 - 68 - 3,24
	Erkek sorumlu denetçilerce bildirilen ortalama KDK sayısı	2,01	3,62
	Kadın sorumlu denetçilerce bildirilen ortalama KDK sayısı	2,22	3,24
Bildirilen görüş türü ve KDK sayısı	Olumlu görüş (%)	90,67	99,71
	Sınırlı olumlu görüş (%)	8,45	-
	Görüş bildirmekten kaçınma (%)	0,70	0,29
	Olumsuz görüş (%)	0,18	-
	Olumlu görüş sayısı - Bildirilen KDK sayısı	515 - 1.047	339 - 1.222
	Olumlu görüş / Toplam görüş (%) - Bildirilen KDK / Toplam KDK (%)	90,67 - 90,89	99,71 - 100
	Sınırlı olumlu görüş sayısı - Bildirilen KDK sayısı	48 - 104	0 - 0
	Sınırlı olumlu görüş /Toplam görüş (%) - Bildirilen KDK / Toplam KDK (%)	8,45 - 9,03	0 - 0
	Görüş bildirmekten kaçınma sayısı - Bildirilen KDK sayısı	4 - 0	1 - 0
	Görüş bildirmekten kaçınma /Toplam görüş (%) - Bildirilen KDK / Toplam KDK (%)	0,70 - 0	0,29 - 0
	Olumsuz görüş sayısı - Bildirilen KDK sayısı	1 - 1	0 - 0
	Olumsuz görüş / Toplam görüş (%) - Bildirilen KDK / Toplam KDK (%)	0,18 - 0,09	0 – 0
Denetim şirketleri türü ve KDK sayısı	Denetim şirketi sayısı (Dört büyük - diğer)	277 - 291	320 – 20
	Dört büyük denetim şirketi sayısı / Toplam denetim şirketi sayısı - Diğer denetim şirketi sayısı / Toplam denetim şirketi sayısı (%)	48,77 – 51,23	94,12 – 5,89
	Dört büyük denetim şirketince bildirilen KDK sayısı / Toplam bildirilen KDK sayısı (%)	40,36	94,52
	Diğer denetim şirketince bildirilen KDK sayısı / Toplam bildirilen KDK sayısı (%)	59,64	5,48
	Dört büyük denetim şirketince bildirilen ortalama KDK sayısı	1,68	3,61
	Diğer denetim şirketince bildirilen ortalama KDK sayısı	2,36	3,35

Buna göre, yukarıdaki tablodan da görüleceği üzere, İngiltere ile kıyaslandığında; belirsizlikten kaçınma düzeyi güçlü, güç mesafesi geniş, bireyselliği, erilliği, hoşgörü düzeyi ve uzun vadeli bakış açısı görece düşük olan Türkiye denetçi raporlarında, incelenen şirket ve rapor sayısı daha fazla olmasına karşın bu raporlarda bildirilen toplam ve ortalama kilit denetim konusu sayılarının daha düşük düzeyde olduğu gözlenmektedir. Ayrıca her bir yıl itibariyle ve 2017 yılından itibaren 2020 yılına kadar bildirilen toplam ve ortalama kilit denetim konusu sayılarının Türkiye raporlarında azalış trendinde olduğu göze çarparken; bu verilerin aynı dönemler itibariyle İngiltere raporlarında artış trendinde olduğu dikkat çekmektedir.

Belirsizlikten kaçınma düzeyi güçlü, güç mesafesi geniş ve kollektivist kültür boyutlarına sahip olan ve bu kültür değerleri karşılığında statükocu, tekdüze, tutucu ve gizlilik muhasebe değerleri baskın olan Türkiye'de denetçilerin daha az sayıda ve daha az çeşitte kilit denetim konusu bildirdikleri; belirsizlikten kaçınma düzeyi düşük, güç mesafesi dar ve bireyselliğin ön planda olduğu kültür boyutlarına sahip olan ve bu kültür değerleri karşılığında profesyonel, esnek, iyimser ve şeffaflığın ön planda olduğu muhasebe değerlerine sahip olan İngiltere'deki denetçilerin ise daha çok sayı ve çeşitte kilit denetim konusu bildirdikleri gözlenmiştir.

Türkiye raporları ile karşılaştırıldığında İngiltere raporlarında; işletmenin sürekliliği, kontroller ile şirkete özgü spesifik konuların önemli oranda daha fazla bildirim konusu yapıldığı ve ayrıca İngiltere raporlarının bir kısmında hasılat standardının hile ayrımına yer verilerek raporlandığı görülmüştür.

İngiltere ve Türkiye raporlarında sorumlu denetçilerin büyük oranda erkek denetçilerden oluştuğu tespit edilmiştir. Her iki ülkede de kilit denetim konuları ağırlıklı olarak erkek sorumlu denetçilerce bildirilmekle birlikte, İngiltere raporlarının aksine Türkiye raporlarında kadın denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısının erkek denetçilerce bildirilen ortalama kilit denetim konusu sayısından daha fazla olduğu dikkat çekmektedir.

Türkiye ve İngiltere raporlarında denetçilerce büyük oranda olumlu görüş verilmekle birlikte; Türkiye raporlarında olumlu görüşü, sınırlı olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüşün izlediği; İngiltere raporlarında ise olumlu

görüş dışında görüş bildirmekten kaçınma yönünde görüş verildiği görülmüştür. Her iki ülke uygulamasında da kilit denetim konuları büyük oranda olumlu görüş verilen raporlarda yoğunlaşmaktadır.

Diğer taraftan, İngiltere raporlarında denetimle görevli şirketlerin neredeyse tamamı dört büyük denetim şirketlerinden oluşurken, Türkiye raporlarında denetimle görevli şirketlerin yarısından azının dört büyük denetim şirketi olduğu gözlenmiştir. İngiltere raporlarında dört büyük denetim şirketlerine bağlı olarak çalışan denetçilerce bildirilen toplam ve ortalama kilit denetim konusu sayıları, Türkiye raporlarına göre oldukça yüksektir.

SONUÇ

Dünyada ve ülkemizde kilit denetim konularının bildirimini de kapsayan ve son birkaç yıldır uygulanmakta olan denetim raporlaması ile, kilit denetim konularının bildirilmesi başta olmak üzere, standart ve düzenlemelerle güçlendirilerek etkinliği arttırılan bağımsız denetim faaliyeti; işletme yönetiminden sorumlu olanlar ile finansal tablo kullanıcıları arasında var olabilecek asimetrik bilgi sorununu gidermek veya en aza indirmek noktasında etkili bir araç olarak ortaya çıkmaktadır.

Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre belirlenen ve yeni uygulamanın çerçevesini çizen 701 numaralı bağımsız denetim standardı kapsamında bildirimi zorunlu olan denetimdeki en kritik ve en önemli hususlardır. Denetim raporlamasında gerçekleşen bu değişiklik, denetçilerin yeni denetim raporlaması kapsamında, finansal tablolarla ilgili görüşlerini oluşturmaları ve neticede oluşan görüşleri doğrultusunda daha fazla ya da daha az sayıda kilit denetim konusu bildirmelerine etki edebilecek faktörlerin araştırılması için de bir fırsat yaratmaktadır.

Bu çalışma, Hofstede-Gray Modeli çerçevesinde farklı muhasebe kültürlerine sahip olan Türkiye ve İngiltere'de yazılan denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının sayısına etki edebilecek faktörlerin araştırılması ile ülkeler arasında bildirilen kilit denetim konularının sayı ve türleri açısından analiz edilmesi ve kültürel farklılıkların karşılaştırılmalı olarak ortaya konulması amacıyla gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramı ve gelişimi, denetim türleri, bağımsız denetim hakkında genel bilgiler ve yeni denetçi raporlamasına ilişkin sürece ve kilit denetim konularına yer verilmiştir. İkinci bölümde, denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularına etki edebilecek faktörler şirkete bağlı iç faktörler ile kültürel faktörler başlığı olarak ikili bir ayrıma gidilerek incelenmiş ve kilit denetim konuları ile ilgili detaylı literatür taraması yapılmıştır. Son bölümde çalışmanın konusu, amacı ve kapsamı, geliştirilen hipotezler, yapılan analizler ile bulgulara yer verilmiştir.

Araştırmada Hofstede'in çalışmaları kapsamında kültür değerleri ve Hofstede-Gray Modeli kapsamında kültür ve muhasebe değerleri açısından birbirinden önemli ölçüde farklı değerlere sahip olan Türkiye ve İngiltere ile bu ülke mevzuatına göre kurulu şirketlerin denetçi raporları incelenmiştir. Bu kapsamda, Türkiye'de Borsa

İstanbul ve İngiltere'de Londra Borsası'na kayıtlı olan ve imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2017-2020 yıllarına ilişkin yayınlanmış olan denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularının türleri ve sayıları içerik analizi metodu ve bu raporlarda bildirilen kilit denetim konularının sayılarına etki edebilecek faktörler panel veri analizi yöntemiyle incelenmiştir.

Çalışma kapsamında oluşturulan hipotezlerin test edilmesi amacıyla araştırmaya konu edilen 4 yıllık dönemde, örneklemimizi oluşturulan incelenen rapor sayısı, Türkiye için 568 ve İngiltere için 340 adet olmak üzere toplam 908 adettir.

Görece daha fazla önemli yanlışlık riski olan firmaların finansal tablo setlerinin denetçiler tarafından daha detaylı incelenmesi beklenirken; denetlenen şirkette hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık ihtimali olan işlemler ne kadar fazla sayıda ise, finansal tabloların önemli yanlışlık riski ile bu önemli yanlışlığın denetçi tarafından tespit edilememe riski de artabilmektedir. Buna göre denetçinin, denetim riskini kabul edilebilir düzeyde tutabilmek ve riske karşılık verebilmek için daha kapsamlı ve detaylı denetim teknik ve prosedürleri uygulaması beklenirken, riskli işlemlerin mevcut olduğu durumlarda denetçinin mesleki sorumluluğu da artmaktadır. Bu sebeple önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu firmalarda yapılan denetimlerde, denetçinin; hem üzerine düşen önemli yanlışlığın tespiti sorumluluğunu yerine getirebilmesi hem de denetim riskini düşük tutabilmesi amacıyla daha çok sayıda kilit denetim konusu bildirmesi beklenmektedir. Bu kapsamda çalışmada yüksek riskli işlemlerin mevcut olduğu şirketler için denetçilerce daha fazla sayıda kilit denetim konusu bildirileceği tahmin edilmiş ve hipotezler buna göre oluşturulmuştur.

Araştırma sonucunda; farklı kültür ve muhasebe değerlerine sahip olan Türkiye ve İngiltere'de (Birleşik Krallık) denetçiler arasında bildirilen kilit denetim konusu sayıları ve türleri açısından önemli farklılıklar bulunduğu gözlenmiştir.

Gerçekleştirilen panel veri analizi sonucunda, bildirilen kilit denetim konusu sayısı ile; Türkiye ve İngiltere raporlarında kaldıraç oranı, cari oran ve özkaynak karlılığı arasında negatif; Türkiye raporlarında, varlık büyüklüğü ve iş segmenti sayısı arasında ise pozitif ilişkinin mevcut olduğu bulunmuştur.

Bildirilen kilit denetim konusu sayıları ve çeşitleri ile ilgili olarak gerçekleştirilen içerik analizi sonucunda; İngiliz denetçilerin Türk denetçilere göre daha çok sayıda, çeşitte ve daha spesifik bulguları kilit denetim konusu olarak belirlemiş oldukları dikkat çekmektedir. Türk denetçilerce bildirilen toplam ve ortalama kilit denetim konusu sayılarının İngiliz denetçilerce bildirilenlere göre daha az sayıda olduğu ve bildirilen kilit denetim konusu sayılarının incelenen 4 yıl boyunca azalış eğilimi gösterdiği; buna karşın İngiliz denetçilerce aynı dönemde bildirilen kilit denetim konusu sayısının ise artış trendinde olduğu görülmektedir.

Denetçi raporlarının Türkiye'de yüzde 49'unun, İngiltere'de ise yüzde 94'ünün dört büyük denetim şirketlerine bağlı denetçilerce düzenlendiği; İngiliz denetçilerce düzenlenen raporların formatının ve kilit denetim konuları ile ilgili olan bölümlerin çok fazla teknik bilgiye yer verilmeden, özet ve anlaşılır şekilde sunulduğu ve raporlarda "önemlilik düzeyi" ile "denetimin kapsamına ilişkin" açıklamaları içeren bölümlerin mevcut olduğu görülmektedir. Neticede Londra Borsası imalat sanayi sektörüne kayıtlı şirketlere ilişkin düzenlenen denetçi raporlarının; denetçinin iletişim imkanlarını arttırdığı ve böylece finansal tablo kullanıcıları ile denetçiler arasında var olabilecek beklenti ve bilgi farklarının azaltılması yönünde daha fazla fayda sağladığı değerlendirilmektedir.

Bu sonuçları Hofstede-Gray Modeli çerçevesinde değerlendirdiğimizde belirsizlikten kaçınma düzeyi yüksek, güç mesafesi geniş ve bireyselliği düşük kültür boyutlarına sahip olan ve bu kültür değerleri karşılığında statükocu, tekdüze, tutucu ve gizlilik muhasebe değerleri baskın olan Türkiye'de denetçilerin daha az sayıda ve daha az çeşitte kilit denetim konusu bildirdikleri gözlenmiştir. Buna karşın, belirsizlikten kaçınma düzeyi düşük, güç mesafesi dar ve bireyselliğin ön planda olduğu kültür boyutlarına sahip olan ve bu kültür değerleri karşılığında profesyonel, esnek, iyimser ve şeffaflığın ön planda olduğu muhasebe değerlerine sahip olan İngiltere'deki denetçilerin daha çok sayıda ve çeşitte kilit denetim konusu bildirdikleri gözlenmiştir. Denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konusu sayısı ve çeşiti açısından mevcut olan bu farklılıkların ülkelerin ulusal kültürleri ile kurumsal faktörlerinden etkilenebildiği değerlendirilmektedir.

Bu çalışma sonucunda yeni denetim raporlaması kapsamında kilit denetim konularının bildirimine ilişkin Türkiye ve İngiltere uygulamasına ilişkin ulaşılan bulguları dikkate alarak kilit denetim konularının raporlarda bildirimine ilişkin ülkemiz uygulamasına yönelik çeşitli önerilerde bulunulabilir. Bu öneriler aşağıdaki gibidir:

- Denetçilerin, denetlenen işletmede önemli yanlışlık riski içeren ve hata veya hile bulundurma ihtimali olan hesaplarla ilgili, denetime özgü olan, daha spesifik-işletmeye özgü ve farklı konuları kilit denetim konusu olarak belirlemeleri hususunda özendirilmesi
- Denetim raporu formatının kilit denetim konularının bildirimi açısından, daha çok şekil ve uyarıcı işaretler (azalış ve artışı kolayca gösteren ok vb. işaretler) kullanılarak hazırlanması suretiyle hedef finansal tablo kullanıcılarınca daha kolay anlaşılabilecek şekilde düzenlenmesi
- Raporun ilk sayfalarında "denetimin kapsamı", "önemlilik" ve "kilit denetim konuları" bölümlerine görsel olarak kolayca fark edilebilir şekilde ve özet olarak yer verilmesi
- Cari dönem raporlarında bildirilen kilit denetim konularının, önceki sene raporlarında mevcut olup olmadığı bilgisi ile mevcutsa kilit denetim konusu kapsamında bildirilen hesap kaleminin artış veya azalışına ilişkin değişimin ve bunlarla ilişkili konuların raporun ilk sayfasında özet olarak verilmesi
- Kilit denetim konularının firma ve grup bazlı ayrıma tabi tutularak raporlanması
- Kilit denetim konularının açıklandığı bölümün özellikle sonuç başlığını içerecek şekilde gösterilmesi
- Önemlilik kriterinin sunuma dahil edilmesi yanında performans önemliliğini de içerecek şekilde raporlanması

Bu çalışma denetim literatürüne çeşitli yönlerden katkı sağlamaktadır. Yapılan literatür taraması ve araştırmalardan görülebildiği kadarıyla; çalışma ülkemizde, bildirilen kilit denetim konularına ve sayısına etki edebilecek faktörleri kültür boyutlarını da dikkate alarak panel veri ve detaylı içerik analizi ile uluslararası ölçekte analiz eden ilk çalışmadır. İkinci olarak çalışma kilit denetim konularının nitelik ve

nicelik yönleriyle uluslararası açıdan karşılaştırılması ile bildirilen kilit denetim konusu sayılarına etki edebilecek faktörleri ortaya koyması noktasında yetkili idari otoriteler açısından fayda sağlamaktadır. Üçüncü olarak çalışma, denetçilerin kilit denetim konularının belirlenmesine yönelik kararlarını etkileyen faktörler hususunda denetime tabi olan şirketlerin mali işler yöneticilerine bilgi sağlamaktadır. Son olarak bu çalışma, uluslararası ölçekte karşılaştırmalı olarak gerçekleştirilen içerik analizinin sağladığı veriler ışığında, denetim raporlaması sonrasında ülkemiz denetçi raporlarının içerik ve raporlama dispozisyonu açısından iletişim değerinin daha da arttırılmasına katkı sağlayacak çeşitli önerileri de içermektedir.

Çalışma belirli kısıtlara tabidir. Araştırmada her iki ülke açısından karşılaştırılabilirlik sağlanması ve en çok sayıda şirketi içermesi bakımında yalnızca imalat sanayi sektörüne kayıtlı şirketlerin verileri esas alınmıştır. Ayrıca, regresyon modelinin genel anlamlılık düzeyi kabul edilebilir sınırlar içinde olmakla birlikte; bildirilen kilit denetim konusu sayısını etkileyebilecek başka değişkenlerin de mevcut olabileceği dikkate alınmalıdır.

Diğer taraftan, her ne kadar İngiltere'de daha uzun süredir uygulanıyor olsa da her iki ülke açısından standardın ilk uygulama yılı olan 2017 yılından itibaren verilerin analize dahil edilmesi ve çalışmanın dört yıllık bir zaman dilimini içermesinin ulaşılan sonuçların tutarlılığı açısından önemli olduğu değerlendirilmektedir.

Gelecekte yapılacak araştırmaların; farklı muhasebe kültürlerine sahip daha çok sayıda ülke ile daha çok ve farklı endüstrileri kapsayacak şekilde genişletilmesinin ve bildirilen kilit denetim konularına etki edebilecek farklı faktörlerin kurulacak modele dahil edilmesinin yararlı olacağı değerlendirilmektedir.

KAYNAKÇA

Association of Chartered Certified Accountants, ACCA :	"Key audit matters: Unlocking The Secrets of The Audit" ACCA, 2018, s.5, (Çevrimiçi) https://www.accaglobal.com/vn/en/professional-insights/global-profession/key-audit-matters.html, 3 Nisan 2022.
Abongwa , Anthony I.:	"An Empirical Investigation of The Relationship Between Culture and Accountants' Attitude Towards The Harmonization of International Accounting Standards In United States of America and Cameroon", Unpublished Doctoral Dissertation, Nova Southeastern University, 2005.
Adnan, Shayuti Mohamed, David, Hay, Chris J. Van Staden:	"The Influence of Culture and Corporate Governance on Corporate Social Responsibility Disclosure: A Cross Country Analysis", **Journal of Cleaner Production,** 198, 2018, s.820-832.
Akdoğan, Nalan, Samet Bülbül:	"Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim konularının Bildirilmesinde BİST 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirilmesine Yönelik Bir Araştırma", **Muhasebe ve Denetime Bakış**, 18.56 (2019): s. 1-24.
Aydın Nurhan, Mehmet Şen, Niyazi Berk:	"**Finansal Yönetim I",** T.C. Anadolu Üniversitesi Yayını No:2577, 3. Baskı, 2014.
Bedard, Jean C., Udi, Hoitash, Rani, Hoitash:	"Audit Pricing and Internal Control Disclosures Among Non-accelerated Filers", **Research in Accounting Regulation** 20, 2008, s.103-126.

Bekçi, İsmail, Ferhat Bitlisli,	"Muhasebe-Kültür Değerlerinin Analizi: Muhasebe Meslek Mensupları Üzerine Bir Araştırma", **C.Ü. İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi,** Cilt 13, Sayı 1, 2012, s.61-76.
Birnberg, Jacop G., Coral Snodgrass:	"Culture and Control: A Field Study", **Accounting, Organizations And Society,** 13.5,1988, s.447-464.
Borker, David R.:	"Accounting, Culture And Emerging Economies: IFRS in Central and Eastern Europe." **International Business & Economics Research Journal** (IBER) 11.9, 2012, s.1003-1018.
Casterella Jeffrey R., v.d.:	"Auditor Industry Specialization, Client Bargaining Power, And Audit Pricing" **Auditing: A Journal of Practice & Theory,** 23.1, 2004, s.123-140.
Chan, K. Hung, Kenny Z. Lin, , Phyllis Lai Lan Mo:	"An Empirical Study on The Impact of Culture On Audit-Detected Accounting Errors", **Auditing: A journal of Practice & Theory,** 22.2, 2003, s.281-295.
Chanchani, Shalin, Alan MacGregor:	"A Synthesis Of Cultural Studies In Accounting", **Journal of Accounting Literature,** 18, 1999, s.1-30.
Chanchani, Shalin, Roger Willet:	"An Empirical Assessment of Gray's Accounting Value Constructs", **The International Journal of Accounting,** 39(1), 2004, s.125-154.
Çankaya, Fikret, Ertan Aydoğan:	"Kültürel Farklılıklar Çerçevesinde Muhasebe Standartlarının Uyumu", **Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** 11.1, 2008, s.299-326.
Doğan, Aziz:	"Yeni Bağımsız Denetçi Raporu", **Vergi Dünyası"**, Yıl 37, Sayı 441, Mayıs 2018, s.24-34.

Doğan, Aziz:	"Yeni Denetim Raporlama Standardı Kapsamında Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Denetçi Raporunda Bildirilmesi", **Vergi Dünyası,** Yıl 37, Sayı 442, Haziran 2018, s.47-53.
Doğan, Aziz:	"Kilit Denetim Konuları: Uygulamada Karşılaşılabilecek Sorunlar ve Çözüm Önerileri", **Vergi Dünyası,** Yıl 38, Sayı 452, Nisan 2019, s.48-61.
Erdoğan Melih, v.d. :	Ed. Melih Erdoğan, "**Denetim",** Ağustos 2018, (Çevrimiçi) http//www.https://ets.anadolu.edu.tr/storage/nfs/ISL401U/ebook/ISL401U-12V4S1-8-0-1-SV1-ebook.pdf, 26.06.2022.
Eisenhardt, Kathleen M.:	"Agency Theory: An Assessment and Review", **Academy of Management Review**, Volume: 14.1,1989, s.57-74.
Foo, Yin Fah:	"A Cross-cultural Study Of Accounting Concepts Applied In International Financial Reporting Standards", Unpublished Doctoral Dissertation, School of Accounting and Finance, Faculty of Business and Law, Victoria University, Melbourne, 2008.
Gray , S. J.:	"Towards a Theory Of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, **Abacus,** 24 (1), s.1-15.
Gutierrez, Elizabeth, v.d.:	"Consequences of Adopting an Expanded Auditor's Report in The United Kingdom", **Review of Accounting Studies**, 23.4, 2018, s.1543-1587.
Hope, Ole-Kristian v.d.:	"Culture and Auditor Choice: A Test of The Secrecy Hypothesis", **Journal of Accounting and Public Policy**, 27.5, 2008, 357-373.

Hofstede, Geert: "Dimensionalizing Cultures: The Hofstede Model in Context", **Online Readings in Psychology And Culture**, 2.1, 2011, (Çevrimiçi), http://mchmielecki.pbworks.com/w/file/fetch/64591689/hofstede_dobre.pdfs, 20.02.2022.

Inglehart, Ronald, Wayne E. Baker: "Modernization, Cultural Change, And The Persistence of Traditional Values" **American Sociological Review**, 2000, s.19-51.

Karabınar, Selahattin, Varol Kışlalıoğlu: "Muhasebe Kültürü ile İlgili Seçilmiş Bazı Çalışmaların Ampirik Analizi", **Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** 17.31, 2014, s.233-254.

Karabınar, Selahattin **Kültür Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi: Muhasebeye Kültürel Bakışlar",** Birinci Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ekim, Ankara, 2005.

Kavut, Fatma Lerzan, Nevzat Güngör: "Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: Bist-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi", **Muhasebe Enstitüsü Dergisi**, 16.59, 2018, s.59-70.

Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı: **"Uluslararası Denetim Standartları, Kapsamında Bağımsız Denetim"**, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, İstanbul, 2009.

Keskin A. Duygu, Salih Tutar, Kemal Faruk Yazgan: "Şeffaflık Raporlarının Hofstede-Gray Moedeliyle Muhasebe Kültürü Açısından Karşılaştırılması: Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere Örneği", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 22, 2020, s.195-213.

KGK: BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

KGK: BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

KGK: BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Görüş Bir Görüş Verilmesi

KGK: TFRS 8 Faaliyet Bölümleri

KGK: TMS 2 Stoklar

KGK: Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve

Kitiwong,Weerapong, Sillapaporn Srijunpetch: "Cultural Influences on the Disclosures of Key Audit Matters", **Journal of Accounting Profession,** 15.46, 2019, s.45-63.

Kitiwong, Weerapong, Naruanard Sarapaivanich: "Consequences of the Implementation of Expanded Audit Reports with Key Audit matters (KAMs) on Audit Quality", **Managerial Auditing Journal,** 2020.

Laitinen, Erkki K., Teija Laitinen: "Qualified Audit Reports in Finland: Evidence from Large Companies" **European Accounting Review,** 7(4), 1998, s.639-653.

Li, Hui: "A Study of Key Audit Matters Disclosure", **Modern Economy**, 11.2, 2020, s. 399-406.

Markanian, Garen, Antonio Parbonetti: "Firm complexity and board of director composition", **Corporate Governance: An International Review,** 15(6), 2007, s.1224-1243.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği: **Denetim İlke ve Esasları**, 1. Cilt, 6. Baskı, 2015.

Mert, Hüseyin, vd.: "BDS 701 Kilit Denetim Konuları Kapsamında Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Bağımsız Denetim Raporlarının Türkiye ve İngiltere Karşılaştırmalı İncelemesi", **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 24.1., 2022, s.234-260.

Morse, Amyas: **"Conflict of Interest"**, (Report by the Comptroller and Auditor General), National Audit Offices, United Kingdom, 2015, (Çevrimiçi), https://www.nao.org.uk/wp-content/uploads/2015/01/Conflicts-of-interest.pdf, (10.03.2022)

Nolder, Christine, Tracey J. Riley: "Effects of Differences in National Culture on Auditors' Judgments and Decisions: A Literature review of cross-cultural Auditing Studies from a Judgment and Decision Making Perspective", **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 33.2, 2014, s.41-164.

McGillis, Sheila: Auditor Professional Skepticism–A Cross-Cultural Study In The Global International Financial Reporting Standards Environment: The Case Of Canada And Brazil, Unpublished Doctoral Dissertation Laurentian University of Sudbury, 2020.

Nelson, Julianne, Joshua Ronen, and Lawrence White: Legal liabilities and the market for auditing services." Journal of Accounting, Auditing & Finance 3.3,1988, s.255-285.

Akgüç, Öztin **Finansal Yönetim**, Yenilenmiş 7. Baskı, 1998.

Pinto, Inês, Ana Isabel Morais: "What Matters in Disclosures of Key Audit Matters: Evidence from Europe", **Journal of International Financial Management & Accounting,** 30.2, 2019, s.145-162.

PwC: The Revolution In Audit Reports, 2015, (çevrimiçi) www.pwc.co.uk/assets/pdf/revolution-inaudit-reports.pdf, 10.05.2022.

Reid, Lauren C., v.d.: "Impact of Auditor Report Changes on Financial Reporting Quality and Audit costs: Evidence from the United Kingdom", **Contemporary Accounting Research,** 36.3, 2019, s.1501-1539.

Reynolds, J. Kenneth, Jere R. Francis: "Does Size Matter? The Influence of Large Clients on Office-Level Auditor Reporting Decisions", **Journal of Accounting and Economics,** 30(3), 2000, s.375-400.

Rodriguez Jr, Ramon. P. : "Three Essays on the Quantification, Validation, and Application of Gray's Accounting Values", Unpublished Doctoral Dissertation, The University of Texas At El Paso, UMI Microform 3358880, ProQuest LLC, Ann Arbor. 2009.

Ross, Stephen A.: "The economic theory of agency: The principal's problem", **The American Economic Review,** 63.2, 1973, s.134-139.

Sevilengül, Orhan: "**Genel Muhasebe",** Gazi Kitapevi, 18. Baskı, Ankara, 2016.

Seyidoğlu, Halil : **"Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük",** 2. Baskı, İstanbul, 1999.

Selimoğlu, Seval
Kardeş, Mehmet "**Bağımsız Denetim"**, Ankara, Nobel, 2. Basım, 2017.

Özbirecikli, Şaban Uzay:

Simunic, Dan A.: "The pricing of Audit Services: Theory and Evidence", **Journal of Accounting Research,** 22(3), 1980, s.161-190.

Suttipun, Muttanachai: "Factors Influencing Key Audit Matters Reporting in Thailand", **Asian Journal of Accounting** Perspectives, 13.1, 2020, s.26-39.

Türk Dil Kurumu: (Çevrimiçi), https://sozluk.gov.tr/,30.06.2022.

Uzay, Şaban, Çağrı Köylü: "Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma", **Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi,** 52, 2018, s.47-70.

Yazıcı, Resül, Serkan Varsak, Ayla Yazıcı: Asimetrik Bilgi Sorununun Çözümünde Bağımsız Denetimin Önemi, (Çevrimiçi), https://www.ibaness.org/bnejss/2020_06_02/15Yazici_et_al.pdf, 26.06.2022.

Yusoff, Haslinda, Radiah Othman, Normahiran Yatim: "Culture and Accountants' Perceptions of Environmental Reporting practice", **Business Strategy and the Environment**, 23.7, 2014, s.433-446.

Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik

Bağımsız Denetim Yönetmeliği

ÖZGEÇMİŞ

Güneri, çalışma hayatına 2000 yılında çokuluslu bir bankanın Türkiye ofisinde kurumsal pazarlama departmanında yönetici adayı olarak başlamıştır

Sigorta Denetleme Kurulunda denetim elemanı olarak görev yaptığı 1,5 sene zarfında, sigorta ve reasürans şirketlerinde inceleme ve denetimlerde bulunmuştur

Maliye Bakanlığındaki 5 yıllık çalışma süresi içinde, Gelir İdaresi Başkanlığı'nda ve Maliye Teftiş Kurulu'nda denetim elemanı olarak görev almıştır. Bu görevleri sırasında; vergi dairesi iş ve işlemlerinin denetimi, özel sektör firmalarında vergi incelemeleri, iç ve dış denetim, çeşitli kamu kurum ve kuruluşlarında harcama ve kamu ihale süreci denetimi konularında görev almıştır

PwC(PriceWaterhouseCoopers) İstanbul ofisinde danışman olarak görev aldığı 5.5 yıl boyunca ise yerli ve yabancı birçok şirkete, vergi ve mali hukuk alanlarında danışmanlık hizmeti vermiştir.

Türkiye çapında yayım yapan çeşitli dergi ve gazetelerde yayımlanmış çok çeşitli makaleleri ve gazete yazıları bulunan Güneri; İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi İngilizce İktisat Bölümü lisans programından mezundur. Anadolu Üniversitesi hukuk ön lisans ve Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Bankacılık Bölümünde yüksek lisans öğrenimini tamamlayan Güneri, akabinde İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İktisat (İşletme) Anabilim Dalında doktora çalışmalarına devam etmiştir.

İyi derecede İngilizce bilen Güneri, 2015 yılından beri Modern Yeminli Mali Müşavirlik şirketinin kurucu ve yönetici ortağıdır. Yeminli mali müşavir, bağımsız denetçi ve Türk Patent Enstitüsü marka vekili unvanlarına sahip olan Güneri; teknoloji şirketleri başta olmak üzere, birçok şirkete Ar-Ge proje yönetimi, teşvikler, vergi, mali danışmanlık ve denetim alanlarında çeşitli hizmetler sunmaktadır.

İstanbul Teknik Üniversitesi İspirtohane Konservatuarında ve Pera Güzel Sanatlar Akademisinde klasik ve flemenko gitar eğitimi alan Güneri, gitar çalmakta ve doğa fotoğrafı ile ilgilenmektedir.