

BIBLIOMETRIC ANALYSIS OF ARTICLES ON KEY AUDIT MATTERS USING SCIENCE MAPPING TECHNIQUE: THE CASE OF WEB OF SCIENCE

KİLİT DENETİM KONULARI HAKKINDA YAPILAN MAKALELERİN BİLİM HARİTALAMA TEKNİĞİ İLE BİBLİYOMETRİK ANALİZİ: WEB OF SCIENCE ÖRNEĞİ

Ahmet Fethi DURMUŞ¹, Fatma TEMELLİ², Ali AKSÜT³

ÖZ: Bu çalışmanın amacı, 2014–2024 döneminde Kilit Denetim Konuları üzerine yapılan akademik makalelerin bilim haritalama tekniği kullanılarak bibliyometrik analiz yöntemi ile çeşitli göstergeler açısından incelenmesidir. Bu kapsamda, Web of Science veri tabanında, konuyu kapsayan anahtar kelimeler kullanılarak makaleler taranmış; yayınladıkları dergi, yazar, yıl, ülke, dil, yayınlayan kuruluş ve anahtar kelimeler gibi göstergeler üzerinden bibliyometrik analiz gerçekleştirilmiş, elde edilen bulgular haritalar ile görselleştirilmiştir. Elde edilen bulgular, haritalama teknikleriyle görselleştirilerek alandaki akademik üretimin coğrafi dağılımı, tematik eğilimler ve iş birlikleri ortaya konulmuştur. Araştırma, dünya genelinde literatürdeki araştırma boşluklarını belirlemenin yanı sıra, gelecek çalışmalar için metodolojik ve içeriksel bir çerçeve sunarak alana katkı sağlamayı hedeflemektedir. Araştırma bulgularına göre konu ile ilgili makalelerin en fazla yayımlandığı yıl 2024 olup, en yoğun yayınların Business Finance kategorisinde, Çin merkezli ve İngilizce dilinde yayımlandığı; ayrıca en çok makaleye ev sahipliği yapan derginin International Journal of Auditing olduğu belirlenmiştir. Ayrıca atıf analizine göre en fazla atıf alan makalenin Sirois (2018)'e ait olduğu, en çok alıntı yapılan derginin International Journal of Auditing, en çok alıntılanan ülkenin ABD, en çok alıntı yapılan yazarın Jean Bedard ve en çok alıntılanan kuruluşun Laval Üniversitesi olduğu ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler : BDS 701, Kilit Denetim Konuları, Bibliyometrik Analiz.

ABSTRACT: The aim of this study is to examine academic articles on Key Audit Matters published between 2014 and 2024 in terms of various indicators through bibliometric analysis using the science mapping technique. In this context, articles were scanned in the Web of Science database using keywords covering the subject; bibliometric analysis was carried out through indicators such as the journal, author, year, country, language, publishing organization and keywords on which they were published, and the obtained findings were visualized with maps. The findings obtained were visualized with mapping techniques to reveal the geographical distribution, thematic trends, and collaborations of academic production in the field. In addition to identifying research gaps in the literature worldwide, the research aims to contribute to the field by providing a methodological and content framework for future studies. According to the research findings, the year with the highest number of published articles on the subject is 2024, the most intensive publications are in the Business Finance category, are published in China and in English; moreover, it has been determined that the journal hosting the most articles is the International Journal of Auditing. Additionally, according to citation analysis, it was revealed that the article with the highest number of citations belongs to Sirois (2018), the journal with the most citations is the International Journal of Auditing, the country with the most citations is the USA, the most cited author is Jean Bedard, and the most cited organization is Laval University.

Keywords: ISA 701, Key Audit Matters, Bibliometric Analysis.

1. Doç. Dr., İnönü Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Ahmet.durmus@inonu.edu.tr, ORCID: 0000-0001-6626-7291

2. Doç. Dr., Ağrı İbrahim Çeçen Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, ftemelli@agri.edu.tr, ORCID: 0000-0001-7436-5289

3. Öğr. Gör., Bitlis Eren Üniversitesi, Güroymak Meslek Yüksekokulu, Büro Hizmetleri ve Sekreterlik Bölümü, aaksut@beu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-4222-9992

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

How has the literature on Key Audit Matters developed between 2014 and 2024?

Research Questions

How is the distribution of academic papers published on Key Audit Matters from 2014 to 2024 by year? In which academic journals have these papers been published the most? Who are the authors and institutions that have published the most on Key Audit Matters? What is the geographic (country) distribution of the research? What are the most commonly used keywords in this literature, and what themes do they highlight? What collaborations (among authors, institutions, and countries) stand out in this field?

Literature Review

Despite the large number of studies on "Key Audit Matters" in the literature, bibliometric analysis studies aimed at mapping the scientific landscape of this field remain limited. Below, various articles in the international and national literature on Key Audit Matters are summarized. In their study, Cordos and Fulop (2015) examine the comments from the European Union regarding the proposal to include IAASB Key Audit Matters (KAMs) in audit reports, investigating the opinions of users. In their study, Uzay and Köylü (2018) aim to identify the Key Audit Matters (KAMs) that independent auditors pay the most attention to when auditing companies in the Istanbul Stock Exchange Manufacturing Sector. In their study, Kavut and Güngör (2018) examined the Key Audit Matters (KAMs) included in the 2017 independent audit reports of BIST-100 companies using content analysis. Among the 211 KAMs identified in 96 reports, the most frequently mentioned were revenue recognition (13%) and goodwill (8%). The study by Pinto and Morais (2019), which examines the reporting of Key Audit Matters (KAMs) in Europe, aims to identify the factors influencing the mandatory reporting of KAMs under the new regulations in the European Union. The study evaluates the impact of factors such as auditors' litigation risk, reputational loss, client relationships, the certainty of accounting standards, and regulatory activities on the number of KAMs. Sirois et al. (2018) examine the impact of Key Audit Matters (KAMs) in auditor reports on the information-gathering processes of financial statement users. In an experiment using eye-tracking technology, the study assesses how KAMs capture attention and their effect on the attention given to other sections of the financial statements.

Methodology

This study was conducted based on a quantitative research method. As the research design, the study adopted the survey model, which allows for the systematic examination of publications in the existing literature. Within the scope of the survey model, 185 articles related to Key Audit Matters and published between 2014 and 2024 in the Web of Science (WoS) database were analyzed using bibliometric analysis and science mapping techniques based on quantitative data. In this regard, the study enables the description of the current situation and the identification of scientific developments in the field through quantitative data. The scope of the study consists of articles published on Key Audit Matters and indexed in the WoS database. In this context, to provide more consistent and accurate information to the users, the study focuses on article studies conducted on Key Audit Matters from 2014 to the present (until December 31, 2024). The following keywords were used in the search for the relevant articles: "Key Audit Matters*," "Critical Audit Matters*," "Independent Audit Standard 701*," and "ISA 701*." The limitation set for creating an integrated perspective on global studies on "Key Audit Matters" and shedding light on the current situation highlights the originality of the research. In this study, academic works in the global literature under the title "Key Audit Matters" were compiled through an extensive literature review and systematically analyzed using the bibliometric analysis method.

Results and Conclusions

According to the research results, the year with the highest number of publications on the topic is 2024. The most frequent publications are in the Business Finance category, published in Chinese-based journals in English. Additionally, the journal with the most articles is the International Journal of Auditing. Citation analysis revealed that the most-cited article is by Sirois (2018), the most-cited journal is the International Journal of Auditing, the most-cited country is the USA, the most-cited author is Jean Bedard, and the most-cited institution is Laval University. It is suggested that future studies on the topic should include co-author and co-citation analyses and consider publications from different databases.

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim, Sanayi Devrimi'nden itibaren modern anlamda gelişim göstermiş, küresel ekonomik krizler ve muhasebe skandallarıyla birlikte önemli değişimlere uğramıştır. Bu olumsuz olaylar, denetim raporlarının içeriğine yönelik değişim taleplerini artırmış, geleneksel olarak standart ifadeler içeren ve yalnızca finansal tabloların uygunluğunu değerlendiren raporların yetersiz olduğu eleştirilerini beraberinde getirmiştir. Paydaşlar, denetçilerin süreçteki faaliyetleri ve finansal tablolara ilişkin yargıları hakkında daha fazla bilgi talep etmeye başlamıştır. Bu doğrultuda, denetim raporlarının daha fazla bilgi içermesi yönündeki talepler artmıştır (Brouwer vd., 2016).

Bu beklentiler doğrultusunda Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) Ocak 2015'te Uluslararası Denetim Standardı (IAS) 701'i yayımlamıştır. "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" başlıklı bu standart, denetim raporlarının şeffaflığını artırmayı ve iletişim değerini güçlendirmeyi amaçlamakta olup 2016 yılı denetimlerinden itibaren uygulanmaya başlanmıştır. Türkiye'de de Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu (KGK), uluslararası gelişmelere paralel olarak BDS 701'in borsada işlem gören işletmeler için 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketlerin ise 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe gireceğini belirtmiştir (KGK, 2025).

BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardı, denetçi raporunda kilit denetim konularının bildirilmesine ilişkin denetçinin sorumluluğunu ele almakta ve denetçi raporunda bildirilecek hususlara ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirmeleri, şekil ve içerik açısından düzenlemektedir. BDS 701, BDS 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" standardı ile birlikte dikkate alınır (Güleç, 2020).

Kilit Denetim Konuları (KDK), bir döneme ait finansal tabloların denetimi sürecinde, denetçinin mesleki muhakeme ve değerlendirmeleri doğrultusunda en yüksek öneme haiz olduğu belirlenen ve üst yönetim ile sorumlu taraflara iletilen konular arasından seçilir (BDS 701, Paragraf 5). Bu seçim sürecinde, denetçinin finansal tablolarda önemli yanlışlık risklerini analiz etmesi, şirketin özgün dinamiklerini dikkate alması ve denetim planlamasındaki kritik alanları göz önünde bulundurması gerekir (BDS 701, Paragraf 9). KDK'ların belirlenme süreci, evrensel bir yaklaşımdan ziyade işletmenin faaliyet alanı, sektörel riskler, yönetim yapısı ve dönemsel özellikler gibi unsurlar nedeniyle kurumlar arasında farklılık gösterebilmektedir. Dolayısıyla, her işletme için KDK'ların niteliği ve kapsamı, içinde bulunulan bağlama ve özel koşullara göre şekillenmektedir (KGK, 2025).

KDK'ların denetim raporlarında açıklanmasının temel hedeflerinden biri, yatırımcılar, kreditorler ve diğer finansal tablo kullanıcıları nezdinde raporların bilgilendirici ve şeffaf niteliğini artırmaktır (PCAOB, 2016). Bu sayede, kullanıcıların finansal tablolardaki en hassas ve riskli alanlara ilişkin denetçi perspektifini anlamaları kolaylaşmakta, karar alma süreçlerinde daha bilinçli bir yaklaşım benimsemeleri mümkün olmaktadır. Nitekim IAASB tarafından da vurgulandığı üzere, KDK'lar finansal tablo kullanıcılarına, denetim sürecinde öncelik verilen ve mali kararları doğrudan etkileyebilecek konulara odaklanmalarını sağlayan bir rehber işlevi görmektedir (IAASB, 2011). Bu bağlamda, KDK'ların raporlanması yalnızca bir zorunluluk değil, aynı zamanda finansal bilgi akışının kalitesini ve güvenilirliğini destekleyen stratejik bir iletişim aracı olarak değerlendirilmektedir (ACCA, 2018).

Bu çalışma ile "Kilit Denetim Konuları" alanında yayınlanmış makalelerin bibliyometrik analiz yöntemi ile çeşitli göstergeler açısından incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda,

uluslararası veri tabanı olan Web Of Science (WoS) kullanılarak “Kilit Denetim Konuları” hakkında yapılmış makaleler, konuyu bir bütün olarak ele alabilecek anahtar kelimeler kullanılarak taranmıştır. Literatüre ilişkin bibliyometrik analiz, veri tabanından elde edilen çalışmaların, yayınlandıkları dergi, araştırmacılar (yazarlar), yıl, ülke, yayın dili, yayınlayan kuruluş, anahtar kelimeler dikkate alınarak gerçekleştirilmiş ve ulaşılan bulgular haritalar ile görselleştirilmiştir. Böylelikle küresel boyutta Kilit Denetim Konuları ile ilgili makaleler çeşitli göstergeler açısından incelenerek genel bir profil ortaya çıkarılmış ve literatürdeki boşluklar tespit edilmiştir.

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Bu bölümde, Kilit Denetim Konularına ilişkin genel bir kavramsal çerçeve sunulmaktadır. Ayrıca Kilit Denetim Konuları ile ilgili mevcut literatürde yer alan önemli çalışmalar özetlenmektedir.

2.1. Kilit Denetim Konuları

Kilit Denetim Konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetimi sürecinde, denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak en fazla önem atfettiği ve denetim sırasında özel dikkat gösterdiği konular olarak tanımlanmaktadır (Bedard vd., 2014). BDS 701 kapsamında, aynı numaralı paragraflar içerisinde yer alan T kodlu paragraflar (örneğin, 5 ve 5T), Türkiye’de geçerli uygulamaları yansıtarak ilgili kurum tarafından getirilen ek yükümlülükleri detaylandırmaktadır. Bu ek yükümlülükler, aynı numaralı paragrafta sunulan alternatif seçenekleri kısıtlayabilir, uygulama alanını genişletebilir veya denetçinin ek çalışma yaparak rapor sunmasını gerektirebilir. Diğer yandan, T kodu taşımayan aynı numaralı paragraflar, Uluslararası Denetim Standartlarının çevirileri olarak korunmuştur (BDS 701, Paragraf 1).

KDK’ların bildirilmesinin amacı, denetim sürecine daha fazla şeffaflık kazandırarak denetçi raporunun iletişim değerini artırmak ve finansal tablo kullanıcılarına ilave bilgiler sağlamaktır. Bu bildirimler, hedef kullanıcıların denetlenen finansal tablolar ve yönetim muhakemesi içeren kritik alanları daha iyi anlamalarına yardımcı olmaktadır (BDS 701, Paragraf 2). KDK’lar sayesinde denetçi, finansal karar vericiler ile işletme arasında etkili bir iletişim ağı kurulmasına katkıda bulunmaktadır. KDK’lar tüm paydaşların denetlenen işletme hakkında ihtiyaç duydukları, açık ve güvenilir bilgilere erişimini sağlamakta kritik bir rol oynamaktadır. KDK’ların raporlanması yalnızca iletişim ve şeffaflık açısından değil, aynı zamanda ilgili şirketin en önemli finansal unsurlarının tespit edilmesine de destek olmaktadır. Denetçinin, en kritik konuları belirleyip vurgulaması, rapor kullanıcılarının daha bilinçli kararlar almasına rehberlik edecektir (Güleç, 2020). Ancak, KDK’ların raporlanması, finansal tablolarda yer alması gereken açıklamaların yerine geçmediği gibi, denetçi görüşünü değiştirmemekte veya münferit konulara ilişkin ayrı bir görüş oluşturmamaktadır (BDS 701, Paragraf 4).

BDS 701 (Paragraf 5) Uluslararası Denetim Standartlarının birebir çevirisine göre, borsada işlem gören işletmelerin tam set genel amaçlı finansal tablolarının denetiminde ve denetçinin raporunda KDK’ları bildirmeye karar verdiği durumlarda uygulanır. Ayrıca, mevzuat tarafından bu bildirimin zorunlu kılındığı durumlarda da devreye girer. Ancak, eğer mevzuat gereği bildirim yapılması zorunlu değilse, BDS 705, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş vermekten kaçınması halinde KDK’ların raporlanmasını yasaklar. BDS701 (Paragraf 5T), 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca gerçekleştirilen bağımsız denetimlerde ise, denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde uygulanmakta ve yine mevzuat gereği KDK’ların raporlanması zorunlu ise standart devreye girmektedir. Ancak, zorunlu olmadığı durumlarda BDS 705, denetçinin finansal tablolar üzerine görüş vermekten kaçınması halinde KDK’ların bildirilmesini engeller.

Denetçinin temel amacı, mesleki muhakemesine dayanarak en önemli denetim konularını belirlemek ve finansal tablolara ilişkin görüş oluşturduktan sonra bunları denetçi raporunda açıklamaktır (BDS 701, Paragraf 7). Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetim sürecinde en fazla dikkate alınması gereken hususları belirlemekte ve bu süreçte belirli faktörleri göz önünde bulundurmaktadır. Bu faktörler arasında, önemli yanlışlık riskinin yüksek olduğu veya ciddi risk taşıyan alanlar, yönetimin önemli muhakemelerini içeren ve yüksek tahmin belirsizliğine sahip muhasebe tahminleri ile dönem içinde gerçekleşen önemli olay ve işlemlerin denetim üzerindeki etkileri yer almaktadır. Denetçi, bu unsurlar arasından cari dönem finansal tablolarının denetiminde en kritik görülenleri belirleyerek kilit denetim konularını oluşturmaktadır (BDS 701, Paragraf 9-10). Denetçi kilit denetim konularını belirlerken aşağıdaki unsurları da dikkate almalıdır (Deloitte, 2017):

- Konunun finansal tablo kullanıcıları açısından taşıdığı önem,
- Finansal tablolar üzerindeki etkisinin büyüklüğü,
- Denetim sürecinde öne çıkan diğer önemli konuların sayısı,
- Kontrollerde tespit edilen zayıflıkların ciddiyeti,
- Finansal tablolarda tespit edilen yanlışlıkların türü ve önem düzeyi,
- Uygulanan muhasebe politikalarının niteliği,
- Konunun denetim sürecinde ele alınabilmesi için gerekli çaba, özel uzmanlık ihtiyacı ve danışmanlık gereksinimlerinin kapsamı,
- Üst yönetimle gerçekleştirilen iletişimin niteliği ve kapsamı,
- Denetim prosedürlerinin uygulanması sırasında karşılaşılan zorluklar.

Kilit Denetim Konuları, denetçi raporunda "Kilit Denetim Konuları" başlıklı ayrı bir bölümde, her bir konu için özel alt başlıklar ve açıklamalarla bildirilmektedir. Bu bölümde, KDK'ların denetim sürecindeki kritik önemi vurgulanmakta ve bunların finansal tablo görüşü kapsamında ele alındığı, ayrı bir görüş oluşturmadığı belirtilmektedir. Ancak, BDS 705 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi gereken durumlarda (örneğin süreklilik belirsizliği veya önemli yanlışlıklar), bu konular KDK bölümünde değil, ilgili standartlara uygun şekilde raporun diğer kısımlarında açıklanır ve KDK bölümüne atıf yapılır (BDS 701, Paragraf 11-12). Kilit denetim konularının belirlenme sürecine Şekil 1'de yer verilmiştir (Doğan, 2018).

Şekil 1. Kilit Denetim Konularının Belirlenme Süreci



Kaynak: Doğan, 2018: 71

IAASB, denetçilerin Kilit Denetim Konularının belirlenme sürecinde yapmaları gerekenleri aşamalar şeklinde sunmaktadır (Can, 2017).

- 1. Aşama:** Denetçi, ilk olarak üst yönetime iletilen konuları tespit eder.
- 2. Aşama:** Tespit edilen konular arasından, denetçinin özel dikkat gösterdiği unsurlar seçilir. Bu seçim sürecinde, denetçi; "önemli yanlışlık" riski barındıran alanları, yüksek tahmin belirsizliğine sahip muhasebe tahminlerini, finansal tablolardaki kritik noktaları ve dönem içerisinde gerçekleşen önemli olayların denetim üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurur.
- 3. Aşama:** Denetçi, ikinci aşamada belirlenen unsurlar arasından, denetim sürecinde en kritik önem taşıyan konuları, yani Kilit Denetim Konuları olarak adlandırılan unsurları tespit eder. Ayrıca denetçi KDK'ları belirlerken, konunun finansal tablo kullanıcıları açısından gerekli ve yararlı bir bilgi olup olmadığına da özen gösterir.
- 4. Aşama:** Belirlenen KDK'lar, denetçi tarafından üst yönetimle paylaşılır.
- 5. Aşama:** Denetçi, tespit ettiği kilit denetim konularını raporunda, ana bir başlık altında alt başlıklar halinde düzenler. Bu bölümde, KDK'ların cari denetim sürecinde en fazla önem arz eden konular olduğu, denetim görüşünün oluşturulmasında dikkate alındığı ve bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmediği vurgulanır.
- 6. Aşama:** Son olarak, alt başlıklar altında her bir KDK'nın neden bu şekilde belirlendiği, denetim sürecinde nasıl ele alındığı detaylandırılır ve mevcutsa, konu ile ilgili finansal tablolarda yer alan açıklamalara atıfta bulunulur.

Denetçi raporunda, "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında, denetçinin mesleki muhakemesine dayanarak, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en kritik öneme sahip konuların belirlenmiş olduğu ifade edilir. Ayrıca, bu konuların finansal tabloların genel denetimi kapsamında ele alınarak denetçi görüşünün oluşturulmasında dikkate alındığı ve bu hususlara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmediği vurgulanır. Giriş cümlesinde, söz konusu konuların yalnızca cari döneme ait finansal tabloların denetimiyle ilgili olduğuna dikkat çekilmeli ve raporda bu dönemin muhakkak belirtilmesi gerekmektedir (BDS 701, Paragraf 11).

Her bir KDK açıklaması, finansal tablolardaki ilgili dipnotlara referans vererek konunun neden kritik olduğunu ve denetimde nasıl ele alındığını detaylandırmaktadır. KDK bildirimi, yalnızca

mevzuatla yasaklanmadığı veya kamu yararını aşan olumsuz sonuçlar doğurmayacağı durumlarda istisnai olarak rapor dışı bırakılabilmektedir. Denetçi, KDK bulunmaması veya yalnızca diğer standartlarla çakışan konuların olması hâlinde, bu durumu raporun ilgili bölümünde şeffaf bir şekilde açıklamaktadır. Bu yaklaşım, denetim raporlarının bütünlüğünü korurken kullanıcılara odaklanılması gereken risk alanlarına dair net bir perspektif sunmaktadır (BDS 701, Paragraf 13-14).

Denetçi, belirlediği kilit denetim konularını veya raporda bildirilecek herhangi bir KDK bulunmadığına dair kararını, üst yönetimden sorumlu olanlarla paylaşmaktadır. Bu iletişim, işletmenin ve denetimin durumuna bağlı olarak yürütülmekte ve denetim sürecinin şeffaflığını artırmayı amaçlamaktadır (IAASB, 2013).

Denetçi, raporunda bildirilecek kilit denetim konularını belirledikten sonra, bu konuları veya uygun durumlarda, işletme ve denetim koşullarına bağlı olarak raporunda kilit denetim konuları bulunmadığına dair kararını üst yönetimden sorumlu olanlara iletir (BDS 701, Paragraf 17). Kilit denetim konularıyla ilgili iletişimin zamanlaması, denetimin koşullarına bağlı olarak değişiklik gösterir; planlanan kapsam ve zamanlamanın müzakeresi sırasında denetçi, ilk izlenimlerini paylaşarak ve bulguları tartışarak konulara ilişkin daha detaylı müzakereler yürütebilir. Bu yaklaşım, finansal tabloların nihai hâlini verirken, kilit konuların net olarak iletilmesi ve anlaşılması sürecinde ortaya çıkabilecek sorunların azaltılmasına katkı sağlar. Üst yönetimle kurulacak etkili iletişim, denetçinin raporunda yer vereceği kilit denetim konularından sorumlu kişilerin haberdar olmasını ve gerekirse ilâve bilgi edinmelerini mümkün kılar; ayrıca, denetçinin rapor taslağını paylaşması, müzakereleri kolaylaştırarak üst yönetimin, denetçinin hangi gerekçeler doğrultusunda karar verdiğini ve konuların nasıl açıklanacağını anlamasına olanak tanır. Bu sayede, üst yönetim, denetim raporunda bildirilecek kilit konular temelinde, finansal tabloların daha kapsamlı açıklamalara ihtiyaç duyup duymadığını değerlendirebilir (BDS 701, Paragraf A60-61).

Denetçi, kilit denetim konularını belirlerken uyguladığı işlemleri belgeye dayandırmalıdır. Bu süreçte belgelendirmenin en önemli unsuru, BDS 230 kapsamında düzenlenen çalışma kağıtlarıdır. Çalışma kağıtları, uygulanan denetim prosedürlerine, elde edilen ilgili kanıtlara ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ilişkin kayıtlar olarak tanımlanmakta olup, denetim sürecinin güvenilirliği ve şeffaflığının sağlanmasında kritik bir rol oynamaktadır (Güleç, 2020). Denetçi, çalışma kâğıtlarında, azami dikkat gerektiren konuları ve bunların kilit denetim konusu olup olmadığına ilişkin kararlarının gerekçelerini belgelemekle yükümlüdür. Ayrıca, bildirilecek herhangi bir kilit denetim konusunun bulunmaması veya yalnızca belirli konuların raporlanmasına karar verilmesi durumunda, bu kararların dayanaklarını açıklamalıdır. Eğer belirlenen bir kilit denetim konusunun denetçi raporunda yer almamasına karar verilmişse, bu durumun gerekçesi de belgelendirilmelidir (BDS 701, Paragraf 18).

2.2. Literatür Taraması

Kilit Denetim Konuları ile ilgili ulusal ve uluslararası literatürde yer alan önemli çalışmalar aşağıda özetlenmektedir.

Bedard vd. (2014) çalışmalarında, Fransa'da 2003'ten beri uygulanan "Gerekçelendirilmiş Değerlendirmelerin" (JOA) etkilerini incelemişlerdir. JOA'lar, denetçilerin raporlarında yer alan ve KDK'lara benzeyen açıklamalardır. Çalışma, JOA'ların finansal piyasa tepkisi, denetim kalitesi, maliyeti ve verimliliği üzerindeki etkilerini değerlendirerek, bu ek bilgilerin fayda ve maliyetlerini analiz etmeyi amaçlamaktadır. Araştırmacılar, JOA'ların piyasa tepkisi veya denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etki yaratmadığını, ancak denetim raporlama süresini hafifçe uzatabildiğini bulmuşlardır. Çalışma, daha ayrıntılı denetim raporlarının her zaman önemli bir değere sahip olmayabileceğini ve kurumsal bağlama göre ayarlanması gerekebileceğini göstermektedir.

Cordos ve Fulop (2015) çalışmalarında, IAASB'nin KDK'ların denetim raporlarına dâhil edilmesine ilişkin önerisini ele alarak, bu öneriye yönelik Avrupa Birliği'nden gelen yorum mektuplarını incelemiş ve kullanıcıların bu konuya dair görüşlerini araştırmışlardır. Çalışmada, kullanıcıların genel olarak öneriyi desteklediği ancak uygulama süreci ve etkileri konusunda belirli endişelerinin bulunduğu belirtilmektedir. Ayrıca, çalışmada denetim raporlama kalitesini artırmak amacıyla KDK'ların denetim iletişimi üzerindeki potansiyel olumlu etkisi ve denetim kalitesini artırma çabalarının bir parçası olarak daha şeffaf denetim raporlamasına yönelik artan ihtiyaç vurgulanmaktadır.

Uzay ve Köylü (2018) çalışmalarında, bağımsız denetçilerin Borsa İstanbul İmalat Sektörü'ndeki şirketlerin denetimlerinde en çok dikkat ettikleri KDK'ları belirlemeyi amaçlamışlardır. Araştırmada, 2017 yılı bağımsız denetim raporlarını içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve en sık raporlanan KDK'lar tespit edilmiştir. Toplamda 170 işletmeye ait 354 KDK raporu analiz edilmiştir. Yapılan analizler neticesinde, KDK'ların içerik ve anlam bakımından 24 kod grubu altında toplandığı ve en sık raporlanan konuların hasılat (%19,5), maddi duran varlıklar (%17,8), ticari alacaklar (%17,2) ve stoklar (%11) olduğu belirlenmiştir. Çalışma, KDK'ların imalat sektörünün yapısını yansıttığını, denetçilerin finansal tablolardaki önemli kalemlere odaklandığını ve TMS/TFRS değişikliklerine mesleki şüpheyle yaklaşıldığını ortaya koymuştur.

Kavut ve Güngör (2018) çalışmalarında, BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan KDK'ları içerik analizi yöntemiyle incelemişler, 96 raporda tespit edilen 211 KDK arasında en sık hasılatın muhasebeleştirilmesi (%13) ve şerefye (%8) yer almıştır. Çalışma, KDK'ların belirli sektörlerde yoğunlaştığını ve denetçilerin sektörel alanlarda benzer konuları önemli bulduğunu göstermektedir. Çalışma ayrıca, denetimde şeffaflık ve kalitenin artması için KDK bildirimlerinin anlaşılır ve öz bir şekilde yapılması gerektiğini vurgulamaktadır.

Sirois vd. (2018) araştırmalarında, denetçi raporlarında yer alan KDK'ların finansal tablo kullanıcılarının bilgi edinme süreçleri üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Göz izleme teknolojisi kullanılarak yapılan bir deneyle, KDK'ların dikkat çekme rolü ve finansal tabloların diğer bölümlerine olan dikkat üzerindeki etkileri değerlendirilmiştir. Araştırma, KDK'ların kullanıcılara rehberlik ettiğini ve ilgili bilgilere daha hızlı ulaşmalarını sağladığını ancak, birden fazla KDK'nın raporda yer alması durumunda, kullanıcıların diğer finansal tablo bilgilerine daha az dikkat ettiğini göstermiştir. Diğer bir ifadeyle araştırma, KDK'ların sayısının ve içeriğinin kullanıcıların bilgi edinme davranışları ve karar verme süreçleri üzerinde önemli bir etkiye sahip olabileceğini ortaya koymuştur.

Doğan (2018) çalışmasında, KDK ve bunların BDS 701'e uygun olarak nasıl belirlenip bağımsız denetçi raporunda nasıl bildirileceğini açıklamayı amaçlamaktadır. Çalışma, finansal tablo kullanıcılarının denetim raporlarından daha fazla bilgi beklentisi üzerine IAASB tarafından yayımlanan ISA 701 ile KGK tarafından benimsenen BDS 701'i ele almıştır. Çalışma KDK bildiriminin denetçi raporunun iletişim değerini artırarak işletme ve denetimin durumunu daha şeffaf bir şekilde yansıttığını ve finansal tablo kullanıcılarının önemli yönetim kararlarını anlamalarına yardımcı olduğunu göstermektedir. Ayrıca çalışma denetçilerin kalıplaşmış ifadelerden kaçınarak her bir işletme ve denetime özgü KDK'ları belirlemesi gerektiğini vurgulamakta ve uluslararası perspektifte Amerika Birleşik Devletleri ile Birleşik Krallık'taki düzenlemeleri ele alarak KDK uygulamalarına yönelik karşılaştırmalar sunmaktadır.

Pinto ve Morais'in (2019) Avrupa'daki KDK bildirimlerini incelediği bu çalışma, Avrupa Birliği'ndeki yeni düzenlemeler kapsamında zorunlu hale getirilen, KDK bildirimini etkileyen faktörleri belirlemeyi amaçlamaktadır. Çalışma, denetçilerin dava riski, itibar kaybı, müşteri ilişkisi, muhasebe standartlarının kesinliği ve düzenleyici faaliyetlerin KDK sayısı üzerindeki etkisini

değerlendirmiştir. Çalışma, FTSE 100, CAC 40 ve AEX 25 endekslerindeki şirketler üzerinde yapılan analizler, iş segmentlerinin sayısı ve muhasebe standartlarının kesinliğinin daha fazla KDK bildirimine yol açtığını göstermiştir. Ayrıca beklenenin aksine, denetim ücretleri ile açıklanan KDK sayısı arasında pozitif bir ilişki bulunmuş, finansal kurumlar için daha az KDK bildirildiği ortaya konulmuştur.

Ferreira ve Morais (2019) çalışmalarında, Brezilya'daki şirketlerin denetim raporlarında yer alan KDK sayısını etkileyen faktörleri incelemişlerdir. Çalışma, şirket büyüklüğü, denetçi türü (Dört büyük denetim firması olup olmaması), denetim ücretleri ve finansal performans gibi değişkenlerin 31 Aralık 2016 itibarıyla BM&FBovespa'da listelenen 447 şirket üzerinden uygulanan en küçük kareler regresyonu ile KDK açıklama sayısı üzerindeki etkilerini değerlendirmiştir. Çalışma, karmaşık yapıya sahip, Dört büyük denetim firmasındaki denetçiler tarafından denetlenen ve düşük denetim ücreti ödeyen şirketlerin daha fazla KDK açıklama eğiliminde olduğunu; denetim ücretleri ve denetçi görüş değişikliğinin ise KDK sayısı ile negatif ilişki gösterdiğini ortaya koymuştur.

Gold ve Heilmann (2019) çalışmalarında, bağımsız denetçi raporlarında yer alan KDK'ların açıklanmasının yatırımcı davranışı, denetçi tepkileri, denetçi sorumluluğu ve müşteri yönetimi üzerindeki etkilerini ele alan 22 akademik araştırmayı sistematik olarak incelemişlerdir. Araştırma, KDK açıklamalarının finansal tabloların bilgi değerini artırma potansiyeli taşıırken, denetçiler ve yöneticiler üzerinde beklenmedik olumsuz sonuçlara da yol açabileceğini ortaya koyarak, denetçiler, standart belirleyiciler, yatırımcılar ve düzenleyiciler için pratik çıkarımlar sunmaktadır. Çalışma, KDK üretim sürecine odaklanmanın ve farklı yargı bölgelerinde ek çalışmaların yapılmasının gerekliliğini vurgulayarak, denetim uygulamaları ve gelecekteki araştırmalar için önemli önerilerde bulunmaktadır.

Segal (2019) çalışmasında, Güney Afrika'daki denetçilerin KDK raporlanmasına ilişkin deneyimlerini incelemektedir. Çalışmada, denetçilerle yapılan detaylı görüşmeler aracılığıyla, KDK raporlanmasının denetim raporlarının şeffaflığını artırmadığı, potansiyel sorumluluk riskleri ve maliyet artışlarına yol açtığı tespit edilmiştir. Toplamda 20 denetim uzmanıyla gerçekleştirilen görüşmelerin tematik analiz yöntemiyle değerlendirilmesi sonucunda, denetçilerin KDK raporlanmasına ilişkin olarak "kilit" kavramını farklı şekilde yorumladıkları, bu yorumların önemlilik, öznel değerlendirme, zorluk ve zamana bağlı hususları içerdiği ortaya konulmuştur. Ayrıca, Johannesburg Menkul Kıymetler Borsası'nda listelenen kuruluşların denetçilerinin, KDK raporu hazırlama zorunluluğunun ardından denetim ortamında yaşanan değişim ve etkileri detaylandırılmış, KDK raporlarının beklenen şeffaflık hedefine ulaşmadığı ve kullanıcılar tarafından yeterince dikkate alınmadığı sonucuna varılmıştır.

Moroney vd. (2021) çalışmalarında, yatırımcıların denetçi raporlarında yer alan KDK'lara ne zaman değer verdiğini araştırmaktadırlar. Araştırmacılar, KDK'ların denetimin algılanan değerini ve denetçinin güvenilirliğini artırıp artırmadığını incelerken, denetim firmasının büyüklüğünün (Dört Büyük veya Dört Büyük olmayan) bu algıları nasıl etkilediğine odaklanıyor. Çalışma, KDK'ların algılanan değeri ve güvenilirliği yalnızca Dört Büyük olmayan bir firma denetim yaptığında artırdığını gösteriyor; Dört Büyük firmalar için ise KDK'ların varlığı veya yokluğu algılanan değeri önemli ölçüde etkilemiyor. Çalışma ayrıca, KDK'ların yatırımcıların dikkatini temel denetim mesajlarından uzaklaştırabileceğine yönelik potansiyel bir yan etkiyi de ortaya koyuyor. Çalışma, denetim standartlarını belirleyenlere, denetçilere ve yatırımcılara, KDK'ların faydalarının hangi koşullarda gerçekleştiğine dair önemli bilgiler sunuyor.

Zeng vd. (2021) çalışmalarında, Çin'deki KDK raporlarını ve bunların denetim kalitesi üzerindeki etkilerini incelemektedirler. Çalışmada metin analizi ile denetçilerin hem sektöre özgü hem de şirkete özgü KDK'ları raporladığı tespit edilmiştir. Ayrıca zorunlu KDK uygulamasının ardından denetim kalitesinde artış olduğu ve KDK açıklamalarının niteliğinin denetçilerin kazanç kalitesi

endişelerini yansıttığı belirlenmiştir. Çalışma, Çin'deki bu yeni denetim raporlama standardının uygulanmasına dair kanıtlar sunmaktadır. Bunun yanında, KDK raporlamasının sadece bir formalite olmadığını ve denetim kalitesini artırma potansiyeli taşıdığını da gösteriyor.

Atay ve Çeltikçi (2021) çalışmalarında, Borsa İstanbul (BİST-100) şirketlerinin denetçi raporlarında yer alan KDK bildirimlerini içerik analizi yöntemiyle incelemektedirler. Çalışma, 2017–2019 yılları arasındaki denetçi raporlarını kapsamakta ve KDK bildirimlerinin sektörel yansımalarını ve özgünlüğünü incelemeyi amaçlamaktadır. Çalışmada, toplam 296 denetçi raporu ve 647 KDK incelenmiş; veriler ana sektörler, alt sektörler ve her BİST firması/denetim firması açısından detaylı analizlere tabi tutulmuştur. Ayrıca çalışma BDS 701 kapsamında KDK'ların finansal tablo denetiminde en kritik konuları ifade ettiğini ve denetçinin yargısına dayanarak özgün ve sade ifadelerle raporlanması gerektiğini vurgulamaktadır.

Elmarzouky vd. (2024) çalışmalarında, KDK'lar üzerine yapılmış sistematik bir inceleme sunmaktadırlar. Çalışma, KDK'ların belirleyicilerini ve sonuçlarını ele alan 117 makale ve raporu analiz etmektedir. İnceleme, KDK'ların finansal raporlama kalitesi üzerindeki etkisini vurgulamakta ve bu alanda gelecekteki araştırmalar için boşluklar ve öneriler sunmaktadır. Çalışma, düzenleyiciler, paydaşlar ve akademik çevreler için değerli içgörüler sunarak, denetim raporlamasındaki düzenleyici değişikliklerin başarısını değerlendirmek üzere gelecekte yapılacak KDK'lar ile ilgili araştırmaların önemini vurgulamaktadır. Ayrıca çalışma, KDK'lar ile ilgili tartışmaları ve endişeleri inceleyerek bu konudaki literatürdeki eksikliklere dikkat çekmektedir.

Sarısoy (2024) çalışmasında, Türkiye'deki kilit denetim konuları üzerine yapılan akademik araştırmaların bibliyometrik analizini sunmaktadır. Çalışmada, kilit denetim konularıyla ilgili yayınlanan makaleler incelenerek, araştırmaların genel eğilimleri ve odak noktaları belirlenmiştir. Araştırma sonuçları, standardın yayımlanmasından sonraki dönemde kilit denetim konularının hangi konulardan oluştuğuna yönelik çalışmaların arttığını göstermektedir. Çalışmada ayrıca çeşitli sektörlerle göre bildirilen KDK'lar ve denetim süreciyle ilişkili hususlar da ele alınmıştır.

Literatürde "Kilit Denetim Konuları" üzerine yapılan araştırmaların sayıca fazla olmasına karşın, bu alandaki yayınların bilimsel haritasını çıkarmayı hedefleyen bibliyometrik analiz çalışmalarının sınırlı kaldığı görülmektedir. Dolayısıyla bu çalışma, söz konusu boşluğu doldurmayı amaçlamakta ve alana ilişkin teorik çerçevenin gelişimine katkı sunmayı hedeflemektedir. Ayrıca çalışma, geniş bir yayın yelpazesine sahip olan bu alanda çalışacak araştırmacılara ve uygulayıcılara rehberlik edecek bir kaynak işlevi görmektedir.

3. ARAŞTIRMANIN AMACI, METODOLOJİSİ VE BULGULARI

Araştırmanın bu kısmında; i) araştırmanın amacı, ii) araştırmanın metodolojisi ile iii) ulaşılan verilerin analiz edilmesi sonucunda elde edilen bulgular değerlendirilmekte ve aşağıdaki alt başlıklarda detaylı bir biçimde açıklanmaktadır.

3.1. Araştırmanın Amacı

Bu araştırmada 2014–2024 döneminde Kilit Denetim Konuları üzerine yapılan akademik makalelerin bilim haritalama tekniği kullanılarak bibliyometrik analiz yöntemi ile çeşitli göstergeler açısından incelenmesi amaçlanmaktadır. Araştırma, dünya genelinde literatürdeki araştırma boşluklarını belirlemenin yanı sıra, gelecek çalışmalar için metodolojik ve içeriksel bir çerçeve sunarak alana katkı sağlamayı hedeflemektedir.

3.2. Araştırmanın Metodolojisi

3.2.1. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmanın kapsamını, WoS veri tabanında taranan ve Kilit Denetim Konuları ile ilgili olarak yayımlanan makaleler oluşturmaktadır. Bilgi kullanıcılarına daha tutarlı ve doğru bilgilerin aktarılması bakımından bu çalışmada, Kilit Denetim Konuları bağlamında 2014'den günümüze kadar (31 Aralık 2024) yapılan makale çalışmaları örnekleme alınmıştır. 2014 yılının başlangıç yılı olarak seçilmesinin temel nedeni, Kilit Denetim Konularına ilişkin düzenlemelerin bu dönemde yürürlüğe girmesidir. IAASB tarafından yayımlanan BDS 701 (ISA 701) standardı, 2013 yılında duyurulmuş ve 2016 yılı itibarıyla uygulanmaya başlanmıştır. 2014 yılı, söz konusu standardın yürürlüğe girmesinden önce akademik ve profesyonel tartışmaların yoğunlaştığı, literatürdeki ilk teorik çerçevelerin şekillendiği kritik bir dönem olması nedeniyle, bu tarihten itibaren yayımlanan makalelerin incelenmesi uygun görülmüştür.

Söz konusu makaleler aranırken anahtar kelime olarak “Key Audit Matters*”, “Critical Audit Matters*” “Independent Audit Standard 701*” ve “ISA 701*” ifadeleri kullanılmıştır. Küresel boyutta “Kilit Denetim Konuları” üzerine yapılan çalışmalara bütünlük bir bakış açısı oluşturması ve mevcut duruma ışık tutması bakımından belirlenen sınırlama araştırmanın özgünlüğünü ortaya koymaktadır.

3.2.2. Araştırmanın Yöntemi

Bu araştırma, nicel araştırma yöntemine dayalı olarak gerçekleştirilmiştir. Araştırma deseni olarak ise mevcut literatürdeki yayınların sistematik biçimde incelenmesine olanak tanıyan tarama modeli benimsenmiştir. Tarama modeli kapsamında, 2014–2024 yılları arasında Web of Science (WoS) veri tabanında yayımlanan ve Kilit Denetim Konuları ile ilişkili olan 185 makale, bibliyometrik analiz yöntemi ve bilimsel haritalama tekniği kullanılarak sayısal veriler doğrultusunda analiz edilmiştir. Bu yönüyle çalışma, mevcut durumun betimlenmesine ve alandaki bilimsel gelişmelerin nicel veriler aracılığıyla ortaya konulmasına imkân tanımaktadır. Web of Science (WoS) veri tabanının seçilmesinin nedeni; doğrudan veri indirmeye olanak sağlaması, bu veri tabanından indirilen verilerin paket programlarda kullanılması durumunda daha az hata ile karşılaşılmaması, akademik camiada en saygın veri tabanlarından biri olarak kabul görmesi ve bibliyometrik çalışmalarda en fazla tercih edilen veri tabanlarından biri olmasıdır (Koç, 2022).

Literatür araştırması, herhangi bir araştırma alanının genel durumunu incelemek, araştırma alanında mevcut bilgiler toplamak, bu bilgileri kategorize etmek ve boşlukları tespit etmek açısından önem arz etmektedir (Öztürk ve Gürler, 2022). Bu çalışmada bir literatür incelemesi aracı olarak kullanılan bibliyometrik analiz, bir alana ait olan çıktıların nicel yöntemler kullanılarak değerlendirilmesidir (Cobo vd., 2011). Bibliyometrik analizde temel amaç, belirli bir bilimsel alandaki literatürü veya literatürün bir kısmını tanımak, anlamak ve değerlendirmektir. Bibliyometrik analiz, belli bir alana yönelik veya belirli akademik dergilerdeki yayınların bazı bibliyometrik göstergeler (yıl, yazar, makale sayısı, çalışılan konu, üniversite, dergi, atıf, anahtar kelimeler gibi) açısından sayısal analizler ve istatistikler yardımıyla incelenmesi neticesinde bilimsel olarak çeşitli bulguların elde edilmesidir (Al ve Coştur, 2007). Bu açıdan bakıldığında bibliyometrik analiz, herhangi bir araştırma alanının yapısını ve gelişimini görebilmek için yapılan bir işlemdir. Bilimsel haritalama tekniği ise akademik alanlardaki entelektüel etkileşimleri, teorik evrimi ve araştırma trendlerini sistematik olarak görselleştirerek bilimsel bilgi birikiminin yapısal dinamiklerini açığa çıkarmaktadır (Kurutkan ve Orhan, 2019: 4). Bu çalışmada, "Kilit Denetim Konuları" başlığı altında küresel literatürde yer alan akademik çalışmalar kapsamlı bir literatür taraması ile derlenmiş ve bilimsel haritalama tekniği kullanılarak bibliyometrik analiz yöntemiyle sistematik olarak incelenmiştir.

Bu araştırmada analize tabi tutulacak makalelerin daha az veriye indirgenerek doğru, tutarlı ve güvenilir yorumların yapılabilmesi için bu araştırmada bibliyometrik göstergelerle birlikte Kilit Denetim Konularına yönelik ulusal ve uluslararası makalelerin; i) teoriye, ii) literatüre ve iii) uygulamaya sağladığı katkılar önem arz etmektedir.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Bu kısımda WoS veri tabanından ulaşılan verilerin analiz edilmesi sonucu ulaşılan bulgular grafikler ile gösterilmiştir.

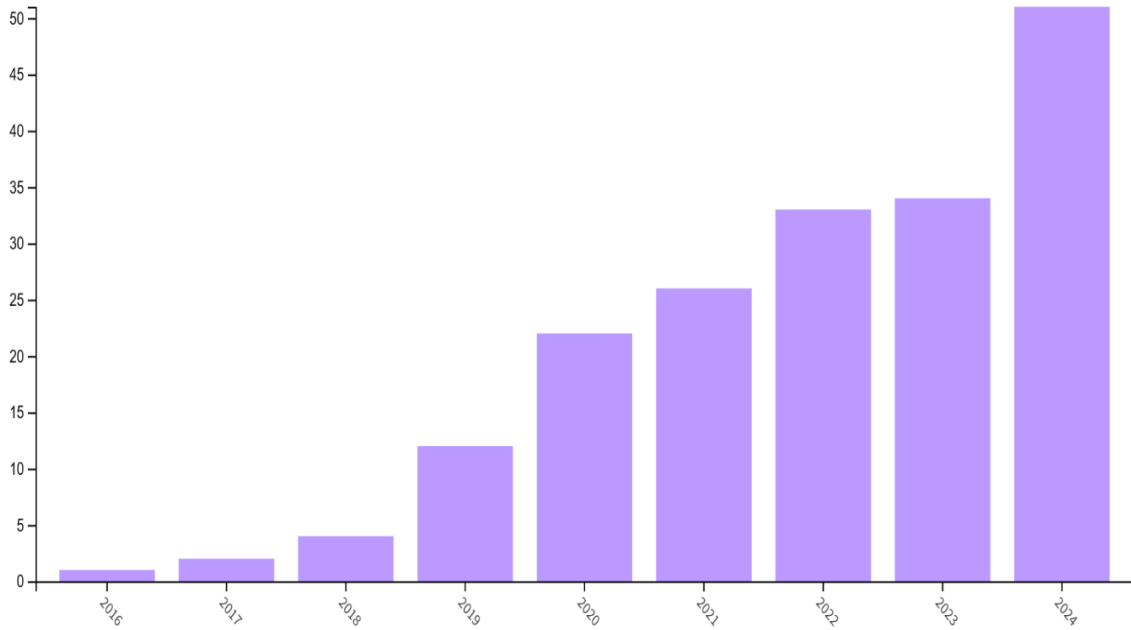
3.3.1. Genel İstatistikler

“Web of Science” veri tabanında 31.12.2024’e kadar “Key Audit Matters*”, “Critical Audit Matters*” “Independent Audit Standard 701*” ve “ISA 701*” anahtar kelimeleri ile gerçekleştirilen tarama sonucunda toplam 208 makale tespit edilmiş olup, bunlardan 185’inin erişime açık olduğu belirlenmiştir.

3.3.1.1. Makalelerinin Yayın Yıllarına Göre Analizi

Konuya ilişkin yapılan makalelerin sayı olarak yıllara göre dağılımı Grafik 1’de gösterilmiştir.

Grafik 1. Makalelerin Yayın Yıllarına Göre Dağılımı



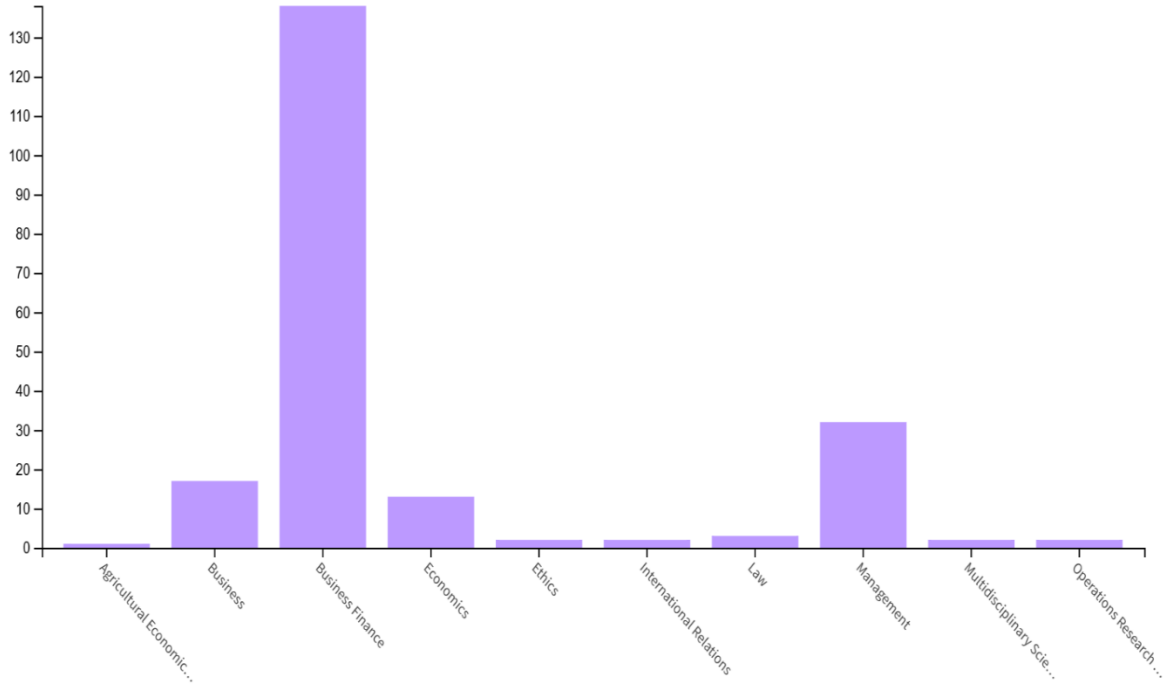
Kaynak: (WoS veri tabanında yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Grafik 1’de de görüldüğü gibi 2016 yılından itibaren kilit denetim konuları üzerine yapılan yayın sayısında istikrarlı ve belirgin bir artış olduğu görülmektedir. Özellikle 2020 sonrasında yükselişin daha da hızlandığı dikkat çekmektedir. Konu ile ilgili en fazla makalenin 2024 yılında yayınlandığı tespit edilmiştir.

3.3.1.2. Makalelerinin Konu Kategorilerine Göre Analizi

Konu kategorisi, makalelerin yayınlandıkları dergilerin konu kategorilerini kapsamaktadır. “Kilit Denetim Konuları” ile ilgili makalelerin yayınlandıkları dergilerin konu kategorilerine dağılımı Grafik 2’de gösterilmiştir.

Grafik 2. Makalelerin Konu Kategorilerine Göre Dağılımı



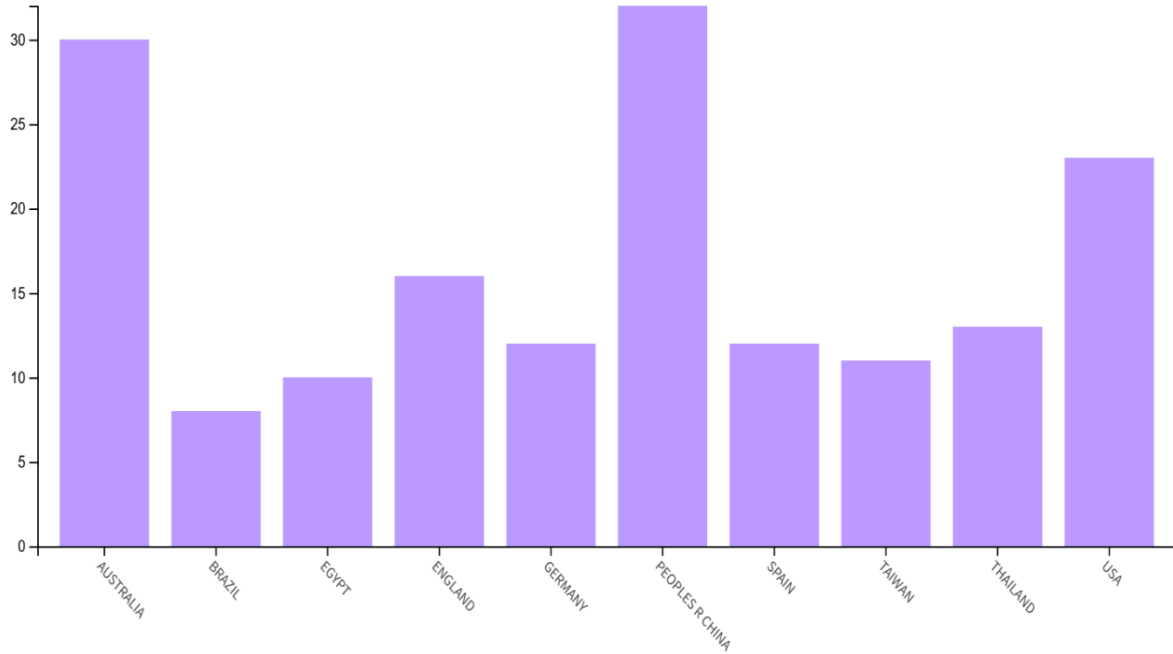
Kaynak: (WoS veri tabanında yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Grafik 2’de de görüldüğü gibi dergilerin büyük bir çoğunluğu Business Finance kategorisinde olup, en fazla bu konuda yayın yapan dergide makalenin yayınlandığı tespit edilmiştir. Ayrıca Business ve Management kategorilerinin de görece yüksek sayıda yayına sahip olduğu, buna karşın Economics, Law, Ethics ve International Relations gibi diğer alanlarda daha sınırlı sayıda çalışma bulunduğu dikkat çekmektedir.

3.3.1.3. Makalelerinin Ülkelere Göre Analizi

“Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin yayın olarak en fazla katkı sağlayan ülkelerin dağılımı Grafik 3’te gösterilmiştir.

Grafik 3. Makalelerin Ülkelere Göre Dağılımı



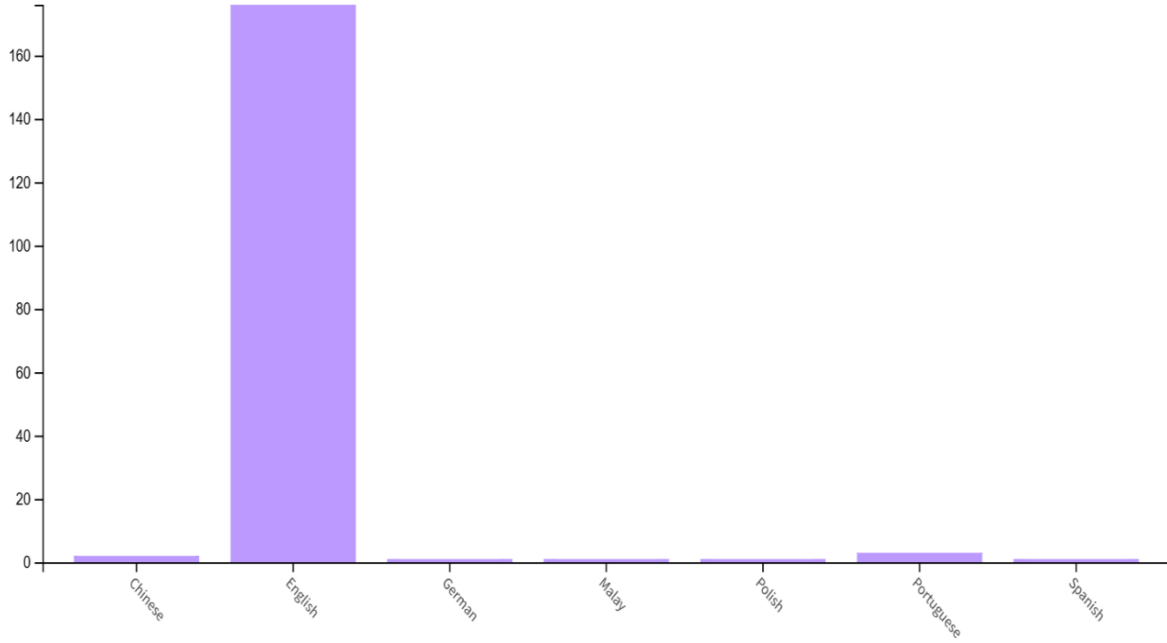
Kaynak: (WoS veri tabanında yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Grafik 3'te de görüldüğü gibi Kilit Denetim Konuları üzerine yapılan çalışmaların ülkelere göre dağılımında Avustralya ve Çin dikkat çekici biçimde öne çıkmaktadır. ABD ise görece yüksek yayın sayısı ile bu iki ülkeyi takip etmektedir. İngiltere ve Almanya gibi Avrupa ülkelerinde de ilgi belirgin olmakla birlikte, Brezilya ve Mısır'da görece olarak daha az sayıda çalışma bulunmaktadır.

3.3.1.4. Makalelerinin Yazıldığı Dillere Göre Analizi

“Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin yayınlanan makalelerin yazılmış olduğu dillere göre dağılımı Grafik 4'te gösterilmiştir.

Grafik 4: Makalelerin Yazıldığı Dillere Göre Dağılımı



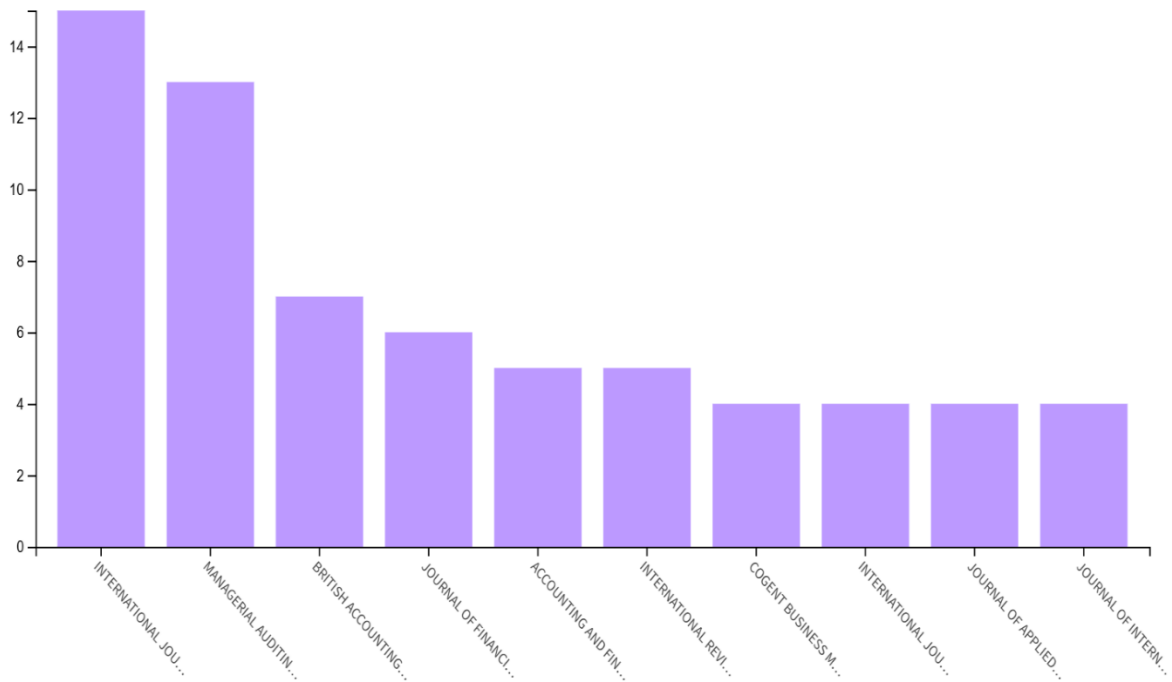
Kaynak: (WoS veri tabanında yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Grafik 4’te de görüldüğü gibi konuya ilişkin yayınlanan makalelerin çok büyük bir çoğunluğunun İngilizce yazıldığı tespit edilmiştir. Bu durum, konunun İngilizce’nin hâkim bir iletişim dili olarak öne çıktığını göstermektedir.

3.3.1.5. Makalelerinin Kaynak Başlıklarına (Yayınlandıkları Dergi) Göre Analizi

“Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin yayınlanan makalelerin yayınlandıkları dergilere göre dağılımı Grafik 5’te gösterilmiştir.

Grafik 5. Makalelerin Kaynak Başlıklarına Göre Dağılımı



Kaynak: (WoS veri tabanında yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Grafik 5'te de görüldüğü gibi “Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin yayınlanan makalelerin belirli akademik dergilerde yoğunlaştığını göstermektedir. Dergiler arasında *International Journal of Auditing* dergisinin yayın sayısı açısından ilk sırada olduğu görülmektedir. Bu dergiyi takiben ikinci sırada ise *Managerial Auditing Journal* dergisi yer almaktadır.

3.3.2. Bibliyometrik Verilere Dayalı Haritalama Analizleri

Çalışmanın bu bölümünde, “Bibliyometrik Verilere Dayalı Haritalama Yöntemi” ile “Atıf (Citation)” ve “Eş Dizimlilik (Co-Occurence)” teknikleri kullanılarak “Kilit Denetim Konuları” konusunda etkili olan yazarların, ülkelerin, kuruluşların ve kaynakların (dergilerin) ortaya çıkarılması amaçlanmıştır. Bununla beraber, “Bibliyometrik Haritalama Yöntemi” ile konuya ilişkin makalelerin özetlerinde kullanılan anahtar kelimelerden en sık kullanılanların da tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaçlara göre, bibliyometrik analiz tekniklerini uygulamak ve bunların görsellerini (haritalarını) oluşturmak için tasarlanmış olan (Tanudjaja ve Kow, 2018) VOSviewer paket programı ile konuya ilişkin makalelerin bibliyometrik analizi gerçekleştirilmiştir. Önceden de değinildiği gibi bu analizler 2 ana başlık altında yapılmış olup elde edilen bulguların bu alanda yapılacak diğer çalışmalara öncü olabileceği düşünülmektedir.

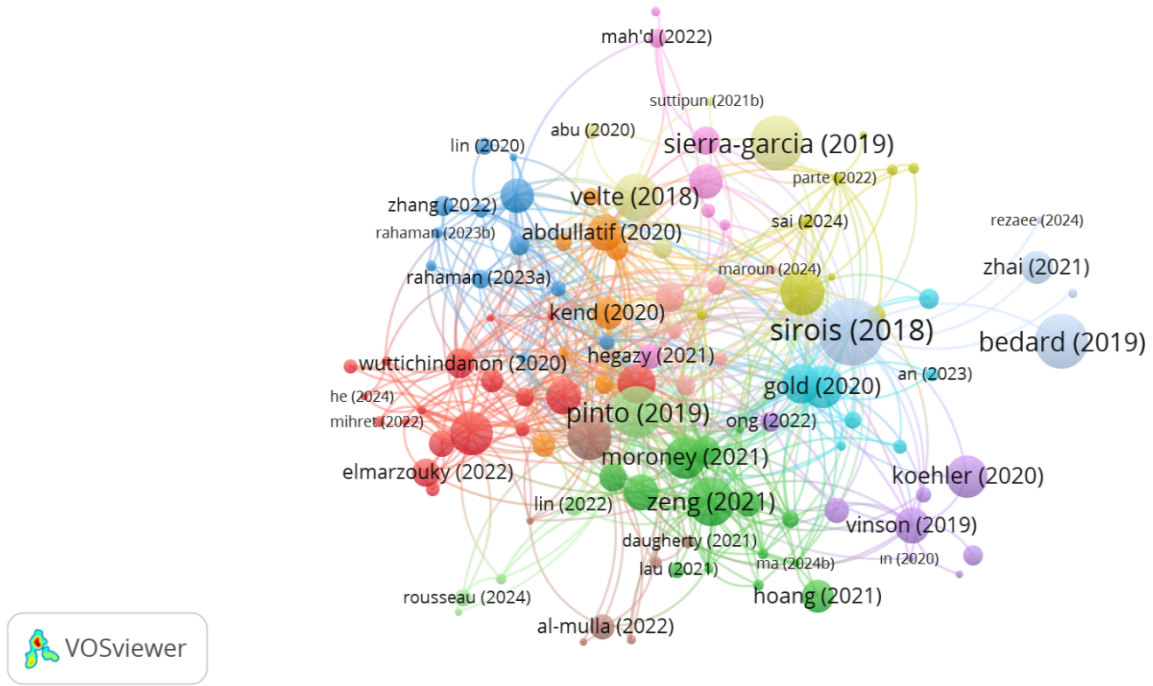
3.3.2.1. Atıflara Göre Haritalama Analizi

Atıf analizinde, “Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin makalelerde yapılan alıntılanma haritalarından elde edilen sonuçlar 5 alt başlık altında incelenmiştir.

- *Belgelere (makaleler) göre atıf analizi*

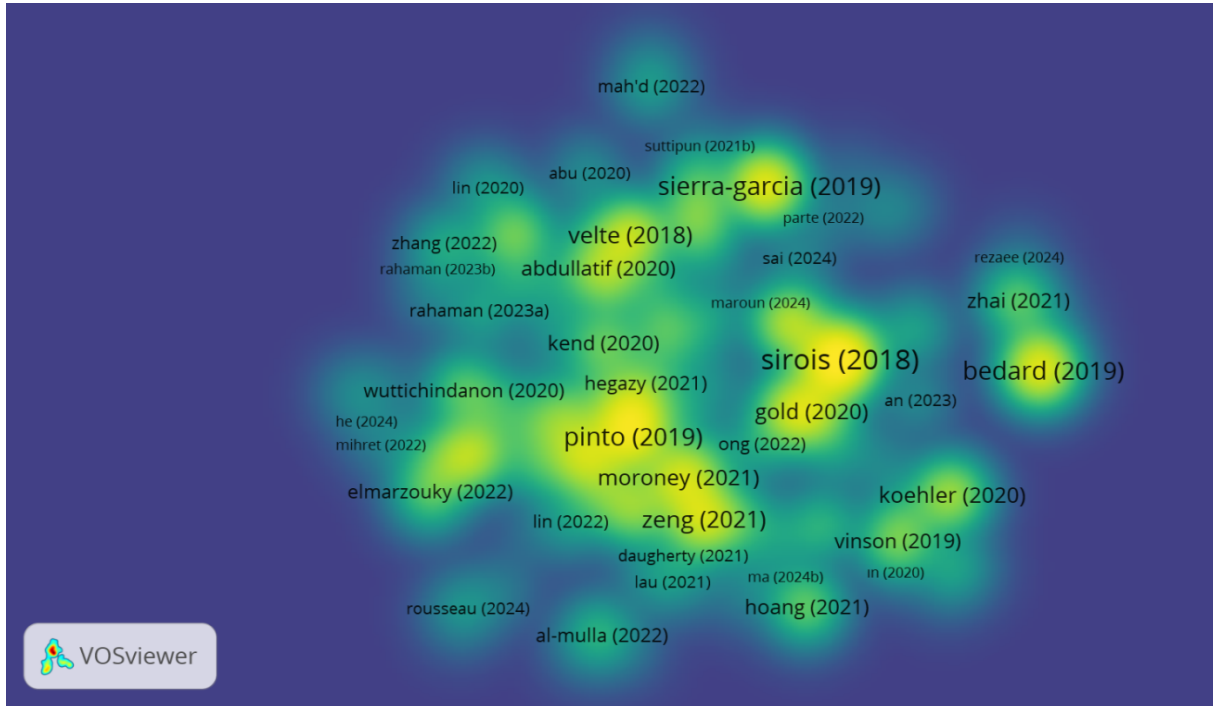
Alıntı analizi ile toplam 185 tane makale içinde en az 2 kez alıntılanan 117 makale olduğu tespit edilmiştir. Bu makaleler analize tabi tutulmuş, aşağıdaki şekillerde ağ ve yoğunluk haritaları oluşturulmuştur.

Şekil 1. Makalelerin Alıntı Ağ Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 2. Makalelerin Alıntı Yoğunluk Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Ağ ve yoğunluk haritalarına göre en fazla alıntılanan ve en yüksek bağlantı gücüne sahip olan makalenin Sirois (2018)'e ait olduğu görülmektedir. Bunu ikinci sırada Pinto (2019) takip etmiştir.

- **Dergilere göre atıf analizi**

Şekil 4. Dergilerin Alıntı Yoğunluk Haritası



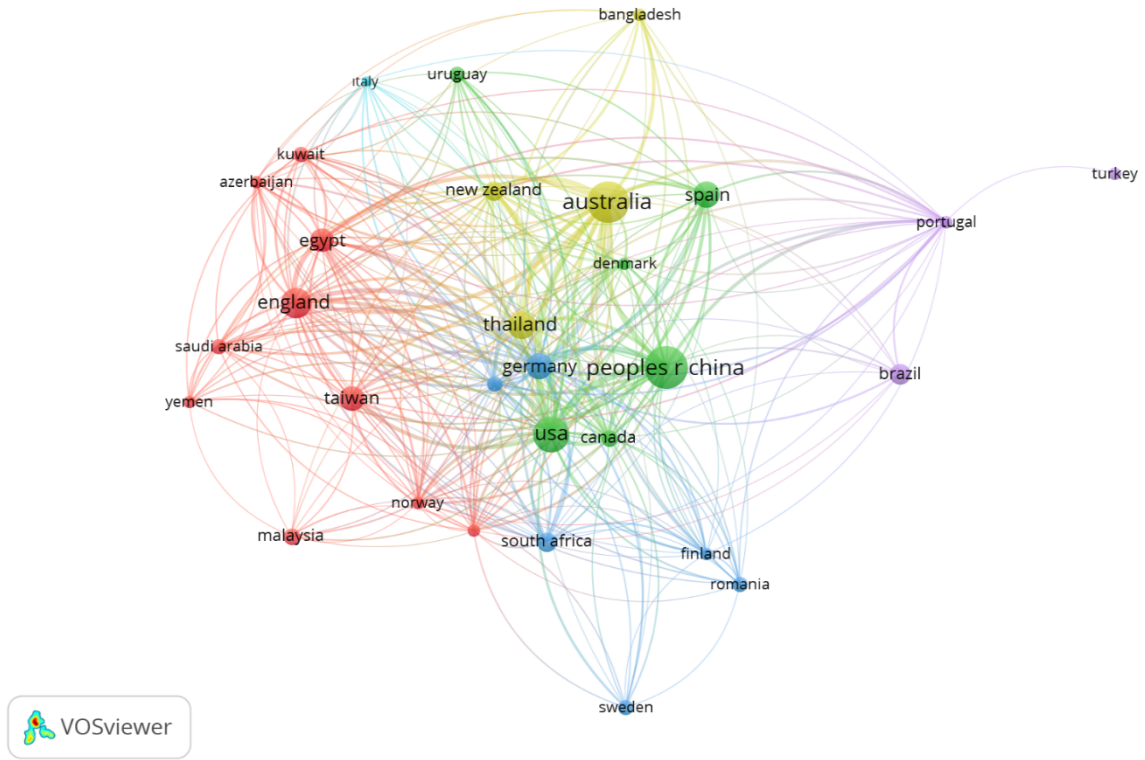
Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Ağ ve yoğunluk haritalarına göre “Kilit Denetim Konuları” konusundaki makalelerin yayınlandığı dergilerden en fazla alıntı yapılan ve en yüksek bağlantı gücüne sahip derginin birinci sırada *International Journal of Auditing*, ikinci sırada *Managerial Auditing Journal* olduğu belirlenmiştir.

- **Ülkelere göre atıf analizi**

Alıntı analizi ile toplam 50 ülke içinde en az 2 kez alıntılanan ülke sayısı 31 olarak belirlenmiş, aşağıdaki şekillerde ağ ve yoğunluk haritaları oluşturulmuştur.

Şekil 5: Ülkelerin Alıntı Ağ Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 6. Ülkelerin Alıntı Yoğunluk Haritası



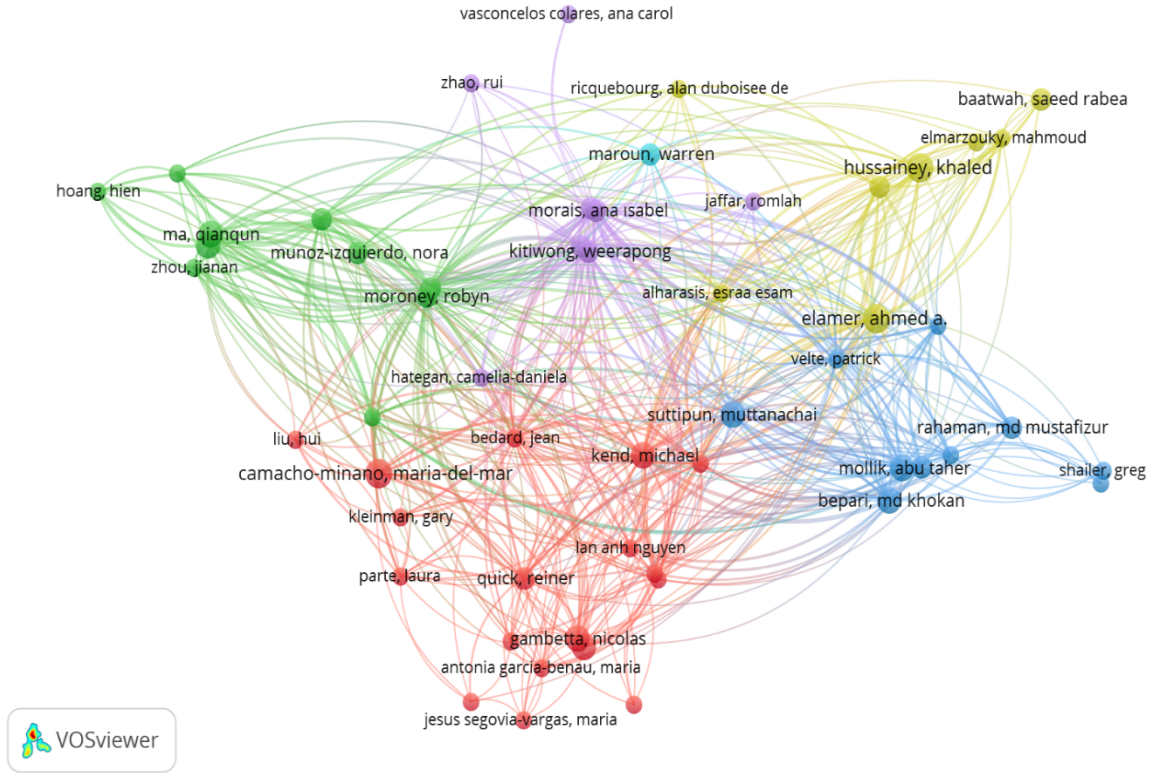
Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Ağ ve yoğunluk haritalarına göre “Kilit Denetim Konuları” üzerine yapılan yayınlarda en fazla alıntılanan ve en yüksek bağlantı gücüne sahip ülkeler birinci sırada ABD, ikinci sırada ise Avustralya’dır.

- ***Yazarlara göre atıf analizi***

Alıntı analizi ile “Kilit Denetim Konuları” üzerine makale yazan toplam 418 yazar belirlenmiş olup bu yazarlar içerisinde en az 2 kez alıntılanan 58 yazar olduğu tespit edilmiştir. Bu yazarlar analize tabi tutulmuş, aşağıdaki şekillerde ağ ve yoğunluk haritaları oluşturulmuştur.

Şekil 7. Yazarların Alıntı Ağ Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 8. Yazarların Alıntı Yoğunluk Haritası



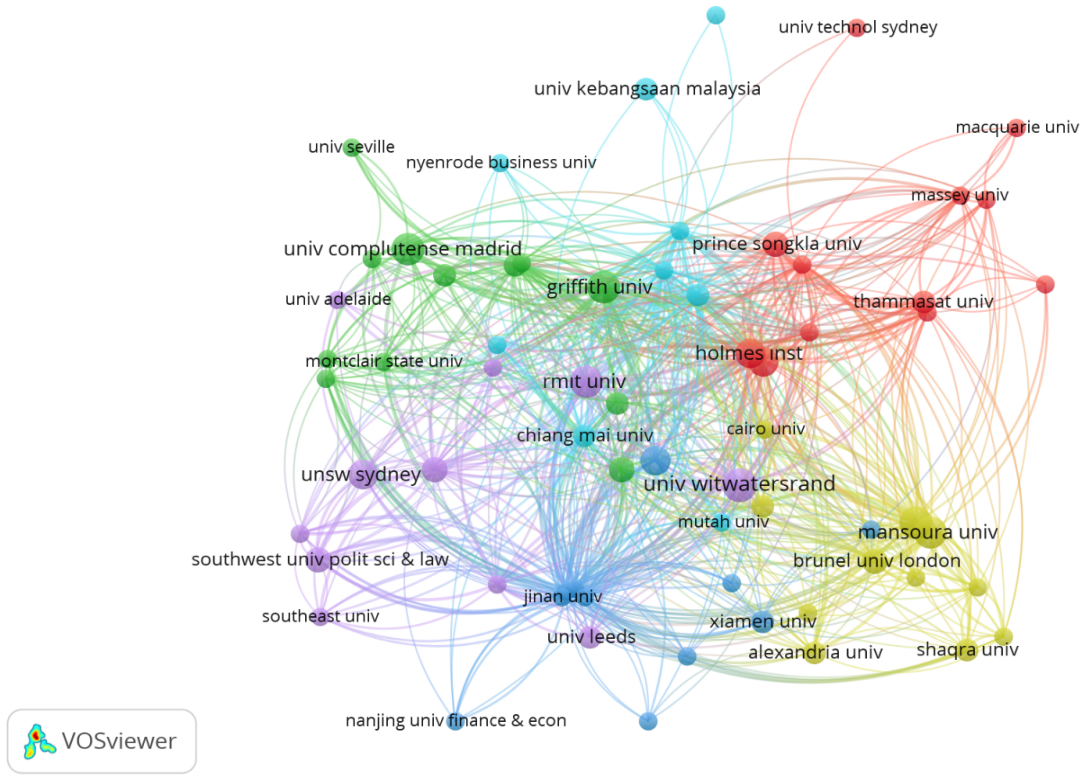
Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Ağ ve yoğunluk haritalarına göre “Kilit Denetim Konuları”nda en fazla alıntılanan yazarın birinci sırada Jean Bedard, ikinci sırada Michael Kend olduğu tespit edilmiştir. Ancak alıntı yapılan yazar Michael Kend’in toplam bağlantı gücü daha yüksek çıkmıştır.

- **Kuruluşlara Göre Atıf Analizi**

Alıntı analizi ile “Kilit Denetim Konuları” konusunda makalenin yazıldığı en az 2 kez alıntılanan 265 kuruluştan 66’sının eşik değeri karşıladığı tespit edilmiştir. Bu kuruluşlar analize tabi tutulmuş, aşağıdaki şekillerde ağ ve yoğunluk haritaları oluşturulmuştur.

Şekil 9. Kuruluşların Alıntı Ağ Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Şekil 10. Kuruluşların Alıntı Yoğunluk Haritası



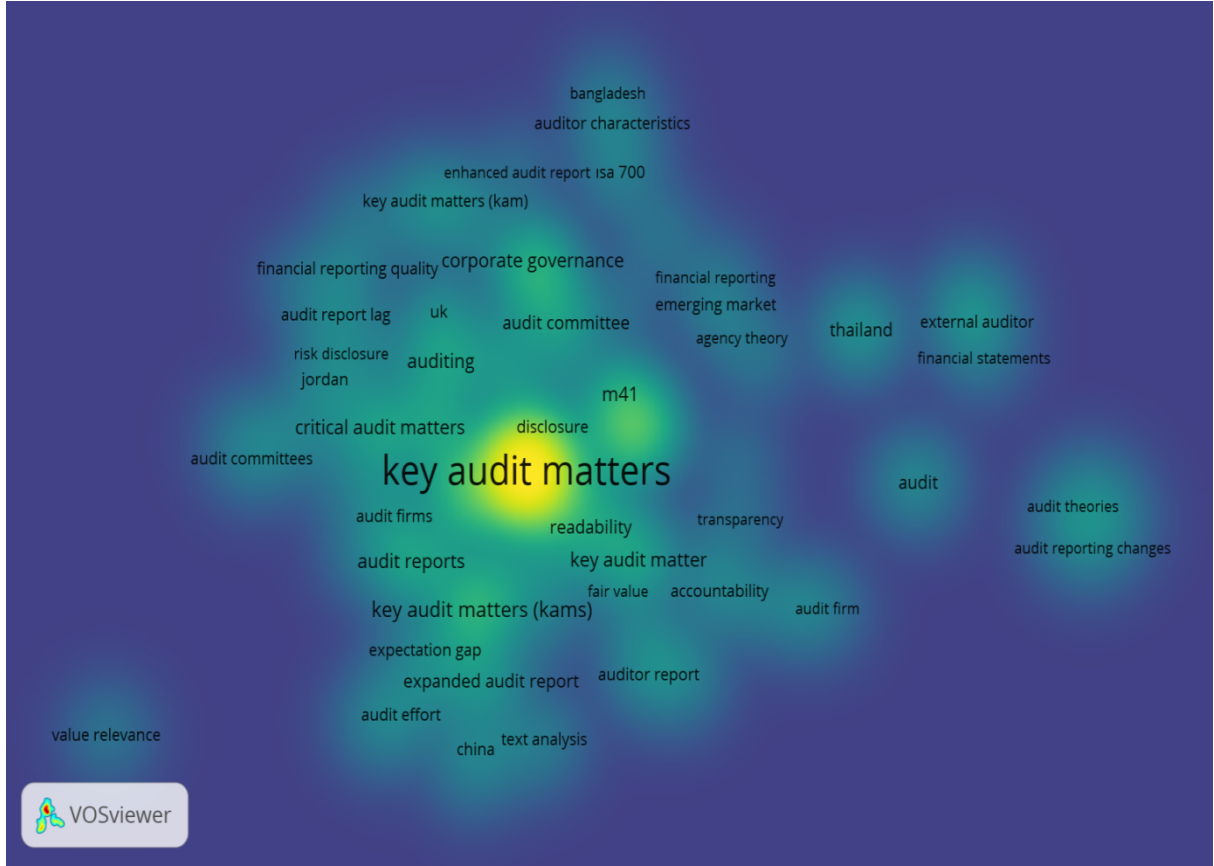
Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Ağ ve yoğunluk haritalarına göre “Kilit Denetim Konuları” üzerine yayınları açısından en fazla alıntılanan kuruluşun Laval University iken en yüksek bağlantı gücüne sahip olan kuruluşun Griffith University olduğu tespit edilmiştir.

3.3.2.2. Eş Dizimlilik (Tekrar Sıklığı)’na Göre Haritalama Analizi

Eşdizimlilik (tekrar sıklığı) analizi; anahtar kelimeler başlığı altında incelenmiş olmakla birlikte, yapılan bu analiz ile “Kilit Denetim Konuları” konusunda yayınlanmış olan makalelerde kullanılan kelimeler arasındaki işbirliği, ağ ve yoğunluk haritaları ile görselleştirilmiştir. Konuya ilişkin makalelerde anahtar kelimelerin incelenmesindeki sebep, makalede ele alınan konuların içerikleri hakkında bir değerlendirmede bulunabilmektir. Yapılan analiz ile 472 anahtar kelime içerisinde en az 2 ve daha fazla eşdizimlilik (tekrar sıklığı) gösteren 106 anahtar kelime bulunmuştur. Bu anahtar kelimeler analize tabi tutulmuş, aşağıdaki şekillerde ağ ve yoğunluk haritaları oluşturulmuştur.

Şekil 12. Makalelerde Birlikte Kullanılan Anahtar Kelimelerin Yoğunluk Haritası



Kaynak: (VOSviewer programı ile yazarlar tarafından oluşturulmuştur.)

Ağ ve yoğunluk haritalarına göre “Kilit Denetim Konuları” konusunda en fazla eş dizimlilik (tekrar sıklığı) gösteren anahtar kelimenin *key audit matters* olduğu tespit edilmiştir.

4. SONUÇ VE ÖNERİLER

Kilit Denetim Konuları, bağımsız denetimin bir alt alanı olup özellikle son yıllarda çalışılan bir konu olmuştur. Bu çalışmada WoS veri tabanında “Key Audit Matters*”, “Critical Audit Matters*”, “Independent Audit Standard 701*”, “ISA 701*” anahtar kelimeleri kullanılarak 2014-2024 yılları arasında yayımlanmış toplamda 185 makaleye ulaşılmıştır. Bu makaleler farklı göstergelere göre analizlere tabi tutulmuştur. Çalışmada elde edilen veriler bir görsel haritalama yazılımı olan VOSviewer paket programı ile iki temel başlık ve bu temel başlıklar altındaki alt başlıklarda belirtilen ölçütlere göre analiz edilmiştir.

Çalışmada WoS veri tabanı analizi sonuçlarına göre;

- Konu ile ilgili en fazla makalenin yayımlandığı yılın 2024 olduğu,
- Konu ile ilgili yayımlanan makalelerin en fazla “Business Finance” kategorisinde olduğu,
- Konu ile ilgili yayımlanan makalelerin en fazla Çin’de olduğu,
- Konu ile ilgili yayımlanan makalelerin büyük çoğunluğunun İngilizce dilinde yazıldığı,
- Konu ile ilgili yayımlanan makalelerin en fazla olduğu derginin *International Journal of Auditing* olduğu tespit edilmiştir.

Çalışmada VOSviewer yazılım sonuçlarına elde edilen görsel haritalama bulgularına göre;

- Atıf analizine dayalı sonuçlara göre; Kilit Denetim Konuları en çok atıf yapılan makalenin *Sirois (2018)*'e ait olduğu, konu ile ilgili en çok alıntı yapılan derginin *International Journal of Auditing* olduğu, konu ile ilgili yayın açısından en fazla alıntılanan ülkenin ABD olduğu, konu ile ilgili en fazla alıntı yapılan yazarın Jean Bedard olduğu, konu ile ilgili en fazla alıntılanan kuruluşun *Laval Üniversitesi* olduğu tespit edilmiştir.
- Eş dizimlilik analizi sonuçlarına göre; “Kilit Denetim Konuları” konusuna ilişkin en fazla eşdizimlilik (tekrar sıklığı) gösteren anahtar kelimenin “*key audit matters*” olduğu dikkati çekmiştir.

Bu çalışmada “Kilit Denetim Konuları” konulu makale verilerine, “Web of Science-(WoS)” veri tabanından tarama yapılarak ulaşılmış ve elde edilen veriler analize tabi tutulmuştur. Çalışmadaki en önemli kısıt; araştırma kapsamında yalnızca bir tek veri tabanından yararlanılması ve sadece makale türündeki yayınların analize dahil edilmesidir. Ayrıca bu çalışmada, sadece atıf ve eş dizimlilik analizleri ile bibliyometrik analiz yapılmıştır. Gelecekte konuya ilişkin diğer bibliyometrik çalışmalarda;

- Ortak yazar, ortak atıf gibi analizlerin de yapılması,
- WoS veri tabanından başka “Scopus”, “Google Scholar”, “ScienceDirect”, “ScienceOpen”, “PubMed” gibi diğer veri tabanlarında yer alan yayınların da analiz kapsamına alınması ve türü makale çalışmaların dışında diğer çalışmaların da analize dahil edilip değerlendirilmesi, önerilmektedir.

Bu çalışmada elde edilen temel bulguların, güvence denetimi konusundaki çalışmalara bibliyometrik göstergeler üzerinden bir bakış sağlaması mümkün olabilecektir. Böylelikle makale sayısı, atıf sayısı, ülkeler, yıllar ve anahtar kelimeler gibi birtakım temel göstergeler açısından konuya ilişkin en dikkat çeken çalışmalara ulaşılmış olunacaktır.

YAZARLARIN BEYANI

Katkı Oranı Beyanı: Yazarlar, çalışmaya eşit oranda katkı sağlamıştır.

Destek ve Teşekkür Beyanı: Çalışmada herhangi bir kurum ya da kuruluştan destek alınmamıştır.

Çatışma Beyanı: Çalışmada herhangi bir potansiyel çıkar çatışması söz konusu değildir.

KAYNAKÇA

- ACCA (2018), *Key audit matters: Unlocking the secrets of the audit*, (2025, 6 Şubat), https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/professional-insights/Key-audit-matters/pi-key-audit-matters.pdf.
- Al, U. ve Coştur, R. (2007). Türk Psikoloji Dergisi'nin Bibliyometrik Profili. *Türk Kütüphaneciliği Dergisi*, 21(2), 142-163.
- Atay, Ü. M. S., ve Çeltikci, G. N. P. (2021). Kilit Denetim Konuları (KDK) Bildirimlerinin İçerik Analizi Yöntemiyle İncelenmesi: Borsa İstanbul (Bist-100) Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 31, 113-142.
- Bağımsız Denetim Standardı (701), *Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi*, (2025, 6 Şubat) <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>.

- Bedard, J., N Gonthier-Besacier, A. Schatt (2014), “Costs ve Benefits of Reporting Key Audit Matters in the Audit Report: The French Experience”, *International Symposium on Audit Research*, 5-21. Maastricht: ISAR-International Symposium on Audit Research.
- Brouwer, A., Eimers, P., & Langendijk, H. (2016). The relationship between key audit matters in the new auditor's report and the risks reported in the management report and the estimates and judgments in the notes to the financial statements. *Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie*, 90(12), 580-613.
- Can, M. (2017). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması. Yayımlanmamış Yüksek Lisans tezi, Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
- Cobo, M. J., López-Herrera, A. G., Herrera-Viedma, E. ve Herrera, F. (2011). An approach for detecting, quantifying, and visualizing the evolution of a research field: *A practical application to the Fuzzy Sets Theory field*. *Journal of Informetrics*, 5(1), 146-166. <https://doi.org/10.1016/j.joi.2010.10.002>.
- Cordos, G. S., & Fulop, M. T. (2015). Understanding Audit Reporting Changes: *Introduction Of Key Audit Matters*. *Journal Of Accounting And Management Information Systems (JAMIS)*, 14(1), 128-152.
- Deloitte. (2017). *The New Auditor's Report: Brief for Boards and Audit Committees*. (2025, 28 Ocak) <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/audit/in-audit-new-auditors-report-noexp.pdf> adresinden alındı.
- Elmarzouky, M., Hussainey, K., & Abdelfattah, T. (2024). Key Audit Matters: A Systematic Review. *International Journal Of Accounting, Auditing And Performance Evaluation*, 20(3-4), 319-341.
- Ferreira, C., & Morais, A. I. (2019). Analysis Of The Relationship Between Company Characteristics And Key Audit Matters Disclosed. *Revista Contabilidade & Finanças*, 31, 262-274.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The consequences of disclosing key audit matters (KAMs): *A review of the academic literature*. *Maandblad voor accountancy en bedrijfseconomie*, 93(1/2), 5-14.
- Güleç, Ö.F. (2020) *Bağımsız Denetçi Raporundaki Dönüşüm Kilit Denetim Konuları*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2011. *Consultation Paper: Enhancing the Value of Auditor Reporting: Exploring Options for Change*, May.
- IAASB (International Auditing and Assurance Standards Board). 2013. *Exposure Draft: Reporting on Audited Financial Statements - Proposed New and Revised International Standards on Auditing (ISAs)*, July.
- Kavut, F. L., & Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- KGK (2025). (2025, 14 Şubat), <https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/11570/TDS-2025-Seti>.
- Koç, A. (2022). Bibliyometrik Araştırmalarda İlgili Literatüre İlişkin Veri Setinin Oluşturulması: WoS ve Scopus Veri Tabanları Üzerinden Uygulamalar (Ed. Oğuzhan Öztürk, Gökhan Gürler). *Bir Literatür İncelemesi Aracı Olarak Bibliyometrik Analiz* içinde (67-94). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Kurutkan, M.N. ve F. Orhan (2018). “*Bilim Haritalama, Bibliyometrik Analiz ve Kitap İle İlgili Genel Hususlar*”- Sayfa: 1-12. (Editörler: M. Nurullah Kurutkan ve Fatih Orhan). Sağlık Politikası Konusunun Bilim Haritalama Teknikleri İle Analizi. İKSAD Yayınevi, Ankara.

- Moroney, R., Phang, S. Y., & Xiao, X. (2021). When do investors value key audit matters?. *European Accounting Review*, 30(1), 63-82.
- Öztürk, O. ve Gürler, G. (2022). *Bir Literatür İncelemesi Aracı Olarak Bibliyometrik Analiz*. Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- PCAOB. 2016. *Proposed Auditing Standard - The Auditor's Report on an Audit of Financial Statements When the Auditor Expresses an Unqualified Opinion and Related Amendments to PCAOB Standards*, Release No. 2016-003, Rulemaking Docket Matter No. 034, March 11.
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What Matters İn Disclosures Of Key Audit Matters: *Evidence From Europe. Journal Of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.
- Segal, M. (2019). Key Audit Matters: Insight From Audit Experts. *Meditari Accountancy Research*, 27(3), 472-494.
- Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.
- Tanudjaja, I. ve Kow, G. Y. (2018). Exploring Bibliometric Mapping in NUS using BibExcel and VOSviewer. IFLA WLIC Kuala Lumpur, 1-9.
- Uzay, Ş., ve Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (52), 47-70.
- Zeng, Y., Zhang, J. H., Zhang, J., & Zhang, M. (2021). Key audit matters reports in China: Their descriptions and implications of audit quality. *Accounting Horizons*, 35(2), 167-192.