

Article Type / Makale Türü
Araştırma Makalesi -
Research ArticleApplication Date / Başvuru Tarihi
07.06.2023 / 06.07.2023Admission Date / Yayına Kabul Tarihi
12.28.2023 / 28.12.2023

PANDEMİ ÖNCESİNDE VE SÜRECİNDE KİLİT DENETİM KONULARI: BİST ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA*

KEY AUDIT ISSUES BEFORE AND DURING THE PANDEMIC: A RESEARCH ON BIST

Ülkü GÜRDAL¹, Hakan ÖZÇELİK²

ÖZ: Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) 701 no'lu "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetim Raporunda Bildirilmesi" başlıklı standardı 2015 yılında yayımlanmıştır. Standart Türkiye'de 2017 yılı hesap dönemi itibariyle uygulanmaya başlanmıştır. Kilit denetim konuları, bağımsız denetim raporunda denetçi açısından önem arz eden konulardır. Araştırmanın amacı, pandemi dönemi BİST imalat sektörü kilit denetim konularının belirlenmesi ve pandemi öncesi dönemle farklılık olup olmadığının tespit edilmesidir. Pandemi öncesi ve döneminde en çok tanımlanan kilit denetim konuları olarak; hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıkları ve yatırım amaçlı gayrimenkuller olduğu belirlenmiştir. Pandemi öncesi ve dönemi tanımlanan kilit denetim konuları ortalama sayıları arasında, istatistiksel açıdan anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler : Bağımsız Denetim, Kilit Denetim Konuları, BİST İmalat Sektörü.

ABSTRACT: The International Independent Auditing and Assurance Standards Board (IAASB) standard no. 701 titled "Disclosure of Key Audit Matters in the Independent Audit Report" was published in 2015. The standard started to be implemented in Turkey as of the 2017 accounting period. Key audit matters are matters of importance to the auditor in the independent audit report. The aim of the research is to determine the key audit issues of the BIST manufacturing sector during the pandemic period and to determine whether there is a difference with the pre-pandemic period. As the most defined key audit issues before and during the pandemic; revenue, trade receivables, tangible assets and investment properties. It has been determined that there is no statistically significant difference between the average number of key audit matters defined before and during the pandemic.

Keywords: Independent Audit, Key Audit Matters, BIST Manufacturing Sector.

* Bu çalışma Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı'nda Doç. Dr. Hakan ÖZÇELİK danışmanlığında Ülkü GÜRDAL tarafından "Pandemi öncesinde ve sürecinde kilit denetim konuları: BİST üzerine bir araştırma" başlığı ile tamamlanarak 07.08.2023 tarihinde savunulan yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

¹ Bilim Uzmanı., Süleyman Demirel Üniversitesi, ulkugurdal@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0002-3089-3247>

² Doç. Dr., Süleyman Demirel Üniversitesi, hakanozcelik@sdu.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-0494-0561>

EXTENDED SUMMARY

Research Problem

In our country, the standard "BDS 701- Notification of Key Audit Matters in the Independent Auditor's Report" came into force to be implemented in the audits of the 2017 year-end financial statements of listed companies. In this context, the aim of this research is to examine the key audit issues in the audit reports of the companies in the Manufacturing Sector operating in Borsa Istanbul between the years 2017-2021 and the practices of audit firms regarding key audit issues, and to present systematic data on key audit issues as a result of these reviews.

Research Questions

What are the most emphasized key audit issues in the manufacturing sector? Have there been any differences in key audit issues before and after the pandemic?

Literature Review

In their study, Uzay and Köylü (2018) examined the independent audit reports of 2017 companies in the Borsa Istanbul manufacturing sector. Revenue, Tangible Fixed Assets, Trade Receivables, Inventories were identified as key audit matters. Özşahin and Koç (2021), in their study, examined the independent audit reports of the companies in the Borsa İstanbul Tourism sector for the year 2018-2020. Tangible Fixed Assets, Financial Liabilities, Revenue and Investment Property have been identified as key audit matters. In the study of Gürsoy (2021), the independent audit reports of the companies in the Borsa Istanbul Textile sector for the year 2017-2020 were examined. Revenue, MDV, Inventories, Trade Receivables, Investment Property, Financial Payables were identified as key audit matters. In their study, Atay and Çeltikçi (2021) examined the independent audit reports of the companies included in the Borsa Istanbul 100 index for the year 2017-2019. Revenue Goodwill, Trade Receivables, Tangible Fixed Assets and Inventories were identified as key audit matters. In their study (Kavut and Güngör, 2018), the independent audit reports of the companies included in the Borsa Istanbul 100 index for 2017 were examined. Impairment of Revenue, Goodwill and Intangible Assets, Trade Receivables, Inventory/Inventory Impairment Provision, Impairment of Receivables, Deferred Tax Assets were identified as key audit matters. (Tezcan, 2019) in their study, the independent audit reports of the companies included in the Borsa Istanbul 100 index for 2018 were examined. Tangible and Intangible Assets, Trade and Financial Receivables, Revenue were identified as key audit matters.

Methodology

This research deals with the independent audit reports of 176 Enterprises in the Manufacturing sector operating in Borsa Istanbul in the years 2017-2021. The manufacturing sector consists of 9 sub-sectors among themselves. In this research, the most reported CRAs were determined and the auditor's reports were examined from the perspective of audit firms and auditors. Within the scope of the research, the independent audit reports of a total of 176 companies in 9 sub-sectors for five years were examined in detail. The independent audit reports of the enterprises that are the subject of the study were obtained from the official website of the Public Disclosure Platform (www.kap.gov.tr), and the data that are not in the KAP were obtained from the independent audit reports published on the official websites of the enterprises. The obtained data were analyzed by the Excel office program. In the study, the average number of KDKs before and during the pandemic was determined and using the SPSS program, Kolmogorov-Smirnov and Shapiro-Wilk tests were used to determine whether the data distribution was normal. Then, Mann Withney U test, one of the Non-Parametric tests, was performed. The data obtained as a result of the researches are presented in tables in a systematic way.

Results and Conclusions

According to the results of the research, it was concluded that there was no statistically significant difference between the mean number of key audit subjects defined before and during the pandemic, since $P > 0.05$.

1. GİRİŞ

Dünya çapında ortaya çıkan ve olumsuz etkileri giderek artan finansal krizler ve skandallarla birlikte, doğru ve güvenilir bir bilgi için mevcut finansal raporlama kalitesinin ve bağımsız denetim uygulamalarının yetersizliği orta çıkmıştır. Finansal raporlama kalitesini artırmak için ilgili kuruluşlar tarafından çalışmalar başlatılmış ve standartlar geliştirilmiştir. Bu kapsamda, çağın gerekliliklerine uygun olacak şekilde tasarlanmış ve sürekli bir gelişim çerçevesinde bağımsız denetimin belirli standartlar dâhilinde gerekli güvence hizmetini sağlaması için Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ile ilgili çalışmalar artmıştır.

Bağımsız denetim, muhasebe sisteminden elde edilen verilerin incelenmesi ve sonucun raporlanması olarak basit bir ifadeyle tanımlanabilir. Bağımsız denetim, ekonomik bir döneme ait bilgilerin daha önceden belirlenmiş kriterlere göre uygunluk derecesini araştırmak ve bu konuda bir rapor düzenlemek amacıyla bağımsız bir uzman tarafından yapılan kanıt toplama ve değerlendirme sürecidir (Bozkurt, 2000; Güredin, 1995).

Bağımsız denetim raporlarında meydana gelen en önemli değişiklik, bağımsız denetçinin denetim sırasında dikkat gösterdiği en çok önem arz eden konuların (Kilit Denetim Konuları – KDK), bağımsız denetim raporunda yer alacak olmasıdır. KDK’ların bağımsız denetim raporlarında bildirilmesindeki temel amaç, “yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak hazırlanan denetçi raporunun bilgi kullanıcıları ile iletişim değerinin artırılmasıdır” (BDS 701, prgf.2). KDK’lara raporlarda yer verilmesi, “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardı ile yürürlüğe girmiştir.

“Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi” başlıklı ISA 701 standardı, 15 Aralık 2016 tarihinden itibaren uygulanmak üzere IAASB tarafından Ocak 2015’te yayımlanmıştır (Doğan, 2018). Türkiye’de KDK’ların bağımsız denetçi raporlarında bildirilmesi ile ilgili bağımsız denetim standartları (BDS) 701, 09.03.2017 tarih ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. BDS 701’e göre; borsada işlem gören işletmelerin 01.01.2017 tarihi ve sonrasında denetim raporlarında kilit denetim konularına yer verilmesi gerekmektedir (BDS 701, 2017).

KDK’ları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde, denetçinin mesleki muhakemesine göre en çok önem arz eden konulardır (BDS 700: prgf.8). Bağımsız denetim standartları KDK’ların dört ana grup etrafında açıklamaktadır. Bunlar:

- ✓ Kilit denetim konularının belirlenmesi
- ✓ Kilit denetim konularının bildirilmesi
- ✓ Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim
- ✓ Belgelendirme

KDK BDS 701' de şu şekilde tanımlanmıştır: “Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir” şeklinde ifade edilmektedir (BDS 701: prgf.8).

KDK belirlenmesinde ilk adım, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirlemesidir. Denetçi bu belirlemeyi yaparken, aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur (BDS 701: prgf.9);

- “BDS 315 uyarınca “önemli yanlışlık” riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olarak belirlenen alanlar,
- Yüksek derecede bir tahmin belirsizliğine maruz kalan muhasebe tahminleri dâhil, yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarına ilişkin önemli denetçi yargıları,
- Cari dönemde ortaya çıkan önemli olay ve işlemlerin denetime olan etkileri”.

KDK bildirim amacı, “yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılmasıdır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konuların anlaşılmasında finansal tabloların hedef kullanıcılarına (hedef kullanıcılar) ilâve bilgiler sağlar. Kilit denetim konularının bildirilmesi ayrıca, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenen finansal tablolardaki önemli yönetim muhakemesi içeren alanları anlamalarına da yardımcı olabilir” (BDS 701: prgf.2).

Üst yönetimle kurulacak iletişim, denetim iş süreçlerinin öngördüğü; ön denetim koşullarının belirlenmesi, uygun ve yeterli kanıtların toplanması, işletmenin belirli durum ve olaylarına vakıf olunması, iç kontrole yönelik hususların değerlendirilmesi ve yönetimin sorumlulukları doğrultusunda uygun risk politikalarının oluşturulması ve uygulanmasına yardımcı olur (Polat Çeltikçi, 2020).

Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, “bu kişilerin finansal raporlama sürecinin gözetimindeki rolünün önemini gösterir ve üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçinin kilit denetim konularıyla ilgili kararını neye dayanarak verdiğini ve bu konuların denetçi raporunda nasıl açıklanacağını anlama fırsatı verir. Bu iletişim, üst yönetimden sorumlu olanlara, denetçi raporunda bildirilecek kilit denetim konularını göz önünde bulundurarak finansal tablolarda yeni veya kapsamlı bir açıklama yapılmasının faydalı olup olmayacağını değerlendirme imkânı verir” (BDS 701: prgf-A61).

KDK'ların belgelendirilmesi, denetçiden beklenen çalışma kâğıtlarının özenle hazırlanmasına dayanır. Bağımsız denetçi hazırlamış olduğu çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususlarda yer verir (BDS 701: Prgf.18);

- “Denetçinin azami seviyede dikkat etmesin gerektiren konular ve bu konuların kilit denetim konusu olarak seçilmesinin gerekçesi,
- Denetçi raporunda bildirilecek KDK’ların olup olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi,
- Eğer kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konu bağımsız denetim raporunda bildirilmemiş, bu konunun bağımsız denetim raporunda bildirilmemesine ilişkin bağımsız denetçinin görüşünün gerekçesi”.

Denetim esnasında bağımsız denetçi tarafından hazırlanan çalışma kâğıtları, KDK’ların açıklanmasında bağımsız denetçiye katkı sağlar. Denetçi, diğer denetim aşamalarında olduğu gibi KDK’ları çalışma kâğıtlarında belgelendirmesi gerekmektedir. KDK olmaması durumunda, olmadığına ilişkin denetçi kararının gerekçesi ve kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesi ile belgelendirilmesi gereken hususlardır (Kalıpçı, Çağırın ve Varıcı, 2019).

Bu çalışmada, Borsa İstanbul’da 2017-2021 yılları arasında faaliyet gösteren İmalat Sektöründeki işletmelerin denetim raporlarında yer alan KDK’lar incelenmiştir. Veriler, Kamuyu Aydınlatma Platformu’nda (KAP) yer alan şirketlerin 2017-2021 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Bu incelemeler neticesinde pandemi öncesi (2017-2019) ve pandemi dönemi (2020-2021) yılları KDK sayıları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığı SPSS programı kullanılarak analiz edilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Literatürde KDK’lara ilişkin yapılan çalışmalara Tablo 1’de yer verilmektedir. Literatür tablosunun düzenlenmesinde tanımlanan sayıca önemli KDK’lara yer verilmiştir. Literatürde farklı sektörler bazında en fazla tekrarı yapılan 5 KDK hasılat, stoklar, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller konuları ön plana çıkmaktadır.

Tablo 1: Literatür Taraması

Çalışma	Sektör	Finansal Rapor Yılı	Kilit Denetim Konuları
(Aktaş ve Acar, 2020)	BİST 100	2017-2018	Karşılık, Koşullu Varlık/Yükümlülük, Finansal Araçlar ve Ertelemiş Vergi Varlığı
(Tas, Mert, Varcan Başkaya, 2019)	BİST 30	2017-2018	Hasılat, Çalışanlar emeklilik planları, TFRS 9 uygulamalarına geçiş riskten korunma, Krediler sınıflama-değer düşüklüğü, Garanti gider karşılığı
(Uzay ve Köylü, 2018)	BİST İmalat	2017	Hasılat, Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar, Stoklar
(İşseveroğlu, 2019)	BİST 100 Sigorta	2017-2018	Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş tazminat bedellerinin tahmini, Muallak tazminat karşılığında kaynaklanan net nakit akışlarının iskonto edilmesi, Sigorta sözleşmeleri yükümlülüklerinin hesaplanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar, Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin avanslar ve yatırımlar
(Uyurca Ayotuz, 2019)	BİST 100	2017	Değerleme işlemleri, Hasılat, Karşılıklar, Ticari Alacaklar, Vergi
(Tezcan, 2019)	BİST 100	2018	Maddi ve Maddi olmayan duran varlıklar, Ticari ve Finansal alacaklar, Hasılat
(Kavut ve Güngör, 2018)	BİST 100	2017	Hasılat, Şerefiye ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü, Ticari Alacaklar, Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı, Alacaklarda Değer Düşüklüğü, Ertelemiş Vergi Varlıkları
(Akdoğan ve Bülbül, 2019)	BİST 2017	2017	“Hasılat, Maddi ve Maddi Olmayan Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Karşılıklar/Yükümlülükler
(Akdoğan ve Kılıç, 2021)	BİST	2019	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, İşletmenin Sürekliliği, Yatırımlar ve Devam Eden Davalar
(Özşahin Koç, 2021)	BİST Turizm	2018-2020	Maddi Duran Varlıklar, Finansal Borçlar, Hasılat ve Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller
(Sarıkaya, 2020)	BİST 100	2018	Hasılat, TFRS 9’un İlk Kez Uygulanması, Ertelemiş Vergi Varlığı, Ticari Alacak Değer Düşüklüğü, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değeri, MDV Yeniden Değerleme Metodu
(Gürsoy, 2021)	BİST Tekstil	2017-2020	Hasılat, MDV, Stoklar, Ticari Alacaklar, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Finansal Borçlar
(Kızık, 2019)	BİST 100 İmalat	2017	Ticari Alacaklar, Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü, MDV, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Varlıklarda Değer Düşüklüğü, İşletme Birleşmeleri, Denetçi Geçiş ve Açılış Bakiyelerinin Denetlenmesi
(Ağca, 2019)	BİST 50	2018	Krediler ve Alacaklar Değer Düşüklüğü, Emekli Sandığı Yükümlülüklerinin Değerlemesi, Türev Finansal Araçlar, Bilgi Teknolojileri Denetimi
(Erkek, 2021)	BİST Mali Kuruluşlar	2017-2019	Hasılat, Krediler ve Alacaklara İlişkin Değer Düşüklüğü, Faktoring Alacaklarının Değer Düşüklüğü, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi ve Açıklanan Önemli Bilgiler, Ticari Alacaklar
(Rzazade, 2022)	BİST Spor	2017-2021	Hasılat, Dava Karşılıklarının Muhasebeleştirilmesi, Maddi Olmayan Duran Varlıkların Değer Düşüklüğü, Stok Değer Düşüklüğü
(Shamkhalov, 2022)	BİST 100	2019-2020	Hasılat, Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Ticari ve Finansal Alacaklar, Karşılıklar/Yükümlülükler, TFRS 16, Stoklar, Şerefiye
(Günay, 2022)	BİST	2017-2020	Hasılat, Stoklar, MDV, Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği
(Özçelik, 2020)	Uluslararası Havaolu Şirketleri	2017-2018	Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Şerefiye, Değerleme, Vergi ve Ertelemiş Vergi Varlıkları, Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar
(Özbay, 2022)	BİST 100	2019-2020	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Finansal Araçlar ve Maddi Duran Varlıklar
(Keleş, 2022)	BİST İnşaat	2020-2021	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller, Hasılat ve Finansal Borçlar

3. ARAŞTIRMA

3.1. Araştırmanın Amacı, Yöntemi ve Kapsamı

Araştırmanın amacı, imalat sanayi işletmeleri bağımsız denetim raporlarından tanımlanan KDK'larının belirlenip, COVID-19 pandemi öncesi ve dönemi KDK sayılarında farklılık olup olmadığının tespit edilmesidir. Araştırma veri seti, 2017-2021 dönemlerinde Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren İmalat Sektöründeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularından oluşturulmuştur.

COVID-19, ilk olarak Çin'in Vuhan Eyaleti'nde 2019 yılı Aralık ayının sonlarında ortaya çıkan ve 13 Ocak 2020'de tanımlanan bir virüstür. Türkiye'de ilk COVID-19 vakası 11 Mart 2020 tarihinde görülmüştür (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2020). Araştırmada pandemi öncesi dönem olarak bağımsız denetim raporlarında KDK'ların tanımlandığı ilk yıl olan 2017 başlangıç yılı olarak alınmış ve 2017-2019 yılları pandemi öncesi dönem olarak alınırken, 2020-2021 yılları pandemi dönemi olarak araştırma kapsamına alınmıştır.

Araştırma kapsamındaki şirketlerin sınıflandırılmasında, Kamu Aydınlatma Platformu (www.kap.gov.tr) tarafından yapılan sektör ayırımı dikkate alınarak Tablo 2 hazırlanmıştır. Çalışmanın konusunu oluşturan işletmelerin bağımsız denetim raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformunun resmi internet sayfasından (www.kap.gov.tr) ve KAP 'ta olmayan veriler de işletmelerin resmi internet sayfalarında yayınlanan bağımsız denetim raporlarından elde edilmiştir. Daha sonra bu çalışmada, BİST İmalat sektöründeki şirketlerin pandemi öncesi (2017, 2018, 2019) ve pandemi dönemi (2020, 2021) yıllarına ilişkin verilerin toplanmasına dair analiz gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda pandemi öncesi ve pandemi döneminde KDK sayıları arasında istatistiksel anlamda farklılık olup olmadığı analiz edilmiştir.

Tablo 2. Sektörel Dağılım Tablosu

Alt Sektörler	İşletme Sayısı
Ana Metal Sanayi	20
Gıda, İçecek ve Tütün	30
Kâğıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın	14
Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler	34
Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri	21
Metal Eşya Makine Elektrikli Cihazlar ve Ulaşım Araçları	32
Orman Ürünleri ve Mobilya	4
Taş ve Toprağa Dayalı	20
Diğer İmalat Sanayi	1
Toplam	176

3.2. Araştırmanın Verileri

Bağımsız denetçilerin 2017 yılında gerçekleştirdikleri denetim faaliyetleri sırasında kilit denetim konularının alt sektörlere göre dağılımına yönelik bilgiler Tablo 3'te yer almaktadır. KDK tanımlamasında küçük sayıda kalan konular diğer grubunda birleştirilmiştir.

Tablo 3. 2017 Yılı İmalat Sektörü-KDK Dağılımları

2017	Ana Metal	Diğer	Gıda	Kağıt	Kimya	Tekstil	Metal	Orman	Taş	Toplam	%
Hasılat	12	1	11	6	8	9	19	2	7	75	21,6
Ticari Alacaklar	9	0	6	7	19	6	16	0	4	67	19,3
Maddi Duran Varlıklar	3	0	8	8	8	8	12	1	4	52	14,9
Diğer	7	0	9	4	7	1	4	0	13	45	12,9
Stoklar	7	0	11	2	7	6	6	1	1	41	11,8
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	3	0	5	2	1	3	0	0	2	16	4,6
Finansal Borçlar	2	0	3	2	2	3	4	0	0	16	4,6
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	2	0	0	0	2	0	1	1	2	8	2,3
Şerefiye	0	0	1	0	1	0	1	0	4	7	2,0
İlişkili Taraflar	1	0	2	0	0	0	2	1	0	6	1,7
Borç Karşılıkları	0	0	0	0	0	2	2	1	0	5	1,4
İşletme Birleşmeleri	1	0	0	0	1	1	1	0	0	4	1,1
Riskten Korunma Muhasebesi	0	0	0	0	0	0	3	0	0	3	0,9
Süreklilik	0	0	2	0	0	0	0	0	0	2	0,6
TFRS 16 Kiralamalar	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0,3
Toplam	47	1	58	31	56	39	72	7	37	348	100

Tablo 3 incelendiğinde, imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında 2017 yılı için toplam 348 adet KDK tespit edilmiştir. İlgili dönemde en çok bildirilen ilk 5 KDK sırasıyla; hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar, stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkul konularıdır. Tablo 4'te 2018 yılı imalat sektörü işletmeleri için tanımlanmış KDK'lar gösterilmiştir.

Tablo 4. 2018 Yılı İmalat Sektörü-KDK Dağılımları

2018	Ana Metal	Diğer	Gıda	Kağıt	Kimya	Tekstil	Metal	Orman	Taş	Toplam	%
Hasılat	13	1	13	6	11	13	20	3	8	88	24,7
Ticari Alacaklar	9	0	9	7	20	8	14	0	6	73	20,5
Maddi Duran Varlıklar	5	0	9	8	5	8	9	2	7	53	14,9
Stoklar	7	0	10	2	6	7	8	1	1	42	11,8
Diğer	3	0	8	2	7	1	2	0	9	32	9,0
Finansal Borçlar	2	0	3	1	4	3	3	0	0	16	4,5
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2	0	3	3	1	3	0	0	2	14	3,9
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	2	0	1	0	3	0	2	1	2	11	3,1
Şerefiye	0	0	3	0	1	0	0	0	4	8	2,2
İlişkili Taraflar	1	0	2	0	0	0	3	1	0	7	2,0
Borç Karşılıkları	0	0	0	0	0	2	1	1	0	4	1,1
İşletme Birleşmeleri	0	0	0	0	0	2	1	0	0	3	0,8
Süreklilik	0	0	2	0	0	0	1	0	0	3	0,8
Riskten Korunma Muhasebesi	0	0	0	0	0	0	2	0	0	2	0,6
TFRS 16 Kiralamalar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0
Toplam	44	1	63	29	58	47	66	9	39	356	100

Tablo 4 incelendiğinde, imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında 2018 yılı için toplam 356 adet KDK tespit edilmiştir. İlgili dönemde en çok bildiri yapılan 5 KDK sırasıyla; hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar, stoklar ve finansal borçlar konularıdır. Tablo 5'te 2019 yılı imalat sektörü işletmeleri için tanımlanmış KDK'lar gösterilmiştir.

Tablo 5. 2019 Yılı İmalat Sektörü-KDK Dağılımları

2019	Ana Metal	Diğer	Gıda	Kâğıt	Kimya	Tekstil	Metal	Orman	Taş	Toplam	%
Hasılat	13	1	13	6	13	13	18	4	8	89	26,4
Ticari Alacaklar	9	0	10	7	19	5	12	0	6	68	20,2
Maddi Duran Varlıklar	4	0	10	7	4	5	8	1	5	44	13,1
Stoklar	6	0	7	3	7	5	7	1	3	39	11,6
Diğer	1	0	4	3	4	1	4	0	5	22	6,5
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	1	0	7	3	4	4	0	0	2	21	6,2
Finansal Borçlar	3	0	3	1	3	2	3	0	0	15	4,5
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	0	0	2	0	2	0	1	0	4	9	2,7
TFRS 16 Kiralamalar	2	0	0	0	0	2	3	0	1	8	2,4
İlişkili Taraflar	1	0	2	0	0	0	2	1	0	6	1,8
Şerefiye	0	0	3	0	0	0	0	0	3	6	1,8
İşletme Birleşmeleri	0	0	0	0	2	2	1	0	0	5	1,5
Süreklilik	0	0	2	0	0	0	1	0	0	3	0,9
Borç Karşılıkları	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0,3
Riskten Korunma Muhasebesi	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0,3
Toplam	40	1	63	30	58	39	61	8	37	337	100

Tablo 5 incelendiğinde, imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında 2019 yılı için toplam 337 adet KDK tespit edilmiştir. İmalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2019 yılı itibariyle bağımsız denetim raporlarında en çok bildirim yapılan 5 KDK sırasıyla; hasılat, ticari alacaklar ve maddi duran varlık konularıdır. Tablo 6’da 2020 yılı imalat sektörü işletmeleri için tanımlanmış KDK’lar gösterilmiştir.

Tablo 6. 2020 Yılı İmalat Sektörü-KDK Dağılımları

2020	Ana Metal	Diğer	Gıda	Kâğıt	Kimya	Tekstil	Metal	Orman	Taş	Toplam	%
Hasılat	12	1	14	7	17	12	17	4	10	94	28,6
Ticari Alacaklar	10	0	11	5	20	5	14	0	9	74	22,5
Maddi Duran Varlıklar	5	0	9	7	5	8	9	1	3	47	14,3
Stoklar	6	0	5	2	7	5	7	1	1	34	10,3
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	2	0	5	3	6	4	0	0	2	22	6,7
Finansal Borçlar	3	0	3	1	3	2	3	0	0	15	4,6
Diğer	0	0	1	3	2	1	5	0	3	15	4,6
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	1	0	2	0	2	0	1	0	5	11	3,3
Şerefiye	0	0	3	0	0	0	0	0	3	6	1,8
İşletme Birleşmeleri	0	0	0	0	1	2	0	0	0	3	0,9
İlişkili Taraflar	1	0	1	0	0	0	1	0	0	3	0,9
Süreklilik	0	0	2	0	0	0	0	0	0	2	0,6
TFRS 16 Kiralamalar	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0,3
Borç Karşılıkları	0	0	0	0	0	0	0	1	0	1	0,3
Riskten Korunma Muhasebesi	0	0	0	0	0	0	1	0	0	1	0,3
Toplam	40	1	57	28	63	39	58	7	36	329	100

Tablo 6 incelendiğinde, imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında 2020 yılı için toplam 329 adet KDK tespit edilmiştir. İlgili dönemde en çok bildirim yapılan 5 KDK

sırasıyla; hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar, stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller konularındır. Tablo 7’de 2021 yılı imalat sektörü işletmeleri için tanımlanmış KDK’lar gösterilmiştir.

Tablo 7. 2021 Yılı İmalat Sektörü-KDK Dağılımları

2021	Ana Metal	Diğer	Gıda	Kağıt	Kimya	Tekstil	Metal	Orman	Taş	Toplam	%
Hasılat	14	1	13	4	15	14	18	3	9	91	31,4
Ticari Alacaklar	5	0	10	4	18	5	14	1	6	63	21,7
Maddi Duran Varlıklar	2	0	9	5	6	7	10	0	5	44	15,2
Stoklar	5	0	5	2	5	4	7	1	1	30	10,3
Yatırım Amaçlı Gayri Menkuller	2	0	5	2	3	2	0	1	3	18	6,2
Diğer	0	0	0	1	3	2	4	0	4	14	4,8
Finansal Borçlar	1	0	1	0	3	1	2	0	0	8	2,8
İşletme Birleşmeleri	1	0	1	0	0	1	2	0	0	5	1,7
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	1	0	2	0	1	0	0	0	1	5	1,7
Şerefiye	0	0	3	0	0	0	0	0	2	5	1,7
İlişkili Taraflar	1	0	2	0	0	0	1	0	0	4	1,4
Riskten Korunma Muhasebesi	0	0	0	0	0	0	2	0	0	2	0,7
Süreklilik	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0,3
TFRS 16 Kiralamalar	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0
Borç Karşılıkları	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0,0
Toplam	32	1	52	18	54	36	60	6	31	290	100

Tablo 7 incelendiğinde, imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında 2021 yılı için toplam 290 adet KDK tespit edilmiştir. İlgili dönemde en çok bildirim yapılan 5 KDK sırasıyla; hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar, stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller konularındır. Tablo 8’de imalat sektörü işletmeleri için tanımlanmış KDK’lar gösterilmiştir.

Tablo 8. İmalat Sektörü-KDK Dağılımları

TOPLAM	Ana Metal	Diğer	Gıda	Kağıt	Kimya	Tekstil	Metal	Orman	Taş	Toplam	%
Hasılat	64	5	64	29	64	61	92	16	42	437	26,3
Ticari Alacaklar	42	0	46	30	96	29	70	1	31	345	20,8
Maddi Duran Varlıklar	19	0	45	35	28	36	48	5	24	240	14,5
Stoklar	31	0	38	11	32	27	35	5	7	186	11,2
Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	10	0	25	13	15	16	0	1	11	91	5,5
Diğer	11	0	22	13	23	6	19	0	34	128	7,7
Finansal Borçlar	11	0	13	5	15	11	15	0	0	70	4,2
İşletme Birleşmeleri	2	0	1	0	4	8	5	0	0	20	1,2
Ertelenmiş Vergi Varlıkları	6	0	7	0	10	0	5	2	14	44	2,7
Şerefiye	0	0	13	0	2	0	1	0	16	32	1,9
İlişkili Taraflar	5	0	9	0	0	0	9	3	0	26	1,6
Riskten Korunma Muhasebesi	0	0	0	0	0	0	9	0	0	9	0,5
Süreklilik	0	0	9	0	0	0	2	0	0	11	0,7
TFRS 16 Kiralamalar	2	0	1	0	0	2	4	0	1	10	0,6
Borç Karşılıkları	0	0	0	0	0	4	3	4	0	11	0,7
Toplam	203	5	293	136	289	200	317	37	180	1660	100

Tablo 8 incelendiğinde, imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında 2017- 2021 yılları için toplam 1660 adet KDK tespit edilmiştir. İmalat alt sektörleri bazında en fazla KDK tanımlanan ilk beş sektör sırasıyla; metal, gıda, kimya, ana metal ve tekstil sektörleridir. Araştırma yapılan dönemlerde en çok bildirim yapılan 5 KDK sırasıyla hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar, stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller konularıdır.

3.3. Araştırmanın Bulguları

Araştırmanın amacı kapsamında pandemi öncesi ve pandemi döneminde bağımsız denetim raporlarında tanımlanan KDK'ların farklılık analizleri,

Bu çalışmada, örneklem olarak BİST İmalat sektöründeki şirketlerin pandemi öncesi (2017, 2018, 2019) ve pandemi dönemi (2020, 2021) yıllarına ilişkin verilerin toplanmasına dair analiz gerçekleştirilmiştir. Bu kapsamda ilk olarak pandemi öncesi ve döneminde KDK ortalama sayıları Tablo 9'da gösterilmiştir.

Tablo 9: Pandemi Öncesi ve Dönemi KDK Ortalamaları

PANDEMİ ÖNCESİ KDK ORTALAMALARI			PANDEMİ DÖNEMİ KDK ORTALAMALARI	
SN	Kilit Denetim Konuları	PÖ ORT	Kilit Denetim Konuları	PD ORT
1	Hasılat	84,00	Hasılat	92,5
2	Ticari Alacaklar	69,33	Ticari Alacaklar	68,5
3	Maddi Duran Varlıklar	49,67	Maddi Duran Varlıklar	45,5
4	Stoklar	40,67	Stoklar	32
5	Diğer	33,00	Diğer	14,5
6	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	17,00	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	20
7	Finansal Borçlar	15,67	Finansal Borçlar	11,5
8	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	9,33	Ertelenmiş Vergi Varlıkları	8
9	Şerefiye	7,00	Şerefiye	5,5
10	İlişkili Taraflar	6,33	İşletme Birleşmeleri	4
11	İşletme Birleşmeleri	4,00	İlişkili Taraflar	3,5
12	Borç Karşılıkları	3,33	Süreklilik	1,5
13	TFRS 16 Kiralamalar	3,00	Riskten Korunma Muhasebesi	1,5
14	Süreklilik	2,67	Borç Karşılıkları	0,5
15	Riskten Korunma Muhasebesi	2,00	TFRS 16 Kiralamalar	0,5
TOPLAM		347	TOPLAM	309,5

Sayısal verilerin analizinin yapılabilmesinin şartlarından birisi verilerin normal dağılımasıdır. Çünkü verilerin normal olmaması analiz sonuçlarının yanlış çıkmasına sebep olmaktadır. Bu durum, yapılan araştırma için gerekli olan yorumların da yanlış olmasına sebep olur (Karagöz, 2017). Verilerin normal dağılıma uygunlukları ile ilgili birçok test olmakla birlikte, Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testleri ile analiz yapılmaktadır (Bursal, 2019). Shapiro-Wilk ve Kolmogorov-Smirnov testleri, literatürde en yaygın kullanılan normallik testleridir (Kul, 2014). Örneklem büyüklüğü 30'dan küçük ($n < 30$) olan durumlarda Shapiro Wilk testi ile örneklem büyüklüğü 30 ve üstü ($n \geq 30$) olan durumlarda ise Kolmogorov Smirnov testi ile nicel değişkenin normal dağılıma uygunluğu sınanabilir (Cevahir, 2020: 14).

Araştırma ile elde edilmiş olan verilerin normal dağılım gösterip göstermediğini ortaya koymak amacıyla yapılan Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk test sonuçlarına Tablo 10'da ayrıntılı olarak yer verilmiştir.

Tablo 10: İmalat Sektörü Pandemi Öncesi ve Dönemi Normal Dağılımı Test Sonuçları

	Kolmogorov-Smirnov		Shapiro-Wilk	
	İstatistik	p değeri	İstatistik	p değeri
Pandemi Öncesi	,239	,000*	,771	,000*
Pandemi Dönemi	,337	,000*	,638	,000*

* $p < 0,05$ olduğu için veriler normal dağılım özelliği göstermemektedir.

Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk test değerleri $p < 0,05$ olduğu için, veriler normal dağılıma uygun değildir.

Veriler normal dağılıma uygun olmadığı için, parametrik olmayan analiz teknikleri uygulanmaktadır. Parametrik olmayan yöntemler; parametreye, belirli bir dağılıma ve varyansa dayanmayan, genellikle veriler yerine, onların sıralama puanlarını kullanarak işlem yapan esnek istatistiksel yöntemlerdir (Kartal, 2006). Yaygın kullanılan parametrik olmayan testlerden birisi de Mann-Whitney U testidir (Karagöz, 2017).

İmalat sektörü KDK'ları ile ilgili olarak aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir. Hipotezlerin testi için yapılan analiz sonuçları Tablo 11'de gösterilmiştir.

H0: Pandemi öncesi ve döneminde KDK ortalaması arasında fark yoktur.

H1: Pandemi öncesi ve döneminde KDK ortalaması arasında fark vardır.

Tablo 11: İmalat Sektörü Mann-Whitney U testi

Değişken	Dönem	N	Mean Rank	Sum of Ranks	U	P değeri
KDK	Pandemi Öncesi	15	16,57	248,50	96,50	0,507
	Pandemi Dönemi	15	14,43	216,50		

Pandemi öncesi dönemde sıra sayılarının ortalaması (16,57) ve sıra sayılarının toplamı (248,50) iken, pandemi döneminde sıra sayılarının ortalaması (14,43) ve sıra sayılarının toplamı (216,50) göre daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Pandemi öncesi dönemde tanımlanan KDK sayısı daha fazla olmakla birlikte, farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığının analizi Mann-Whitney U testi ile yapılmıştır.

Pandemi öncesi ve dönemi KDK sayı ortalamaları arasında anlamlı bir farklılık olup olmadığına ilişkin sonuçlar Tablo 10'da yer almaktadır. 0,05 anlamlılık düzeyinde pandemi öncesi ve döneminde KDK sayı ortalamalarının istatistiksel bakımından anlamlı farklılıkların var olup olmadığı

incelendiğinde, istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir ($p>0,05$). Bu durumda H_0 hipotezi kabul edilmiş ve imalat sektöründe pandemi öncesi ve döneminde KDK sayı ortalamaları arasında farklılık olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Alt sektörler bazında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir. Hipotezlerin testi için yapılan analiz sonuçları Tablo 12’de gösterilmiştir.

H0: İmalat alt sektörleri bazında pandemi öncesi ve döneminde KDK ortalaması arasında fark yoktur.

H1: İmalat alt sektörleri bazında pandemi öncesi ve döneminde KDK ortalaması arasında fark vardır.

Tablo 12: İmalat Alt Sektörler Bazında Pandemi Öncesi ve Dönemi Normal Dağılımı Test Sonuçları

İmalat Alt Sektörler	Kolmogorov-Smirnov		Shapiro-Wilk	
	İstatistik	p değeri	İstatistik	p değeri
Ana Metal	,246	,000*	,736	,000*
Gıda	,535	,000*	,281	,000*
Kâğıt	,205	,002*	,837	,000*
Kimya	,285	,000*	,728	,000*
Tekstil	,246	,000*	,727	,000*
Metal	,231	,000*	,766	,000*
Orman	,249	,000*	,745	,000*
Taş	,313	,000*	,635	,000*
Diğer İmalat	,218	,001*	,790	,000*

* $p<0,05$ olduğu için veriler normal dağılım özelliği göstermemektedir.

İmalat alt sektörleri bazında Shapiro-Wilk test sonuçlarının tamamı $p(0,000) < 0,05$ olduğu için veriler normal dağılıma uygun değildir ve parametrik olmayan testlerin yapılması gerekmektedir. Parametrik olmayan testlerden Mann-Whitney U testi ile, alt sektörler bazında pandemi öncesi ve dönemi KDK sayı ortalamaları arasında istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olup olmadığı test edilecektir. İmalat alt sektörleri ile ilgili Mann-Whitney U test sonuçları Tablo 13’te verilmiştir.

Tablo 13’te alt sektörler bazında pandemi öncesi ve dönemi KDK sayıları incelendiğinde; en fazla KDK’nın pandemi öncesi dönemde orman alt sektöründe (269) tanımlandığı görülmektedir. Pandemi öncesi ve dönemi verileri birlikte incelendiğinde, pandemi öncesi (269) ve pandemi dönemi (196) en fazla farkın (73) ile orman alt sektörü olduğu ve bu durumun p değerleri açısından en küçük değerlerin orman alt sektörüne ait (0,128) olduğu görülmektedir.

İmalat alt sektörleri bazında pandemi öncesi dönemde tanımlanan KDK sayısı daha fazla olmakla birlikte, farklılığın istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığının analizi Mann-Whitney U testi ile yapılmıştır. Alt sektörlerin tamamında değerlerin 0,05 anlamlılık düzeyinde imalat alt sektörleri bazında pandemi öncesi ve döneminde KDK sayı ortalamalarının istatistiksel bakımından anlamlı farklılıkların var olup olmadığı incelendiğinde, istatistiksel bakımdan anlamlı bir farklılık olmadığı tespit edilmiştir ($p > 0,05$). Bu durumda H_0 hipotezi kabul edilmiş ve imalat alt sektörleri bazında pandemi öncesi ve döneminde KDK ortalaması arasında fark olmadığı kabul edilmiştir.

Tablo 13: İmalat Alt Sektörler Bazında Mann- Whitney U testi

Alt Sektör	KDK Dönemi	N	Mean Rank	Sum of Ranks	U	P değeri
Ana Metal	Pandemi Öncesi	15	17,17	257,50	87,500	,290
	Pandemi Dönemi	15	13,83	207,50		
Gıda	Pandemi Öncesi	15	15,53	233,00	112,000	,962
	Pandemi Dönemi	15	15,47	232,00		
Kağıt	Pandemi Öncesi	15	16,87	253,00	92,000	,392
	Pandemi Dönemi	15	14,13	212,00		
Kimya	Pandemi Öncesi	15	16,23	243,50	101,500	,620
	Pandemi Dönemi	15	14,77	221,50		
Tekstil	Pandemi Öncesi	15	16,47	247,00	98,000	,537
	Pandemi Dönemi	15	14,53	218,00		
Metal	Pandemi Öncesi	15	16,90	253,50	91,500	,367
	Pandemi Dönemi	15	14,10	211,50		
Orman	Pandemi Öncesi	15	17,93	269,00	76,000	,128
	Pandemi Dönemi	15	13,07	196,00		
Taş	Pandemi Öncesi	15	16,33	245,00	100,000	,557
	Pandemi Dönemi	15	14,67	220,00		
Diğer İmalat	Pandemi Öncesi	15	16,73	251,00	94,000	,423
	Pandemi Dönemi	15	14,27	214,00		

4. SONUÇ

Ülkemizde bağımsız denetim raporlarındaki yeni düzenlemeler, 2017 yılı ve sonrası başlayacak hesap dönemlerinde, bağımsız denetim raporlarında uygulanmak üzere, 9 Mart 2017 tarihinde resmî gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Kilit denetim konularının bağımsız denetim çalışmalarında belirlenmesini ve bağımsız denetim raporlarında bildirilmesini zorunlu kılan bu standart, borsaya kayıtlı şirketlerin Ocak 2017 tarihinde ve sonraki hesap dönemlerinin denetimine başlandığı tarihten itibaren uygulanmaktadır.

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

Bu çalışmanın amacı, pandemi öncesi ve döneminde bağımsız denetim raporlarında tanımlanmış kilit denetim konularını belirlemek ve iki dönem arası kilit denetim konuları arasında farklılık olup olmadığını tespit etmektir. Amaç kapsamında, pandemi öncesi dönem olarak belirlenen 2017-2019 dönemi ile pandemi dönemi olarak 2020-2021 dönemi kilit denetim konuları tanımlanmış ve aralarında istatistiksel anlamda farklılık olup olmadığı test edilmiştir.

Örneklem olarak BİST İmalat Sektöründeki 2017-2021 yılları hesap dönemlerindeki 176 işletme araştırmaya konu edilmiştir. Bu şirketlerin bağımsız denetim raporları kullanılarak, raporlanan kilit

denetim konuları içerik analizine göre değerlendirilmiştir. Araştırmada, İmalat alt sektör grupları da ayrı ayrı incelenmiş, elde edilen bulgular sistematik bir şekilde değerlendirilmiştir.

Araştırma kapsamında BİST İmalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2017 yılı bağımsız denetim raporları incelenmiş, toplam 348 adet KDK, 2018 yılı toplam 356 adet KDK, 2019 yılı toplam 337 adet KDK, 2020 yılı toplam 329 adet KDK ve son olarak 2021 yılı toplam 290 adet KDK bildirdikleri tespit edilmiştir. 2017- 2021 yılları arası toplam KDK sayısı 1660'dır. İmalat alt sektörler bazında en fazla kilit denetim konusu tanımlanan ilk beş sektör; metal, gıda, kimya, ana metal ve tekstil sektörleri olarak belirlenmiştir.

Pandemi öncesi dönem olarak alınan 2017-2019 yılları arasında yıllık bazda ortalama olarak 347 KDK tanımlanmış iken, pandemi dönemi olarak alınan 2020-2021 dönemlerinde ise yıllık bazda ortalama 309,5 KDK tanımlanmıştır. Pandemi öncesi dönemde yıllık ortalama KDK sayısına göre ilk beş KDK; hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar, stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkul konularıdır. Pandemi döneminde yıllık ortalama KDK sayısına göre ilk beş KDK; hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar, stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkul konularıdır.

Pandemi öncesi ve döneminde tanımlanan KDK sayı ortalaması (347) , pandemi dönemine (309,50) göre daha fazla olduğu tespit edilmiştir. Pandemi öncesi ve dönemi KDK sayı ortalama farklılığının istatistiksel olarak anlamlı olup olmadığı ile ilgili yapılan test sonucunda, farklılık olmadığı tespit edilmiştir. İmalat alt sektörleri bazında pandemi öncesi ve dönemi KDK sayı ortalama farklılıkları ile ilgili yapıla test sonucunda, istatistiksel açıdan anlamlı farklılık olmadığı görülmüştür.

Bu çalışmada imalat sektörü KDK'lar üzerine bir araştırma gerçekleştirilmiştir. Pandemi öncesi ve dönemi KDK'larla ilgili olarak farklı sektörlerde benzer çalışmalar yapılarak, pandemi dönemi KDK'lar incelenerek varsa farklılıklar tespit edilebilir.

KAYNAKÇA

- Ağca, C. (2019). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları ve bir uygulama. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Okan Üniversitesi.
- Akdoğan, N., ve Bülbül, S. (2019). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde BİST 100 şirketlerindeki ilk uygulama sonuçlarının değerlendirmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18 (56), 1-24.
- Akdoğan, N., ve Kılıç, G. (2021). Borsa İstanbul şirketlerinin 2019 yılındaki denetim görüşleri, bağımsız denetçi raporlarında verilen görüşün dayanağı ve kilit denetim konularının incelenmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21(64), 1-18.
- Aktaş, R., ve Acar, M. (2020). Bağımsız denetimde önemlilik perspektifinden kilit denetim konuları: BİST 100 uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38 (2), 185-214.
- Bağımsız denetim standardı 700 finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama (2022). KGK
- Bağımsız denetim standardı 701 kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi (2022). KGK.

- Bozkurt, N. (2000). *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Bursal, M. (2019). *SPSS ile temel veri analizleri*, 2. Baskı, Ankara: Anı Yayıncılık.
- Cevahir, E. (2020). *SPSS ile nicel veri analizi rehberi*. 1. Baskı, İstanbul: Kibebe.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Erkek, M.S. (2021). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: mali kuruluşlara ait bağımsız denetim raporlarının incelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi.
- Güredin, E. (1995). *Muhasebe denetimi ve mali analiz*. 2. Baskı, Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Gürsoy, H. (2021). Bağımsız denetim standardı 701 kapsamında kilit denetim konuları: BİST tekstil sektöründeki işletmelerin bağımsız denetim raporlarının analizi. Yüksek Lisans Tezi, Manisa: Celal Bayar Üniversitesi.
- <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm>
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: BİST sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49-64.
- Kalıpçı Çağırın, F. ve Varıcı, İ. (2019). BDS 701 çerçevesinde kilit denetim konuları: Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründeki işletmelerin denetim raporları üzerine bir analiz. *Uluslararası Ekonomik ve İdari Araştırmalar Dergisi*, 193-208.
- Karagöz, Y. (2017). *Bilimsel araştırma yöntemleri ve yayın etiği*.1. Basım, Sivas: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Kartal, M. (2006), *Bilimsel araştırmalarda hipotez testleri*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Kavut, F.L. ve Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe ve Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- Keleş, D. (2022). Denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi: BİST inşaat endeksi işletmeleri üzerine bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 67, 241-252.
- Kızılcık, E. (2019). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları: BİST 100 imalat sektöründe yer alan işletmelerin incelenmesi. Yüksek Lisans Tezi, Bursa: Uludağ Üniversitesi.
- Özbay, D. (2022). COVID-19 pandemi döneminde artan belirsizlik ortamı ve kilit denetim konuları açıklamaları üzerindeki etkisi: BİST 100 şirketleri incelemesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi Journal of Accounting Institute*, 66, 49-63.
- Özçelik, H. (2020). *BDS 701 kilit denetim konuları: Uluslararası havayolu işletmeleri üzerine bir araştırma*. (Ed. Kurt, G ve Özbek, C.Y), 1. Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özşahin Koç, F. (2021). Kilit denetim konuları: BİST'te işlem gören turizm şirketlerinin covid-19 öncesi ve sonrası denetim raporlarının incelenmesi. *Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1 (1), 36-45.
- Polat Çeltikçi, N. (2020). BDS 701 kapsamında kilit denetim konularının bağımsız denetim kalitesine etkisi, Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı.
- Rzazade, E. (2022). Bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konuları: BİST spor endeksinde işlem gören şirketler üzerine bir uygulama. Yüksek lisans tezi, Gümüşhane Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü.

- Sarıkaya, F. (2020). Değişen bağımsız denetim denetimi, kilit denetim konuları ve Borsa İstanbul'da işlem gören işletmeler üzerine bir araştırma. Yüksek lisans tezi, Ankara: Başkent Üniversitesi.
- Kul, S. (2014). Uygun istatistiksel test seçim kılavuzu, *Plevra Bülteni*, 8(2), 26-29.
- Shamkhalov, Z. (2022). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi: BİST 100'de işlem gören işletmelerin 2019-2020 yılları bağımsız denetçi raporlarının karşılaştırılması. Yüksek lisans tezi, Kütahya: Dumlupınar Üniversitesi.
- Taş, O., Mert, H. ve Varcan Başkaya, A. (2019). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları ve uygulamaya dönük bir araştırma. *Pressacademia Procedia*, 9(1), 155-159.
- T.C. Sağlık Bakanlığı, (2020). COVID-19 bilgilendirme sayfası. <https://covid19.saglik.gov.tr/TR-66300/covid-19-nedir-.html>
- Tezcan, B. (2019). Halka açık anonim şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularına yönelik bir araştırma: BİST 100 şirketlerinin 2018 yılı analizi. Yüksek Lisans Tezi, İstanbul: Marmara Üniversitesi.
- Uyurca Ayotuz, E. (2019). Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı uygulamasının, denetçi yargısı, örneklem ve önemlilik üzerine etkisinin araştırılması. Yüksek Lisans Tezi, Ankara: Yıldırım Beyazıt Üniversitesi.
- 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.
- Varıcı, İ. ve Çağiran, F. K. (2021). Kilit denetim konularına etki eden faktörler: BİST KOBİ örneği. *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, (32), 87-106.