



KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ - BDS 701 NOTIFICATION OF THE INDEPENDENT AUDITOR'S REPORT AUDIT OF KEY MATTERS - IAS 701

Sami KARACAN*

Rahmi UYGUN**

Öz

Yaşanan finansal skandallar sonrasında, kamuoyunun işletmelerin açıkladığı finansal raporlara ve denetim şirketlerinin verdiği görüşlere güveninin sarsılması üzerine bağımsız denetim sisteminin güvenilirliğini arttırmak ve gözetimini düzenlemek amacıyla uluslararası mesleki kuruluşlar tarafından çok sayıda araştırma ve çalışma yapılmıştır. Bu konuda önemli çalışmalar yapan kuruluşlardan biri de Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kuruludur (IAASB). Kurul, öncelikli olarak yürürlükteki mevcut standartların tamamını gözden geçirmiştir. Kurul, çalışmaları sonucunda, özellikle denetçi raporuyla ilgili standartlarda köklü değişiklikler içeren revizeler yapmış, ayrıca denetçi raporunun iletişim değerini arttırmak ve finansal tablo kullanıcılarına daha ayrıntılı ve şeffaf bilgi sunmak amacıyla IAS-701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Raporlanması adıyla yeni bir standart yayımlamıştır.

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanıp, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan 701 Numaralı Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi başlıklı yeni standart, kilit denetim konularını ve bu konuların denetçi raporunda bildirilmesine ilişkin denetçi sorumluluklarını düzenlemektedir.

Bu çalışmada, denetçi raporlarının iletişim değerini, buna bağlı olarak da kalitesi ve güvenilirliğini arttırmak suretiyle finansal tablo kullanıcılarına daha ayrıntılı ve şeffaf bilgi sunulması amacıyla geliştirilen kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesiyle ilgili yeni standart hakkında açıklamalar yapılmış, standardın ülkemizdeki ilk uygulama yılı olan 2017 hesap döneminde denetçi raporlarında bu konunun ne şekilde ve hangi kapsamda ele alındığı hususu araştırılmıştır. Araştırma kapsamında sermaye piyasası araçları Borsa İstanbul'da işlem gören ve genel olarak reel sektörde faaliyet gösteren 62 şirketin denetçi raporları incelenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kilit Denetim Konuları, BDS 701, Denetçi Raporu.

Abstract

After the financial scandals, numerous researches and studies have been carried out by international professional organizations in order to increase the reliability of the independent audit system and to organize the supervision on the grounds of confidence in the opinions of the audit companies and the financial reports disclosed by the public enterprises. One of the major organizations in this regard is the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). The committee has primarily surpassed the existing standards in force. As a result of the work, the Committee has issued revised standards, particularly in the auditor's report, with fundamental changes in the relevant standards, and published a new standard in the form of IAS-701 Report on the Audit Report of the IAS-701 Audit Of Key Matters in order to increase the communication value of the auditor's report and to provide more detailed and transparent information to the financial statement users.

The new standard, entitled "Notification of Key Auditing Issue No. 701, issued by the International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB), issued by the International Federation of Accountants (IFAC), sets out key audit issues and auditor's responsibilities for reporting these issues in the auditor's report.

In this study, the new standard related to notifying the auditor's report of the key audit topics developed to provide more detailed and transparent information to users of the financial statements by increasing the communication value of the auditor's reports and accordingly the quality and reliability of the auditor's reports has been explained and the standard has been implemented in the accounting period of 2017 the question of how and in what extent this issue is addressed in auditor reports has been researched. Within the scope of the research, the reports of the inspectors of the 62 companies operating in the real sector, which are traded in the Istanbul Stock Exchange, have been examined.

Keywords: Audit Of Key Matters, IAS 701, Auditor's Report.

1. GİRİŞ

Enron şirketi ile başlayan ve küresel bir etki yaratarak tüm dünyaya yayılan muhasebe ve denetim skandalları sonrasında, kamuoyunun işletmelerin açıkladığı finansal raporlara ve denetim şirketlerinin verdiği görüşlere güveninin sarsılması üzerine bağımsız denetim sisteminin güvenilirliğini arttırmak ve gözetimini düzenlemek amacıyla uluslararası mesleki kuruluşlar tarafından çok sayıda araştırma ve çalışma yapılmıştır. Bu konuda önemli çalışmalar yapan kuruluşlardan biri de Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kuruludur (IAASB).

* Prof. Dr., Kocaeli Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü Öğretim Üyesi, skaracan@kocaeli.edu.tr

** E. Öğr. Gör., YMM, Sorumlu Ortak Baş Denetçi, rahmiuygun@kokerymm.com



Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), bağımsız denetim sisteminin güvenilirliğini tekrar tesis etmek ve kalitesini arttırmak amacıyla yaptığı çalışmalara öncelikli olarak yürürlükteki mevcut standartların tamamını gözden geçirerek başlamış, daha sonra kurduğu çeşitli komisyonlar aracılığıyla çalışmanın kapsamını genişletmiştir. Kurul, çalışmaları sonucunda, özellikle denetçi raporuyla ilgili standartlarda köklü değişiklikler içeren revizeler yapmış, ayrıca denetçi raporunun iletişim değerini arttırmak ve finansal tablo kullanıcılarına daha ayrıntılı ve şeffaf bilgi sunmak amacıyla IAS-701 Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Raporlanması adıyla yeni bir standart yayımlamıştır.

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanıp, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan 701 Numaralı Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi başlıklı yeni standart, kilit denetim konularını ve bu konuların denetçi raporunda bildirilmesine ilişkin denetçi sorumluluklarını düzenlemektedir.

Orijinal metnin, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK) tarafından BDS rumuzuyla (BDS-701) yayımlanan Türkçe çevirisinde, kurum tarafından ülkemiz uygulamasında geçerli olacak bazı ilave yükümlülükler getirilmiştir. Ülkemizde geçerli olacak uygulama, Standart metninde (Türkiye uygulaması) (T) kodlu paragraflar ile gösterilmiştir.

BDS-701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" Standardı Ülkemizde 01/01/2017 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09/03/2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak, yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

BDS-701, borsada işlem gören işletmelerin 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 uygulanacaktır.

Bu çalışmanın amacı denetçi raporlarının iletişim değerini, buna bağlı olarak da kalitesi ve güvenilirliğini arttırmak suretiyle finansal tablo kullanıcılarına daha ayrıntılı ve şeffaf bilgi sunulması amacıyla geliştirilen kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesiyle ilgili yeni standart hakkında açıklamalarda bulunup, standardın ülkemizdeki ilk uygulama yılı olan 2017 hesap döneminde denetçi raporlarında bu konunun ne şekilde ve hangi kapsamda ele alındığı hususunu araştırmaktır. Araştırma kapsamında sermaye piyasası araçları Borsa İstanbul'da işlem gören ve genel olarak reel sektörde faaliyet gösteren 62 şirketin denetçi raporları incelenmiştir.

2. DENETÇİ RAPORLARINDA DEĞİŞİKLİĞE GİTMENİN NEDENLERİ

Yaşanan muhasebe ve denetim skandalları, ekonomik krizler, teknolojiye ve finans piyasalarında yaşanan gelişmeler, küreselleşme, dünyanın tek bir pazar haline gelmesi gibi olgular ile işletmelerin finansal durumları ve faaliyet sonuçlarının ölçümünde gerçeğe uygun değer yaklaşımının günümüzde eskiye nazaran çok daha yoğun olarak kullanılması sonucu finansal tablolarda oluşan subjektif ve tahmini bilgilerin çokluğu, yatırımcıların standart kalıplardan uzak, işletmeye özgü, güvenilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir, karşılaştırılabilir, daha ayrıntılı, faydalı ve şeffaf bilgiye olan taleplerini arttırmıştır.

Finansal tablo kullanıcılarının bu taleplerinin mümkün olduğu ölçüde karşılanması amacıyla Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, bünyesinde kurduğu akademik komisyonlar vasıtasıyla kapsamlı bir çalışma başlatmıştır. Komisyonun denetçi raporlarının iletişim anlamındaki değeri ile şeffaflık ve anlaşılabilirliğinin artırılması amacıyla 2006 yılında başlattığı çalışmaları IAASB 2014 yılında onaylamış, revize edilen standartlar 15 Ocak 2015 tarihinde yayımlanarak 15 Aralık- 2016 tarihinde ve bu tarihten sonra başlayacak hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir.

Denetçi raporuyla ilgili standartlarda değişikliğe gitmenin temel nedeni denetim raporlarının iletişim değerinin artırılması yoluyla şeffaflığın sağlanarak denetimin kalitesi ve güvenilirliğinin artırılmasıdır.

2.1 Revize Edilen ve Yeni Oluşturulan Standartlar

IAASB finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini karşılayacak düzeydeki şeffaf ve ayrıntılı bilgi ihtiyacının raporların iletişim değerinin artırılması yoluyla giderilmesini hedeflemiş, bu kapsamda denetçi raporlarının format ve içeriği değiştirilerek raporlara, denetçinin denetim sürecinde ne yaptığını hangi konulara odaklandığını anlatan yeni bölümler eklenmiştir.

Denetçi raporlarının kalite ve güvenilirliği ile iletişim değerini arttırmak amacıyla mevcut yedi standart kapsamlı olarak revize edilmiş, ayrıca konuyla ilgili yeni bir standart yürürlüğe konulmuştur.

Kapsamlı olarak revize edilen standartlar ile yeni geliştirilen denetim standartları aşağıda rumuz ve kod numaralarıyla birlikte listelenmiştir.

1- BDS-260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim



2- BDS-570 İşletmenin Sürekliliği

3- BDS-700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

4- BDS-701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi

5- BDS-705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

6- BDS-706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları

7- BDS- 710 Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar

8- BDS-720 Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dökümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları.

Bu kapsamda revize edilen diğer standartlar ise, BDS-210, 220, 230, 510, 540, 580 ve 600'dür.

Yukarıda listelenen standartlardan BDS-701, kilit denetim konularını ve bu konuların denetçi raporunda bildirilmesine ilişkin denetçi sorumluluklarını düzenleyen yeni bir standart olup, diğerleri denetçi raporlarının format ve içeriğinde yapılan değişiklikler kapsamında revize edilip güncellenen standartlardır.

2.2 Standartlarda Yapılan Değişikliklerden Beklenen Faydalar

IFAC'ın, denetçi raporlarına ilişkin olarak mevcut standartlarda yaptığı kapsamlı değişiklikler ve yürürlüğe koyduğu yeni standart ile ulaşmak istediği hedefler ve beklediği faydalar;

- a) Denetçi raporunun şeffaflığının ve iletişimsel değerini arttırması,
 - b) Denetçi ile yatırımcılar ve denetçi ile üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişimin gelişmesi ve artmasının sağlanması,
 - c) Denetçi raporunda yapılan açıklamalara ve yapılan atıflara işletme yönetimlerinin daha fazla dikkatinin çekilmesinin sağlanması,
 - d) Denetçinin mesleki şüpheciliğini arttıracak yeni alanlara yoğunlaşmasının sağlanması,
 - e) Finansal tablolardaki dipnotlara daha fazla önem verilmesinin ve odaklanılmasının sağlanması,
 - f) İşletmeye özgü daha fazla bilgi sağlanması,
 - g) Denetim kalitesinde ve denetim kalitesine yönelik kullanıcı algısında artış sağlanması,
 - h) Yatırımcıların dikkatini önemli tahmin ve yargılar içeren finansal tablo unsurlarına ve denetçinin ele aldığı önemli konulara çekerek işletmeyi ve finansal tabloları daha iyi anlamalarını sağlama,
 - 1) Beklenti ve bilgi açıkları arasındaki farkın azaltılması
- şeklinde sıralanabilir (Can, 2017:79; Şirin, 2015).

3. DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞU (AÇIKLIĞI)

Genel olarak, finansal tablo kullanıcıları hile ve hukuka aykırı işlemlere karşı denetim çalışmalarını finansal tabloların güvenilirliği açısından tam bir garanti ve güvence politikası olarak düşünürler (Dinç ve Gerekan, 2014: ss.21-36). Bu düşüncenin sonucu olarak da, denetçilerin finansal tablolardaki tüm hata ve hile kaynaklı yanlışlıklar ile düzensizlikleri ortaya çıkarma sorumluluğu altında olduklarını, olumlu görüş içeren bir denetim raporu düzenlenmesi durumunda işletmenin finansal durumunun iyi olduğunu, işletmede hata ve hile kaynaklı hiçbir işlemin olmadığını kabul ederler.

Finansal tablo kullanıcılarının yukarıdaki kabullerine örnek olarak olumlu denetçi görüşünün işletme hakkında bir temiz kağıdı olarak kabul edilmesi, denetlenen işletmenin sürekliliğinin garantisi olarak görülmesi, tüm hata ve hilelerin denetim çalışmalarıyla ortaya çıkarıldığına inanılması gösterilebilir (Aydın ve Çürük, 2017: ss.153-174). Yapılan çalışmalarda algı farklılığına en fazla olumlu görüş bildirilen denetçi raporlarında rastlanmıştır (Senal,2013: ss.137-164).

Oysaki finansal tablolar denetiminde **denetçinin** amacı bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin **makul güvence** elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmaktır.

Aynı şekilde finansal tablolar denetiminin amacı ise, (BDS.200,3) hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu **güven** seviyesini arttırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm **önemli** yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. **Görüş**, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır.



Bağımsız denetim standartlarında yer alan yukarıdaki açıklamalara baktığımızda işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarının iyi veya kötü olmasının denetçinin vereceği görüşle bir ilgisinin olmadığı anlaşılmaktadır. Bildireceği görüşle ilgili olarak denetçi açısından önemli olan finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının tespitidir. Bu kapsamda örneğin, denetlenen işletmenin finansal durumu gerçekten kötü, ancak işletmenin finansal tabloları bu kötü durumu gerçeğe uygun bir biçimde çok açık olarak yansıtıyor ve finansal tablolar hazırlanırken ilgili finansal raporlama çerçevesine ve muhasebe ilkelerine de uyulmuşsa, işletmenin finansal açıdan durumu olumsuz olsa dahi denetçi olumlu görüş bildirir. Çünkü denetçinin amacı finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkında makul güvence elde ederek buna uygun raporlama yapmaktır.

Finansal tablo kullanıcılarının bağımsız denetimden beklentileri ile denetçilerin yaptıkları denetime ilişkin sorumlulukları arasındaki görüş ayrılıkları beklenti açığı olarak ifade edilmektedir (Biçer ve Erol, 2017: ss.71-84).

Literatürde ilk defa Liggio tarafından kullanılan beklenti boşluğu (audit expectation gap) kavramı, denetçilerin performansı ile finansal tablo kullanıcılarının denetçilerden bekledikleri performans arasındaki farklılık olarak tanımlanmıştır. Liggio'ya göre finansal verilerin tam bir kesinlik ve doğruluk içerisinde ifade edilememesi denetçiler ile denetim raporundan yararlananlar arasında beklenti boşluğunun doğmasına neden olmaktadır (Yıldız ve Bulut, 2017: ss.41-68).

Beklenti boşluğu kavramı ile ilgili tanımlamalardan bir diğeri de AICPA tarafından 1978 yılında denetçilerin sorumlulukları ile ilgili olarak toplanan Cohen komisyonu tarafından yapılan tanımdır. Komisyon, beklenti boşluğu kavramını kamu kesimini kapsayacak şekilde genişleterek, kamu kesiminin denetimden ne beklediği ile denetçilerin bu beklentileri ne ölçüde karşılayabildiği şeklinde ifade etmiştir (Yıldız ve Bulut, 2017: ss.41-68).

AICPA tarafından 1992 yılında yapılan tanımda ise beklenti farkı, kamunun ve finansal tablo kullanıcılarının, denetçilerin yükümlü olduklarına inandıkları sorumlulukları ile bağımsız denetçilerin gerçekleştirmekle sorumlu olduklarını düşündükleri yükümlülükleri arasındaki farktır, şeklinde ifade edilmiştir (Ayдын ve Çürük, 2017: ss.153-174).

Denetimde beklenti boşluğunun oluşmasında denetçinin mesleki yargısı, yasal düzenlemeler ve etik ilkeler ile finansal tablo kullanıcılarının bilgi düzeyi önemli rol oynamaktadır.

3.1 Denetimde Beklenti Boşluğuna Neden Olan Faktörler

Denetimde beklenti boşluğunun nedenleri,

- a- Denetimin karışık doğası,
- b- Bilgi asimetrisinin varlığı
- c- Denetim raporlarından yararlananların denetime yönelik yanlış algısı
- d- Denetime ilişkin mevzuat ve düzenlemelerdeki değişikliklerin sıklığı ve finansal tablo kullanıcılarının bu değişiklikleri takip edememesi sonucu oluşan bilgi farklılığı,
- e- Denetimin kapsamına yönelik doğal kısıtların finansal tablo kullanıcıları tarafından yeterince bilinmemesi,
- f- Denetçilerin mesleki bilgi düzeylerinin finansal tablo kullanıcılarının beklentilerini karşılamaktan uzak olması,

g- Taraflar arasındaki etkisiz iletişim,

şeklinde sıralanabilir (Yıldız ve Bulut, 2017: ss.41-68).

Denetimin teknik bilgi, uzmanlık ve yargı gerektiren bir meslek olması, kendine özgü bir terminolojisi ve yapısal kısıtlarının bulunması gibi karmaşık yapısı bu konu hakkında yeterince bilgi sahibi olmayanların denetim süreci ve aşamalarını tam olarak anlamalarını zorlaştırmaktadır.

Bilginin alınacak kararları doğrudan etkilemesi kullanılan bilginin gerçekliği ve doğruluğunu önemli hale getirmektedir (Yanık ve Karataş, 2017: ss.1-26). Ancak yöneticilerin işletmeyle ilgili gerçek bilgilere ortaklar ve diğer finansal tablo kullanıcılarından çok daha önce ve kolay ulaşmaları bu aşamada bilgi asimetrisine neden olmaktadır. İşte bu noktada bağımsız denetim önemli bir rol üstlenerek işletme yönetimleriyle finansal tablo kullanıcıları arasındaki asimetrik bilginin azaltılmasına yardımcı olmaktadır.

Finansal tablo kullanıcılarının denetim süreci ve denetçiye ilişkin makul olmayan beklentileri ve talepleri denetçilerin sorumluluklarını aşmakta, bu da finansal tablo kullanıcılarıyla denetçiler arasında yanlış algıya ve beklenti farklılığına yol açmaktadır.



Meslek kuruluşları ve düzenleyici otoriteler tarafından denetim ve denetim standartlarıyla ilgili yapılan değişikliklerin finansal tablo kullanıcıları tarafından zamanında izlenmesi ve takip edilmesindeki güçlükler de bilgi ve beklenti farklılığına neden olmaktadır. Aynı şekilde denetimin doğasından kaynaklanan doğal kısıtlar nedeniyle denetçinin hiçbir zaman mutlak değil, ancak makul güvence verebileceğinin finansal tablo kullanıcıları tarafından bilinmemesi de beklenti farkının artışına neden olmaktadır. Beklenti farkının nedenlerinden bir diğeri de denetçilerin mesleki eğitim ve bilgi düzeylerinin rapor kullanıcılarının beklentilerini karşılayacak düzeyde olmamasıdır.

Algı farklılığının neden olduğu beklenti boşluğu yasal düzenlemelere ağırlık verilmesi, ilgili mevzuatın ve standartların daha kapsayıcı olması, denetçilere yönelik eğitim çalışmalarına ve denetçi raporundan yararlananlara yönelik bilgilendirici faaliyetlere ağırlık verilmesi yoluyla azaltılabilir (Yıldız ve Bulut, 2017: ss:41-68).

4. KİLİT DENETİM KONULARININ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ

Kilit denetim konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilir (BDS-701, Paragraf,8).

BDS-701, kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesine ilişkin denetçi sorumluluğunu düzenler. Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesinin amacı, yürütülen denetime ilişkin daha fazla şeffaflık sağlayarak raporun iletişim değerinin artırılmasıdır.

4.1 Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi

Denetçi, BDS-260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim Standardı uyarınca üst yönetime bildirilmesi gereken konular arasından, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesi gereken **önemli** konuları kilit denetim konusu olarak belirler.

Denetçi bu belirlemeyi yaparken;

- Önemli yanlışlık riski daha yüksek olarak değerlendirilen veya ciddi riskli olduğu belirlenen alanları,
- Yüksek tahmin belirsizliğine sahip olan ve yönetimin önemli yargılarını içeren finansal tablo alanlarını,
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkilerini göz önünde bulundurur (BDS-701,9).

Ciddi risk, denetçinin yargısına göre denetimde özellikle dikkat edilmesi gereken önemli yanlışlık riski olarak belirlediği ve değerlendirdiği risklerdir. Yönetimin önemli yargılarda bulunduğu alanlar, önemli olağan dışı işlemler ciddi risk olarak belirlenebilecek alanlardır. Ancak tüm ciddi risklerin denetçi tarafından mutlaka kilit denetim konuları olarak belirlenmesi gibi bir durum söz konusu değildir. Niteliklerine bağlı olarak denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektirmeyen bazı riskler bu kapsamda kilit denetim konusu olarak değerlendirilmez. Örneğin BDS- 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı hasılatın muhasebeleştirilmesinde hile risklerinin bulunduğunu varsayarak denetçinin hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirdiği riskleri ciddi riskler olarak dikkate almasını zorunlu kılar. Ancak niteliklerine bağlı olarak bu riskler denetçinin azami düzeyde dikkatini gerektirmiyorsa kilit denetim konuları olarak değerlendirilmezler.

Benzer şekilde dönem içinde gerçekleşen önemli olay ve işlemlerde denetçinin azami düzeyde dikkat etmesi gereken alanlar ciddi risk olarak belirlenebilir. Örneğin ilişkili taraflarla olan veya olağan iş akışı dışında gerçekleştirilen işlemlerin finansal tablolar üzerindeki etkisine yönelik olarak yönetimle yapılan görüşmeler. Aynı şekilde yönetimin varsayımlarını ve yargılarını önemli derecede etkileyen, ekonomi ve muhasebe alanındaki değişiklikler, sektörel düzeydeki önemli gelişmeler, düzenleyici otoritelerin kararları denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular olabilir.

Açıklamalarda geçen **önem** terimi, içinde bulunulan çerçevede bir konunun nispi büyüklüğü, niteliği ve denetim konusu üzerindeki etki derecesi şeklinde tanımlanabilir. **Azami düzeyde dikkat** ise, denetimin risk bazlı olduğunun kabul edilerek, finansal tablolardaki önemli yanlışlık riskinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine, bu risklere karşılık vermek üzere denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması ile denetçinin görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesine odaklanmasıdır. Azami düzeyde dikkat gerektiren konularda denetçinin müteakip denetim prosedürlerini tasarlarırken yaptığı risk değerlendirmesi sonucunda belirlediği risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar daha fazla ikna edici denetim kanıtı elde etmesi gerekir. Dolayısıyla azami düzeyde dikkat edilmesi gereken, görüş oluşturulmasında güçlük bulunan konular kilit denetim konuları olarak değerlendirilebilir.



Denetçi kilit denetim konularını belirlerken, konuların işletmeye özgü olmasına, konuları açıklarken genel ve standartlaşmış ifadelerden uzak durmaya, sorumluluktan kurtulma kaygısıyla gereğinden fazla kilit denetim konusu belirlememeye, belirlediği konularla ilgili herhangi bir çözüm önerisi getirmemeye, kilit denetim konularıyla ilgili olarak uyguladığı denetim prosedürlerini ayrıntılı olarak sıralayarak uzatmamaya, işletmenin gizli ve hassas bilgilerini açıklamamaya azami ölçüde dikkat etmeli, kilit denetim konularını raporda belirtilmesiyle şartlı veya olumsuz görüş açıkladığı algısını yaratmamalıdır.

4.2 Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi(Açıklanması)

BDS- 701, denetçilere, denetim çalışmalarında en çok odaklandıkları konu ve olaylar ile bu konuların araştırılmasında hangi denetim yöntem ve tekniklerini kullandıklarını açıklama sorumluluğu getirmektedir. Denetçi, bu sorumluluk kapsamında mevzuatın konunun kamuya açıklanmasına izin vermediği durumlar ile konuyu kamuya açıklamanın doğuracağı olumsuz sonuçların, konuyu kamuya açıklamanın sağlayacağı kamu yararını aşacağına beklendiği çok istisnai durumlar dışında, her bir kilit denetim konusunu Kilit Denetim Konuları başlığı altında raporunun ayrı bir bölümünde uygun bir alt başlık kullanarak açıklar.

Denetçi raporunun bu bölümünde;(BDS-701,11)

a) Kilit denetim konularının, denetçinin mesleki muhakemesine göre finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular olduğunu ve,

b) Bu konuların, bir bütün olarak finansal tabloların denetimi kapsamında ve bu tablolara ilişkin denetçi görüşü oluşturulmasında ele alındığını ve denetçinin bu konular hakkında ayrı bir görüş vermediğini belirtir.

Kilit denetim konularına ayrı bir bölüm altında yer verilmesi, raporda bu tür bilgilerin öne çıkartılmasını sağlayarak bu tür bilgilere hedef kullanıcıların verdiği değerin denetçi tarafından anlaşıldığını gösterir.

Yukarıdaki açıklama doğrultusunda “Kilit Denetim Konuları” başlıklı bölümün giriş cümlesi şu şekildedir.

Kilit Denetim Konuları

Kilit denetim konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde mesleki yargımıza göre en çok önem arz eden konulardır. Bu konular, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluştururken ele alınmıştır. Tarafımızca bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmemektedir.

Denetçi, yukarıdaki giriş cümlesi dışında, “Denetçi Raporunun Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Bağımsız Denetçinin Sorumlulukları” bölümünde BDS-700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama standardının 40 ve 41. paragrafları uyarınca kilit denetim konularıyla ilgili olarak ayrıca aşağıdaki ifadeye yer verecektir.

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

a) İlgili konunun kamuya açıklanmasının mevzuat tarafından engellenmesi

b) İlgili konuyu kamuya açıklamanın olumsuz sonuçlarının, kamuya açıklamanın oluşturacağı kamu çıkarına yönelik faydaları aşacağına makul şekilde beklendiği çok istisnai durumlarda tarafımızca ilgili hususun bağımsız denetçi raporumuzda bildirilmemesine karar verilmesi.

Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirim, (Can,2017: 82).

- Geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak işletme yönetiminin finansal tablolarla ilgili olarak dipnotlarda yapması gereken açıklamaların yerine geçmez.

- Denetçinin BDS-705'e göre olumsuz veya şartlı görüş vermesinin yerine geçmez.

- İşletmenin sürekliliğiyle ilgili olarak BDS- 570'e göre yapılması gereken raporlamanın yerine geçmez.



TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) ve TFRS'ler (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) de olduğu gibi, BDS (Bağımsız Denetim Standartları), SBDS ve GDS'ler de kural bazlı değil ilke bazlı standartlardır. Bunun doğal sonucu olarak denetim standartlarında da nicelik olarak kesin belirlemelerden kaçınılmış, rakamsal hadlerin belirlenmesi çoğunlukla denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır. Bu kapsamda kilit denetim konularının sayısı ve hangi sırayla açıklanacağı konusunda da bir belirleme yapılmamış, bu konu denetçinin mesleki yargısına bırakılmıştır.

4.3 Kilit Denetim Konuları İle Denetçi Görüşü Arasındaki İlişki

Kilit denetim konularının denetim raporunda bildirilmesi, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca yönetim tarafından finansal tablolarda yapılması gereken açıklamaların veya bunların yanında gerçeğe uygun sunumun sağlanması için yapılması gereken diğer açıklamaların yerine geçmez. BDS-705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş verildiği durumlarda bu görüşün verilmesine neden olan konu ile BDS-570 İşletmenin Sürekliliği Standardı uyarınca işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizlik raporun kilit denetim konuları bölümünde bildirilmez. Gerek BDS-705 uyarınca şartlı veya olumsuz görüş verilmesine neden olan olay ve işlemler ile gerekse BDS- 570 uyarınca işletmenin süreklilik varsayımının geçerliliğine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay ve şartlarla ilgili önemli bir belirsizlik, nitelikleri itibarıyla denetçinin özel önem verdiği kilit bir denetim konusu olmakla birlikte bu hususlar özel önemleri nedeniyle olumsuz veya şartlı görüşün nedenleri bölümünde ayrıca açıklanıp, kilit denetim konuları bölümünde bu hususlara atıf yapmakla yetinilir (BDS-701,15).

Denetçi, işletmenin ve denetimin durum ve gerçeklerine bağlı olarak kilit denetim konusu bulunmadığına karar verirse veya mevzuatın kilit denetim konusunun kamuya açıklanmasına izin vermemesi durumunda bu duruma yönelik bir açıklamaya kilit denetim konuları başlığı altında yer verir.

Bu durumda yapılacak açıklamaya ilişkin örnek aşağıdaki gibidir (BDS-705, A 58).

Kilit Denetim Konuları

[Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı bölümünde veya İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik bölümünde açıklanan konu haricinde] tarafımızca raporumuzda bildirilecek bir [diğer] kilit denetim konusunun olmadığına karar verilmiştir.

4.4 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Denetçi, kilit denetim konusu olarak belirlediği hususları ve uygun durumlarda işletmenin ve denetimin gerçeklerine bağlı olarak, raporda bildirilecek bir kilit denetim konusu bulunmadığına ilişkin kararını, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmelidir (BDS-701,17). Üst yönetimden sorumlu olanlarla kurulacak iletişim, bu kişilerin denetçinin raporunda bildirmeyi kararlaştırdığı kilit denetim konularından haberdar olmasını sağlayarak gerektiğinde bu konulara ilişkin ilave bilgiler elde etmesine imkan verir. Bu şekilde kurulacak bir iletişim üst yönetimden sorumlu olanlara, raporda bildirilecek kilit denetim konularını göz önünde bulundurarak finansal tablolarda yeni veya kapsamlı bir açıklama yapılmasının faydalı olup olmayacağını değerlendirme olanağı sağlar.

4.5 Belgelendirme

Denetçi BDS-230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi Standardı uyarınca çalışma kağıtlarında kilit denetim konularına ilişkin olarak aşağıdaki hususlara yer verir:

- a) Denetçinin azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konular ile denetçinin bu konuların kilit denetim konusu olup olmadığına dair kararının gerekçesi,
- b) Varsa, raporda bildirilecek kilit denetim konularının olmadığına veya kilit denetim konusu olarak bildirilecek konuların BDS-705 ve BDS-570 kapsamında ele alınan konular olduğuna dair denetçi kararının gerekçesi,
- c) Varsa, kilit denetim konusu olarak belirlenen bir konunun denetçi raporunda bildirilmemesine ilişkin denetçi kararının gerekçesi.

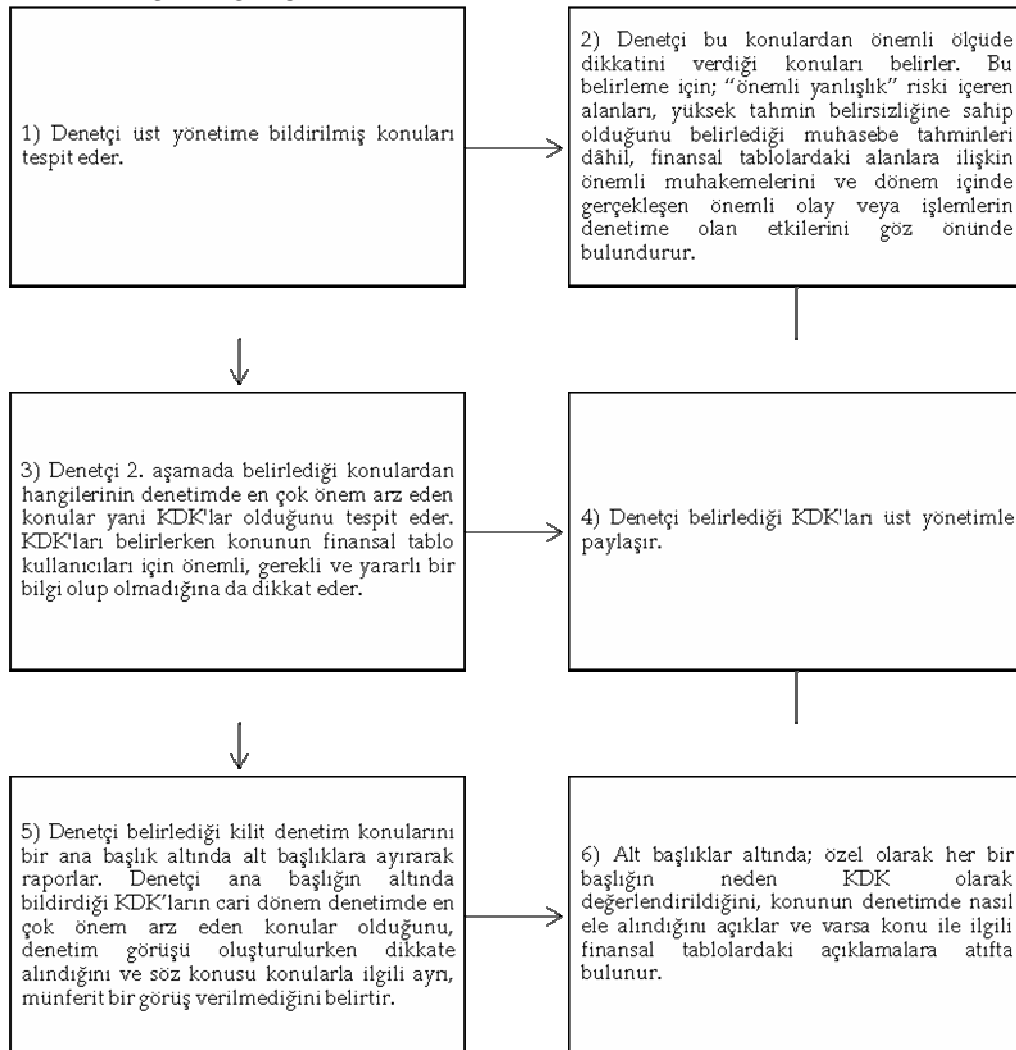
Çalışma kağıtları, yapılan denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı olmayan tecrübeli bir denetçinin yukarıdaki hususları ve bunun yanında önemli mesleki yargıları anlamasına olanak sağlayacak şekilde hazırlanmasını gerektirir.

4.6 BDS-701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardının Denetçiye Getirdiği Sorumluluklar

Finansal tablo kullanıcılarının işletmeye özgü daha ayrıntılı bilgi taleplerine yanıt vermek amacıyla geliştirilen BDS-701'in denetçiye getirdiği sorumluluklar ana başlıklarıyla aşağıdaki gibidir (Akkuş,2017: slayt:6):

- 1- Finansal tablolar denetiminde en çok önem arz eden konuların kilit denetim konuları olarak belirlenerek raporlanması,
- 2- Kilit denetim konusu olarak belirlenen hususların üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilmesi,
- 3- Kilit denetim konularının belirlenmesinde standartta sayılan ölçütlerin dikkate alınması,
- 4- Kilit denetim konuları ile dikkat çekilen hususlar, diğer hususlar ayırımının net olarak yapılması,
- 5- Konunun kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin nedeni ve denetimde nasıl ele alındığının açıklanması,
- 6- Kilit denetim konularının anlatımında genelleyici veya teknik bir üsluptan kaçınılması,
- 7- İşletmenin sır niteliğindeki mahrem bilgilerine yer verilmemesi,
- 8- Görüş vermekten kaçınma durumunda kilit denetim konularının raporlanmaması,
- 9- Kilit denetim konularının çalışma kağıtlarında belgelendirilmesi.

Yukarıda yapılan açıklamalar kapsamında kilit denetim konularının belirlenmesi ve raporlanması süreci bir bütün olarak aşağıdaki gibi gösterilebilir:



Şekil 1. Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Bildirilmesi Süreci

Kaynak: CAN, Mahmut, "BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması", Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı, Mayıs 2017, sayfa:101.

5. KİLİT DENETİM KONULARIYLA İLGİLİ UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Kilit denetim konularının denetçi raporlarında bildirilmesinin ülkemizdeki ilk uygulama yılı olan 2017 hesap döneminde denetçi raporlarında en çok yer alan kilit denetim konularının belirlenmesi amacıyla sermaye piyasası araçları Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerden finansal kesim dışında, reel sektörde faaliyette bulunan 62 şirketin denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konuları incelenmiştir. İncelenen şirketlerin bildirdikleri toplam kilit denetim konu sayısı 134'tür.



Ç	ŞİRKETLER	KONU SAYISI
1	AFYON ÇİMENTO SANAYİ TÜRK A.Ş.	3
2	ALARKO CARRIER SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2
3	ALARKO HOLDİNG A.Ş.	2
4	ALKİM ALKALİ KİMYA A.Ş.	1
5	ALKİM KAĞIT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1
6	ANADOLU CAM SANAYİİ A.Ş.	4
7	BANVİT BANDIRMA VİTAMİNLİ YEM SANAYİİ A.Ş.	3
8	BİM BİRLEŞİK MAĞAZALAR A.Ş.	2
9	BİZİM TOPTAN SATIŞ MAĞAZALARI A.Ş.	1
10	BOLU ÇİMENTO SANAYİİ A.Ş.	2
11	BORUSAN MANNESMANN BORU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2
12	BOSCH FREN SİSTEMLERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1
13	BURÇELİK BURSA ÇELİK DÖKÜM SANAYİİ A.Ş.	2
14	BURÇELİK VANA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2
15	COCA COLA İÇECEK A.Ş.	1
16	COMPONENTA DÖKÜMCÜLÜK TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	2
17	ÇEMAŞ DÖKÜM SANAYİ A.Ş.	3
18	ÇEMTAŞ ÇELİK MAKİNA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1
19	ÇİMBETON HAZIR BETON VE PREFABRİK YAPI ELEMANLARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1
20	ÇUHADAROĞLU METAL SANAYİ VE PAZARLAMA A.Ş.	2
21	DAĞI GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	5
22	DENİZLİ CAM SANAYİİ VE TİCARET A.Ş.	4
23	DERİMOD KONFEKSİYON AYAKKABI DERİ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1
24	DOĞTAŞ KELEBEK MOBİLYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2
25	DOĞUŞ OTOMOTİV SERVİS VE TİCARET A.Ş.	1
26	DYO BOYA FABRİKALARI SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2
27	EGE ENDÜSTRİ VE TİCARET A.Ş.	2
28	EGE SERAMİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1
29	EİS ECZACIBAŞI İLAÇ, SİNAİ VE FİNANSAL YATIRIMLAR SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1
30	EMİNİŞ AMBALAJ SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1
31	ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş.	3
32	EREĞLİ DEMİR VE ÇELİK FABRİKALARI T.A.Ş.	2
33	FORD OTOMOTİV SANAYİ A.Ş.	2
34	GÜBRE FABRİKALARI TÜRK A.Ş.	1
35	İSKENDERUN DEMİR VE ÇELİK A.Ş.	2
36	İZMİR DEMİR ÇELİK SANAYİ A.Ş.	2
37	JANTSA JANT SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	3
38	KARDEMİR KARABÜK DEMİR ÇELİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	5
39	KOÇ HOLDİNG A.Ş.	3
40	LOGO YAZILIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	3
41	MARMARIS ALTINYUNUS TURİSTİK TESİSLER A.Ş.	1
42	MAVİ GİYİM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	3
43	MİGROS TİCARET A.Ş.	3
44	NUH ÇİMENTO SANAYİ A.Ş.	2
45	OTOKAR OTOMOTİV VE SAVUNMA SANAYİ A.Ş.	1
46	PEGASUS HAVA TAŞIMACILIĞI A.Ş.	3
47	PINAR SU SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	3
48	PINAR SÜT MAMÜLLERİ SANAYİİ A.Ş.	1
49	POLİSAN HOLDİNG A.Ş.	2
50	SASA POLYESTER SANAYİ A.Ş.	2
51	SELÇUK ECZA DEPOSU TİCARET VE SANAYİ A.Ş.	1
52	SODA SANAYİİ A.Ş.	3
53	TAT GIDA SANAYİ A.Ş.	2
54	TOFAŞ TÜRK OTOMOBİL FABRİKASI A.Ş.	4
55	TRAKYA CAM SANAYİİ A.Ş.	3
56	TUKAŞ GIDA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1
57	TÜRKİYE PETROL RAFİNERİLERİ A.Ş.	2
58	TÜRK HAVA YOLLARI ANONİM ORTAKLIĞI	3
59	TÜRKİYE ŞİŞE VE CAM FABRİKALARI A.Ş.	4
60	ÜLKER BİSKÜVİ SANAYİ A.Ş.	3
61	VESTEL BEYAZ EŞYA SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	1
62	VESTEL ELEKTRONİK SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2
TOPLAM		134

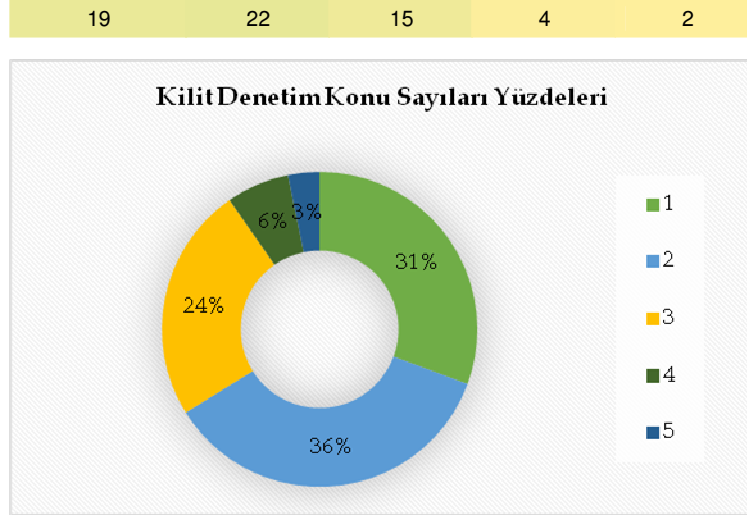
Grup 1

Grup 2

Grup 3

Grup 4

Grup 5



İncelenen toplam 62 şirketin;

19 tanesi birer adet, 22 tanesi ikişer adet, 15 tanesi üçer adet, 4 tanesi dörder adet, 2 tanesi de beşer adet kilit denetim konusu bildirmiştir.

İncelenen toplam 134 kilit denetim konusu türlerine göre tasnif edildiğinde en çok maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kaleminin kilit denetim konusu olarak belirlendiği görülmektedir. 134 kilit denetim konusundan 29 tanesi maddi ve maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin tespiti ile bu varlıklardaki değer düşüklüklerinin belirlenmesine ilişkindir. Maddi ve maddi olmayan duran varlıkların gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi çalışmalarının piyasada kolaylıkla gözlenemeyen verileri içermesi ve uzman kullanılarak belirleniyor olması ile hesaplamaların piyasa koşullarından etkilenmesi bu kalemin kilit denetim konusu olarak seçilmesinde belirleyici olmuştur. Gerçeğe uygun değer tespitlerinin yanısıra maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değer düşüklüğü testine tabi tutulmasının TMS/TFRS'ler uyarınca zorunlu olması, ancak yönetim tarafından gerçekleştirilen değer düşüklüğü testlerinin önemli tahmin ve varsayımlar içermesi bu konuyu önemli hale getirmektedir.

Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar dışında en çok belirlenen ikinci kilit denetim konusu hasıllata ilişkindir. 134 kilit denetim konusundan 23 tanesi bu konuya ilişkindir. Hasıllat kaleminin tamlığı ve doğruluğu konusunda güvence sağlanmasının görece zorluğu ile finansal tablolar içindeki tutarsal büyüklüğü göz önüne alındığında bu kalemin denetim şirketlerince en önemli kilit denetim konusu olarak seçilmesi kadar doğal bir şey yoktur.

İlk iki konu dışında en çok belirlenen kilit denetim konuları sırasıyla ticari alacakların geri kazanılabilirliği ve ertelenmiş vergilerle ilgilidir. 134 kilit denetim konusundan 13 tanesi ticari alacaklara, 12 tanesi de ertelenmiş vergilere ilişkindir. Ticari alacaklar için hesaplanan değer düşüklüğü karşılıkları, müşterilerden alınan teminatlar, müşterilerin geçmiş ödeme performansları ve kredibilite bilgileri ile alacak bakiyelerinin vade analizleri göz önünde bulundurularak yapılan tahminler sonucu muhasebeleştirilmektedir. Kullanılan bu tahminler gelecekteki piyasa koşullarına oldukça duyarlıdır. Bu nedenle bu tür alacaklar kilit denetim konusu olarak belirlenmektedir.

Ertelenmiş vergi varlıklarının geri kazanılabilirliği, gelecek dönemlere ilişkin önemli yönetim tahminlerine dayanmakta ve bu yönüyle belirsizlikler içermektedir. Ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmeyeceğini belirleyen gelecekteki vergilendirilebilir kârın tahmin edilmesinde belirsizlikler mevcut olup, değerlendirme süreci yargı gerektirmesi ile birlikte tahmin ve varsayımlara dayandığından kilit denetim konusu olarak ele alınmaktadır.

Yukarıda açıklananlardan sonra en çok yer verilen kilit denetim konuları stoklar ve çalışanlara sağlanan faydalara ilişkindir. 134 kilit denetim konusundan 9 tanesi stoklara, 7 tanesi çalışanlara sağlanan faydalara ilişkindir. Stokların finansal tablolarda önemli bir yer tutması ve stok değer düşüklüğü karşılıkları ile net gerçekleştirilebilir değer hesaplamalarının önemli yönetim tahmin ve varsayımlar içermesi önem arz ettiğinden bu konu kilit denetim konusu olarak seçilmektedir.

Çalışanlara sağlanan faydalara ilişkin karşılıkların hesaplanmasında iskonto oranı, enflasyon oranı, reel maaş artış oranı, kendi isteği ile işten ayrılma olasılığı gibi çeşitli varsayımlarda bulunulması bu kalemi önemli hale getirmektedir.



Bunlar dışında sırasıyla açılış bakiyelerinin denetimi, şerefiye, garanti gider karşılıkları, riskten korunma, şirket birleşmeleri, üretim miktarı yöntemine göre amortisman ayrılması, ticari borçlar ile finansal borçlar kalemleri kilit denetim konusu olarak işlenmiştir. Sayılan başlıkların toplam kilit denetim konuları arasındaki sayıları incelendiğinde, 5 tanesinin açılış bakiyelerinin denetimine, 4 tanesinin şerefiyeye, 4 tanesinin garanti gider karşılıklarına, 4 tanesinin riskten korunmaya, 2 tanesinin şirket birleşmelerine, 2 tanesinin üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplanmasına, 1 tanesinin ticari borçlara, 1 tanesinin de finansal borçlara ilişkin olduğu görülmektedir.

Aşağıda, kilit denetim konularıyla, konunun denetimde nasıl ele alındığına ilişkin örnekler yer verilmiştir. Örnekler, sermaye piyasası araçları Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin Kamuoyu Aydınlatma Platformuna (KAP) yüklenmiş 2017 yılı bağımsız denetçi raporları içinde en fazla yer alan kilit denetim konularından seçilerek derlenmiştir.

Kilit Denetim Konuları	Kilit Denetim Konularının Denetimde Nasıl Değerlendirildiği
Hasılatın Kaydedilmesi	
<p>Dönemsellik ilkesi gereği satışların doğru döneme kaydedilip kaydedilmediği önem arz etmektedir. Malların satışından elde edilen hasılat, aşağıdaki şartlar karşılandığında muhasebeleştirilmektedir:</p> <ul style="list-style-type: none">- Şirket'in mülkiyetle ilgili tüm önemli riskleri ve kazanımları alıcıya devretmesi,- Şirket'in mülkiyetle ilişkilendirilen ve süregelen bir idari katılımının ve satılan mallar üzerinde etkin bir kontrolünün olmaması,- Gelir tutarının güvenilir bir şekilde ölçülmesi,- İşlemlerle ilişkili olan ekonomik faydaların işletmeye akışının olası olması,- İşlemlerden kaynaklanacak maliyetlerin güvenilir bir şekilde ölçülmesi. <p>Şirket'in satışı yapılan ve faturalandırılan fakat sahiplik hakları ve riskleri müşteriye geçmeyen stoklar bulunmaktadır. Şirket'in hasılat ile ilgili muhasebe politikalarına ve tutarlarına ilişkin bilgiler Dipnot 2.3.17 ve Dipnot 17'de yer almaktadır.</p>	<p>Denetimimiz sırasında hasılatın kaydedilmesine ilişkin olarak aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır;</p> <ul style="list-style-type: none">- Şirket'in hasılat süreci incelenmiş, satış ve teslimat süreçleri analiz edilmiştir.- Sevkiyat koşulları incelenmiş ve farklı sevkiyat düzenlemeleri için hasılatın finansal tablolara alınma zamanlaması değerlendirilmiştir.- Maddi doğrulama prosedürleri ile gelirin faturalanmış ama kazanılmamış olduğu durumların oluşup oluşmadığı kontrol edilmiştir.- Dış kaynak doğrulamaları temin edilmiştir.- Yılsonunu takip eden dönemde gerçekleşen iadeler incelenmiş, maddi doğrulama prosedürleri uygulanarak, yıl içerisinde hasılatın uygun şekilde kayıtlara alınıp alınmadığı test edilmiştir.- Hasılat'a ilişkin Dipnot 2.3.17 ve Dipnot 17'de yer alan açıklamaların yeterliliği TMS kapsamında değerlendirilmiştir.
Stoklar	
<p>Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplaması yönetim tahmin ve varsayımlarını içermesi sebebiyle önem arz etmektedir. Stok değer düşüklüğü hesaplanırken stokların iskonto sonrası liste fiyatlarına ilişkin veriler kullanılmakta ve satış fiyatı ölçülemeyen stoklar için malların stokta bekleme süreleri ve fiziki durumları teknik personelin görüşleri alınarak değerlendirilmektedir. Öngörülen net gerçekleştirilebilir değerlerin maliyet bedelinin altında kaldığı durumlarda stok değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaktadır. Şirket'in stoklar ile ilgili muhasebe politikalarına ve tutarlarına ilişkin bilgiler Dipnot 2.3.3 ve Dipnot 8'de yer almaktadır.</p>	<p>Denetimimiz sırasında stoklara ilişkin olarak aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır;</p> <ul style="list-style-type: none">- Şirket yönetimi ile stok değer düşüklüğü politikası hakkında görüşülmüştür.- Stok devir hızı önceki yıl ile karşılaştırılmıştır.- Şirket'in gerçekleştirmiş olduğu stok sayımına gözlemci olarak katılıp örneklem metodu ile tespit ettiğimiz stoklara ilişkin sayımlar yapılmıştır. Katılmış olduğumuz stok sayımlarında uzun süredir hareket görmeyen ya da zarar görmüş stokların var olup olmadığı incelenmiştir.- Net gerçekleştirilebilir değer hesaplamasında yer alan tutarlar örneklem yoluyla test edilmiştir.- Stoklara ilişkin Dipnot 2.3.3 ve Dipnot 8'de yer alan açıklamaların yeterliliği TMS kapsamında değerlendirilmiştir.



Kilit Denetim Konusu

Hasılatın muhasebeleştirilmesi

Grup'un başlıca hasılat elde ettiği gelir unsurları otomotiv sektörü için pik döküm, alüminyum döküm ve jant satışlarından oluşmaktadır.

Hasılat, ürün teslimatının gerçekleşmesi, ürünle ilgili risk ve faydaların transferlerinin yapılmış olması, gelir tutarının güvenilir bir şekilde belirlenebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik faydaların Grup'a akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre finansal tablolarda muhasebeleştirilir. Net satışlar, malların satış tutarından mal satışlarından iade, indirim ve komisyon düşülmesi suretiyle sunulmaktadır.

Ürünün satıldığı hesap dönemine ilişkin hasılat tutarının muhasebeleştirilmesi, ürünün satış sözleşmesiyle bağlantılı olup olmadığının uygun bir şekilde değerlendirilmesine bağlıdır. Ticari sözleşmeler karmaşık olabileceğinden her bir duruma ilişkin muhasebe esasları seçilirken önemli muhakemelerin yapılması gerekmektedir. Ticari sözleşmelerin karmaşıklığı nedeniyle hasılatın doğru dönemde finansal tablolara yansıtılması önemli muhakemeler gerektirdiğinden hasılatın muhasebeleştirilmesi kilit denetim konularından biri olarak belirlenmiştir. Hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin detaylı bilgi ve açıklamalar Not 2.9 ve 19'da sunulmuştur.

Konunun denetimde nasıl ele alındığı

Bu alanda uyguladığımız denetim prosedürlerimiz aşağıdakileri içermektedir:

- Hasılatın konsolide finansal tablolara alınmasına yönelik kilit kontrollerin tasarımının, işleyişinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi,
- Örneklem ile seçilen satış işlemleri için alınan satış belgeleri aracılığıyla risk ve getiri alıcıya devrinin incelenerek hasılatın muhasebe politikalarına uygunluğunun ve uygun raporlama döneminde finansal tablolara yansıtılmasının masasının değerlendirilmesi,
- Müşterilerle yapılan sözleşmelerdeki ticari ve sevkiyat koşullarına ilişkin hükümlerin incelenerek; farklı sevkiyat düzenlemeleri için hasılatın finansal tablolara yansıtılma zamanlamasının değerlendirilmesi,
- Örneklem ile seçilen ticari alacaklar için mutabakat gönderimi yapılması ve finansal tablolar ile uyumunun kontrol edilmesi,
- Olağandışı işlemlerin varlığının tespit edilmesi amacıyla analitik incelemeler yapılması,
- Raporlama dönemi sonrasında gerçekleşen iadelerin örneklem yöntemi ile seçilerek maddi doğrulama prosedürleri uygulayarak uygun raporlama döneminde finansal tablolara alınıp alınmadığının test edilmesi,
- Grup'un dönem içerisinde muhasebeleştirilmiş olduğu yasal kayıtlarının değerlendirilmesi.

Kilit Denetim Konusu

Ticari alacakların geri kazanılabilirliği

31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla ticari alacaklar toplam varlıkların %23'ünü oluşturmaktadır. Ticari alacaklar için hesaplanan değer düşüklüğü karşılıkları, müşterilerden alınan teminatlar, müşterilerin geçmiş ödeme performansları ve kredibilite bilgileri ile alacak bakiyelerinin vade analizleri göz önünde bulundurularak yapılan tahminler sonucu muhasebeleştirilmektedir. Kullanılan bu tahminler gelecekte beklenen piyasa koşullarına oldukça duyarlıdır. Bu sebeplerle, söz konusu alacakların geri kazanılabilirliği kilit denetim konularından biri olarak belirlenmiştir.

Ticari alacakların muhasebeleştirilmesi ile ilgili muhasebe politikaları ve kullanılan önemli muhasebe değerlendirme, tahmin ve varsayımlarının detayı Not 2.9'da sunulmuştur.

Konunun denetimde nasıl ele alındığı

Bu alanda uyguladığımız denetim prosedürlerimiz aşağıdakileri içermektedir:

- Şirket'in ticari alacaklarının tahsilat takibine ilişkin sürecin incelenmesi, süreç içerisinde yer alan iç kontrollerin operasyonel etkinliğinin değerlendirilmesi,
- Kredi riskine yönelik finansal raporlama ile ilgili iç kontrollerin incelenmesi, değerlendirilmesi ve etkinliğinin test edilmesi,
- Alacak yaşlandırma çalışmasının analitik olarak incelenmesi ve tahsilat devir hızının bir önceki yıl ile karşılaştırılması,
- Hukuk müşavirlerinden devam eden alacak takip davalarıyla ilgili bilgi alınması ve tahsilatlara ilişkin herhangi bir anlaşmazlık veya dava durumu olup olmadığının araştırılması,
- Ticari alacak bakiyeleri için örneklem yapılması, doğrulama mektupları gönderilmesi,
- Raporlama döneminde sonra yapılan tahsilatların örneklem yapılarak test edilmesi,
- Müşterilerden alınan teminatların örneklem yapılarak test edilmesi ve kalitesinin değerlendirilmesi,
- Ticari alacakların geri kazanılabilirliğine yönelik finansal tablo dipnotlarında yer alan açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi.



Kilit Denetim Konuları	Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı
Stoklar ve Değerlemesi Şirket'in 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla aktif büyüklüğünün %27'sini Şirket'in stokları oluşturmakta olup finansal tablolarda geçmiş döneme göre %104 oranında bir artış göstermektedir. Finansal tablolardaki stoklar ile ilgili muhasebeleştirme esasları DİPNOT 10 ve 2.6'da detaylı olarak açıklanmıştır. Şirket'in ana faaliyet konusu olan vasıflı çelikten oluşan mamullerin değerleri hurda fiyatlarına büyük oranda bağlıdır. Hammaddede fiyatlarının değişimi nedeniyle stokların gerçeğe uygun değerleri risk oluşturmaktadır. Türkiye Muhasebe Standardı ("TMS") ? 2 Stoklar standardı, stokların maliyet değeri ile net gerçekleştirilebilir değerinden düşük olanı ile değerlendirilmesini ve maliyet değerinin, tüm satın alma maliyetleri, dönüştürme maliyetleri ve stokların mevcut duruma getirilmesi için katılan diğer maliyetleri içermesini zorunlu kılmaktadır.	Bu kilit denetim konusunu ele almak için denetim prosedürleri tasarlanırken, ilgili varlıkların mevcut olup olmadığı, maliyetlerini oluşturan kalemlerin uygunluğu ve net gerçekleştirilebilir değerlerinin test edilmesi göz önünde bulundurulmuştur. Risk değerlendirmemize istinaden yapılan iç kontrol çalışmalarının yanı sıra, yılsonunda Şirket deposu ziyaret edilerek şirket sayımlarına iştirak edilmiş, örneklem yolu ile seçilen stokların miktarlarının ve net gerçekleştirilebilir değerlerinin kontrolü sağlanmış ve stokların finansal tablolardaki değerlerinin makul olduğu görülmüştür.
Kilit Denetim Konusu	Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı
Ticari Alacaklar Ticari alacaklar toplamı 29.995.805 TL olup finansal durum tablosunun %18'ini temsil etmektedir. Ticari alacakların tahsil edilebilirliği şirketin sermaye yönetiminde önemli bir yer teşkil etmektedir. Şirket ticari alacaklarının içinde bayilere yapmış olduğu satışlarla ilgili bayilerden teminat mektubu almaktadır. Diğer toptan satış yaptığı müşterileriyle de aralarında sözleşme düzenleyerek alacaklarını garanti altına almaktadır. Ticari alacaklar tutarının büyüklüğü ve ticari alacakların tahsil edilebilirliği birlikte ele alınarak ticari alacakların geri kazanılabilirliği kilit denetim konusu olarak değerlendirilmiştir.	Mevcut denetim prosedürlerinin yanı sıra Şirketin alacaklarının geri kazanılabilir tutarının doğrulanması için şirket kontrolleri test edilmiş ve aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır: -Şirket'in ticari alacaklarına ilişkin tahsilat ve alacak takip sürecinin anlaşılması ve değerlendirilmesi sağlanmıştır. -Ticari alacakların mevcudiyetine ilişkin olarak, satış işlemleri belgeleriyle birlikte incelenmiş, ticari alacak mutabakatları yapılmış ve tahsilatlara ilişkin banka hareketleri incelenmiştir. -Alacakların yaşlandırılması çalışmaları analiz edilmiş, vadesi geçmiş ticari alacaklar tespit edilmiş, dava veya icra aşamasında olan alacakların mevcudiyeti avukatlarla yapılan görüşmeler ve yazışmalarla teyit edilmiştir. -Müşterilerin kredibiliteleri; müşterilerden alınan teminatların ilgili müşteri bakiyelerinin riskini kapatıp kapatmadığı hususları incelenmiştir. -Dövizli ticari alacakların kur değerlemeleri kontrol edilmiştir. -İlişkili taraflardan olan ticari alacaklarla ilgili işlemler sorgulanmış ve doğrulanması yapılmıştır.
Maddi Duran Varlıklar	Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı
Şirket'in finansal tablolarında, 68.288.978 TL tutarında maddi duran varlıkları bulunmaktadır. Şirket muhasebe politikası olarak arsalar ve binalar için yeniden değerlendirme modelini, bunların dışındaki duran varlıklar için maliyet modelini seçmiş olup; maddi duran varlıklar gerçeğe uygun değerinden ve/veya maliyet bedelinden birikmiş amortisman ve varsa birikmiş değer düşüklüğü zararları indirildikten sonraki değeri ile gösterilmektedir. Şirket yönetimi her dönem maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü olup olmadığını gözlemlemektedir. Maddi duran varlıkların net defter değerinin finansal tablolar açısından önemli olması nedeniyle gerek amortisman hesaplamaları gerekse gerçeğe uygun değer gözden geçirilmesi ve maddi duran varlıkların geri kazanılabilir tutarının hesaplamasında kullanılan tahmin ve varsayımların kontrolü tarafımızca kilit denetim konusu olarak değerlendirilmiştir.	Mevcut denetim prosedürlerimizin yanı sıra Şirket'in maddi duran varlıklarının doğrulanması amacıyla; şirket kontrolleri test edilmiş ve aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır: -Cari dönemde yapılan alış ve satışlar tahakkuk ve ödeme işlemleri faturalarla ve diğer belgelerle doğrulanmıştır. -Şirket'in tüm amortisman hesaplamaları yeniden hesaplama yöntemiyle kontrol edilmiş, faydalı ömür ile ilgili muhasebe tahminlerinin makul ve önceki dönemle tutarlı olup olmadığı test edilmiş ve hesaplanan amortismanların kayıtlarla mutabakatı sağlanmıştır. -Maddi duran varlıklarda son olarak 2016 yılında yenilenen gayrimenkul değerlendirme raporunda kullanılan tahmin ve varsayımlarda cari dönemde önemli bir değişiklik olmadığına dair şirket yönetiminin kararı değerlendirilmiş ve makul bulunmuştur.
Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı
Şirketin 1 Ocak - 31 Aralık 2017 hesap dönemine ait kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosunda yer alan "hasılat" kaleminin toplam tutarı 89.981.014 TL'dir. Hasılat, gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve	Mevcut denetim prosedürlerimizin yanı sıra Şirket'in hasılatının doğrulanması amacıyla; ürün satışları, hasılat kaydedilmesi, fatura edilmesine ilişkin şirket kontrolleri test edilmiş ve aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:



<p>işlemlerle ilgili ekonomik yararların Şirket'e akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınmaktadır.</p> <p>Hasılat, finansal tablolar açısından önemli olduğundan, kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.</p> <p>Uygulanan iskonto oranlarının belirlenen şirket prensiplerine ve iki taraf arasında düzenlenen sözleşme hükümlerine uygunluğu tarafımızca kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.</p>	<p>-Şirket'in ana faaliyeti kapsamındaki üretim ve satış gelirlerine ilişkin sürecin anlaşılması ve değerlendirilmesine ilişkin çalışma yapılmıştır.</p> <p>-Hasılatın kayıtlara doğru alınıp alınmadığını, belirlenen satış fiyatlarının ve iskonto oranlarının doğruluğunu test etmek amacıyla analitik incelemeler yapılmıştır.</p> <p>- Şirketin toplam satışları içinde önemli paya sahip bayi satışları ve toptan satışlarla ilgili birim satış fiyatları ve uygulanan iskontolar, satışların gerçekleşmesi açısından incelenmiştir.</p> <p>-Hasılatın muhasebeleştirilmesi, üretim ve satış raporları, müşterilere kesilen fatura örnekleri, müşterilerle yapılan mutabakatların sonuçları, müşterilerle yapılan sözleşme hükümleri, Yönetimin konu ile ilgili almış olduğu kararlar dikkate alınarak test edilmiştir.</p>
Finansal Borçlar	Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı
<p>Şirket'in finansal tablolarında kısa ve uzun vadeli toplam 41.485.309 TL tutarında finansal borç bulunmakta olup, bu tutar Şirket'in aktif büyüklüğünün %26'sını oluşturmaktadır.</p> <p>Şirket, finansal borçlarını etkin faiz yöntemi kullanarak iskonto edilmiş maliyeti üzerinden göstermektedir. Finansal borçların iskonto edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve mutabakatı tarafımızca kilit denetim konusu olarak değerlendirilmiştir.</p>	<p>Denetim prosedürlerimiz finansal borçların doğruluğunu sorgulamak üzerine tasarlanmıştır.</p> <p>Şirket'in finansal borçlarına ilişkin doğrulamalar temin edilmiş, mutabakat sağlanmıştır.</p> <p>Şirket'in finansal borçlar için hesaplanmış olduğu iç verim oranları ve iskonto çalışmaları yeniden hesaplama yöntemiyle test edilmiştir.</p> <p>Finansal borçlara ilişkin finansal tablo notlarında yer alan açıklamalar incelenmiş ve bu notlarda yer verilen bilgilerin yeterliliğini değerlendirilmiştir.</p>
Stoklar	Kilit denetim konusunun denetimde nasıl ele alındığı
<p>Şirket'in hesap dönemi sonu itibarıyla finansal tablolarında stoklar kalemi 26.500.141 TL'dir. Stoklar, finansal tablolarda maliyet ya da net gerçekleşebilir değerin düşük olanı ile değerlendirilmektedir.</p> <p>Stokların, sektöre bağlı olarak hızlı değişim ve sezon değişiklikleri sebebiyle değer düşüklüğüne uğrama riski bulunmaktadır. Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması yönetim tahmin ve varsayımlarını da içermektedir. Bu tahmin ve varsayımlar, teknolojik değişimler ve değişen müşteri talepleri gibi sebeplerle yavaş satılan stokların değerlendirilmesi ile belirli bir süre hareket görmemiş ve zarar görmüş stoklara ilişkin ayrılan karşılığın değerlendirilmesini içermektedir.</p> <p>Şirket'in finansal tabloları içerisinde stokların önemli büyüklüğe sahip olması ile tahmin ve varsayım içermesi nedeniyle stoklar, tarafımızca kilit denetim konusu olarak değerlendirilmiştir.</p>	<p>Mevcut denetim prosedürlerimizin yanı sıra ilave olarak aşağıdaki denetim prosedürleri de uygulanmıştır.</p> <p>-Stok değer düşüklüğü karşılığı ile ilgili muhasebe politikası ve uygunluğu değerlendirilmiştir.</p> <p>- Şirket yönetimi ile moda ve sezon değişikliği sebebiyle stokların değer düşüklüğüne uğrama riski konusu değerlendirilmiştir.</p> <p>- Bilanço tarihi sonrası dönemde satış faturası örnekleri incelenmiş ve bu faturalardaki birim fiyatlar bilanço dönemindeki birim fiyatlar ile karşılaştırılmıştır.</p> <p>- Yılsonu stok sayımlarına katılarak, hareketsiz veya zarar görmüş stokların olup olmadığı gözlemlenmiştir.</p> <p>- Stok kalemleri yaşlandırma çalışmasına tabi tutularak önceki dönemlerden devir gelen satış kabiliyetini kaybetmiş hareketsiz stok olup olmadığı incelenmiştir.</p> <p>- Satışların maliyetinin satışlara oranını, stok devir hızını ve satışların maliyetini tablosunu önceki dönem oran ve tutarlar ile karşılaştırılmıştır.</p> <p>- Net gerçekleşebilir değer hesaplamasında kullanılan iskontolar düşülmüş satış fiyatları örneklem yoluyla test edilmiştir.</p>



Kilit Denetim Konuları	Konunun denetimde nasıl ele alındığı
Arsa ve binaların yeniden değerlendirme modeline göre muhasebeleştirilmesi	
<p>Şirket, arsa ve binaları finansal tablolarında yeniden değerlendirme modeli kullanarak gerçeğe uygun değerleriyle taşımaktadır. 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla arsa ve binalar 13.200.000 TL tutarındaki gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilmiştir.</p> <p>Söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değerleri mesleki yeterliliğe sahip değerlendirme uzmanları tarafından belirlenen piyasa değeri kullanılarak belirlenmiştir. Arsa ve binaların gerçeğe uygun değerinin tespitinde "emsal karşılaştırma" ve "maliyet yaklaşımı" yöntemleri kullanılmıştır.</p> <p>Yeniden değerlendirme modeli kullanılarak gerçeğe uygun değerden taşınan arsa ve binaların finansal tablolar açısından önem arz etmesi, yapılan değerlendirme çalışmasının uzmanlık gerektirmesi ve söz konusu çalışmada önemli varsayımlar ve tahminlerin kullanılması denetimimiz açısından önemli bir konudur.</p>	<p>Denetimimiz sırasında söz konusu gerçeğe uygun değer çalışması ile ilgili aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none">- Arsa ve binaların değerlendirme çalışmasını gerçekleştiren değerlendirme kuruluşunun mesleki yeterliliğinin ve bağımsızlığının değerlendirilmesi,- Değerleme uzmanlarımızla birlikte, kullanılan yöntemler ve teknik verilerin makul olup olmadığının değerlendirilmesi,- Değerleme çalışmasında yer alan hesaplamaların matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesi,- Tespit edilen gerçeğe uygun değer tutarının finansal tablolara doğru bir biçimde yansıtıldığının ve dipnotlarda yer alan açıklamalardaki bilgilerin ve tahminlerin TMS'ler açısından uygun şekilde gösterilip gösterilmediğinin kontrol edilmesi.
Kilit denetim konuları	Konunun denetimde nasıl ele alındığı
Ticari alacakların geri kazanılabilirliği	
<p>31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla tarihi itibarıyla</p> <p>109.488.328 TL tutarındaki ticari alacaklar toplam konsolide varlıkların önemli bir bölümünü oluşturmaktadır. Bununla birlikte, ticari alacaklar için hesaplanan değer düşüklüğü karşılıkları, müşterilerden alınan teminatlar, müşterilerin geçmiş ödeme performansları ve kredibilite bilgileri ile alacak bakiyelerinin vade analizleri göz önünde bulundurularak yapılan tahminler sonucu muhasebeleştirilmektedir. Kullanılan bu tahminler gelecekte beklenen piyasa koşullarına oldukça duyarlıdır. Bu sebeplerle söz konusu alacakların geri kazanılabilirliği denetimimiz bakımından önemli bir konudur.</p> <p>Grup'un ticari alacaklar ile ilgili muhasebe politikalarına ve tutarlarına ilişkin açıklamalar Not 2.4.4 ve 4'de yer almaktadır.</p>	<p>Denetimimiz sırasında, ticari alacakların geri kazanılabilirliği ile ilgili aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none">- Grup'un ticari alacaklarının tahsilat takibine ilişkin sürecinin anlaşılması,- Müşteri ve bayi alacak takip sürecinin anlaşılması ve değerlendirilmesi,- Alacak yaşlandırma çalışmasının analitik olarak incelenmesi ve tahsilat devir hızının önceki yıl ile karşılaştırılması,- Tahsilata ilişkin herhangi bir anlaşmazlık veya dava durumu olup olmadığının araştırılması ve hukuk müşavirlerinden devam eden alacak takip davalarıyla ilgili bilgi alınması,- Ticari alacak bakiyelerinin örneklem yoluyla doğrulama mektupları gönderilerek test edilmesi,- Müteakip dönemde yapılan tahsilatların örneklem yoluyla test edilmesi,- Müşteri ve bayilerden alınan teminatların örneklem yoluyla test edilmesi ve kalitesinin değerlendirilmesi,- Ticari alacakların geri kazanılabilirliğine yönelik konsolide finansal tablo notlarında yer alan açıklamaların yeterliliğinin değerlendirilmesi. <p>Ticari alacakların geri kazanılabilirliğine ilişkin gerçekleştirdiğimiz bu çalışmalar neticesinde, sınırlı olumlu görüşün dayanağı bölümünün 1. paragrafında belirtilen husus dışında önemli bir bulgumuz olmamıştır.</p>
Stok değer düşüklüğü karşılığı	
<p>31 Aralık 2017 tarihli konsolide finansal tablolarda yer alan 187.720.242 TL tutarındaki stokların, hızlı değişen müşteri beklentileri ve ev modası trendleri sebebiyle değer düşüklüğüne uğrama riski bulunmaktadır. Bununla birlikte, stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplaması yönetim tahmin ve varsayımlarını da içermektedir. Bu tahmin ve varsayımlar, teknolojik değişimler ve değişen müşteri talepleri gibi sebeplerle yavaş satılan stokların değerlendirilmesi ile belirli bir süre hareket görmemiş ve zarar görmüş stoklara ilişkin ayrılan karşılığın değerlendirilmesini içermektedir. Bu sebeplerle stok değer düşüklüğü karşılığı denetimimiz bakımından önemli bir konudur.</p> <p>Grup'un stok değer düşüklüğü ile ilgili muhasebe politikalarına ve tutarlarına ilişkin açıklamalar Not 2.4.5 ve 6'da yer almaktadır.</p>	<p>Denetimimiz sırasında, stok değer düşüklüğü karşılığı ile ilgili aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <ul style="list-style-type: none">- Stok değer düşüklüğü karşılığı ile ilgili muhasebe politikasının anlaşılması ve uygunluğunun değerlendirilmesi,- Stok devir hızının önceki yıl ile karşılaştırılması,- Yılsonu stok sayımlarında uzun süredir hareket etmeyen veya zarar görmüş stokların olup olmadığının gözlemlenmesi,- Net gerçekleştirilebilir değer hesaplamasında kullanılan iskontolar düşülmüş satış fiyatlarının örneklem yoluyla test edilmesi. <p>Stok değer düşüklüğü karşılığına ilişkin gerçekleştirdiğimiz bu çalışmalar sınırlı olumlu görüşün dayanağı bölümünün 1. paragrafında belirtilen husus dışında önemli bir bulgumuz olmamıştır.</p>



Kilit Denetim Konuları	Konuların Denetimde Nasıl Ele Alındığı
<p>İnşaat sözleşmelerine ilişkin hasılatın muhasebeleştirilmesi</p> <p>Grup'un toplam hasılatının %36'sı inşaat sözleşmelerinden elde edilen gelirlerden oluşmaktadır.</p> <p>İnşaat projeleriyle ilgili olarak hasılatın tutarının belirlenmesi ve ilgili olduğu dönemlerde hasılat olarak muhasebeleştirilmesinin zamanlaması "tamamlanma yüzdesi" yöntemi kullanılarak hesaplanmakta ve belirlenmektedir. Hasılatın muhasebeleştirilmesi ve projeye özgü şartlar içeren inşaat projelerinin sonuçlarının belirlenmesi özellikle projelerin tamamlanması için katlanılacak maliyetin tahmini, sözleşme gelirinin gelecekteki olayların sonuçlarına bağlı belirsizliklerden etkilenmesi ve proje değişiklik talepleriyle ilgili tutarların kayıtlara alınması yönetimin tahminlerine ve yargılarına dayanmaktadır. İnşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılatın muhasebeleştirilmesi önemli ölçüde yönetimin tahmin ve yargılarına dayanması nedeniyle kilit denetim konularından biri olarak belirlenmiştir.</p> <p>İnşaat sözleşmelerinde hasılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin detaylı bilgi ve açıklamalar Not 2.5, 5 ve 12'de sunulmuştur.</p>	<p>Bu alanda uyguladığımız denetim prosedürlerimiz aşağıdakileri içermektedir:</p> <ul style="list-style-type: none">·Yönetim tarafından kullanılan tahminlerin değerlendirilmesi ve hasılatın ilgili olduğu dönemlerde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediğinin belirlenmesi açısından önemli inşaat sözleşmelerinin hüküm ve koşulları tarafımızca incelenmiştir.·Finansal tablolara yansıtılan hasılatın doğruluğunun ve zamanlamasının tespitine ilişkin süreçler incelenmiş ve süreçler üzerindeki kontrollerin uygunluğu ve etkinliği test edilmiştir.·Grup'un finans ve teknik ekipleriyle inşaatı devam eden projelerin durumu görüşülmüş ve söz konusu görüşmelerle ilgili anlayışımız destekleyici belgelerle kanıtlanmıştır.·İnşaat sözleşmelerinden elde edilen hasılat tutarları tamamlanma yüzdesi yöntemiyle tarafımızca tekrar hesaplanmıştır.·İnşaat sözleşmelerinin maliyet bütçeleri ve ileriye yönelik tahminlerin tarihsel olarak doğruluk ve ihtiyatlık düzeylerinin değerlendirmesi tarafımızca yapılmış ve yönetimin inşaat projelerinin tamamlanma aşamaları ve maliyet bütçelerinin değişimiyle ilgili mevcut varsayımları tarafımızca irdelenmiştir.
<p>Maddi olmayan duran varlıklara (Şerefiye) ilişkin değer düşüklüğü testi</p> <p>31 Aralık 2017 tarihli konsolide finansal durum tablosunda maddi olmayan duran varlıklar grubu altında muhasebeleştirilen şerefiye tutarı, değer düşüklüğü sonrası 83,273 bin TL'dir. Grup, şerefiye ile ilgili olarak cari dönemde 120,598 bin TL değer düşüklüğü zararını finansal tablolarına yansıtmıştır.</p> <p>TMS hükümleri uyarınca şerefiyenin içerisinde yer aldığı faydalı ömürleri belirsiz süreli olan maddi olmayan duran varlıkların yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulması gerekmektedir. Bu kapsamda Yönetim tarafından gerçekleştirilen değer düşüklüğü testlerinde önemli tahmin ve varsayımlar kullanılmaktadır.</p> <p>Bu tahmin ve varsayımlar, nakit üreten birimin gelecekteki nakit akışları için kullanılan uzun dönem büyüme oranı, nakit akışlarını bugüne indirgeyen iskonto oranı ile enflasyon ve döviz kurlarından oluşmaktadır. Kullanılan bu tahmin ve varsayımlar gelecekte beklenen piyasa koşullarına oldukça duyarlıdır.</p> <p>Şerefiye değer düşüklüğü testinde kullanılan tahmin ve varsayımların önemli muhakemeler gerektirmesi nedeniyle bu konu kilit denetim konularından biri olarak belirlenmiştir.</p> <p>Şerefiye ile ilgili muhasebe politikası ve açıklamalar Not 2.5 ve 16'da sunulmuştur.</p>	<p>Bu alanda uyguladığımız denetim prosedürlerimiz aşağıdakileri içermektedir:</p> <ul style="list-style-type: none">·Yönetimin gelecekteki nakit akışı tahminleri makroekonomik veriler çerçevesinde değerlendirilmiş, geçmiş finansal performans sonuçları ile karşılaştırılarak makul olup olmadığı ve hesaplamaların matematiksel doğruluğu kontrol edilmiştir.·Hesaplamalarda kullanılan uzun vadeli büyüme oranları, nakit akışlarının bugüne indirgemedede kullanılan iskonto oranları gibi önemli varsayımların uygunluğu değerlendirilmiştir.·Şerefiye ile ilgili konsolide finansal tablo notlarında yer alan açıklamalar incelenmiş ve değerlendirilmiştir.
<p>Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinden değerlendirilmesi</p> <p>31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla yatırım amaçlı gayrimenkuller, Grup'un toplam varlıklarının %26'sını oluşturmaktadır.</p> <p>Not 2.5 ve 13'de belirtildiği üzere Grup yatırım amaçlı gayrimenkullerini gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilmektedir. Grup, yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin tespiti için bu konuda uzman bağımsız değerlendirme şirketleri ile çalışmaktadır.</p> <p>Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin tespitinde kullanılan değerlendirme metodlarının önemli tahmin ve varsayımlar içermesi sebebi ile bu konu kilit denetim konularından biri olarak belirlenmiştir.</p>	<p>Bu alanda uyguladığımız denetim prosedürlerimiz aşağıdakileri içermektedir:</p> <ul style="list-style-type: none">·Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin tespiti için Yönetim tarafından seçilen bağımsız değerlendirme şirketi uzmanlarının ehliyetleri ve yetkinlikleri değerlendirilmiştir.·Hesaplamalarda kullanılan uzun vadeli büyüme oranları, nakit akışlarının bugüne indirgeme oranları gibi önemli varsayımların uygunluğu ile değerlendirme metodları örneklem bazında değerlendirme uzmanlarımız tarafından kontrol edilmiş ve ilgili sektörlerde kullanılan oranlar ile karşılaştırılarak değerlendirilmiştir.·Değerleme raporlarında kullanılan kira gelirleri, kira sözleşmelerinin süresi, doluluk oranları ve yönetim giderleri gibi girdilerin mutabakatı kontrol edilmiştir.·Yatırım amaçlı gayrimenkuller ile ilgili konsolide finansal tablo notlarında yer alan açıklamalar değerlendirilmiştir.
Kilit Denetim Konusu	Denetimde bu konu nasıl ele alındığı
Hasılatın kaydedilmesi	Denetimimiz sırasında hasılatın kaydedilmesine ilişkin olarak



<p>Hasılat, mülkiyete ait önemli risklerin ve getirilerin alıcıya aktarıldığı durumlarda muhasebeleştirilir.</p> <p>Grup'un operasyonlarının doğası gereği, üretimi tamamlanan, müşteriye faturalanan ve satış bedeli tahsil edilmesine rağmen teslimatı gerçekleşmeyen ürünler bulunmaktadır. Bu durumdaki ürünler, raporlama tarihi itibarıyla Grup'un stok sahalarında bulunmaktadır. Transferi gerçekleşmemiş bu ürünlerin sahiplik hakları ve riskleri müşteriye geçebilmektedir (Not:22).</p> <p>Yukarıda belirtilen açıklamalara istinaden, satışların dönemselliği ilkesi gereği bu durumdaki ürünlerin hasılatının doğru döneme kaydedilip kaydedilmediği kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.</p> <p>Grup'un hasılat ile ilgili muhasebe politikalarına ve tutarlarına ilişkin açıklamalar Not 2.8.1 ve Not 22'de yer almaktadır.</p>	<p>aşğıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <p>Hasılat sürecine ilişkin kontrollerin tasarlanması, ve uygulanması değerlendirilmiştir. Grup'un satış ve teslimat prosedürleri analiz edilmiştir.</p> <p>Müşterilerle yapılan sözleşmelerdeki ticari ve sevkiyat koşullarına ilişkin hükümler incelenmiş ve farklı sevkiyat düzenlemeleri için hasılatın finansal tablolara alınma zamanlaması değerlendirilmiştir.</p> <p>Maddi doğrulama prosedürlerinde gelirin faturalanmış ama kazanılmamış olduğu durumların değerlendirmesine odaklanılmıştır.</p> <p>Yılsonunu takip eden dönemde gerçekleşen iadelere maddi doğrulama prosedürleri uygulanarak, yıl içerisinde hasılatın uygun şekilde kayıtlara alınıp alınmadığı test edilmiştir.</p> <p>Buna ek olarak, Dipnot 22'de Hasılat notunda yer alan açıklamaların yeterliliği TMS kapsamında tarafımızdan değerlendirilmiştir.</p>
<p>Üretim miktarı yöntemi ile amortisman hesaplamaları</p> <p>Konsolide finansal tabloların Not 2.2 (muhasebe politikaları) ve Not 13'te (finansal tablo dipnotları) açıklandığı üzere Grup, yeraltı ve yerüstü düzenleri, makine ve cihazlar ile taşıt araçlarının amortisman hesaplamasında üretim miktarı uygulamasının mümkün olanları için üretim miktarı yöntemini kullanmaktadır.</p> <p>Üretim miktarı yöntemi uygulanan maddi duran varlıkların birçok sayıda olması, ekonomik ömür ve üretim kapasitesi tahminlerinin varsayım içermesi sebebiyle dönem amortismanı hesaplamasında hata yapılması riski bulunmaktadır.</p>	<p>Riskin ele alınmasında uyguladığımız prosedürler aşağıdakileri içermektedir:</p> <p>Grup yönetimi tarafından üretim kapasitesi tahminleri için kullanılan 22 Şubat 2017 tarihli bağımsız uzman firma tarafından hazırlanan raporun incelenmesi</p> <p>·Raporda yer alan maddi duran varlıkların net defter değerlerinin konsolide finansal tablolardaki net defter değerleri ile karşılaştırılması</p> <p>·Söz konusu firmanın yetkinlik ve yeterliliğinin değerlendirilmesi</p> <p>·Grup yönetimi ile görüşmeler yapılarak üretim kapasitesi tahminlerinin önceki dönemlerde kullanılan tahminler ile karşılaştırılarak değerlendirilmesi</p> <p>·Yıllık üretim miktarlarının ve toplam üretim kapasitelerinin analiz edilmesi</p> <p>·Yıllık amortisman giderinin yeniden hesaplanması</p> <p>Buna ek olarak, Dipnot 13'de Maddi duran varlıklar notunda yer alan açıklamaların yeterliliği TMS kapsamında tarafımızdan değerlendirilmiştir.</p>
<p>Kilit denetim konusu</p>	<p>Konunun denetimde nasıl ele alındığı</p>
<p>Arazi ve arsalar, binalar ve yerüstü düzenleri ile makine, tesis ve cihazların gerçeğe uygun değer tespiti: (Bakınız Dipnotlar 2.6.3 ve 10)</p> <p>Şirket, finansal tablolarında TMS 16 "Maddi Duran Varlıklar" standardının ilgili hükümlerine göre, arazi ve arsalar, yeraltı yerüstü düzenleri, binalar ile makine, tesis ve cihazların gerçeğe uygun değerleri üzerinden taşımaktadır. 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla bağımsız profesyonel değerlendirme kuruluşunun yaptığı değerlemeler sonucunda söz konusu varlıkların değerindeki vergi öncesi artış 120.327.212 TL olmuştur. Söz konusu değer artışı finansal durum tablosunda diğer kapsamlı gelir olarak özkaynaklar altında yer alan yeniden değerlendirme fonu hesabında, ertelenmiş vergi etkisi düşülerek, muhasebeleştirilmiştir.</p> <p>31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla arazi ve arsalar, yeraltı yerüstü düzenleri, binalar ile makine, tesis ve cihazları toplam değerinin Şirket'in aktiflerinde önemli bir paya sahip olması ve uygulanan değerlendirme tekniklerinin m² başına emsal fiyatları, m² başına inşa maliyetleri ile gayrimenkulün konum, imar durumu özelliklerine göre değişen önemli tahmin ve varsayımlar içermesi sebebiyle, söz konusu varlıkların gerçeğe uygun değer tespiti tarafımızca kilit denetim konusu olarak değerlendirilmiştir.</p>	<p>Denetim çalışmalarımızda arazi ve arsalar, binalar ve yerüstü düzenleri ile makine, tesis ve cihazlar için yapılan değerlendirme çalışmaları ile ilgili olarak aşağıdaki denetim prosedürleri uygulanmıştır:</p> <p>Şirket yönetimi tarafından atanan bağımsız profesyonel değerlendirme kuruluşunun yetkinliği, yeterliliği ve bağımsızlığı ilgili denetim standartları uyarınca değerlendirilmiştir.</p> <p>Şirket yönetimi tarafından atanan bağımsız profesyonel değerlendirme kuruluşunun kullandığı m², gayrimenkulün konumu, imar durumu gibi verilerin eksiksiz olup olmadığı Şirket'in kayıtları ile örneklemeye dayalı olarak gerçekleştirilen eşleştirme çalışması ile kontrol edilmiştir.</p> <p>Şirket yönetiminin ve Şirket yönetimi tarafından atanmış bağımsız profesyonel değerlendirme kuruluşunun kullandığı varsayım ve yöntemlerin değerlendirilmesi için, "BDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması" standardındaki hükümler gereğince, örneklem yoluyla seçilen değerlendirme raporlarının incelenmesi için değerlendirme uzmanımız dahil edilmiştir.</p> <p>·Arazi ve arsalar, yeraltı yerüstü düzenleri, binalar ile makine, tesis ve cihazların gerçeğe uygun değer tespitine ilişkin finansal tablo dipnotlarında yer alan açıklamaların ilgili muhasebe standartlarına göre uygunluğu ve yeterliliği değerlendirilmiştir.</p>

6. SONUÇ



Yapılan çalışmalar, finansal tablo kullanıcılarının, denetçilerden sadece görüş bildirmeye yetinmemelerini, raporlarında işletmeye ilişkin daha özel ve açıklayıcı bilgilere yer vermelerini, standart format ve kalıpların dışına çıkarak işletmeye özgü raporlama yapmaları yönünde talepleri olduğunu göstermiştir. IAASB finansal tablo kullanıcılarının bu taleplerini mümkün olduğu ölçüde karşılamak amacıyla denetçi raporuyla ilgili standartlarda kapsamlı revizeler yapmış yeni standartlar yayımlamıştır. Bundan sonraki süreçlerde de bu tür çalışmalar devam edecek, güncel gelişmeler çerçevesinde şekillenecektir. Yapılan çalışmaların tümü finansal tabloların daha şeffaf, daha anlaşılabilir, daha güvenilir olmasını sağlayacak, bu özelliklere sahip bilgiler, işletmeyle ilgili tarafların alacakları kararlarda daha etkin ve doğru çözümler oluşturacaktır.

KAYNAKÇA

- Akkuş, Seda (2017). İktisadi Gelişmede Muhasebe ve Denetimin Önemi, Denetim Standartlarında Öngörülen Yenilikler. *Kamu Gözetimi Kurumu Muhasebe ve Denetim Sempozyumu*, 27-28 Eylül, İstanbul.
- Aydın, Ayşegül ve Çürük, Turgut (2017). Bağımsız Denetim Beklenti Farkı. *Çukurova Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt, 21, Aralık Sayısı, Sayı: 2, ss.153-174.
- Biçer, Ali Altuğ ve Erol, Selin (2017). UDS 701 Kapsamında Denetimde Tespit Edilen Kilit Bulguların Finansal Bilgi Kullanıcılarına Sunulması. *Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi*, Cilt, 12, Ocak Sayısı, Sayı: 47, ss.71-84.
- Can, Mahmut (2017). *BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulamasına İlişkin Denetçi Beklentilerinin Araştırılması*. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, T.C. Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı, Muhasebe Bilim Dalı.
- Dinç, Engin ve Gerekan, Bilal (2014). Denetimde Beklenti Farklılığı ve Denetim Eğitiminin Beklenti Farklılığı Üzerindeki Etkisine Yönelik Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Cilt, 19, Sayı: 1, ss.21-36.
- Resmi Gazete (2017). *BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı*. 01.01.2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 09.03.2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- Senal, Serpil (2013). Denetim Beklenti Aralığı ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, Ocak-Haziran Sayısı, Sayı: 41, ss.137-164.
- Şirin, Mehmet (2015). KGK Yeni Denetçi Raporları. *Muhasebe Denetime Bakış Dergisi*, Sayı: 48, 2015; Şirin M; “Yeni Denetçi Raporları” KGK Sunumları 2015, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/pdf/bds701örnekler.pdf>, (Erişim Tarihi: 16.04.2016).
- Yanık, Serap ve Karataş, Muharrem (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak Sayısı, ss.1-26.
- Yıldız, Ekrem ve Bulut, Erdem (2017). Denetimde Beklenti Boşluğu. *Sayıştay Dergisi*, Nisan-Haziran Sayısı, Sayı:105, ss.41-68.