KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi (KMUSEKAD)
KMU Journal of Social and Economic Research
Yıl/Year: 2025, 27(49): 873-890

Geliş/Received: 03.09.2024
Kabul/Accepted: 23.06.2025

2023 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINDA KİLİT DENETİM KONULARININ İÇERİĞİNE YÖNELİK BİR ANALİZ

İpek YAYLALI[1]

Öz

Bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan doğru ve güvenilir bilgilere erişimde bağımsız denetimin önemi oldukça fazladır. Ancak son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları ve yaşanan ekonomik krizler, denetim şirketlerine ve denetim raporlarına olan güveni azaltmış ve güvenin tekrar kazanılması için denetim raporlarında birtakım değişikliklerin yapılması öngörülmüştür. Çalışmada, Borsa İstanbul (BİST) İmalat sektörünün alt sektörleri Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri ile Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektöründeki şirketlerin 2023 yılı denetim raporunda açıklanan kilit denetim konuları, denetim firmalarının tespiti ve denetçi görüşlerinin türlerinin karşılaştırılması amaçlanmıştır. Çalışmada Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri ile Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektöründe toplam 40 şirketin bağımsız denetim raporuna yönelik içerik analizi yapılmıştır. Çalışmada literatür taraması incelenmiş ve şirketlerin kilit denetim konuların değerlendirilmesi yapılarak sonuç kısımları yorumlanmıştır. Sonuçlara göre; kilit denetim konularının en çok TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama kaleminde bildirildiği, bunu sırasıyla hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve yatırım amaçlı gayrimenkul kalemlerinin takip ettiği sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: BDS 701, Kilit Denetim Konuları, Bağımsız Denetim Firmaları, Denetçi Görüşü, Borsa İstanbul

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42, M49

AN ANALYSIS OF 2023 INDEPENDENT AUDIT REPORTS ON THE CONTENT OF KEY AUDIT MATTERS

Abstract

Independent auditing is very important in accessing accurate and reliable information that information users need. However, accounting scandals and economic crises in recent years have reduced the trust in audit firms and audit reports, and some changes in audit reports are envisaged to regain trust. The study aims to compare the key audit matters, identification of audit firms and types of auditor opinions disclosed in the 2023 audit reports of companies in the Textile, Apparel and Leather and Paper and Paper and Paper Products Printing sectors, which are sub-sectors of the Borsa Istanbul (BIST) Manufacturing sector. In the study, a content analysis was conducted on the independent audit reports of 40 companies in the Textile, Apparel and Leather and Paper and Paper Products Printing sectors. In the study, the literature review was examined and the key audit issues of the companies were evaluated and the results were interpreted. According to the results, it was concluded that key audit matters were most frequently reported in TAS-29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies, followed by revenue, property, plant and equipment, trade receivables and investment property.

Keywords: BDS 701, Key Audit Matters, Independent Audit Firms, Auditor's Opinion, Borsa Istanbul
JEL Classification: M40, M41, M42, M49

[1] Dr. Öğr.Üyesi, İstanbul Medipol Üniversitesi, İşletme ve Yönetim Bilimleri Fakültesi, Uluslararası Ticaret ve Finansman Bölümü, e-mail: ipek.yaylali@medipol.edu.tr, Orcid ID: 0000-0001-7171-7752

1. GİRİŞ

Finansal tabloların doğru ve güvenilir olması hem Türkiye hem de uluslararası alanda birçok menfaat grubunu ilgilendirmektedir. Dolayısıyla işletmelerin faaliyetlerini gösteren finansal tabloların denetim kuruluşları tarafından objektif olarak denetlenmesi daha güvenilir sonuçlar doğuracaktır. Söz konusu denetim faaliyetlerinin güvenilir olması denetim şirketleri ve denetçilerin sahip olması gereken temel ölçütlerle ilişkilidir. Bu temel ölçütlerin uygulanması halinde bağımsız denetim faaliyet sonuçlarının daha güvenilir olacağı ve iyi bir denetim kalitesine ulaşılacağı düşünülmektedir. İşletmelerin hazırladığı bilgilerin şeffaf nitelikte olması ve paydaşların alacağı kararların doğruluğu sağlıklı ve kaliteli bir denetim faaliyeti ile mümkündür (Yıldız ve Atış, 2022).

Bağımsız denetim sonucu elde edilen bilgiler denetim raporunda gerekli şeffaflığı sağlamadığını düşünen birçok yatırımcıyı endişeye düşürerek denetim raporlarının içerik ve şekil yönünden değişmesi gerektiğini tartışmaya açmıştır. Özellikle yatırımcıların finansal tablolar konusunda kaygılarını artırarak denetim raporunda yer alan bilgi ve açıklamaları sorgular hale getirmiştir (Doğan, 2018). Yakın zamanda yaşanan skandal ve küresel ekonomik krizler birçok işletmede sürdürülebilirliği tehdit etmiş ve yıkıcı etkileri nedeniyle birçok işletmeyi iflas eşiğine götürmüştür. Yaşanan bu olumsuz durumlar denetim ve muhasebeye ilişkin süreç ve konuları daha önemli hale getirmiştir. Özellikle iş dünyasında 2001 ve 2008 yılında ortaya çıkan muhasebe skandalları ve ekonomik kriz, bağımsız denetim ve denetçiye olan güveni sorgular hale getirerek bu bakışın değişmesinde önemli bir kırılma noktasına yol açmıştır (Akdoğan ve Bülbül, 2019). Bu bakımdan, bilgi kullanıcıları denetimde daha doğru ve güvenilir ve de şeffaflığı artıracak bilgilerin denetçi raporlarında yer alması gerektiği sonucuna varmışlardır. İlgili talepler, denetim raporlarında önemli değişimleri hızlandırmıştır. Önemli değişimlerden biri olan kilit denetim konularının denetim raporunda yer alması gerektiği gerekliliği ortaya çıkmıştır (Gold ve Heilmann, 2019). Diğer bir ifadeyle, denetimde yaşanan değişim ve gelişim birçok yeniliği beraberinde getirerek mevcut denetim raporlarında ihtiyaç duyulan oranda bilginin bulunmadığı düşüncesiyle kilit öneme haiz denetim konuları biçiminde açıklanan yeni yapılanmanın uygulanmasıdır (Tez ve Gençoğlu Gücenme, 2022).

Mevcut denetim raporlarının standartlaşmış olması nedeni ile yer alan bilgilerin doğruluk derecesi ve güven kalitesi uzun zamandır tartışılmaktadır (Coram ve Wang, 2020). Fakat denetim raporlarının işletmeye esas yapılması ve ilgililere daha doğru ve net bir şekilde bilgilerin aktarılması gerekmektedir. Bağımsız denetim ilgilileri, standart denetim raporunda yer alan olumlu/olumsuz modelinden ziyade işletmeye özgü gerçek ve detaylı bilgileri kapsayan raporlara ihtiyaç duymaktadır (Gold ve Heilmann, 2019).

Bağımsız denetimin temel amacı; düzenlenen finansal tabloların güvenilir ve doğru olduğuna yönelik hazırlanan denetim raporları aracılığı ile denetçi görüşüne de başvurulmasını sağlamaktır (Bulut ve Göksu, 2021). Bağımsız denetim süreci, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri kapsamında uygun olarak yürütülüp yürütülmediği ve finansal tabloların mevzuatta uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı hakkında görüş bildirmek önemli olup finansal tabloların güvenilirliğinin araştırılması denetimin temel amacıdır (Elden Ürgüp ve Başar, 2021). Bağımsız denetim ve denetçilik mesleği, finansal tabloların doğru bilgiler sağlamasında, sermaye piyasalarının gelişmesinde, sağlıklı bir ekonomik çevrenin meydana getirilmesi ve tasarrufların ekonomiye aktarılmasının teşvik edilmesinde önemli bir fonksiyondur (Özveren ve Türel, 2021).

Teknolojinin hızlı gelişimi işletmelerde iş yapış şekillerinde önemli değişime yol açmıştır. Artık dijital veriler finansal verilere daha kolay erişim imkânı yaratmaktadır. İşletme yöneticileri finansal

bilginin kontrol ve takibini daha hızlı şekilde gerçekleştirmektedir. Söz konusu bu durum karar alıcı yatırımcılar kapsamında denetim kalitesi daha etkin olacaktır (Manita vd., 2020).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), denetim standartların ilk versiyonunu 09.07.2017 tarihinde yayınlamıştır. Bağımsız Denetçi Raporunda (BDS 701) "Kilit Denetim Konuları" nın bildirilmesi konusunda standardın son versiyonu ise "26.12.2019 tarihinde Resmî Gazete 'de" yayımlanması neticesinde uygulanmaya başlanmıştır (Mert vd., 2022). Söz konusu standartlarda yapılan değişiklikler ile denetçinin riskli alanlar hakkında açıkladığı kilit denetim konuları bölümü, denetim raporlarında ayrı bölümler olarak raporlanmaktadır. Ana hedef ise denetimle alakalı daha fazla şeffaflık oluşturularak denetçi raporunun iletişim seviyesinin yükseltilmesidir (KGK, 2017). Denetçi raporu ile düzenlenen işletmenin finansal tablolarına yönelik ortaya çıkan finansal bilgilerin gerçek, eksiksiz ve güvenilir şekilde hazırlandığı ile ilgili bir görüş ortaya konulması hususunda denetçi raporu önemli bir iletişim aracı olarak yerini almaktadır (Kavut ve Güngör, 2018). Dolayısıyla işletme ve ilgililer kapsamında dünyadaki değişimlere paralel olarak her geçen gün bağımsız denetimin önem kazandığı görülmektedir. Teknolojinin değişimi ve günümüz ekonomik koşullarında bağımsız denetim fonksiyonun ülkemizde nasıl uygulandığı, denetim kuruluşları kapsamında karşılaşılan sorunların ne derece önemli konular olduğu ve hangi organizasyonun bu alanda daha büyük etkiye sahip olduğu gibi benzer durumlar ülkemizde bağımsız denetim kısmında son derece önemli ve güncel tartışma konuları içinde yer almaktadır (Karadeniz, 2019).

Kilit denetim konularının raporlarda yer alması hesap verebilirlik ve şeffaflık olgusunun, yöneticilerin önemli kararlarda daha dikkatli olmalarına yol açarak, finansal raporlamanın nitelik ve kalite yönünden daha faydalı olmasına imkân yaratmaktadır (Gold vd., 2020). Kilit denetim konularının detaylı olarak sunulması denetçinin mesleki muhakemesini ön planda tutarak finansal tabloların denetiminde önemli görülmüş olan konuların finansal tablo kullanıcılarına sunmaktır. Finansal tablo ilgililerin raporlarda kilit denetim konularının detaylı olarak açıklanmasıyla gerekli olan bilgi ihtiyacı karşılanmış olup denetçinin kabul edilebilir güvence göstererek bağımsız denetim çalışmaları kapsamında denetçi ve finansal tablo ilgililerin talep farklılığını oluşturan olumsuz durumlar önlemeye çalışılmıştır (İşgüden Kılıç vd., 2021). Bu kapsamda kilit denetim konularının raporlanmasının temel amacı, önem arz eden konuların açıklanması, şeffaflığı sağlamak, denetçi-üst yönetim iletişimini artırmak, yönetim yargıları içeren alanları değerlendirmek ve üst yönetim tarafından hazırlanan finansal tablo açıklamalarına önem vermesine imkân sağlamaktadır (Güleç, 2020).

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701'e göre kilit denetim konuları *"Denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konular" şeklinde tanımlanmıştır. Denetçinin dikkat etmesi gereken nokta; kilit denetim konularının, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasından seçilmesi gerektiğidir. Bir konunun kilit denetim konusu olarak belirlenebilmesi için, denetçinin; önemli yanlışlık risk düzeyi yüksek olan alanları, muhasebe tahminleri dahil tüm yönetimsel tahminleri ve yüksek belirsizliğe sahip yargıları, bağımsız denetimi etkileyebilecek nitelikte dönem içinde gerçekleşmiş önemli olayları dikkate alması ve değerlendirmesi gerekmektedir"* (KGK, 2017).

Pratikte ve teoride düzenlenen denetim raporlarının kullanıcıların bilgi ihtiyacını yeterince karşılamadığı görülmüş olup söz konusu beklentinin karşılanması kapsamında denetim alanında nitelik ve kalite konusunda birtakım düzenlemelerin yapılması ihtiyacı ortaya çıkmıştır (Li, 2020). Diğer bir ifadeyle bağımsız denetim raporlarının içerisinde yeterli bilgi olmaması, sadece genel bilgilerin sunulması ve kullanıcıların bilgi ihtiyacını tam karşılayamaması gibi faktörler yeni düzenlemeye olan ihtiyacı artırmıştır (Suttipun, 2021; Ferreira ve Morais, 2020; Zhai vd., 2021). 2017 yılından itibaren yayınlanan BDS 701'nolu standart kapsamında ülkemizde düzenlenen bağımsız denetim raporlarında

kilit denetim konularına değinilmesi zorunlu hale gelmiştir. Bağımsız denetçiler, denetim sürecinde karşılaştıkları riskleri, önemli yanlışlıkları, dikkat çeken hususları, yönetim yargılarını ve muhasebe tahminlerini "Kilit Denetim Konuları" olarak açıklamaktadır (Aktaş ve Acar, 2020). Ayrıca kilit denetim konuları, denetim sürecinde işletme faaliyetleri ile ilgili kaliteli ve şeffaf bilgi sunması kapsamında iletişim değerini artırmaktadır. Bununla birlikte bilgi kullanıcılarının zaman geçtikçe değişim gösteren taleplerini de karşılamaya olanak yaratmaktadır (Suttipun, 2020).

Çalışmada, BİST'de İmalat sektörünün alt sektörlerinden biri olan Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri ile Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım şirketlerinin bağımsız denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konularına yer verilmiştir. Kilit denetim konularına yönelik ulusal ve uluslararası akademik çalışmalar detaylı olarak incelenmiştir. Kilit denetim konuları ile ilgili bazı çalışmaların düzenlemeye ilişkin teorik bilgiler içerdiği, bazı çalışmaların ise BİST'de işlem gören şirketlerin kilit denetim konularına ilişkin karşılaştırmalı araştırmalar olduğu tespit edilmiştir. Çalışma literatür kapsamında Karapınar ve Dölen (2020) yılı çalışması ile de benzerlik göstermekte olup 2023 yılı bağımsız denetim raporunda belirtilen kilit denetim konuları, denetim firmalarının tespiti ve denetçi görüş türleri kapsamında karşılaştırılmalı olarak ele alınması bakımından farklılaşmaktadır.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Hosseinniakani vd. (2024) çalışmalarında, İşveç şirketlerinin 2016-2018 yılı denetim raporlarında denetçilerin kilit denetim konularına ilişkin açıklamaları arasında bir uygunluk olup olmadığını araştırmışlardır. Rahaman ve Bhuiyan (2024) araştırmalarında, 2018-2020 dönemi arası 602 şirket üzerinde zorunlu kilit denetim konularının açıklanmasının denetim raporu gecikmesi üzerindeki etkisi ile şirket büyüklüğünün kilit denetim konuları ve denetim raporu üzerinde bir etkisi olup olmadığını incelemişlerdir. Wang vd. (2024), denetim firmalarının hizmet deneyimindeki farklılığı ve bilgi entegrasyonunun kilit denetim konuların bildirilmesinde etkisini araştırmışlardır. Bepari vd. (2023) çalışmalarında, 2018-2021 döneminde Bangladeş'te Kilit Denetim Konularının sayı ve içerik özelliklerinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Kend ve Nguyen (2022) araştırmalarında, 2019 ve 2020 yıllarında Avustralya'da 3.000'den fazla denetim raporunu analiz ederek COVID-19 salgınında kilit denetim riskleriyle ilgili denetim prosedürünü araştırmışlardır. Mert vd. (2022) çalışmalarında, 2017-2019 yılları arasında BİST ve İngiltere'de FTSE borsalarında işlem gören Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları şirketlerinin denetçi raporlarındaki kilit denetim bildirilerini karşılaştırmalı olarak ele almışlardır. Sağlar ve Kılıç (2022) çalışmalarında, 2016 yılından bu yana kilit denetim konuları ile ilgili istenilen nitelikte yarar sağlanıp sağlanılmadığını tespit etmek üzere Türkiye içinden ve dışından toplam 77 adet araştırma makalesi üzerinde betimsel bir içerik analizi incelemesi yapmışlardır. Sarısoy (2021) çalışmasında, Türkiye ile ABD ülkelerinin denetim raporlarında kilit denetim konularını karşılaştırmalı olarak ele almışlardır. Celayir ve Türedi (2021) çalışmalarında, UDS 701 kapsamında kilit denetim konularının ne olduğu, denetçi tarafından nasıl belirleneceği ve denetim raporunda nasıl bildirileceğini teorik açıdan incelemişlerdir. Özcan ve Günlük (2021) çalışmalarında, 2017-2020 yılları arasında BİST Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe 26 şirketin kilit denetim konularının yıllara ve şirketlere göre dağılımını araştırmışlardır. Özşahin Koç (2021) çalışmasında, BİST'te işlem gören turizm şirketlerinde 2018-2020 döneminde Covid-19 salgınının denetçi raporlarında kilit denetim konularındaki dağılımını analiz etmişlerdir. Varıcı ve Kalıpçı Çağıran (2021) araştırmalarında, BİST KOBİ Sanayi endeksindeki şirketlerin 2019 yılı denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını nicelik bakımdan etkileyen faktörleri araştırmışlardır. Pérez-Pérez vd. (2021) çalışmalarında, Borsada işlem gören tüm İspanyol şirketlerinin denetçi raporlarının içeriğini ve denetçiler tarafından açıklanan kilit denetim konularını koşullandıran faktörleri ampirik olarak analiz etmişlerdir. Süer (2021) araştırmasında, BİST 30 şirketlerinin 2019 yılı bağımsız denetim raporları kapsamında kilit denetim

konuları bildirimlerinin muhasebe tahmin ve varsayımlarıyla ilişkisini incelemiştir. Suttipun (2021) çalışmasında, Tayland Menkul Kıymetler Borsasında bulunan 100 şirketin 4 yıllık denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konuları ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi ele almıştır. Abu ve Jaffar (2020) çalışmalarında, Malezya EMAS endekslerinde işlem gören 100 şirketin denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının açıklaması ile denetim komitesi etkinliği üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Yalçın (2020) çalışmasında, BIST İmalat Sanayi'de işlem gören işletmelerin 2017-2018-2019 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarının okunabilirliğini kilit denetim konuları paragraflarını Flesch Reading Easy'i endeksi ile analiz etmiştir. Hollie (2020) çalışmasında, 2019 yılına ait 58 adet ABD şirketinin bağımsız denetçi raporlarında yer alan kilit denetim konularının sayıları ve konularına göre dağılımını araştırmıştır. Li vd. (2019) çalışmalarında, Yeni Zelanda'da kilit denetim konularının denetim kalitesi ile denetim ücretleri üzerinde etkisi olup olmadığını incelemişlerdir. Velte (2019) çalışmasında, 2014 ve 2017 yılları arasında İngiltere borsasında faaliyet gösteren 1319 şirket üzerinde denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuların okunabilirliğini araştırmıştır. Asbahr ve Ruhnke (2019) çalışmalarında, muhasebe tahmininin kilit denetim konuları olarak bildirilmesinin, muhasebe tahmini ve denetçi kararını etkileyip etkilemediğini araştırmışlardır. Segal (2019) çalışmasında, kilit denetim konularının gerekliliğinin denetim raporlarının şeffaflığını arttırıp arttırmadığını ve denetçinin bu uygulama kapsamında risklerle karşı karşıya kalınıp kalınmadığı, söz konusu risklerin nasıl yönetildiği ve müşterileri ile olan ilişkileri üzerinde bir etkisinin olup olmadığını araştırmıştır. Masdor ve Shamsuddin (2018) çalışmalarında, çeşitli ülkelerde kilit denetim konularının bildirilmesinin yatırımcıların tepkisi ile denetim kalitesi üzerindeki olası etkisini araştırmışlardır. Kavut ve Güngör (2018) araştırmalarında, BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konularını ve sektörel dağılımlarını içerik olarak analiz etmişlerdir. Karacan ve Uygun (2018) araştırmalarında, 2017 yılı BİST'de işlem gören ve reel sektörde faaliyet gösteren 62 şirketin kilit denetim konularının içeriğini incelemişlerdir. Gökgöz (2018) çalışmasında, BİST'de işlem gören 140 şirketin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarını ele alarak hangi kilit denetim konularının belirlendiğine yönelik içerik analizi yapmıştır. Doğan (2018) araştırmasında, kilit denetim konularının yeni denetim standardı ISA/BDS 701'e göre nasıl uygulanacağı ve denetim raporunda ne şekilde bildirileceğine yönelik çalışma yapmıştır. Uzay ve Köylü (2018) çalışmalarında, BİST imalat sektöründeki şirketler üzerinde 2017 yılı denetçi raporlarında kilit denetim konularının hangileri olduğu ve imalat sektöründeki etkisini ele almışlardır. Yanık ve Karataş (2017) araştırmalarında, denetim raporundaki değişimleri farklı ülkeler bazında analiz etmişlerdir.

Literatür araştırmalarında kilit denetim konularını ele alan çalışmaların fazla olduğu görülmektedir. Yapılan çalışmalarda genellikle BIST'te işlem gören işletmelerin yıllar itibariyle kilit denetim konuları karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır. Bu çalışma yazında yer alan çalışmalardan farklılaşmakta olup iki sektörün kilit denetim konuları, denetim firmalarının tespiti ve denetçi görüş dağılımı karşılaştırmalı olarak incelenmiştir. İmalat sektörünün alt iki sektörün bağımsız denetim raporlarını karşılaştırmalı olarak içeriğini analiz eden bir çalışmanın olmaması çalışmanın gerekçesini oluşturmuştur.

3. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

3.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi

BDS 701 kapsamında 2017 yılından başlayan Kilit Denetim Konuları bağımsız denetim raporlarında bildirilmektedir. Bu kapsamda çalışmanın amacı BIST İmalat sektörünün alt sektörlerinden biri olan Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri ile Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektörlerinde bulunan toplam 41 şirketin 2023 dönemine ait 41 bağımsız denetim raporuna yönelik içerik analizi gerçekleştirilmiştir. Ancak Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektöründe işlem gören bir şirketin bağımsız denetim raporunda

kilit denetim konularının uygulayabilecekleri gizlilik politikası tahmini gereği bildirilmediği düşünüldüğünden 40 işletme ve 40 bağımsız denetim raporlarında önem arz eden kilit denetim konularının neler olduğu, hangi işletmenin ne sayıda kilit denetim konusu bildirdiği, şirketlere özgü raporların hangi denetim firmaları tarafından raporlandığı ve denetçi kapsamında verilen görüşler hakkında genel bir değerlendirme yapılması amaçlanmıştır. Söz konusu ilgili veriler Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) kendi internet sayfasında bulunan bildirim incelemeleri bölümünden 2023 yılı bağımsız denetim raporları filtrelenerek finansal tablolarından faydalanılmıştır. Çalışmanın örneklemini oluşturan iki sektörün denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konuları içerik analiz yöntemiyle değerlendirilerek kilit denetim konuları sayı olarak verilmiştir. Buna ek olarak denetim firmaları ve denetçi görüşleri de analiz edilmiştir. Bu çalışmada içerik analizi yöntemi kullanılarak ilgili verilerin değerlendirilmesi sağlanmıştır. "Früh, içerik analizini; beyanların içeriksel ve biçimsel özelliklerini sistematik ve nesnel olarak tasvir eden ampirik bir yöntem olarak tanımlamaktadır" (Gökçe, 2006). İçerik analizi; "sözlü, yazılı ya da diğer materyallerin içinde barındırdıkları mesajların, sistematik olacak şekilde ve nesnel olarak sınıflandırılması, sayılara dönüştürülmesi ve çıkarımda bulunulması işlemlerinden oluşur" (Tavşancıl ve Aslan, 2001). "İçerik analizi kullanılarak veriler tanımlanabilmekte ve kullanılan verilerin içerisinde gizli kalmış birtakım gerçekler tespit edilerek ortaya çıkarılabilmektedir" (Gülbahar ve Alper, 2009).

3.2.Araştırma Bulguları

Çalışmaya; 2023 yılı BİST'te işlem gören İmalat sektörünün alt sektörlerinden biri olan Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri ile Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektörlerinde faaliyet gösteren şirketler çalışmaya konu edinmiştir. Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri sektörlerinde 27, Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektöründe 14 şirket bulunmaktadır. Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektöründe bir şirkette ait veri eksikliği nedeniyle çalışma kapsamını 40 şirket oluşturmaktadır. BIST İmalat sektörünün alt sektörlerinden biri olan Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri ile Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektörlerin listesi Tablo 1 ve 2'de sunulmuştur.

Tablo 1. Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe Yer Alan İşletmeler

Sıra	Kod	Şirket Ünvanı
1	ATEKS	Akın Tekstil A.Ş.
2	ARSAN	Arsan Tekstil Ticaret ve Sanayi A.Ş.
3	ARTMS	Artemis Halı A.Ş.
4	BLCYT	Bilici Yatırım Ticaret ve Sanayi A.Ş.
5	BRKO	Birko Birleşik Koyunlululular Mensucat Ticaret ve Sanayi A.Ş.
6	BRMEN	Birlik Mensucat Ticaret ve Sanayi İşletmesi A.Ş.
7	BOSSA	Bossa Ticaret ve Sanayi İşletmeleri T.A.Ş.
8	DAGI	Dagi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş..
9	DERIM	Derimod Konfeksiyon Ayakkabı Deri Sanayi ve Ticaret A.Ş.
10	DESA	Desa Deri Ticaret ve Sanayi A.Ş.
11	DIRIT	Diriteks Diriliş Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.
12	ENSRI	Ensari Deri Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.
13	HATEK	Hateks Hatay Tekstil İşletmeleri A.Ş.
14	ISSEN	İşbir Sentetik Dokuma San. A.Ş.
15	KRTEK	Karsu Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.
16	KORDS	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.
17	LUKSK	Lüks Kadife Ticaret ve Sanayi A.Ş.
18	MEGAP	Mega Polietilen Köpük Sanayi ve Ticaret A.Ş.
19	MNDRS	Menderes Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.
20	RODRG	Rodrigo Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.
21	ROYAL	Royal Halı İplik Tekstil Mobilya Sanayi ve Ticaret A.Ş.
22	RUBNS	Rubenis Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.
23	SKTAS	Söktaş Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.
24	SNPAM	Sönmez Pamuklu Sanayi A.Ş.
25	SUNTK	Sun Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.
26	YATAS	Yataş Yatak ve Yorgan Sanayi ve Ticaret A.Ş.
27	YUNSA	Yünsa Yünlü Sanayi ve Ticaret A.Ş.

Kaynak: (KAP, 2023)

Tablo 2. Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım Sektöründe Yer Alan İşletmeler

Sıra	Kod	Şirket Ünvanı
1	ALKA	Alkim Kâğıt Sanayi ve Ticaret A.Ş.
2	BAKAB	Bak Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.
3	BARMA	Barem Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.
4	DURDO	Duran Doğan Basım ve Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.
5	TEZOL	Europap Tezol Kâğıt Sanayi ve Ticaret A.Ş.
6	GIPTA	Gipta Ofis Kırtasiye ve Promosyon Ürünleri İmalat Sanayi A.Ş.
7	KAPLM	Kaplamin Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.
8	KARTN	Kartonsan Karton Sanayi ve Ticaret A.Ş.
9	KONKA	Konya Kâğıt Sanayi ve Ticaret A.Ş.
10	LILAK	Lila Kâğıt Sanayi ve Ticaret A.Ş.
11	MNDTR	Mondi Türkey Oluklu Mukavva Kâğıt ve Ambalaj Sanayi A.Ş.
12	PRZMA	Prizma Pres Matbaacılık Yayıncılık Sanayi ve Ticaret A.Ş.
13	SAMAT	Saray Matbaacılık Kağıtçılık Kırtasiyecilik Ticaret ve Sanayi A.Ş.
14	VKING	Viking Kâğıt ve Selüloz A.Ş.

Kaynak: (KAP, 2023)

Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri ile Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektörlerine yönelik 2023 yılı bağımsız denetçiler tarafından hazırlanan raporlarda açıklanan kilit denetim konuları ve sayıları Tablo 3 ve 4'te görselleştirilmiştir.

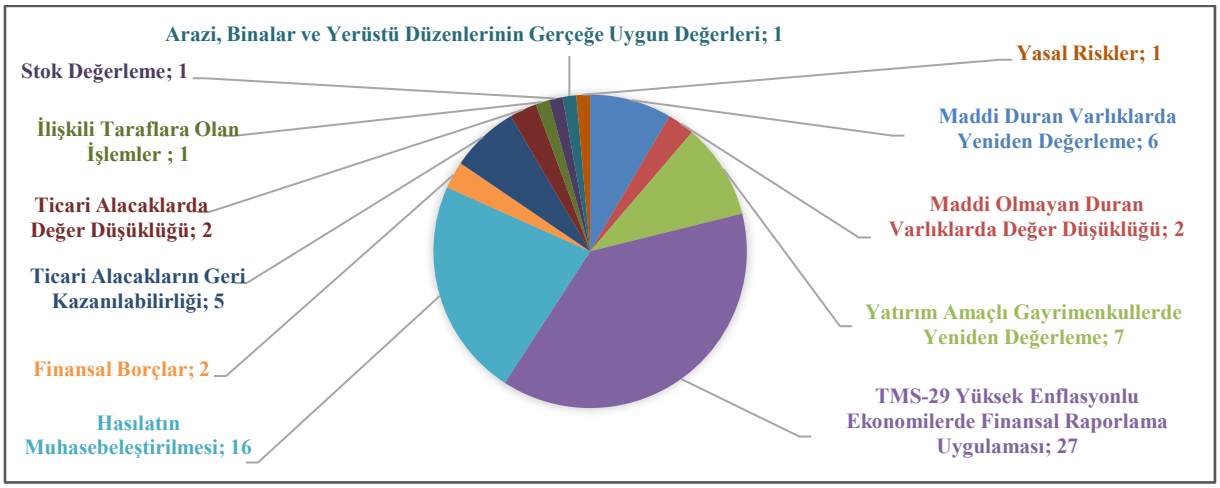
Tablo 3 ve 4'te imalat sektöründe faaliyet sürdüren şirketlerin bildirilen bağımsız denetim raporlarında toplam 102 adet kilit denetim konusu raporlanmıştır. Kilit denetim konusunun 71 adedinin Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü, 31 adedinin ise Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektörüne aittir. İki sektöre ait 40 denetim raporu değerlendirilmiştir.

Tablo 3. 2023 Yılı Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü Kilit Denetim Konularının Genel Sayı Dağılımı

No	Kilit Denetim Konuları	2023 KDK Sayıları
1	Maddi Duran Varlıklarda Tekrar Değerleme	6
2	Maddi Olmayan Sabit Varlıklarda Değer Düşüklüğü	2
3	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme	7
4	TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması	27
5	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	16
6	Finansal Borçlar	2
7	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	5
8	Ticari Alacaklarda Değer Azalması	2
9	İlişkili Taraflara Olan İşlemler	1
10	Stok Değerleme	1
11	Arazi, Binalar ve Yerüstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Bedelleri	1
12	Yasal Riskler	1

Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektöründe raporlanan kilit denetim konuları değerlendirildiğinde bildirilen 71 kilit denetim konuları içerisinde "TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması konusu (27) kez, Hasılatın muhasebeleştirilmesi (16) kez, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme (6) kez, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme konusu (7) kez raporlanmıştır. 2023 yılında enflasyon muhasebesinin hayata geçirilmesiyle kilit denetim konuları önem arz etmekte olup özellikle duran varlık ve stok hareketlerinin yoğun olduğu imalat

sektöründe kilit denetim konuları arasında "TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması imalat sektörü için önemli bir kilit denetim konusudur. Kilit denetim konularının dağılımında denetçinin mesleki muhakemesi ve bilgisi önem arz etmekte olup 2023 yılı bildirilen denetim konularının imalat sektöründe paralellik gösterdiği söylenebilir. Söz konusu sözel ifadelere ilişkin yargılar Grafik 1'de görselleştirilmiştir.

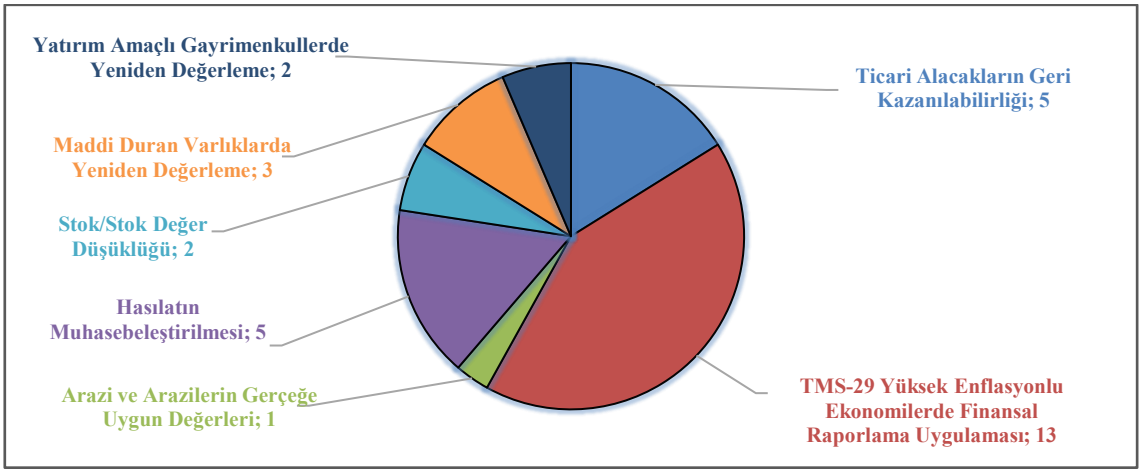


Grafik 1. 2023 Yılı Kilit Denetim Konularının Türlerine Göre Dağılımı (Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri)

Tablo 4. 2023 Yılı Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım Sektörü Kilit Denetim Konularının Genel Sayı Dağılımı

No	Kilit Denetim Konuları	2023 KDK Sayıları
1	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği	5
2	TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması	13
3	Arazi ve Arazilerin Gerçeğe Uygun Değerleri	1
4	Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	5
5	Stok/Stok Değer Azalması	2
6	Maddi Duran Varlıklarda Tekrar Değerleme	3
7	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Tekrar Değerleme	2

Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektöründe bağımsız denetim raporlarına bakıldığında bildirilen 31 kilit denetim konusu içerisinde "TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması konusunun (13) kez, bunu sırasıyla (5) kez Hasılatın Muhasebeleştirilmesi ve Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği kalemleri takip etmektedir. Denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesi şeffaflığı artırıcı yöndedir. Özellikle enflasyon muhasebe uygulamasının kilit denetim konularında ilk kalem olarak seyir göstermesi denetim raporlarının güvenilirliğini ortaya koymaktadır. Bu durum bildirilen denetim konularının geçmişte bildirilen kilit denetim konuları gibi standart kalıplardan oluşmadığını göstermektedir. Kilit denetim konularına ilişkin ifadeler Grafik 2'de sunulmuştur.



Grafik 2. 2023 Yılı Kilit Denetim Konularının Türlerine Göre Dağılımı (Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım)

Tablo 5. 2023 Yılı Kilit Denetim Konularının Şirketler Açısından Dağılımı (Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri)

Firmalar	Kilit Denetim Konusu (2023)
ATEKS	Maddi Duran Varlıkların Tekrar Değerleme, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Tekrar Değerleme, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
ARSAN	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Tekrar Değerleme, Finansal Borçlar, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
ARTMS	Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, Maddi Duran Varlıkların Tekrar Değerleme, Yatırım Amaçlı gayrimenkullerde Tekrar Değerleme, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
BLCYT	Hasılatın muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklarda Tekrar Değerleme, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Tekrar Değerleme, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
BRKO	Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama uygulaması
BRMEN	TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması, Hasılatın muhasebeleştirilmesi, İlişkili Taraflara Olan İşlemler
BOSSA	TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama uygulaması, Hasılatın muhasebeleştirilmesi
DAGI	Hasılatın muhasebeleştirilmesi, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
DERIM	TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği
DESA	TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması, Hasılatın muhasebeleştirilmesi, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Tekrar Değerleme, Stok Değerleme
DIRIT	Ticari Alacaklarda Değer Düşüklüğü, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama uygulaması
ENSRI	Hasılatın muhasebeleştirilmesi, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Tekrar Değerleme, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
HATEK	TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
ISSEN	TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması, Hasılatın muhasebeleştirilmesi, Ticari alacakların Geri Kazanılabilirliği
KRTEK	Hasılatın muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklarda Tekrar Değerleme, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
KORDS	Hasılatın muhasebeleştirilmesi, Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
LUKSK	Arazi, Binalar ve Yerüstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değerleri, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Tekrar Değerleme, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulanması
MEGAP	TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulanması, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, Hasılatın muhasebeleştirilmesi
MNDRS	TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulanması, Hasılatın muhasebeleştirilmesi, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği
RODRG	Hasılatın muhasebeleştirilmesi, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulanması
ROYAL	Maddi duran Varlıklarda Tekrar Değerleme, Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Yasal Riskler, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulanması
RUBNS	Hasılatın muhasebeleştirilmesi, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulanması
SKTAS	Maddi Duran Varlıklarda Tekrar Değerleme, Finansal Borçlar, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
SNPAM	TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
SUNTK	Hasılatın muhasebeleştirilmesi, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
YATAS	Hasılatın muhasebeleştirilmesi, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması
YUNSA	Hasılatın muhasebeleştirilmesi, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması

Tablo 5'te 2023 yılı hangi denetim konularının hangi şirketler tarafından konu edildiği detaylı olarak verilmiştir. Söz konusu şirketlerin kilit denetim konularına bakıldığında yoğun olarak enflasyon muhasebesi kapsamında "TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama" Uygulaması ile "Hasılatın Muhasebeleştirilmesi" konularının ele alındığı görülmektedir. İmalat sektörü olması nedeni ile duran varlıklar, yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlemesi, stok değer azalması ve ticari alacakların geri kazanılabilirliği konularının raporlandığı gözlemlenmiştir. Bu kapsamda yayınlanan denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının uygun olduğu söylenebilir. Tablo 5'te en çok kilit denetim konularını bildiren şirketlerin ARTMS, BLCYT, DESA ve ROYAL şirketleri olduğu görülmektedir.

Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri alanında bulunan firmaların 2023 yılı bağımsız denetim raporların hangi bağımsız denetim şirketleri tarafından düzenlendiği ve bağımsız denetim raporlarında sunulan denetçi görüşleri Tablo 6'da sunulmuştur.

Tablo 6. Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörleri Bağımsız Denetim Firmaları ile Denetçi Görüşleri

Firmalar	Bağımsız Denetim Şirketleri (2023)	Görüş (2023)
ATEKS	MGI SERBEST DENETİM A.Ş.	Olumlu
ARSAN	GÜNCEL SERBEST DENETİM DANIŞMANLIK A.Ş.	Olumlu
ARTMS	EREN SERBEST DENETİM A.Ş.	Olumlu
BLCYT	DENEYİM SERBEST DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Olumlu
BRKO	AAC SERBEST DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Şartlı
BRMEN	ARILAR SERBEST DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Olumlu
BOSSA	PwC SERBEST DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	Olumlu
DAGI	PKF ADAY SERBEST DENETİM A.Ş.	Olumlu
DERIM	PwC SERBEST DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	Olumlu
DESA	BİRLEŞİM NEKS SERBEST DENETİM A.Ş.	Olumlu
DIRIT	AAC SERBEST DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Şartlı
ENSRI	YEDİTEPE SERBEST DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Olumlu
HATEK	KARAR SERBEST DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Olumlu
ISSEN	EREN SERBEST DENETİM A.Ş.	Olumlu
KRTEK	YKY SERBEST DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Olumlu
KORDS	KPMG SERBEST DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Olumlu
LUKSK	ÇÖZÜM ÜNLÜER SERBEST DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Olumlu
MEGAP	HSY DANIŞMANLIK VE SERBEST DENETİM A.Ş.	Olumlu
MNDRS	PKF ADAY SERBEST DENETİM A.Ş.	Olumlu
RODRG	BAKIŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE SERBEST DENETİM A.Ş.	Olumlu
ROYAL	İRFAN SERBEST DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Şartlı
RUBNS	FİNANSAL EKSEN SERBEST DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	Olumlu
SKTAS	GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE SERBEST DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	Olumlu
SNPAM	CROWE OLGU SERBEST DENETİM VE YMM A.Ş.	Şartlı
SUNTK	SUN SERBEST DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	Olumlu
YATAS	PKF ADAY SERBEST DENETİM A.Ş.	Olumlu
YUNSA	PwC SERBEST DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.	Olumlu

Tablo 6 incelendiğinde Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri sektöründe yer alan 27 şirketin denetim raporları genellikle farklı denetim firmaları tarafından düzenlenmiştir. 2023 yılında 27 bağımsız denetim raporunun sadece 4'nün (BOSSA, DERIM, YUNSA, KORDS) dört büyük denetim firması olan PwC

ve KPMG tarafından düzenlendiği görülmektedir. BİST İmalat sektöründe bağımsız denetim firmaları raporlarında genellikle olumlu görüş bildirmiş olup BRKO, DIRIT, ROYAL ve SNPAM şirketlerine şartlı görüş bildirilmiştir. İlgili şirketler için "Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı" olarak genellikle stok, alınan-verilen çekler, alıcılar, satıcılar, banka kredileri, dava ve icra takipleri ile ilgili gerekli işlemlerin yapılmadığı tespit edilmiş olup ayrıca enflasyon düzeltme işlemlerinde TFRS-29'un tam olarak uygulanmadığı belirtilmiştir.

Tablo 7. 2023 Yılı Kilit Denetim Konularının Şirketler Açısından Dağılımı (Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım)

Firmalar	Kilit Denetim Konusu (2023)
ALKA	*Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması*
BAKAB	*TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması, Arazi ve Arsaların Gerçeğe Uygun Değerleri*
BARMA	*Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması*
DURDO	*Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması*
TEZOL	*TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması, Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği*
GIPTA	*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması*
KAPLM	*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması*
KARTN	*Stoklar, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme, Hasılatın muhasebeleştirilmesi, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması*
KONKA	*Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması*
MNDTR	*Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması*
PRZMA	*Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması*
SAMAT	*TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme*
VKING	*Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, TMS-29 Aşırı Enflasyonlu Ekonomilerde Mali Raporlama Uygulaması*

Tablo 7'de 2023 yılı hangi denetim konularının hangi şirketler tarafından konu edildiği detaylı olarak verilmiştir. Söz konusu şirketlerin kilit denetim konularına bakıldığında yoğun olarak enflasyon muhasebesi kapsamında TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulanması ile hasılatın muhasebeleştirilmesi görülmektedir. İmalat sektörü olması nedeni ile duran varlık, yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerlemesi, stok/stok değer düşüklüğü ve ticari alacakların geri kazanabilirliği konularının raporlandığı gözlemlenmiştir. 2023 yılında en fazla kilit denetim konusunu bildiren şirketlerin DURDO, KARTN ve KONKA olduğu görülmektedir.

Tablo 8. Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım Sektörleri Bağımsız Denetim Firmaları ile Denetçi Görüşleri

Firmalar	Bağımsız Denetim Şirketleri (2023)	Görüş (2023)
ALKA	*GÜNEY TARAFSIZ KONTROL VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.*	*Olumlu*
BAKAB	*PwC TARAFSIZ KONTROL VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.*	*Olumlu*
BARMA	*PKF ADAY TARAFSIZ KONTROL A.Ş.*	*Olumlu*
DURDO	*GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE TARAFSIZ KONTROL HİZMETLERİ A.Ş.*	*Olumlu*
TEZOL	*PwC TARAFSIZ KONTROL VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A. Ş.*	*Şartlı*
GIPTA	*VEZİN TARAFSIZ KONTROL A.Ş.*	*Olumlu*
KAPLM	*RSM TURKEY ULUSLARARASI TARAFSIZ KONTROL A.Ş.*	*Olumlu*
KARTN	*GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE TARAFSIZ KONTROL HİZMETLERİ A.Ş.*	*Olumlu*
KONKA	*İRFAN TARAFSIZ KONTROL VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.*	*Olumlu*
MNDTR	*REANDA AREN TARAFSIZ KONTROL VE SMMM A.Ş.*	*Olumlu*
PRZMA	*GRC TARAFSIZ KONTROL A.Ş.*	*Olumlu*
SAMAT	*KÖKER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE TARAFSIZ KONTROL A.Ş.*	*Olumlu*
VKING	*KPMG TARAFSIZ KONTROL VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.*	*Olumlu*

Tablo 8 incelendiğinde toplam 13 adet şirketin denetim raporlarının da farklı denetim şirketleri tarafından hazırlandığı görülmektedir. Dört büyük denetim firması olan PwC ve KPMG tarafından

sadece BAKAB, TEZOL ve VKING şirketlerinin denetim raporları hazırlanmıştır. BİST'te işlem gören İmalat sektörünün alt sektörlerinden biri olan Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektöründe genellikle bağımsız denetim firmaları raporlarında olumlu görüş bildirmişlerdir. Sadece TEZOL şirketine PwC tarafından şartlı görüş bildirilmiştir. TEZOL şirketi için "Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı"nın TFRS-9 Finansal Araçlar standardı uyarınca söz konusu finansal yatırımlara ilişkin olarak gerçeğe uygun değer ölçümünün yapılmaması şeklinde belirtilmektedir.

4. SONUÇ

Bağımsız denetim raporlarında yer alan bilgilerin gerçek, anlaşılabilir, güvenilir ve eksiksiz olarak açıklanması hem denetim raporunun kalitesini hem yatırımcıların güvenini artıracaktır. Dolayısıyla, denetim raporlarında sunulan gerçek bilgiler, yatırımcıların finansal piyasalarda yer edinmesine fırsat yaratacaktır. İşletmelerde önemli kararların alınmasında denetim raporları rehber niteliğinde olup şeffaf ve güvenilir olması önemli konudur. Bu bakımdan bağımsız denetçi raporlarının daha özgün hale getirmek adına kilit denetim konularının şeffaf olarak bildirilmesi denetim raporlarının standart hale gelmesini önleyecektir. Denetim raporlarının güvenilirliği denetçiler tarafından bildirilen kilit denetim konularının gerçekliği ile paraleldir.

Çalışmada, BİST'te işlem gören İmalat sektörünün alt sektörlerinden biri olan Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri ile Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektörlerinde yer alan 40 şirketin 2023 yılı yayımlanan toplam 40 bağımsız denetim raporu incelenmiştir. Söz konusu iki sektörün kilit denetim konuları, denetim firma tespiti ve denetçi görüşü kapsamında karşılaştırmalı olarak içeriği ele alınmıştır. Her iki sektörde hangi kilit denetim konularının ağırlıklı olarak bildirildiği, en çok hangi denetim firmaların denetimi gerçekleştirdiği ve kilit denetim konuları uyarınca hangi görüşlerin verildiği değerlendirilmiştir.

Yapılan çalışma kapsamında 40 şirketin bağımsız denetçi raporları incelenmiş olup elde edilen bulgulara göre; Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri sektöründe 71 adet kilit denetim konuları, Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektöründe ise 31 adet kilit denetim konuları bildirdikleri tespit edilmiştir. 2023 yılında toplam 102 adet kilit denetim konuları bildiriminde bulunulmuştur. 2023 yılında en çok bildirilen kilit denetim konuları sırasıyla "TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması, "Hasılatın Muhasebeleştirilmesi, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme, "Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme" ve "Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği" kalemlerinden oluşmakta olup toplam olarak TMS-29 Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlama Uygulaması (30) kez, Hasılatın Muhasebeleştirilmesi (21) kez, Maddi Duran Varlıklarda Yeniden Değerleme (9) kez, Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme (9) kez ve Ticari Alacakların Geri Kazanılabilirliği kalemi ise (10) kez bildirilmiştir.

Denetim firmaları açısından değerlendirildiğinde, 2023 yılında şirketlerin genellikle farklı denetim firmaları tarafından denetlendiği ve denetim raporlarının düzenlendiği görülmüştür. 40 şirketin denetim raporlarında dört büyükler olan PwC ve KPMG denetim firmalarının 2023 yılında sadece 7 adet (BOSSA, DERIM, YUNSA, KORDS, BAKAB, TEZOL, VKING) şirkete ait denetim raporları düzenledikleri görülmektedir.

Denetim görüşleri açısından ise denetim görüşleri genellikle olumlu görüş olup literatürde yapılan çalışmalarla benzer sonuçlar ortaya çıkmıştır. 2023 yılı kapsamında olumlu görüş yoğunlukta olup farklı denetim firmaları ile dört büyük denetim firması olan PWC tarafından şartlı görüş bildirilmiştir. Şartlı görüş verilen şirketlerin "TFRS-9 Finansal Araçlar standardı" uyarınca söz konusu finansal yatırımlara ilişkin olarak gerçeğe uygun değer ölçümünün yapılmaması", "stok, alınan-verilen çekler, alıcılar, satıcılar, banka kredileri, dava ve icra takipleri, enflasyon düzeltme işlemlerinde TFRS-

29'un uygulanmaması" şeklinde ifadeler belirtilmiştir. Söz konusu şirketler Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri sektöründe BRKO, DIRIT, ROYAL ve SNPAM olup Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektöründe ise TEZOL şirketidir.

Sonuç olarak farklı iki sektörün 2023 yılı kilit denetim konuları, denetim firması tespiti ve denetçi görüşü kapsamında karşılaştırması değerlendirildiğinde her iki sektörde kilit denetim konularında ağırlıklı olarak TMS-29 standardı, hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin yeniden değerleme kalemleri bağımsız denetim raporunda bildirilmiştir. Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri sektöründe farklı kilit denetim konuları mevcut olup Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektöründe bildirilmemiştir. Söz konusu kilit denetim konuları "Finansal Borçlar", Maddi Olmayan Duran Varlıklarda Değer Düşüklüğü" ve "İlişkili Taraflarla Olan İşlemler" şeklindedir. Yapılan çalışma literatür ile karşılaştırıldığında benzer sonuçlar elde edildiği görülmekte olup 2023 yılı enflasyon muhasebesinin uygulanması kapsamında tüm işletmelerde TMS-29 standardının ele alındığı görülmektedir.

BİST'te işlem gören İmalat sektörünün alt sektörlerinden biri olan Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri ile Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri Basım sektörlerinde bulunan şirketlerin denetim raporlarında açıklanan kilit kilit denetim konuları büyük ölçüde sektörle paralellik göstermektedir.

Çalışmanın önemli kısıtı bulunmakta olup sadece imalat sektöründe faaliyet gösteren iki sektör çalışmaya konu edinmiştir. Dolayısıyla elde edilen sonuçlar bu çalışma için geçerlidir. Sonraki çalışmalarda BİST'e faaliyet gösteren imalat sektörlerinin alt sektörlerine ilişkin hem sektör bazında sayının artırılması hem de yıllar itibariyle karşılaştırmalı kilit denetim konularının ele alınması ya da kilit denetim konularının farklı sektörlerde karşılaştırmalı olarak değerlendirilmesi veya enflasyon muhasebesi kapsamında sektörler arası karşılaştırma yapılması konunun önemine ilişkin daha doğru sonuçların elde edilmesine olanak sağlayacaktır.

Etik Beyan

"2023 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konularının İçeriğine Yönelik Bir Analiz" başlıklı çalışmanın yazılması ve yayınlanması süreçlerinde Araştırma ve Yayın Etiği kurallarına riayet edilmiş ve çalışma için elde edilen verilerde herhangi bir tahrifat yapılmamıştır. Çalışma için etik kurul izni gerekmemektedir.

Katkı Oranı Beyanı

Çalışma tek araştırmacı tarafından yürütülmüştür.

Çatışma Beyanı

Yapılan bu çalışma gerek bireysel gerekse kurumsal/örgütsel herhangi bir çıkar çatışmasına yol açmamıştır.

KAYNAKÇA

Abu, N. A., & Jaffar, R. (2020). Audit Committee Effectiveness and Key Audit Matters. Asian Journal of Accounting and Governance, 1-13.

Akdoğan, N., & Bülbül, S. (2019). Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde Bist 100 Şirketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış, 18(56), 1-24.

Aktaş, R., & Acar, M. (2020). Bağımsız Denetimde Önemlilik Perspektifinden Kilit Denetim Konuları: BIST 100 Uygulaması. Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 38(2), 185-214.

Asbahr, K., & Ruhnke, K. (2019). Real Effects of Reporting Key Audit Matters on Auditors'judgment and Choice of Action. Internal Journal of Audit., 23(2),165-180.

Bepari, M. K., Nahar, S., Mollrk, A. T., & Azim, M. (2023). Content Characteristics of Key Audit Matters Reported by Auditors in Bangladesh and their Implications for Audit Quality. Journal of Accounting in Emerging Economies, 1-31.

Bulut, N., & Göksu, M. (2021). Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisinde 2006-2020 Yılları Arasında Yayınlanan Bağımsız Denetim ile İlgili Makalelerin İçerik Analizi. Muhasebe ve Denetime Bakış, 21(63), 249-274.

Celayir, D., & Türedi, H. (2021). Kilit Denetim Konularının Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 701 Kapsamında İncelenmesi. Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi, 3(2), 203-208.

Coram, P. J., & Wang, L. (2020). The Effect of Disclosing Key Audit Matters and Accounting Standard Precision on the Audit Expectation Gap. International Journal of Accounting, 25(2), 270-282.

Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 20(1), 65-89.

Elden Ürgüp, S., & Başar, R. M. (2021). Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Etkileri Üzerine Bir Araştırma: Kayseri ve Sivas İli Örneği. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 18 (3), 2251-2280.

Ferreira, C., & Morais, A. I. (2020). Analysis of the Relationship Between Company Characteristics and Key Audit Matters Disclosed. USP, São Paulo, 31(83), 262-274.

Gold, A., & Heilmann, M. (2019). The Consequences of Disclosing Key Audit Matters (KAMs): A Review of the Academic Literature. Maandblad voor Accountancy en Bedrijfseconomie, 93(1/2), 5-14.

Gold, A., Heilmann, M., Pott, C., & Rematzki, J. (2020). Do Key Audit Matters Impact Financial Reporting Behavior?. International Journal of Auditing, 24(2), 232-244.

Gökçe, O. (2006). İçerik Analizi-Kuramsal ve Pratik Bilgiler. Ankara: Siyasal Kitabevi.

Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Ve Borsa İstanbul'da İşlem Gören İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. Journal Of Accounting, Finance and Auditing Studies, 4(2), 126-138.

Gülbahar, Y., & Alper, A. (2009). Öğretim Teknolojileri Alanında Yapılan Araştırmalar. Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi, 42(2), 93-111.

Güleç, Ö. F. (2020). Muhasebe Meslek Mensupları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 19(59), 253-274.

Hollie, D. (2020). Early Evidence on the as 3101 Critical Audit Matters Disclosure. Journal of Forensic and Investigative Accounting, 12(1), 45-54.

Hosseinniakani, M., Overland, C., & Samani, N. (2024). Do Key Audit Matters Matter? Correspondence Between Auditor and Management Disclosures and the Role of Audit Committees. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation (55),100617.

İşgüden Kılıç, B., Demirkan, M., & Nazır, A. (2021). Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standartlarının Kilit Denetim Konularına Yansıması. Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 14(4), 1109-1125.

KAP (2023). Kamuoyu Aydınlatma Platformu. https://www.kap.org.tr/tr/Endeksler

Karacan, S., & Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi-BDS 701. Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi, 11(57), 632-649.

Karadeniz, Y. (2019). Türkiye'de Bağımsız Denetim Sistemindeki Gelişmeler: Denetim Kuruluşlarında Çalışan Denetçilere Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (83), 173-192.

Karapınar, A., & Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 22(4), 763-780.

Kavut, F. L., & Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST-100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, 16(59), 59-70.

Kend, M., & Nguyen, L. A. (2022). Key Audit Risks and Audit Procedures During the Initial Year of the COVID-19 Pandemic: An Analysis of Audit Reports 2019-2020. Managerial Auditing Journal, 37(7), 798-818.

KGK. (2017). (Kamu Gözetimi Kurumu). Bağımsız Denetim Standardı 701, Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf. E.T: 28.08.2024.

Li, H. (2020). A Study of Key Audit Matters Disclosure. Modern Economy, (11), 399-406.

Li, H., Hay, D., & Lau, D. (2019). Assessing the Impact of the New Auditor's Report. Pacific Accounting Review, 31(1), 110-132.

Manita, R., Elommal, N., Baudier, P., & Hikkerova, L. (2020). The Digital Transformation of External Audit and Its Impact on Corporate Governance. Technological Forecasting and Social Change, 150(119751), 1-10.

Masdor, N., & Shamsuddin, A. (2018). The İmplementation of ISA 701-Key Audit Matters: A Review. Global Business and Management Research, 10(3), 1107-1116.

Mert, H., Güner, M., Duyar, G., & Kamalak, İ. (2022). BDS 701 Kilit Denetim Konuları Kapsamında Gayrimenkul Yatırım Ortaklıkları Bağımsız Denetim Raporlarının Türkiye ve İngiltere Karşılaştırmalı İncelenmesi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24(1), 234-260.

Özcan, M., & Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul İmalat Sektöründeki Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi: Gıda, İçecek ve Tütün Alt Sektöründe Bir İnceleme. Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi 1(1), 22-35.

Özşahin Koç, F. (2021). Kilit Denetim Konuları: Bist'te İşlem Gören Turizm Şirketlerinin Covid-19 Öncesi ve Sonrası Denetim Raporlarının İncelenmesi. Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi, 1(1), 36-45.

Özveren, C., & Türel, A. (2021). Türkiye'de Bağımsız Denetim Raporları: 2016-2020 Yılları Arası Bir İnceleme. Hitit Sosyal Bilimler Dergisi, 14(2), 429-441.

Pérez Pérez, Y., Camacho Miñano, M. M., & Segovia-Vargas, M. J. (2021). Risk on Financial Reporting In the Context of The New Audit Report in Spain. Revista de Contabilidad Spanish Accounting Review, 24 (1), 48-61.

Rahaman, M. M., & Bhuiyan, M. (2024). Audit report lag and key audit matters in Australia. International Journal of Disclosure and Governance, 1-23.

Sağlar, J., & Kılıç, İ. (2022). Bağımsız Denetim Raporunda Yer Alan Kilit Denetim Konuları ile İlgili Betimsel Bir İçerik Analizi. Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 21(3), 1471-1493.

Sarısoy, Ö. (2021). Kritik/Kilit Denetim Konularının BIST 30 ve Dow Jones 30 Endekslerindeki İşletmelerin Denetçi Raporları Üzerinden Karşılaştırılması. Muhasebe ve Denetime Bakış, (63), 159-182.

Segal, M. (2019). Key Audit Matters: İnsight from Audit Experts. Meditari Accountancy Research, 27(3), 472-494.

Suttipun, M. (2020). Factors Influencing Key Audit Matters Reporting in Thailand. Asian Journal of Accounting Perspectives, 13(1), 26-39.

Suttipun, M. (2021). Impact of Key Audit Matters (KAMs) Reporting on Audit Quality: Evidence from Thailand. Journal of Applied Accounting Research, 22(5), 869-882.

Süer, A. Z. (2021). Önemli Muhasebe Tahminlerinin Kilit Denetim Konuları Çerçevesinde İncelenmesi. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, (65), 23-37.

Tavşancıl, E., & Aslan, E. (2001). İçerik Analizi ve Uygulama Örnekleri. İstanbul: Epsilon Yayınları.

Tez, B., & Gençoğlu Gücenme, Ü. (2022). Kilit Denetim Konuları ve COSO İlkeleri: Sektörel Karşılaştırma. Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 15(1), 85-116.

Uzay, Ş., & Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 52(1), 47-70.

Varıcı, İ., & Kalıpçı Çağıran, F. (2021). Kilit Denetim Konularına Etki Eden Faktörler: BIST KOBİ Örneği. UİİİD-IJEAS, (32), 87-106.

Velte, P. (2019). Associations Between the Financial and Industry Expertise of Audit Committee Members and Key Audit Matters within Related Audit Reports. Journal of Applied Accounting Research, 21(1), 185-200.

Wanga, L., Jiaa, Y., Xiaoa, T., & Yua, Y. (2024). Audit-firm Serving Experience Heterogeneity and Audit Knowledge Integration: Evidence from the Disclosure of Key Audit Matters. China Journal of Accounting Research (17),100354.

Yalçın, N. (2020). Türkiye'de Bağımsız Denetim Raporlarının Okunabilirliğinin Kilit Denetim Konusu Paragrafı Üzerinde İncelenmesi, Türkiye Ekonomisi İşletme, İktisat ve Muhasebe Açısından Konjonktürel Değerlendirmeler, ss.117-136, İksad Publishing, Ankara.

Yanık, S., & Karataş, M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (73), 1-26.

Yıldız, E., & Atış, C. (2022). Türkiye'de Faliyet Gösteren Bağımsız Denetim Şirketlerinin Denetim Kalitesi Göstergelerine Uyumu Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime BAKIŞ, (65), 157-178.

Zhai, H., Lu, M., Shan, Y., Liu, Q., & Zhao, Y. (2021). Key Audit Matters and Stock Price Synchronicity: Evidence from a Quasi-natural Experiment in China. International Review of Financial Analysis, (75), 1-11.

Yaylalı, İ. (2025). 2023 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konularının İçeriğine Yönelik Bir Analiz. *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi,* 27(49), 873-890.

Extended Abstract

An Analysis of 2023 Independent Audit Reports on the Content of Key Audit Matters

Aim: It is aimed to compare the key audit matters, identification of audit firms and types of auditor opinions disclosed in the 2023 audit reports of companies traded in the Textile, Apparel and Leather and Paper and Paper Products Printing sectors, which are sub-sectors of the Borsa Istanbul (BIST) Manufacturing sector. In the study, content analysis was conducted for the independent audit reports of 40 companies in the Textile, Apparel and Leather and Paper and Paper Products Printing sectors.

Method: The independent audit reports for 2023 were filtered from the notification queries section of the Public Disclosure Platform (KAP) website and their financial statements were utilized. The key audit matters reported in the 2023 independent audit reports of the Textile, Apparel and Leather and Paper and Paper and Paper Products Printing sectors, which constitute the sample of the study, were evaluated by content analysis method and key audit matters were given in number. In addition, the opinions of audit firms and auditors were also analyzed. In this study, content analysis method was used to evaluate the relevant data.

Findings: Companies operating in the Textile, Clothing and Leather and Paper and Paper and Paper Products Printing sectors, which are sub-sectors of the Manufacturing sector traded on BIST in 2023, were the subject of the study. There are 27 companies in the Textile, Apparel and Leather sector and 14 companies in the Paper and Paper Products Printing sector. Due to the lack of data on one company in the Paper and Paper Products Printing sector, the scope of the study consists of 40 companies.

A total of 102 key audit matters were reported in the independent audit reports of companies operating in the BIST Manufacturing sector. Of the key audit matters, 71 belong to the Textile, Apparel and Leather Sector and 31 to the Paper and Paper Products Printing Sector.

When the key audit matters reported in the Textile, Apparel and Leather Sector are evaluated, among the 71 key audit matters reported, TAS-29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies was reported (27) times, Revenue Recognition (16) times, Revaluation of Property, Plant and Equipment (6) times, Revaluation of Investment Properties (7) times.

In the Paper and Paper Products Printing sector, among the 31 key audit matters reported in the independent audit reports, TAS-29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies was reported (13) times, followed by Revenue Recognition and Recoverability of Trade Receivables (5) times.

Conclusion: Within the scope of the study, the independent auditor reports of 40 companies were examined, and according to the findings obtained, it was determined that 71 key audit matters were reported in the Textile, Apparel and Leather sector and 31 key audit matters were reported in the Paper and Paper Products Printing sector. In 2023, a total of 102 key audit matters were reported. In 2023, the most frequently reported key audit matters consisted of "TAS-29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies", "Revenue Recognition, Revaluation of Property, Plant and Equipment", "Revaluation of Investment Properties" and "Recoverability of Trade Receivables", and TAS-29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies (30) times in total, Revenue Recognition (21) times, Revaluation of Property, Plant and Equipment (9) times, Revaluation of Investment Properties (9) times and Recoverability of Trade Receivables (10) times.

In terms of audit firms, it was observed that companies were generally audited and audit reports were issued by different audit firms in 2023. In the audit reports of 40 companies, it is seen that the Big Four audit firms PwC and KPMG issued audit reports for only 7 companies (BOSSA, DERIM, YUNSA, KORDS, BAKAB, TEZOL, VKING) in 2023.

In terms of audit opinions, audit opinions were generally unqualified and similar results were found with the studies conducted in the literature. In 2023, unqualified opinions were predominantly issued by different audit firms and conditional opinions were issued by PWC, one of the four major audit firms. The companies that were given conditional opinions were stated as "not measuring the fair value of these financial investments in accordance with TFRS-9 Financial Instruments standard", "not applying TFRS-29 in inventory, checks received and given, buyers, sellers, bank loans, lawsuits and execution proceedings, inflation adjustment transactions". The companies in question are BRKO, DIRIT, ROYAL and SNPAM in the Textile, Apparel and Leather sector and TEZOL in the Paper and Paper Products Printing sector.