Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute
2024, (71)
E-ISSN: 2667-6982

İSTANBUL UNIVERSITY PRESS

DOI: 10.26650/MED.1474025

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

Bağımsız Denetim Sürecindeki Hasılat Döngüsü Yanılgıları ve İyileştirme Stratejileri

Misunderstandings in the Revenue Cycle During the Independent Audit Process and Improvement Strategies

Günay Deniz Dursun[1], Sinan Aslan[2]

[1]Doç. Dr., İstanbul Beykent Üniversitesi, İktisadi İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, İstanbul, Türkiye. E-mail: gunaydursun@beykent.edu.tr
[2]Prof. Dr., Marmara Üniversitesi, İşletme Fakültesi, İşletme Bölümü, İstanbul, Türkiye. E-mail: saslan@marmara.edu.tr

ORCID: G.D.D. 0000-0002-1079-2879; S.A. 0000-0002-4245-142X

ÖZ

Bağımsız denetim sürecinde, hasılat döngüsü denetiminde gerçekleşen yanılgılar bir taraftan denetim kalitesini diğer taraftan da finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemektedir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 2016-2022 yılları arasında yayınlanan yıllık inceleme raporları doküman analizi yöntemi ile bu çalışma kapsamında incelenmiş ve kurum tarafından tespit edilen muhasebe bulgularından stok, hasılat, ticari alacak ve borç, hasılat döngüsü olarak çalışma kapsamında ele alınmıştır. Yayınlanan raporların tamamında tespit edilen bulguların ve dosya bazında oranların benzerlik göstermesi ise hasılat döngüsü denetimi konusunda yapılacak araştırmaların önemine işaret etmektedir. Bu doğrultuda çalışmanın amacı, işletmelerin finansal performansını güçlendirmek ve finansal bilgi kullanıcılarının doğru kararlar almasını sağlamak için hasılat döngüsü denetim sürecindeki yanılgıları anlamak ve iyileştirmeye yönelik stratejiler belirlemektir.

Anahtar kelimeler: Hasılat Döngüsü, Muhasebe Hataları, Bağımsız Denetim
Jel Sınıflandırma: M42, M40, M48

ABSTRACT

In an independent audit process, errors occurring in revenue cycle audits affect audit quality and the decisions of financial information users. The annual review reports published by the Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority for the years 2016-2022 were examined within the scope of this study, and the accounting findings identified by the authority were addressed as part of the study, focusing on inventory, revenue, trade receivables and payables, and the revenue cycle. The similarity of the findings identified in all published reports and the ratios on a file-by-file basis underscores the significance of research in the field of revenue cycle audits. With this significance, the purpose of this prepared article is to comprehend the errors in the revenue cycle audit process and establish strategies for improvement, aiming to enhance the financial performance of businesses and facilitate accurate decision-making for financial information users.

Keywords: Revenue Cycle, Accounting Errors, Independent Audit
Jel Classification: M42, M40, and M48

Başvuru/Submitted: 26.04.2024 **Revizyon Talebi/Revision Requested:** 24.05.2024 **Son Revizyon/Last Revision Received:** 28.05.2024 **Kabul/Accepted:** 13.06.2024

Sorumlu yazar/Corresponding author: Günay Deniz Dursun / gunaydursun@beykent.edu.tr

Atıf/Citation: Dursun, G. D., Aslan, S. (2024). Bağımsız denetim sürecindeki hasılat döngüsü yanılgıları ve iyileştirme stratejileri. Muhasebe Enstitüsü Dergisi - Journal of Accounting Institute, *71*, 1-12. https://doi.org/10.26650/MED.1474025

This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License

Extended Abstract

According to the latest 2024 Occupational Fraud Report published by the International Association of Certified Fraud Examiners (ACFE), asset misappropriation is the most common and has the highest financial impact in 89% of the cases studied (ACFE 2024, p. 10). It aims to prevent these abuses by the entity through an independent audit process and to convey fair information to the users of financial information.

In Turkey, the Public Oversight Accounting and Auditing Standards Authority (POA), which is authorised to ensure and maintain the quality of independent audit processes and publish accounting and auditing standards, shares its reviews of audit reports and processes, excluding denunciations and complaints, with financial information users through annual reports and imposes sanctions for misstatements it detects. These POA feedback ensure the quality assurance of the independent audit process and prevent misstatements. The accounting findings identified in the annual review reports published by POA for the years 2016-2022 are similar in terms of years. In a revenue cycle audit consisting of inventories, revenue, trade receivables, and trade payables, the similarity of the findings on compliance with accounting and auditing standards over a seven-year period reveals the need for research on revenue cycle audits. The purpose of this study is to understand misstatements in the revenue cycle audit process, which are similar over the years, and to determine strategies to improve misstatements to enable financial information users to make appropriate decisions.

There are five basic subsystems that constitute the accounting information system. These are directly related to each other; revenue cycle, expenditure cycle, production cycle, human resources, and finance cycles. The revenue cycle is realised in two basic stages. The physical stage, in which assets or services are passed from the seller to the buyer, and the financial stage, which involves the receipt of payment by the seller (Hall 2011, p. 153).

Regulations required to be complied with in the accounting records and reporting of entities subject to independent audit regarding revenue, inventories, trade receivables, and payables in the revenue cycle; TFRS 15 Revenue from Contracts with Customers, TAS 1 Presentation of Financial Statements, TAS 2 Inventories, TAS 23 Cost of Borrowing, TAS 8 Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors, TAS 21 Effects of Changes in Foreign Exchange Rates, TAS 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, Conceptual Framework. In accordance with these standards, an independent auditor shall carry out auditing activities for accounting transactions and financial reporting.

Each year, the POA discloses to the public through inspection reports any irregularities that arise in the independent audit processes that are expected to be performed in accordance with the Standards on Independent Auditing (SIA) issued by the POA. In the annual inspection reports published by the POA for the years 2016-2022, the findings commonly identified in independent audit processes performed by independent auditors, excluding denunciations and complaints, are similar across all seven years.

Auditors are expected to analyse these annual examination reports carefully, particularly considering the misappropriation of assets, errors, and fraud detected in the revenue cycle elements. Although the fines and administrative sanctions imposed by the POA are important for solving the problem, the fact that the same findings are detected in seven annual reports indicates that different strategies need to be developed to solve the problem.

Studies in the literature have revealed that the quality of an independent audit process can also be negatively affected by reasons arising from the auditor and the audit team. In order to reduce misstatements as a result of this effect, it is suggested that this issue should be addressed separately in the continuing education of auditors, and revenue cycle misstatements should be emphasised in independent audit examinations. In addition, due care should be taken to ensure that auditors perform the processes in strict compliance with accounting and auditing standards. It would be useful to establish audit quality working groups, transfer the results of academic studies to stakeholders, and focus auditors on the processes of the companies they audit and the activities of the sector. It is important that firms perform risk-focused revenue cycle audits and use more audit evidence in their revenue cycle audits. As a result of this study, it is recommended to prepare checklists to be used in audit activities, especially in areas where the findings are similar, and to address the sanctions imposed by POA more systematically.

1. Giriş

Uluslararası Sertifikalı Suistimal İnceleme Uzmanları Derneği (ACFE) tarafından en son yayınlanan 2024 Global Hile ve Yolsuzluk Raporuna göre, çalışma kapsamındaki vak'aların %89'unda varlıkların kötüye kullanımı en sık karşılaşılan ve en fazla finansal etkiye sahip olan durum (ACFE 2024, s. 10) olarak belirtilmiştir. İşletme tarafından yapılan bu suistimallerin bağımsız denetim süreci ile önüne geçilmesi ve finansal bilgi kullanıcılara gerçeğe uygun bilginin aktarılması amaçlanmaktadır.

Bağımsız denetim faaliyetleri, yetkili kurumlar tarafından belirlenen ilke ve standartlara uygun olarak gerçekleşse de işletmeden, denetim ekibinden, zamandan veya yakın ilişkilerden dolayı sürecin kalitesi etkilenmektedir. Bu etki, denetim görüşünün tam, tarafsız, doğru ve makul güvence vermesi üzerinde olumsuz sonuçlar doğurmakta kimi zaman da bağımsız denetim sürecine olan güveni sarsmaktadır.

Türkiye'de bağımsız denetim sürecinin kalitesini sağlama ve sürdürme, aynı zamanda da muhasebe ve denetim standartlarını yayınlama konusunda yetkili kurum olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), ihbar ve şikâyetler hariç olmak üzere denetim rapor ve süreçlerindeki incelemelerini yıllık raporlar ile finansal bilgi kullanıcıları ile paylaşmakta ve tespit ettiği yanılgılara ilişkin ise yaptırımlar uygulamaktadır. KGK'nin bu geri bildirimleri bağımsız denetim sürecinin kalite güvencesini sağlarken diğer taraftan da yanılgıları önleme amacı taşımaktadır.

Araştırma kapsamında, KGK web sitesinde kamu ile paylaşılan 2016-2022 yılları arasındaki yedi yıllık inceleme raporları analiz edilmiştir. Araştırmada, nitel araştırma yöntemlerinden biri olan doküman analizi yöntemi kullanılmıştır.

Araştırma kapsamında ele alınan, KGK tarafından yayınlanan 2016-2022 yıllarını kapsayan yedi yıllık inceleme raporları; yapılan incelemelerde tespit edilen bulgular, bu bulguların sektör bazında dağılımı, bulguların değerlendirilmesi, önceki yıllarla karşılaştırılması ve yaptırımlardan oluşmaktadır. Bu çalışma kapsamında, yedi ayrı raporun bulgu kısmına odaklanılmış ve tespit edilen bulguların ağırlıkları temel alınmıştır.

2016-2022 yılları arası KGK tarafından yayınlanan yıllık inceleme raporlarında, ihbar ve şikâyetler hariç olmak üzere, bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği bağımsız denetim süreçlerinde yaygın olarak tespit edilen bulgular yedi yılda da benzerlik göstermektedir. Söz konusu muhasebe bulguları aynı zamanda literatürde kilit denetim konularına ilişkin yapılan birçok çalışma ile de benzerlik göstermektedir. Söz konusu bulgular yoğun olarak hasılat döngüsü unsurlarından stoklar, hasılat, ticari alacaklar ve ticari borçlardan oluşmaktadır.

Bağımsız denetim sürecinde yıllar itibari ile benzerlik gösteren hasılat döngüsü denetim sürecindeki yangıları anlamak ve finansal bilgi kullanıcılarının doğru kararlar almasını sağlamak için yanılgıları iyileştirmeye yönelik stratejiler belirleme amacı ile hazırlanan bu araştırma sonucunda, KGK tarafından uygulanan parasal ve idari yaptırımlar dışında farklı stratejilerin de uygulanmasına ihtiyaç olduğu belirlenmiştir.

Özellikle varlıkları kötüye kullanma, hata ve hile konularında hasılat döngüsü unsurlarına ait olarak tespit edilen bulgular dikkate alındığında, denetçilerin söz konusu yıllık inceleme raporlarını dikkatle analiz etmeleri ayrıca finansal tablo hazırlayıcılarının da söz konusu yanılgılara düşmeksizin muhasebe standartlarına, muhasebe politikalarına ve ilkelerine uygun davranmaları beklenmektedir.

2. Literatür Taraması

Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları olarak adlandırılan, denetçinin dikkat çekmek istediği hususlara ilişkin literatürde yapılan çalışmalar; bağımsız denetçilerin kilit denetim konuları başlığında en çok dikkat çektikleri konuların arasında hasılat döngüsü unsurlarının olduğunu göstermektedir.

Kavut ve Güngör (2018) BİST-100 Şirketlerinin 2017 faaliyet yılı bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerik analizine tabi tutmuşlar ve uygulamanın yapıldığı ilk yılda aynı sektördeki şirketlerde belli konuların ağırlık kazanmış olduğunu ortaya koymuşlardır.

Uzay ve Köylü (2018) Borsa İstanbul imalat sektörü işletmelerinin bağımsız denetim raporlarını inceleyerek en fazla raporlanan kilit denetim konularının; hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar ile ilgili olduğunu değerlendilmişlerdir.

Gökgöz (2018), uygulamanın başladığı 2017 yılına ait Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin denetim raporlarını incelmiş ve kilit denetim konuları olarak hasılat, ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkulleri tespit etmiştir.

Türel ve Türel (2019) Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin 776 bağımsız denetim raporu ve bu raporlarda yer alan kilit denetim konularını incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, bağımsız denetim sürecinde en çok önem arz eden alanların başında finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar ve varlıklarda değer düşüklüğü olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, bağımsız denetim raporlarında yer verilen kilit denetim konularının sayısı açısından dört büyük denetim firması ve diğer denetim firmaları arasında da anlamlı bir fark olmadığı tespit edilmiştir.

Akdoğan ve Bülbül (2019) Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren işletmelerin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarını incelenmişler ve en çok bildirilen kilit denetim konuları arasında hasılat, maddi ve maddi olmayan duran varlıkların değerlemesi ve karşılıklar olduğunu belirtmişlerdir.

Özbay (2022) tarafından yapılan çalışmada, 2019-2020 yıllarında açıklanan kilit denetim raporları incelenmiş, her iki dönem içinde en fazla raporlanan konuların; hasılatın muhasebeleştirilmesi, finansal araçlar ve maddi duran varlıklar ile ilgili olduğu tespit edilmiştir.

Keleş (2022) BİST İnşaat Endeksi'ndeki işletmelerin bağımsız denetçi raporlarında bildirilen kilit denetim konularını içerik analizine tabi tutmuş, 2020 ve 2021 yıllarına ait bulguların çoğunlukla yatırım amaçlı gayrimenkuller, hasılat ve finansal borçlar ile ilişkili hususlar olduğunu tespit etmiştir.

Hasılat döngüsü unsurları olan; stok, ticari alacak, ticari borç ve hasılat işlemlerine ilişkin olarak bağımsız denetçilerin kilit denetim konusu olarak dikkat çektiği bu işlemlere özgü gerçekleşen yaygın hatalar, bağımsız denetçinin görüşünü doğrudan etkilemektedir. Söz konusu hatalar, işletmeden veya denetim ekibinden kaynaklanabilmektedir.

İşletmelerden kaynaklanan hata ve hileler konusunda 1999 yılında COSO (Sponsorluk Yapan Organizasyonlar Komitesi) tarafından Amerikan Sermaye Piyasası Kurulu'nun bültenlerinden yola çıkarak hazırlanan hileli raporlama konulu çalışmada, hasılat döngüsü unsurlarının sıklıkla karşılaşılan hileler olduğunu belirlemiştir. Söz konusu raporda; uygunsuz gelir tasnifi ve varlıkları büyütme konusunda hilelerin yaygın olduğu ifade edilmiştir. Ayrıca, alacak hesapları, alacak senetleri, nakit en sık yanlış beyan edilen varlıklar olarak yer almaktadır. Olayların %72'sinin üst yönetim tarafından gerçekleştirildiği, şirketlerin denetim komitesi olmadığı ya da düzenli olarak toplanmadığı ifade edilmiştir (Çatıkkaş 2011, s. 28-29).

Genel olarak işletmelerde yapılabilecek hile davranışları; anormal finansal işlemler, eksik belge ve kayıtlar, ani varlık transferleri, finansal zorluklar ve borçlar, anormal kişisel harcamalar, belirsiz finansal planlama, yasa dışı faaliyetler, belirsiz kaynaklar, işlem kaybı ve zarar olarak ortaya çıkmaktadır (Aslan ve Altın, s.62-63). Literatürde muhasebe skandalları olarak adlandırılan temeli hileli finansal raporlamaya konu olan bazı vak'alarda da temel yapının hasılat döngüsü unsurları ile ilişkili olduğu görülmektedir. Örneğin; Xerox (2000), Enron (2001), Parmalat (2003), Homestore (2002), CMS Enerji (2002) vak'alarında hileli finansal raporlamaya ilişkin, karı yüksek gösterme, borçları gizleme, geliri olduğundan fazla gösterme şeklinde benzer durumlar tespit edilmiştir (Yardımcıoğlu ve Ada 2013, s. 50-52). Yaşanan bu skandallar ile birlikte denetim süreçlerinde önemli dersler çıkarılmış, birçok regülasyon gerçekleştirilmiştir.

İşletmeden kaynaklanan hata ve hileler finansal bilgi kullanıcılarını yanıltmakta, bu noktada da bağımsız denetim süreci ile makul güvence sağlanmaktadır. Ancak denetim ekibinden kaynaklanan kimi hatalar da finansal bilgi kullanıcılarının alacakları kararları doğrudan etkilemektedir. Bu nedenle çalışmaya ilişkin literatür taraması yapılırken bağımsız denetimin kalitesini etkileyen ve denetim ekibinden kaynaklanan çalışmalara da ayrıca yer verilmiştir.

Ball ve vd. (2015), Avustralya'da yaptıkları araştırmada, denetçi ve denetlenen işletmedeki yöneticiler arasındaki kişisel ilişkilerin denetim kalitesini negatif yönde etkilediğini tespit etmişlerdir.

Zhang (2011), denetçi ve müşteri arasındaki ilişkinin yakınlığının denetim kalitesine etkisini incelediği araştırmasında, bu yakınlığın denetim kalitesini etkilediği sonucuna varmıştır.

Bliss ve vd. (2011), Malezya'da yaptıkları araştırmada, denetlenen işletmeyle olan politik bağlantıların, denetim komitesinin bağımsızlığı ve yüksek denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi etkileyip etkilemediğini incelemişlerdir. Denetim komitesinin bağımsızlığı arttıkça denetim kalitesinin de arttığı sonucuna ulaşılmışlardır.

Glover ve vd. (2021), denetimin bitiş tarihine yaklaşıldığında denetçiler üzerinde ortaya çıkan zaman baskısının denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, denetçinin yaşadığı zaman baskısının düşük denetim kalitesine neden olduğunu ortaya koymuşlardır.

Huang ve vd. (2015), Tayvan'da denetçi cinsiyeti üzerine yaptıkları araştırmada, kadın denetçilerin erkek denetçilere oranla daha düşük ücretle çalıştıklarını ancak kadın denetçilerin denetim kalitesini erkek denetçilere göre daha iyi sağladıklarını tespit etmişlerdir.

Ye ve vd. (2014) Çin'de faaliyet gösteren denetçilerin demografik özelliklerinin denetim başarısızlığı üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Araştırma sonuçlarına göre, denetim tecrübesi daha fazla olan denetçilerin denetim başarısızlığı olasılığının azaldığı tespit edilmiştir. Ayrıca, denetçinin eğitim seviyesi ile denetim başarısızlığı arasında zayıf da olsa negatif bir ilişki belirlenmiştir.

Lisic ve vd. (2017), denetim firmalarının danışmanlıktan elde ettiği gelirler ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, denetim firmalarının danışmanlık hizmetlerinden elde edilen gelirlerdeki artışın denetim kalitesi üzerinde azaltıcı bir etkisi olduğunu belirlemişlerdir.

Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014), Türkiye'deki bağımsız denetçiler üzerine yaptıkları çalışmada, denetçilerin mesleki aidiyetlerinin, bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Araştırma sonucunda, mesleki aidiyet bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilediğini belirlemişlerdir.

Kilgore ve vd. (2014), denetim hizmetlerinde yer alan denetim komitesi başkanları ve üyeleri ve işletme dışındaki finansal analistler ve fon yöneticilerinin denetim kalitesi konusundaki algılarını incelemişlerdir. Hem denetim hizmetleri grubu hem de işletme dışındaki grup, denetim ekibi ile ilgili özelliklerin, denetim firması ile ilgili özelliklere göre daha önemli olduğunu belirtmişlerdir.

Acar ve Senal (2011), Türkiye'deki bağımsız denetim firmalarının, KGK'nın bağımsız denetim kalitesini sağlamadaki algısını incelemişlerdir. Araştırma sonuçları, denetim firmaları ve denetçiler tarafından KGK'nın varlığına duyulan ihtiyacı ortaya koymuştur.

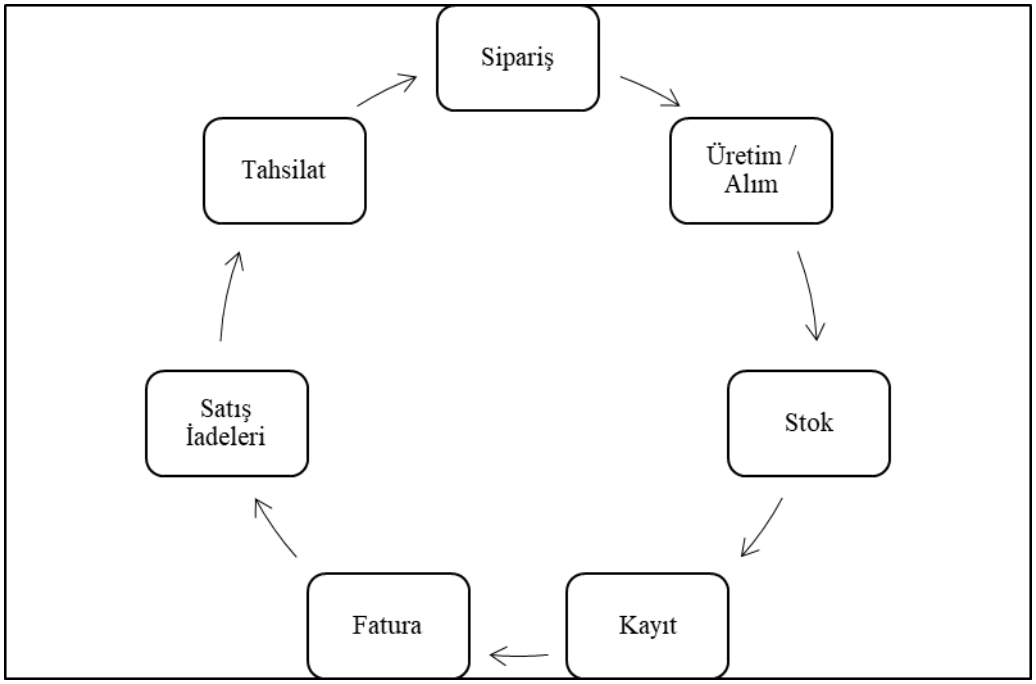
Hileli finansal raporlama skandallarından sonra pek çok ülkede denetçi ile müşteri işletme arasındaki yakın ilişkileri azaltmak amacıyla uygulanan denetimde rotasyon uygulaması üzerine literatürde birçok araştırma yapılmış bazı araştırmalar (Kim, Lee ve Lee, 2015; Carcello ve Nagy 2004; Vanstraelen 2000) denetçi rotasyonunun denetim kalitesi algısını olumlu yönde

artırdığını tespit edilmiştir. Diğer bir kısım çalışmada ise (Cameran, Prencipe ve Trombetta 2016; Geiger ve Raghunandan 2002; Ghosh ve Moon 2005) denetçi rotasyonu sonrasında denetim kalitesinin azaldığı belirlenmiştir.

3. Hasılat Döngüsü

İşletmelerin finansal nitelikteki işlemlerini toplayan, kayıt eden, özetleyen, raporlayan ve analiz eden muhasebe bilgi sistemi (Sevilengül 2009, s. 3), bilgi kullanıcılarına gerekli finansal bilgiyi sunan, birbirleriyle ilişkili alt sistemlerden oluşan bir bütündür (Minars 2003, s. 1). Muhasebe bilgi sistemini oluşturan beş temel alt sistem bulunmaktadır. Bunlar birbiri ile doğrudan ilişkili; hasılat döngüsü, harcama döngüsü, üretim döngüsü, insan kaynakları döngüsü ve finans döngüsüdür.

Hasılat döngüsü ise iki temel aşamada gerçekleşmektedir. Varlık veya hizmetlerin satıcıdan alıcıya geçtiği fiziksel aşama ve satıcı tarafından ödemenin alınmasını içeren finansal aşamadır (Hall 2011, s. 153). Üretim ya da ticaret işletmelerinde hasılat döngüsüne ilişkin süreç Şekil 1'de gösterilmektedir.



Şekil 1: Hasılat Döngüsü
Kaynak: Romney ve Steinbart, 2000:417 kaynağından uyarlanmıştır.

İlk aşama olan siparişin alınması sürecinde işletmeler müşterinin kredibilitesini araştırarak (Hall 2011, s. 154) miktar, fiyat, teslim zamanı ve ödeme biçimi konularında karşılıklı olarak anlaştıkları siparişin üretimine (ticaret işletmesi ise alımına) karar verirler. İkinci aşamada işletme üretimi yapmak için gereken malzeme, işçilik ve diğer üretim maliyeti unsurlarına katlanarak mamulü tamamlar. Bu noktada işletmeler tedarikçilerinden çoğunlukla vadeli olarak (ticari borç) malzeme alımına başvururlar. Söz konusu vade ise, müşterinin siparişinde belirlenen ödeme tarihinden daha sonra olacak şekilde belirlenir. Eğer malzeme alımı yabancı para cinsinden ise bu noktada muhasebeleştirme esnasında kur farkının ayrıştırılması gerekmektedir (TMS 21). Hasılat döngüsünün üçüncü aşamasında üretimi tamamlanan mamuller, stokta yerini alırken dördüncü aşamada maliyet bedeli üzerinden muhasebe tarafından kayıt edilir. Bu süreçte siparişin teslimine kadar stoklarda herhangi bir değer düşüklüğü olup olmadığının tespiti ayrıca önemlidir. Müşterinin siparişinin teslimi için ürünlerin stoklardan çıkarılması ve sevkiyatın başlaması süreci ise irsaliye işlemi ile gerçekleşir. Bu süreçte, nakliye verilerinin mevcut, doğru ve tam olduğundan emin olmak için satış öncesi çeşitli kontroller tamamlanmaktadır (Romney ve Steinbart 2000, s. 426). Teslim süreci ile birlikte veya sonrasında fatura süreci başlamakta bu da döngünün son aşaması olan tahsilat sürecini ortaya çıkarmaktadır. Müşterinin siparişinin teslimi ile birlikte ilk aşamada belirlenen ödeme yöntemi ve biçimine göre tahsilat gerçekleşmektedir. Tahsilat işlemi, nakden tahsilatı, bankaya para yatırılmasını ve söz konusu işlemlerin muhasebeleştirilmesini içermektedir

(Cosmin 2016, s. 132). Vadeli satışlarda tahsilat, ticari alacak olarak izlenmekte ve tahsilat günler veya haftalar sonra gerçekleşebilmektedir.

Söz konusu ticari alacağın tam ve zamanında tahsil edilmesi konusunda ortaya çıkacak bir risk ise işletmenin bu alacağı şüpheli alacak olarak izlemesini gerekli kılmaktadır. Ürünlerin müşteriye tesliminden sonra müşteri tarafından istenen kalite ve miktarda olmayan ürünlerin iade edilmesi de söz konusu olabilir. Satış iadeleri depoya ulaştığında, iadeleri sayılarak, incelenerek ve varsa hasarları tespit edilerek teslim alınır (Hall 2011, s. 174). İade sürecine ilişkin muhasebe işlemleri gerçekleştirilir ve geri ödeme ya da mahsup şeklinde süreç tamamlanır.

Söz konusu döngü sonucunda ortaya çıkan ve işletmenin finansal tablolarına aktarılan hasılat, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçevede *"özkaynak üzerindeki talep hakkı sahiplerinin yaptığı katkılar haricinde, özkaynakta artışlara yol açan varlıklardaki artışlar veya yükümlülüklerdeki azalışlar"* olarak tanımlamaktadır. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat standardına göre hasılat, "*işletmenin olağan faaliyetleri esnasında ortaya çıkan gelir"* olarak ifade edilmektedir. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda da hasılat, *"tahsil olunan paralarla tahakkuk eden alacaklar"* şeklinde tanımlanmıştır.

Hasılat döngüsünde yer alan gelir, stoklar, ticari alacaklar ve borçlarla ilgili bağımsız denetime tabi işletmelerin muhasebe kayıt ve raporlamalarında uyması gerekli düzenlemeler; TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat, TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu, TMS 2 Stoklar, TMS 23 Borçlanma Maliyeti, TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklik ve Hatalar, TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, Kavramsal Çerçeve başta olmak üzere çeşitli standartlar ile belirlenmiştir. Bu standartlara göre muhasebe işlemlerinin ve finansal raporlamanın yapılması konusunda ise bağımsız denetçi denetim faaliyetini gerçekleştirmektedir.

Hasılat döngüsü ve diğer muhasebe bilgi alt sistemlerin birbiri ile iletişimi sonucu işletmenin iç ve dış bilgi kullanıcılara bilgi sağlamak amacıyla oluşturulmuş raporlama sistemi de bulunmaktadır (Romney ve Steinbart 2000, s. 588). Raporlama sisteminde ortaya çıkan finansal bilginin doğru, güvenilir, hatasız olduğu konusunda ise makul güvence veren bağımsız denetim faaliyetleridir. Bağımsız denetim faaliyetlerini Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) uygun olarak yerine getiren bağımsız denetçi, finansal raporların; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine (GKGMİ), Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS), Türkiye Finansal Raporlama Standartlarına (TFRS), ve muhasebe mevzuatına uygun olup olmadığı konusunda görüş bildirir. Bu görüş ise finansal bilgi kullanıcılarının kararları üzerinde doğrudan etkili olmaktadır.

4. Hasılat Döngüsü Denetiminde Karşılaşılan Yaygın Hatalar

Bağımsız denetim sürecinin kalitesi, denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması anlamına gelmektedir (Ceylan, 2007). Kaliteli bir denetim, denetim sonucu sunulan bilgilerin yanlışlık ve/veya eksiklik içermeden ve tarafsız olarak üretilmesi ile ilgili değer yaratıcı ve yapıcı bir sürecin sonucudur (Tuan, Besen ve Saygı 2019). Sürecin kalitesini güvence altına alan unsur ise KGK tarafından düzenlenen kalite kontrol ve güvence standartlarıdır. Ayrıca KGK, denetim süreçlerinin izlenmesi, kamuoyu ile paylaşılması ve eksiklik ya da hatalara ilişkin olarak yaptırımları uygulayarak bağımsız denetim sürecinin kalitesini arttırmada önemli bir aktördür.

KGK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS) uygun olarak gerçekleştirilmesi beklenen bağımsız denetim süreçlerinde ortaya çıkan aykırılıklar her yıl KGK tarafından inceleme raporları ile kamuoyuna açıklanmaktadır.

Araştırma kapsamında, KGK web sitesinde kamu ile paylaşılan 2016-2022 yılları arasındaki inceleme raporları incelenmiştir. Araştırmada nitel araştırma yöntemlerinden biri olan doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Doküman analizi diğer kişi ya da kurumlar tarafından yazılmış, hazırlanmış ya da yaratılmış çeşitli yazı, belge, yapım veya kalıntının toplanması ve incelenmesi (Seyidoğlu, 2016) birincil araştırma verileri kaynağı olarak çeşitli dokümanların analiz edilmesi yöntemidir (O'Leary, 2017).

Araştırma kapsamında ele alınan, KGK tarafından yayınlanan 2016-2022 yıllarını kapsayan yedi yıllık inceleme raporları; yapılan incelemelerde tespit edilen bulgular, bu bulguların sektör bazında dağılımı, bulguların değerlendirilmesi, önceki yıllarla karşılaştırılması ve yaptırımlardan oluşmaktadır. Bu çalışma kapsamında, yedi ayrı raporun bulgu kısmına odaklanılmış ve tespit edilen bulguların ağırlıkları temel alınmıştır.

2016-2022 yılları arasında KGK tarafından yayınlanan yıllık inceleme raporlarında, ihbar ve şikâyetler hariç olmak üzere, bağımsız denetçilerin gerçekleştirdiği bağımsız denetim süreçlerinde yaygın olarak tespit edilen bulgular yedi yılda da benzerlik göstermektedir. Söz konusu raporlarda yaygın olarak tespit edilen muhasebe bulgularının yıllar itibari ile dosya bazında ağırlıklı sıralaması Tablo 1'de verilmiştir.

Tablo 1: KGK Yıllık İnceleme Raporlarında Yer Alan Muhasebe Bulguları ve Dosya Bazında Ağırlıkları

Hesap Kalemleri Yıllar	**2016**	**2017**	**2018**	**2019**	**2020**	**2021**	**2022**
Stoklar	24%	55%	53%	47%	46%	61%	44%
Hasılat		10%	36%	38%	45%	43%	30%
Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar				37%	29%	44%	44%

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporları, 2016-2022.

KGK tarafından yapılan incelemelerde yaygın muhasebe bulgularının yıllar itibari ile benzerlik gösterdiği Tablo 1'den anlaşılmaktadır. Her yıl yapılan dosya incelemelerinde, maddi ve maddi olmayan duran varlıklar haricinde tespit edilen bulguların bağımsız denetime tabi işletmelerin hasılat döngüsü ile ilişkili olduğu görülmektedir. Hasılat, stoklar, ticari alacak ve ticari borçlar konusunda ilgili muhasebe standartlarında belirtilen ilkelere uyum konusunda tespit edilen yaygın bulgular Tablo 2'de yer almaktadır.

Tablo 2: Hasılat Döngüsüne İlişkin Yaygın Muhasebe Bulguları

Hesap Kalemi	**Yaygın Muhasebe Bulgusu Türü**
Ticari Alacak ve Ticari Borçlar	Vade farklarının ayrıştırılmaması Kur farklarının raporlanması Hesap bakiyelerinin denetim kanıtları Şüpheli alacakların muhasebeleştirilmesi
Stoklar	Stok sayımına katılım göstermeme Net gerçekleşebilir değer tespiti Stok değer düşüklüğü tespit çalışmaları Vadeli stok alımında vade farkının ayrıştırılmaması Stokların muhasebeleştirilmesi
Hasılat	Hasılatın ölçümü Hasılatın muhasebeleştirilmesi Vade farkının ayrıştırılması Hasılatın varlığı Satış iadelerinin tespiti

Kaynak: KGK, Yıllık İnceleme Raporları, 2016-2022.

Tablo 2'de yer alan hesap kalemlerinin nasıl muhasebeleştirileceği, nasıl ölçümleneceği ve finansal tablolara aktarılacağı ilgili muhasebe standartları kapsamında ele alınmıştır. Bağımsız denetim standartları kapsamında ise söz konusu unsurların hangi ilkeler çerçevesinde denetleneceği açıklanmaktadır. KGK yıllık inceleme raporlarında da görüldüğü üzere stoklar, hasılat, ticari alacak ve ticari borçların muhasebe standartlarına uygun olarak muhasebeleştirilmediği, bağımsız denetçilerin de bu unsurların denetiminde sıklıkla yanılgıya düştüğü görülmektedir.

5. Hasılat Döngüsü Yanılgılarına İlişkin İyileştirme Stratejileri

Bağımsız denetçilerin denetim kalite ve standardını sağlama konusunda sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklar BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları adlı standartta ayrıca düzenlenmiştir. Söz konusu standartta "*denetçinin, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumlu*" olduğu belirtilmektedir. Makul güvence, finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacına uygun karar verebilmelerini sağlayan objektif, belgeye dayalı, güvenilir ve hatasız veriler elde edebilmesini sağlar. Bu nedenle KGK, bağımsız denetimin sonucunu ve kalitesini etkileyen bulgular için bağımsız

denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere bulguların içeriğine bağlı olarak mevzuat kapsamında uyarı, idari para cezası ve faaliyet izninin askıya alınması şeklinde idari yaptırımlar uygulamaktadır.

Ancak idari yaptırımların, bağımsız denetim sürecinin kalitesini iyileştirici etkisi yanında Tablo 1'de yıllar itibari ile tespit edilen bulguların benzerlik gösterdiği de dikkate alındığında bağımsız denetçileri açısından farklı stratejilerin de geliştirilmesi önerilmektedir.

Bağımsız Denetim Sınavları: KGK tarafından yapılan bağımsız denetim sınavlarında, tespit edilen bu bulgulara ilişkin konulara ağırlık verilmesi önerilir. Böylece, denetçi unvanını alacak kişilerin hali hazırda bu eksikliklere dikkat etmesi faaliyete başlamadan önce sağlanacaktır.

Eğitim ve Sürekli Gelişim: Bağımsız denetçilere verilen sürekli eğitimlerde, KGK tarafından hazırlanan yıllık inceleme raporlarındaki bulgular ayrıca ele alınmalıdır. Söz konusu bulguların denetim kalitesi üzerindeki etkisi tartışılarak, denetim süreçlerinde iyileştirmeler sağlanmalıdır.

Denetim Kalitesi Çalışma Gruplarının Oluşturulması: Literatürde yapılan araştırmalar, hilelerin çoğunlukla denetim kalitesinin en zayıf olduğu süreçlerde gerçekleştiğini göstermektedir. Bu nedenle, denetim kalitesini sağlama ve sürdürme konusunda ilk adım, denetim hile oranının tespit edilmesi olmalıdır (Franci 2004, s.345-368). Denetim kalitesini sağlamada diğer önemli bir husus ise, denetim hatalarının münferit mi, yoksa sistematik hatalar mı olduğunun belirlenmesidir (Patric 2004, s. 99). KGK bünyesinde oluşturulacak çalışma grupları gerek literatürde yapılan bu çalışmalar gerekse de örnek uygulamalar üzerinden denetim kalitesini arttırmayı hedefleyen programlar oluşturmalıdır.

İş Süreçlerine Odaklanma: Bağımsız denetçiler, denetlenen işletmenin faaliyet alanını, operasyonlarını ve endüstri özelliklerine odaklanmalıdır. İş süreçlerine odaklanmak, olası hata ve hileleri tespit etmeyi kolaylaştıracaktır.

Risk Odaklı Yaklaşım: Denetçiler, hasılat döngüsü denetimlerinde risk tabanlı bir yaklaşım benimsemelidir. Yıllık inceleme raporlarında yer alan potansiyel hataların daha yüksek olduğu alanlara öncelik vererek denetim stratejisini oluşturmalıdır.

Denetim Kanıtlarından Yararlanma: Bağımsız denetçi, hasılat döngüsüne ilişkin daha etkin olarak kanıtlardan yararlanmalıdır. Kanıtların varlığı, denetçinin hazırlayacağı raporun güvenirliğini arttıracağı gibi olası hata ve hilelerden de denetçiyi koruyacaktır.

Kontrol Listelerinin Hazırlanması: Özellikle hasılat döngüsüne ilişkin olarak bağımsız denetim sürecinde dikkat edilecek ve gerçekleştirilecek faaliyetler, KGK yıllık inceleme raporları da dikkate alınarak oluşturulmalı ve söz konusu kontrol listelerinden yararlanarak denetim süreci muhasebe ve denetim standartlarına bağlı olarak gerçekleştirilmelidir.

İdari Yaptırım: Mevcut uyarı, idari para cezası ve faaliyet izninin askıya alınması yaptırımlarının finansal bilgi kullanıcıları ile paylaşılması ve KGK, Sermaye Piyasası Kurulu, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu tarafından farklı farklı uygulanan yaptırımların bütüncül olarak düzenlenmesi önerilmektedir.

Bağımsız denetim sürecindeki hasılat döngüsü yanılgılarına ilişkin iyileştirme stratejileri sadece KGK, bağımsız denetçiler açısından ele alınmamalı aynı zamanda finansal tablo hazırlayıcıları açısından da süreç değerlendirilmelidir. Bu kapsamda, finansal tablo hazırlayıcılarından beklenen muhasebenin kavramlarına, muhasebe politikalarına, muhasebe standartlarına ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun finansal tablo hazırlamalarıdır. Ancak böylelikle, tüm bilgi kullanıcıları için gerçeğe uygun ve bağımsız denetçi tarafından makul güvence veren finansal tablolar ortaya çıkabilecektir.

6. Sonuç ve Öneriler

İşletmelerin finansal raporlarının belirlenen ilke ve standartlara uygunluğu konusunda görüş içeren bağımsız denetim raporları özellikle işletme dışındaki bilgi kullanıcılarının verecekleri kararlarda önemli bir araçtır. Denetim sürecinin kalitesi ise bu aracın güvenilirliğini doğrudan etkilemektedir. Çift taraflı bir faaliyet olarak bağımsız denetim sürecinin hem denetlenen işletmeden hem de denetim ekibinden kaynaklanan sebepler ile zaman zaman kalitesini sağlamada zorluklar olabilmektedir. Özellikle hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesinde bağımsız denetçilerin daha fazla kanıt toplaması ve mesleki özen ile dikkat göstermeleri beklenmektedir. Bu noktada özellikle mesleki şüphecilik yaklaşımı ile sürece odaklanan denetçi, yanılgıya düşmeden denetim sürecini sonlandırmaktadır. Ancak kimi zaman denetçilerin yanılgıları da sürecin tamamlanması ile ortaya çıkabilir. Bu aşamada KGK, ihbar ve şikâyetler üzerinden ya da dosya bazında yaptığı incelemeler sonucunda denetim süreçlerine ilişkin yanılgıları belirleyerek kamuoyu ile paylaşmakta ve mevzuat kapsamında ilgili denetçi veya denetim kurumlarına yaptırımlar uygulamaktadır. KGK tarafından2016-2022 yılları arasında yayınlanan yıllık inceleme raporlarında tespit edilen bulgulardan maddi ve maddi olmayan duran varlıklar hariç diğerleri (stoklar, ticari alacak, ticari borç, hasılat) işletmelerin hasılat döngüsüne ilişkindir. Özellikle varlıkları kötüye kullanma, hata ve hile konularında hasılat döngüsü unsurlarına ait olarak tespit edilen suistimaller dikkate alındığında, denetçilerin söz konusu yıllık inceleme raporlarını dikkatle analiz etmeleri beklenmektedir. KGK tarafından uygulanan parasal ve idari yaptırımlar sorunun çözümü için önemli olmakla birlikte, yedi yıllık raporlarda aynı bulguların tespiti, çözüm için farklı stratejilerin geliştirilmesine ihtiyaç olduğunun da bir göstergesidir.

Literatürde yapılan çalışmalar, bağımsız denetim sürecinin kalitesinin, denetçinin ve denetim ekibinden kaynaklanan sebeplerle de negatif yönde etkilenebileceğini ortaya koymaktadır. Bu etkinin bir sonucu olan yanılgıları azaltmak için ise denetçilerin sürekli eğitimlerinde bu konuların ayrıca ele alınması, bağımsız denetim sınavlarında hasılat döngüsü yanılgılarına dikkat çekilmesi önerilmektedir. Ayrıca, denetçilerin muhasebe ve denetim standartlarına sıkı sıkıya bağlı olarak süreci gerçekleştirmeleri konusunda gerekli özen gösterilmelidir. Denetim kalitesi çalışma grupları oluşturarak yapılan akademik çalışmaların sonuçlarının paydaşlara aktarılması, denetçilerin denetledikleri firmanın süreçlerine ve sektörün faaliyetlerine odaklanmaları faydalı olacaktır. Risk odaklı hasılat döngüsü denetimi gerçekleştirmeleri, hasılat döngüsü denetiminde daha fazla denetim kanıtı kullanmaları önemlidir. Özellikle bulguların benzerlik gösterdiği konularda denetim faaliyetlerinde kullanılmak üzere kontrol listelerinin hazırlanması ve KGK tarafından uygulanan yaptırımların daha sistematik olarak ele alınması bu çalışma sonucunda önerilmektedir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.
Yazar Katkıları: Çalışma Konsepti/Tasarım- G.D.D., S.A.; Veri Toplama- G.D.D., S.A.; Veri Analizi/Yorumlama- G.D.D., S.A.; Yazı Taslağı- G.D.D., S.A.; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- G.D.D., S.A.; Son Onay ve Sorumluluk- G.D.D., S.A.
Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması beyan etmemişlerdir.
Finansal Destek: Yazarlar finansal destek beyan etmemişlerdir.

Peer Review: Externally peer-reviewed.
Author Contributions: Conception/Design of Study- G.D.D., S.A.; Data Acquisition- G.D.D., S.A.; Data Analysis/Interpretation- G.D.D., S.A.; Drafting Manuscript- G.D.D., S.A.; Critical Revision of Manuscript- G.D.D., S.A.; Final Approval and Accountability- G.D.D., S.A.
Conflict of Interest: Authors declared no conflict of interest.
Financial Disclosure: Authors declared no financial support.

Kaynakça

Acar, D., & Senal, S. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, 33-50. Erişim adresi: https://dergipark.org.tr/en/pub/mdbakis/issue/63865/966963#article_cite

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. Erişim adresi: https://dergipark.org.tr/en/pub/mdbakis/issue/63889/967127

Aslan, S. & Altın, M. (2023). *Adli Muhasebe*. Ankara: Gazi Kitapevi.

Association of Certified Fraud Examiners (ACFE). (2024). Occupational Fraud 2022: A Report to the Nations. Erişim adresi: https://www.acfe.com/-/media/files/acfe/pdfs/rttn/2024/2024-report-to-the-nations.pdf

Ball, F., Tyler, J., & Wells, P. (2015). Is Audit Quality Impacted by Auditor Relationships? *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 11(2), 166-181. https://doi.org/10.1016/j.jcae.2015.05.002

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları Standardı. Erişim adresi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20240.pdf (10.08.2023).

Bliss, M. A., Gul, F. A., & Majid, A. (2011). Do Political Connections Affect The Role Of Independent Audit Committees and CEO Duality? Some Evidence From Malaysian Audit Pricing. *Journal of Contemporary Accounting & Economics*, 7(2), 82-98. https://doi.org/10.1016/j.jcae.2011.10.002

Cameran, M., Prencipe, A. & Trombetta, M. (2016). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *European Accounting Review*, 25(1), 35-58. https://doi.org/10.1080/09638180.2014.921446

Carcello, J. V. & Nagy, A. L. (2004). Audit Firm Tenure and Fraudulent Financial Reporting. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 23 (2), 55-69. https://doi.org/10.2308/aud.2004.23.2.55

Ceylan, A. (2007). Kalite Güvence Standardı, Türkiye'deki Durum ve Meslek Mensubunun Sorumlulukları. 2. Türkiye Muhasebe Forumu, Ankara.

Cosmin, A. (2016). The General Architecture of The Accounting Information System at The Trade Entities. *Unıversity of Targu Jui Annuals-Economy Series*, (4), 127-135. Erişim adresi: https://ideas.repec.org/a/cbu/jrnlec/y2016v4p127-135.html

Çatıkkaş, Ö. (2011). İşletmelerde Mali Tablo Hileleri. *Denetişim*(8), 18-30. Erişim adresi: https://dergipark.org.tr/en/pub/denetisim/issue/22473/240384

Francis, R.J. (2004). What Do We Know About Audit Quality. *The British Accounting Review*, 36. https://doi.org/10.1016/j.bar.2004.09.00

Geiger, M. A. & Raghunandan, K. (2002). Auditor Tenure and Audit Reporting Failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78. https://doi.org/10.2308/aud.2002.21.1.67

Gelir Vergisi Kanunu. (1961). Resmî Gazete, Sayı: 10700. https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf

Ghosh, A. & Moon, D. (2005). Auditor Tenure and Perceptions of Audit Quality. *The Accounting Review,* 80(2), 585-612. https://doi.org/10.2308/accr.2005.80.2.585

Glover, S. M., Hansen, J. C., & Seidel, T. A. (2021, May). How has the Change in the Way Auditors Determine the Audit Report Date Changed the Meaning of the Audit Report Date? Implications for Academic Research. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*. https://doi.org/10.2308/AJPT-19-014

Gökgöz, A. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi ve Borsa İstanbul'da işlem Gören İşletmeler Üzerine Araştırma. *Journal Of Accounting, Finance And Auditing Studies*, 4(2), 126-138. Erişim adresi: https://www.proquest.com/scholarly-journals/kilit-denetim-konularının-bağımsız-denetçi/docview/2036978027/se-2?accountid=15454

Hall, J. A., (2011). *Accounting Information System*. Mason: Cengage Learning.

Huang, T. C., Chiou, J. R., Huang, H. W., & Chen, J. F. (2015). Lower Audit Fees for Women Audit Partners in Taiwan and Why. *Asia Pacific Management Review*, 20(4), 219-233. https://doi.org/10.1016/j.apmrv.2015.02.001

Kavut, F. & Güngör, N. (2018). Bağımsız Denetimde Kilit Denetim Konuları: BİST 100 Şirketlerinin 2017 Yılı Analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi,* 16(59), 59-70. Erişim adresi: https://dergipark.org.tr/en/pub/meder/issue/39328/463560

Keleş, D. (2022). Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesi: Borsa İstanbul (BİST) İnşaat Endeksi İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 67, 241-252. https://doi.org/10.55322/mdbakis.1045449

KGK, Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2019Seti/Finansal%20Raporlamaya%20%C4%B0li%C5%9Fkin%20Kavramsal%20%C3%87er%C3%A7eve/F%C4%B0NANSAL%20RAPORLAMAYA%20%C4%B0L%C4%B0%C5%9EK%C4%B0N%20KAVRAMSAL%20%C3%87ER%C3%87EVE%20(2018%20S%C3%BCr%C3%BCm%C3%BC).pdf

KGK, Yıllık İnceleme Raporları (2016-2022) https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5192/Y%C4%B1ll%C4%B1k-I%CC%87nceleme-Raporlar%C4%B1%20 (Erişim Tarihi: 10.08.2023).

KGK. TFRS 15 Müşteri Sözleşmelerinden Hasılat. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/T%C3%BCrkiye%20Muhasebe%20Standartlar%C4%B1/TMSTFRS2018Seti/TFRS/TFRS_15_2018.pdf

Kilgore, A., Harrison, G., & Radich, R. (2014). Audit Quality: What's Important to Users of Audit Services. *Managerial Auditing Journal*, 29(9), 776-799. https://doi.org/10.1108/MAJ-08-2014-1062

Kim, H., Lee, H. & Lee, J. E. (2015). Mandatory Audit Firm Rotation and Audit Quality. *Journal of Applied Business Research*, 31 (3), 1089-1106. https://doi.org/10.19030/jabr.v31i3.9245

Lisic, L. L., Myers, L. A., Pawlewicz, R. J., & Seidel, T. A. (2017). Do Accounting Firm Consulting Revenues Affect Audit Quality? Evidence from the Pre- and Post-SOX Eras. Contemporary *Accounting Research*, 36(2), 1028-1054. https://doi.org/10.1111/1911-3846.12424

O'Leary, Z. (2017). *The Essential Guide To Doing Your Research Project*. SAGE Publications Inc.

Özbay, D. (2022). COVID-19 Pandemi Döneminde Artan Berlirsizlik Ortamı Ve Kilit Denerim Konuları Açıklamaları Üzerindeki Etkisi BİST 100 Şirketleri İncelemesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 66, 49-63. https://doi.org/10.26650/MED.1023848

Patrick, M. J. (2004). The PCOAB and The Future Of Oversight. *Journal of Accountancy*, 198. Erişim adresi: https://www.journalofaccountancy.com/issues/2004/dec/thepcaobandthefutureofoversight.html

Romney, M. B., & Steinbart, P. J. (2000). *Accounting Information Systems*. New Jersey: Prentice Hall.

Selimoğlu, S. K., & Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 64, 27-52. https://doi.org/10.25095/mufad.396489

Sevilengül, O. (2009). *Genel Muhasebe.* Ankara: Gazi Kitabevi.

Seyidoğlu, H. (2016). *Bilimsel Araştırma ve Yazma El Kitabı*. İstanbul: Güzem Can Yayınları.

Taş, O., Mert, H. & Başkaya, A. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konuları ve BİST Kapsamında Farklı Sektörlere Yönelik Bir Araştırma. *Vergi Sorunları Dergisi*, 377, 21-32. Erişim adresi: https://search.trdizin.gov.tr/tr/yayin/detay/409839/

Tuan, K., Besen, R., & Saygı, A. (2019). Bağımsız Denetimde Kalite Göstergeleri: Literatür İncelemesi. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 23(2), 203-210. Erişim adresi: https://dergipark.org.tr/en/pub/cuiibfd/issue/54026/654155

Türel, A. & Türel, A. (2019). Bağımsız Denetim ve Kilit Denetim Konuları: BİST Şirketleri 2017-2018 Analizi. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 68, 1267-1272. http://dx.doi.org/10.17719/jisr.2019.3912

Uzay, Ş. & Köylü, Ç. (2018). Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul Üzerine Bir Araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 52, 47-70. https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.439076

Vanstraelen, A. (2000). Impact of Renewable Long-Term Audit Mandates on Audit Quality. *European Accounting Review*, 9 (3), 419-442. https://doi.org/10.1080/09638180020017140

Yardımcıoğlu, M., & Ada, Ş. (2016). Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe Ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük Ve Skandallar. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 43-55. Erişim adresi: http://iibfdergisi.ksu.edu.tr/tr/pub/issue/10266/126023

Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. (2014). How Individual Auditor Characteristics Impact The Likelihood of Audit Failure: Evidence from China. *Advances in Accounting*, 30(2), 394-401. https://doi.org/10.1016/j.adiac.2014.09.013

Zhang, W. (2011). Three Essays on Audit Quality (Doctoral dissertation). University of Alberta, Edmonton, Alberta, Kanada. https://doi.org/10.7939/R3P97T