

Makale Türü / Article Type: Araştırma Makalesi / Research Article



KİLİT DENETİM KONULARI: BİST’TE İŞLEM GÖREN TURİZM ŞİRKETLERİNİN COVID-19 ÖNCESİ VE SONRASI DENETİM RAPORLARININ İNCELENMESİ

¹Filiz ÖZŞAHİN KOÇ

Özet

Bilgi kullanıcılarının denetim raporlarının daha şeffaf olması yönündeki talepleri neticesinde bağımsız denetim raporlarında gerek uluslararası (IAASB – ISA 701) gerek ulusal (KGK - BDS 701) düzenlemeler yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeler neticesinde “Kilit Denetim Konuları- KDK” olgusu bağımsız denetim raporlarında yerini almış olup, KDK; denetçinin mesleki görüşüne göre, cari dönemin mali tablolarının denetiminde en önemli konular olarak ifade edilmektedir. 2020 yılında pandemi olarak ilan edilen Covid-19 virüsünden en çok etkilenen turizm şirketleridir. Bu kapsamda çalışmanın amacı, pandemi öncesi (2018 yılı) ve pandemi sonrası (2020 yılı) turizm işletmelerinin denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularının dağılımını incelemektir. Bu amaç doğrultusunda BİST’te işlem gören ve turizm sektöründe faaliyette bulunan 11 adet şirketin bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Veriler içerik analizi yöntemi ile incelenmiş olup, pandemi öncesinde 20 adet, pandemi sonrasında 16 adet kilit denetim konusunun raporlandığı tespit edilmiştir. Pandemi öncesi döneme göre kilit denetim konularının sayısında düşüş olduğu görülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim Raporları, Kilit Denetim Konuları, Covid-19.

Key Audit Matters: Examination of The Audit Reports of The Businesses Operating in The BIST Tourism Sector Before and After Covid-19

Abstract

As a result of the requests of the information users for the audit reports to be more transparent, both international (IAASB - ISA 701) and national (KGK - BDS 701) regulations were made in the independent audit reports. As a result of these regulations, the concept of “Key Audit Matters-KAM” has taken its place in the independent audit reports. KAM; In the auditor's professional opinion, it is expressed as the most important issues in the audit of the current period's financial statements. Tourism companies are the most affected by the Covid-19 virus, which was declared a pandemic in 2020. In this context, the aim of the study is to examine the distribution of key audit matters in the audit reports of tourism enterprises before the pandemic (2018) and after the pandemic (2020). For this purpose, the independent audit reports of 11 companies traded on the BIST and operating in the tourism sector were examined. The data were analyzed by content analysis method, and 20 key audit subjects were reported before the pandemic and 16 after the pandemic. It has been determined that there is a decrease in the number of key audit matters compared to the pre-pandemic period.

Keywords: Independent Audit Reports, Key Audit Matters, Covid-19.

¹ Arş. Gör. Dr., Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Turizm Fakültesi, Turizm İşletmeciliği Bölümü, filiz.ozsahin@nevsehir.du.tr, ORCID: 0000-0002-0211-869X

GİRİŞ

Uluslararası finansal krizler ve şirket skandalları neticesinde yatırımcılar bağımsız denetim raporlarının şeffaflığını sorgulamış ve bağımsız denetim raporlarında daha fazla bilgiye yer verilmesini talep etmişlerdir. Bu kapsamda yatırımcıların güveninin kazanılması için 2015 yılında IAASB-Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Denetim Standardı 701 (UDS 701)-Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardını yayımlanmıştır. Türkiye’de de UDS 701 ile uyumu sağlamak üzere, KGK tarafından BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı yayımlanmıştır. Söz konusu BDS 701 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 9 Mart 2017 tarihinde Resmî Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konmuştur.

Çalışmada bahse konu standart kapsamında kilit denetim konuları ile ilgili teorik bir inceleme yapıldıktan sonra, bu alanda literatürde yer alan çalışmalara yer verilmiştir. Çalışmanın araştırma kısmında ise BİST’te işlem gören turizm işletmelerinin denetim raporlarında sunulan KDK’lar içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Bu bağlamda BİST’te işlem gören ve turizm sektöründe faaliyette bulunan 11 adet işletmenin bağımsız denetim raporları, 2018 yılı ve 2020 yılı esas alınarak (pandemi öncesi ve pandemi sonrası kilit denetim konularının dağılımını belirlemek amacıyla) incelemeye tabi tutulmuştur. 2019 yılı bağımsız denetim raporlarında pandeminin etkisi tam olarak görülmediği için kapsam dışı bırakılmıştır.

1. KİLİT DENETİM KONULARI

Finansal bilgi kullanıcılarının, bağımsız denetim raporlarında, yürütülen denetim faaliyetine yönelik daha fazla açıklamaya yer verilmesi hususundaki istekleri neticesinde (Ertan ve Kızık, 2019: 265), IAASB-Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu, 2015 yılında Uluslararası Denetim Standardı 701 (UDS 701)-Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardını yayımlamıştır (Özcan ve Günlük, 2021: 23). ISA 701, çeşitli ülkelerdeki denetim raporlarının ortak bir biçimde sunulmasını ve finansal bilgi kullanıcıları için daha anlaşılır bir “dil” sağlanmasını amaçlamaktadır (Yalçın, 2021: 4221). Bahse konu uluslararası düzenleme sonrasında Türkiye’de de, KGK, UDS 701 ile uyumlu “BDS 701 Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı”nı yayımlamıştır (Özcan ve Günlük, 2021: 23).

Bu bağlamda BDS 701’e göre KDK, denetçinin mesleki görüşüne göre, cari dönemin mali tablolarının denetiminde en önemli konular olarak tanımlanmaktadır (BDS 701, prg.8). Yapılan bir çalışmada “kilit denetim konuları, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde, denetçinin mesleki muhakemesine göre denetim sırasında dikkat gösterdiği ve en çok önem arz eden konulardır” biçiminde ifade edilmektedir (Uzay ve Köylü, 2018: 49). Bu kapsamda kilit denetim konuları, denetçinin denetim faaliyetlerini yürütürken yaptıklarını açıkladığı ve dikkatini yoğunlaştırdığı hususları belirttiği açıklamaları içermektedir (Atay ve Çeltikçi, 2021: 117). Zira BDS 701 kapsamında bağımsız denetim

raporlarında kilit denetim konularının sunulmasının amacı; mevcut denetim faaliyetine yönelik şeffaflığı artırarak denetçinin sunmuş olduğu raporun iletişim değerinin artırılmasıdır (BDS 701, prg.2).

Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinin uygulamada sağlayacağı bir takım yararlar bulunmaktadır. Söz konusu yararlar ise şöyledir (Biçer ve Erol, 2017: 75; Özcan ve Günlük, 2021: 23):

- Kilit denetim konuları denetim faaliyetlerinde şeffaflığı arttırarak, denetim raporlarında sunulan bilginin daha iyi anlaşılmasını sağlar
- Bağımsız denetçi için önem arz eden konuların, finansal tablo bilgi kullanıcıları için daha anlaşılabilir olmasını sağlar
- Kilit denetim konuları finansal bilgi kullanıcıları ile işletmenin üst yönetimi arasında etkili iletişim kurulabilmesi için gerekli bir dayanak sağlar
- Kilit denetim konuları bağımsız denetçi ve denetim komitesi arasındaki iletişimi artırır
- Kilit denetim konuları bağımsız denetçinin mesleki şüphecilikle denetim yapmasını ve böylece denetim kalitesinin artmasını sağlar.

Denetçi yukarıda bahsedilen yararları da göz önüne alarak kilit denetim konularını belirlerken aşağıdaki hususları dikkate almalıdır (Uzay ve Köylü, 2018: 50):

- Konunun finansal tablo kullanıcıları açısından önemi,
- Konunun finansal tablolar açısından önemliliği,
- Denetimde önem arz eden diğer konuların sayısı,
- Kontrol zayıflıklarının önem derecesi,
- Yanlılıkların türü ve önemlilik düzeyi,
- Muhasebe politikalarının türü,
- Konuyu denetimde ele almak için gereken çaba, özel beceri ve uzmanlık gereksinimleri ve ihtiyaç duyulan danışma hizmetinin boyutu,
- Üst yönetimle olan iletişim ve kapsamı,
- Denetim prosedürlerinin uygulanmasında yaşanan zorluklar.

Denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularının bir takım özelliklere de sahip olması gerekmekte olup, söz konusu özellikler şöyledir (Sayar ve Ergüden, 2016, 95):

- Kilit denetim konuları işletmeye özgü olmalı
- Kilit denetim konuları denetçi görüşünden ayrı herhangi bir “denetçi görüşü” algısı oluşturmamalı ve mali tablolarda yer alan açıklamalarının yerine geçmemeli (Uzay ve Köylü, 2018: 50)
- Genel ve standart kalıplaşmış ifadelerden uzak olmalı ve
- Kilit denetim konularına yönelik uzun listelerden kaçınılmalıdır.

Nitekim denetçinin denetim faaliyetini yürütürken dikkat gösterdiği en önemli hususlardan olan kilit denetim konuları işletmeye özgü olmalı ve dolayısıyla kilit denetim konularının açıklanmasında genel ve standart ifadeler kullanılmamalıdır.

2. LİTERATÜR

Şirketlerin denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularına ilişkin literatürdeki çalışmalar şöyledir:

Çakalı (2021) çalışmasında BİST 100 endeksindeki işletmelerin 2020 yılı sonu bağımsız denetim raporlarını incelemiş ve bildirilen kilit denetim konularını analiz etmiştir.

Özcan ve Günlük (2021) çalışmalarında BİST İmalat Sektörünün alt sektörlerinden Gıda, İçecek ve Tütün sektöründe bulunan işletmelerin denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularını incelemişlerdir.

Sarısoy (2021) çalışmasında BİST 30 ve DOW JONES 30'daki şirketlerin kilit denetim konularını karşılaştırmalı olarak incelemiştir.

Sert ve Biçer (2021) çalışmalarında Borsa İstanbul'da işlem görmekte olan halka açık 33 adet gayrimenkul yatırım ortaklığının 2017 yılı denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularını incelemişlerdir.

Süer (2021) çalışmasında BİST 30 endeksindeki işletmelerin dipnotlarında sundukları önemli muhasebe tahmin ve varsayımları ile denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularını ele almıştır.

Aktaş ve Acar (2020) çalışmalarında BİST 100 endeksindeki işletmelerin denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularını önemlilik seviyesi kapsamında 2017 ve 2018 dönemlerini incelemişlerdir.

Arzova ve Şahin (2020) çalışmalarında BİST 30, BİST 50 ve BİST 100 endeksinde mali hizmetler bünyesinde faaliyette bulunan işletmelerin denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularını incelemişlerdir.

Erdem (2020) çalışmasında mali tablolarda yer alan bilgilerde hile yapılma ihtimalinin, denetim raporlarında sunulan kilit denetim konuları üzerindeki etkisini incelemiştir.

Karapınar ve Dölen (2020) çalışmalarında BİST'de işlem gören işletmelerin 2018 yılı denetim raporunda sunulan kilit denetim konularını sektörler, denetim şirketleri ve denetim görüş türü itibarıyla karşılaştırmalı olarak incelemişlerdir.

Yalçın (2020) çalışmasında kilit denetim konularının sayısını etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla Borsa İstanbul (BİST) İmalat Sanayiinde faaliyet göstermekte olan 171 işletmenin 2017- 2019 yıllarına ait bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularını incelemiştir.

Akdoğan ve Bülbül (2019) çalışmalarında BİST 100'deki işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularını incelemişler ve ilk uygulama sonuçlarını değerlendirmişlerdir.

Ertan ve Kızık (2019) çalışmalarında BİST imalat işletmelerinin 2017 yılı denetim raporlarını inceleyerek, kilit denetim konularına yönelik ilk uygulamaların, imalat sektörü, alt sektörler ve denetim şirketleri açısından değerlendirmesini yapmışlardır.

İşseveroğlu (2019) çalışmasında BİST 100'deki sigorta işletmelerinin 2017 ve 2018 denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularıyla ilgili içerik analizi yapmıştır.

Doğan (2018) çalışmasında kilit denetim konularının ISA/BDS 701'e uygun olarak nasıl belirleneceğini ve bağımsız denetçi raporunda nasıl bildirileceğini incelemiştir.

Kavut ve Güngör (2018) çalışmalarında BİST 100 işletmelerinin 2017 faaliyet yılı denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularını, içerikleri açısından analiz etmişlerdir.

Uzay ve Köylü (2017) çalışmalarında BİST İmalat Sektöründeki işletmelerinin denetim raporlarını inceleyerek kilit denetim konularına yönelik bir değerlendirme yapmışlardır.

Literatürde yer alan çalışmalar incelendiğinde BİST 30, BİST 50, BİST 100 işletmelerinin ve sektör bazında da imalat, sigorta, gayrimenkul ve finansal kesim işletmelerinin kilit denetim konularının çeşitli yıllar temelinde analiz edildiği görülmektedir. Ancak borsada işlem gören ve turizm sektöründe faaliyetlerini sürdüren işletmelerin bağımsız denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularını incelemeye yönelik bir çalışma yapılmadığı gözlemlenmiştir. Bu kapsamda çalışmada BİST'te işlem gören turizm işletmelerinin bağımsız denetim raporları incelenerek açıkladıkları kilit denetim konuları pandemi öncesi ve sonrası dönem olarak karşılaştırmalı şekilde sunulacaktır.

3. BİST'TE İŞLEM GÖREN TURİZM ŞİRKETLERİNİN COVID-19 ÖNCESİ VE SONRASI KİLİT DENETİM KONULARINA YÖNELİK ARAŞTIRMA

2017 yılından itibaren kilit denetim konuları, BDS 701 kapsamında şirketlerin bağımsız denetim raporlarında sunulmaktadır. 2019 yılı sonunda ortaya çıkan ve 2020 yılında pandemi olarak ilan edilen Covid-19 salgının yarattığı belirsizlik ve risk durumundan en çok etkilenen işletmeler özellikle turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerdir. Bu kapsamda çalışmanın amacı, pandemi sürecinde oluşan ekonomik belirsizliklerden en çok etkilenen sektörlerden biri olan turizm sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin bu süreçte bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının dağılımını incelemektir. Bu amaç doğrultusunda BİST'te işlem gören ve turizm sektöründe faaliyette bulunan 11 adet şirketin bağımsız denetim raporları incelenecektir. Pandeminin şirketlerin denetim raporlarında sunulan kilit denetim konularının dağılımı üzerindeki etkisini belirlemek için pandemi öncesi ve sonrası dönemde şirketlerin kilit denetim konuları karşılaştırmalı olarak ele alınacaktır.

4. METODOLOJİ

Çalışmanın bu bölümünde BİST'te işlem gören ve turizm sektöründe faaliyette bulunan 11 adet şirketin pandemi öncesi (2018 yılı) ve pandemi sonrası (2020 yılı) bağımsız denetim raporları

incelenmiştir. Turizm sektöründe faaliyette bulunan şirketlerin denetim raporları KAP (Kamu Aydınlatma Platformunun)'ın web sayfasından temin edilmiştir.

Çalışmada verilerin analiz edilmesinde içerik analizi metodu kullanılmıştır. İçerik analizi, sözlü; yazılı veya diğer materyallerin içinde barındırdıkları mesajların, nesnel olarak ve sistematik bir biçimde sınıflandırılması, sayılara dönüştürülmesi ve çıkarımda bulunulması işlemlerinden meydana gelmektedir. Zira içerik analizi yöntemi kullanılarak veriler tanımlanabilmekte ve kullanılan verilerin içerisinde gizli kalmış olarak yer alan birtakım gerçekler tespit edilerek ortaya çıkarılabilmektedir (Deniz, 2021: 227).

5. BULGULAR

BİST turizm sektöründe faaliyette bulunan 11 adet şirketin bağımsız denetim raporlarının incelenmesinden elde edilen bulgular aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 1. Pandemi Öncesi (2018 Yılı) Kilit Denetim Konularının Dağılımı

No	Firma İsimleri	Sunulan Kilit Denetim Konuları	KDK Sayısı
1	AYCES	Arazi, Binalar ve Yerüstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değerleri	1
2	AVTUR	İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	2
		Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme	
3	KSTUR	Maddi Duran Varlıklar	2
		Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	
4	MAALT	Maddi Duran Varlıklar - Geri Kazanılabilir Tutarın Denetimi	1
5	MARTI	Maddi Duran Varlıklar	2
		Finansal Borçlar	
6	MERIT	Ticari Alacakların Geri Kazanabilirliği	2
		Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Sunumu ve Hesaplama Yöntemleri	
7	METUR	Finansal Borçlar	1
8	PKENT	Maddi Duran Varlıklar - Alınan Avanslar - Yenileme Tutarın Denetimi	1
9	TEKTU	İşletme Birleşmeleri	4
		Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	
		Finansal Borçlar	
		Maddi Duran Varlıklar	
10	ULAS	Gayrimenkul Satışından Doğan Alacaklar	2
		Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller ve Gerçeğe Uygun Değer	
11	UTPYA	Maddi Duran Varlıklar ve Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme	2
		Hasılat	
TOPLAM			20

Turizm şirketlerinin pandemi öncesi bağımsız denetim raporlarında toplamda 20 adet kilit denetim konusu ile ilgili raporlama yaptıkları belirlenmiştir. Söz konusu kilit denetim konularının dağılımına bakıldığında özellikle maddi duran varlıklar, finansal borçlar, hasılat ve yatırım amaçlı gayrimenkuller gibi hususlarda daha fazla raporlama yapıldığı görülmektedir. Ayrıca işletmeye özgü özel kilit denetim konularında da raporlama yapıldığı belirlenmiştir. Bahse konu şirketlerin pandemi sonrası bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularına yönelik raporlamaları ise şöyledir:

Tablo 2. Pandemi Sonrası (2020 Yılı) Kilit Denetim Konularının Dağılımı

No	Firma İsimleri	Sunulan Kilit Denetim Konuları	KDK Sayısı
1	AYCES	Arazi, Binalar ve Yerüstü Düzenlerinin Gerçeğe Uygun Değerleri	1
2	AVTUR	İlişkili Taraflarla Olan İşlemler	2
		Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerde Yeniden Değerleme	
3	KSTUR	Maddi Duran Varlıklar	2
		Hasılatın Muhasebeleştirilmesi	
4	MAALT	Maddi Duran Varlıklar - Geri Kazanılabilir Tutarın Denetimi	1
5	MARTI	Açıklama bulunmamaktadır.	0
6	MERIT	Ticari Alacakların Geri Kazanabilirliği	2
		Gerçeğe Uygun Değer Farkı Diğer Kapsamlı Gelire Yansıtılan Finansal Varlıkların Sunumu ve Hesaplama Yöntemleri	
7	METUR	Finansal Borçlar	1
8	PKENT	Ticari Alacakların Geri Kazanabilirliği	1
9	TEKTU	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	3
		Finansal Borçlar	
		Maddi Duran Varlıklar	
10	ULAS	Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Değerlemesi ve Kira Gelirleri	1
11	UTPYA	Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar	1
TOPLAM			16

Turizm şirketlerinin pandemi sonrası bağımsız denetim raporlarında toplamda 16 adet kilit denetim konusu ile ilgili raporlama yaptıkları belirlenmiştir. Pandemi öncesi döneme göre KDK'ların sayısında düşüş olduğu gözlemlenmiştir.

Çalışma kapsamında turizm işletmelerinin pandemi öncesi ve sonrası bağımsız denetim raporlarında sunulan denetçi görüşü kapsamında yapılan inceleme sonuçları da karşılaştırmalı olarak aşağıdaki tablolarda sunulmuştur.

Tablo 3. Pandemi Öncesi (2018 Yılı) Denetçi Görüşleri

No	Firma İsimleri	Bağımsız Denetim Firması	Denetim Görüşü
1	AYCES	Pwc Denetim	Olumlu
2	AVTUR	Reform Denetim	Olumlu
3	KSTUR	Kavram Bağımsız Denetim	Olumlu
4	MAALT	Pwc Denetim	Olumlu
5	MARTI	Gürel Denetim	Olumlu
6	MERIT	Ata Denetim	Olumlu
7	METUR	Gürel Denetim	Olumlu
8	PKENT	Aac Bağımsız Denetim	Olumlu
9	TEKTU	Gürel Denetim	Olumlu
10	ULAS	Ban-Den Denetim	Olumlu
11	UTPYA	Köker Denetim	Olumlu

Tablo 4. Pandemi Sonrası (2020 Yılı) Denetçi Görüşleri

No	Firma İsimleri	Bağımsız Denetim Firması	Denetim Görüşü
1	AYCES	Pwc Denetim	Olumlu
2	AVTUR	Reform Denetim	Olumlu
3	KSTUR	Ser&Berker Denetim	Olumlu
4	MAALT	Pwc Denetim	Olumlu
5	MARTI	Gürel Denetim	Şartlı
6	MERIT	Ata Denetim	Olumlu
7	METUR	Gürel Denetim	Olumlu
8	PKENT	C&Ç Bağımsız Denetim.	Olumlu
9	TEKTU	Gürel Denetim	Şartlı
10	ULAS	Ban-Den Denetim	Olumlu
11	UTPYA	Yky Denetim	Olumlu

Tablo 3-4'e göre iki şirketin (AYCES ve MAALT) bağımsız denetim raporları dört büyük denetim şirketinden PwC tarafından hazırlanmakta olup, diğerlerinin bağımsız denetim raporları dört büyük denetim şirketi tarafından hazırlanmamıştır. Pandemi öncesi dönemde BİST turizm işletmelerinin hepsi için bağımsız denetim firmaları raporlarında olumlu görüş bildirmişlerdir. Pandemi sonrası dönemde ise iki şirket (MARTI ve TEKTU) hakkında bağımsız denetim firmaları raporlarında şartlı görüş bildirmişlerdir. MARTI şirketi için “Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı ve Dikkat Çekilen Hususlar bölümlerinde açıklanan konulara ilâve olarak ayrıca bir kilit denetim konusu bulunmamaktadır” şeklinde açıklama yapılırken, TEKTU şirketi için pandemi öncesinde 4 adet kilit denetim konusu ile ilgili bildirim yapılırken pandemi sonrasında 3 adet kilit denetim konusu ile ilgili bildirim yapıldığı gözlenmiştir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız denetim raporlarında sunulan bilgilerin açık, anlaşılabilir ve güvenilir olması bu bilgiler ışığında başta yatırım kararı verecek olanlar olmak üzere finansal bilgi kullanıcılarının finansal piyasaların işleyişine olan güven için çok önemlidir. Zira birçok bilgi kullanıcısı kararlarını bağımsız denetim raporlarına dayanarak almaktadır. Bu kapsamda uluslararası alanda 2015 yılında ulusal Türkiye’de ise 2017 yılında düzenlemeler yapılmış ve şirketlerin bağımsız denetim raporlarının daha fazla şeffaf ve güvenilir olması yönünde “kilit denetim konuları” olgusu bağımsız denetim raporlarında yerini almıştır. Böylece bilgi kullanıcıları her biri işletmeye özgü olan ve denetçinin denetim faaliyetini yürütürken dikkat gösterdiği en önemli hususlardan olan kilit denetim konuları hakkında daha fazla bilgiye sahip olmuşlardır.

Bu çalışmada BİST’te işlem gören turizm sektöründe faaliyette bulunan 11 adet işletmenin bağımsız denetim raporları pandemi öncesi (2018 yılı) ve pandemi sonrası (2020 yılı) dönem esas alınarak içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Turizm işletmelerinin verileri incelendiğinde pandemi sonrasında pandemi öncesi döneme göre bildirilen kilit denetim konularının sayısında azalma olduğu gözlemlenmiştir. Zira 2018 yılında 20 adet kilit denetim konusu ile ilgili bildirimde bulunulurken 2020 yılında 16 adet kilit denetim konusu ile ilgili bildirimde bulunulmuştur. Söz konusu bildirilen kilit denetim konularının ağırlıklı maddi duran varlıklar, finansal borçlar, hasılat ve yatırım amaçlı

gayrimenkuller gibi hususlarda olduğu belirlenmiştir. Ayrıca 2018 yılında incelenen 11 şirket hakkında denetim firmaları olumlu görüş beyan ederken 2020 yılında 2 şirketle ilgili şartlı görüş bildirdikleri de dikkat çeken hususlardandır.

Çalışmanın örneklemini BİST turizm sektöründe faaliyette bulunan işletmeler oluşturmaktadır. Diğer sektörlerde de pandeminin kilit denetim konularının dağılımında sebep olduğu değişiklikler incelenebilir. Bu bakımdan araştırmacılara farklı sektörlerde pandemi öncesi ve sonrası dönem için kilit denetim konularının dağılımları ile ilgili karşılaştırmalı çalışmalar yapmaları önerilmektedir.

ARAŞTIRMA VE YAYIN ETİĞİ BEYANI

Çalışmada kullanılan yöntem etik kurul iznini gerektirmemektedir.

DESTEK BEYANI

Bu çalışma herhangi bir kişi veya kuruluş tarafından desteklenmemiştir.

ÇIKAR ÇATIŞMASI BEYANI

Yazarlar arasında çıkar çatışması bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Akdoğan N. ve Bülbül S. (2019). Bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının bildirilmesinde BİST 100 şirketlerindeki ilk uygulama sonuçlarının değerlendirmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(56), 1-24.
- Aktaş, R. ve Acar, M. (2020). Bağımsız denetimde önemlilik perspektifinden kilit denetim konuları: BİST 100 uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214.
- Arzova S. B. ve Şahin B. Ş (2020). ISA 701 (BDS 701) Kilit denetim konuları: BİST 30, BİST 50 ve BİST 100 endekslerinde yer alan finans kurumlarına yönelik analiz. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(60), 75-94.
- Atay, M. S. ve Çeltikçi Polat, N. (2021). Kilit denetim konuları (KDK) bildirimlerinin içerik analizi yöntemiyle incelenmesi: Borsa İstanbul (BİST-100) şirketleri üzerine bir araştırma. *Mali Çözüm*, 31(164), 113-142.
- KGK, *BDS 701 Kilit denetim konularının bağımsız denetçi raporunda bildirilmesi standardı*. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701.pdf>.
- Bıçer, A. A. ve Erol, S. (2017). UDS 701 Kapsamında denetimde tespit edilen kilit bulguların finansal bilgi kullanıcılarına sunulması. *Öneri Dergisi*, 12(47), 71-84.
- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız denetim raporlarında yeni uygulama: Kilit denetim konularının raporlanması ve BİST 100 analizi. *Denetişim*, 23, 60-77.
- Deniz, F. (2021). Covid-19 pandemisinin sınırlı bağımsız denetim raporları üzerine etkisi: Türk bankacılık sektörü örneği, *ASOS Journal*, 114, 220-240.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89.
- Erdem, B. (2020). Finansal tablolardaki hile olasılığının kilit denetim konularına etkisi: Borsa İstanbul'da bir analiz. *ESAM Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 1, 245-260.
- Ertan Y. ve Kızılcık E. (2019). Kilit denetim konuları: BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Özel Sayı, 263 - 278.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: BİST sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (84), 49-64.

Kamuyu Aydınlatma Platformu (2021), <https://www.kap.org.tr/tr/bildirim-sorgu>

Karapınar, A. ve Dölen, T. (2020). Bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu açıklamaları: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.

Kavut, F. L. ve Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.

Özcan, M. ve Günlük, M. (2021). Borsa İstanbul imalat sektöründeki kilit denetim konularının belirlenmesi: gıda, içecek ve tütün alt sektöründe bir inceleme. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 22-35.

Sarısoy, Ö. (2021). Kritik/kilit denetim konularının BİST 30 ve Dow Jones 30 endekslerindeki işletmelerin denetçi raporları üzerinden karşılaştırılması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21(63), 159-182.

Sayar, A. R. Z. ve Ergüden, A. E. (2016). Son düzenleme ve gelişmeler kapsamında değişecek ve yenilenecek bağımsız denetçi raporları. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(48), 85-98.

Sert, K. ve Biçer, A. A. (2021). Gayrimenkul yatırım ortaklıklarının kilit denetim konularıyla ilişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Dergisi*, 2(1), 1-13.

Süer, A. Z. (2021). Önemli muhasebe tahminlerinin kilit denetim konuları çerçevesinde incelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (65), 23-37.

Uzay, Ş. ve Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, (52), 47-70.

Yalçın, N. (2021). Raporlanan kilit denetim konularının sayısını etkileyen faktörler: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(4), 4220-4230.