

Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul (BİST) Ulaştırma Endeksi'ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma

Independent Audit Standard 701 Key Audit Matters: A Research on the Companies in the Borsa Istanbul (BIST) Transportation Index

Birsel SABUNCU  ^a

^a Pamukkale Üniversitesi, Honaz MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Denizli, Türkiye. bsabuncu@pau.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konuları Bağımsız Denetim Raporu	Amaç – Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul (BİST) Ulaştırma Endeksi'ndeki şirketlerin 2019-2021 yılları arası bağımsız denetim raporlarında yer alan Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 kapsamındaki kilit denetim konularının saptanmasıdır. Bu amaç doğrultusunda, Borsa İstanbul Ulaştırma Endeksi'ndeki şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenerek kilit denetim konularına ilişkin değerlendirme yapılmıştır. Yöntem – Çalışmada nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi kullanılmıştır. BİST Ulaştırma Endeksi'nde işlem gören şirketlerin 2019, 2020 ve 2021 yılları itibarıyla yayınladıkları bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konuları belirlenmiş, kilit denetim konusu olarak bildirilmesinin sebebi, bağımsız denetim şirketlerinin kilit denetim konularına yönelik prosedürleri detayları ile analiz edilerek sonuçlar değerlendirilmiştir Bulgular – Çalışmada, BİST Ulaştırma Endeksi şirketlerinin 2019, 2020 ve 2021 yılları bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konuları tespit edilmiştir. Araştırma sonucunda, BİST Ulaştırma Endeksi'nde yer alan şirketler tarafından 2019, 2020 ve 2021 yıllarında en fazla raporlanan kilit denetim konuları, hasılatın kaydedilmesi, yolcu uçuş yükümlülüklerinin belirlenmesi ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi konuları olduğu tespit edilmiştir. Tartışma – Bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularının genel ve standart ifadeler yerine daha çok yürütülen denetime ve şirkete özgü olması sayesinde bilgi kullanıcılarının ihtiyacına uygun, anlaşılabilir, şeffaf bilgi elde edilebilmesini sağladığı belirlenmiştir. Bağımsız denetçiden beklendiği gibi raporda bildirilen kilit denetim konularının sayısı, konuların önemi ve denetimin yaklaşımlarına ilişkin açıklamalar sektöre özgü ve mevzuata uygundur.

ARTICLE INFO	ABSTRACT
Keywords: Independent Audit Standard 701 Key Audit Matters Independent Audit Report	Purpose – The aim of this study is to determine the key audit matters within the scope of Independent Audit Standard (BDS) 701, which are included in the independent audit reports of companies in Borsa Istanbul (BIST) Transportation Index between the years 2019-2021. In accordance with this purpose, the independent audit reports of the companies in the Borsa Istanbul Transportation Index were examined and an assessment made on key audit matters. Design/methodology/Approach – Content analysis, one of the qualitative research methods, was used in the study. The independent audit reports published by the companies listed in the Borsa Istanbul (BIST) Transportation Index for the years 2019, 2020 and 2021 were examined. The key audit matters reported in the independent audit reports were determined, the reason for the declaration as a key audit matter was analyzed in detail and the results were evaluated by analyzing the procedures of independent audit companies for key audit matters. Findings – In this study, the key audit matters reported in the independent audit reports of the BIST Transportation Index companies for the years 2019, 2020 and 2021 have been identified. As a result of the research, it has been determined that the most reported key audit matters in 2019, 2020 and 2021 by the companies included in the BIST Transportation Index are accounting of revenue, determination of passenger flight obligations and accounting for frequent flyer program liability. Discussion – The fact that the key audit matters in the independent audit reports are more specific to the audit being conducted and the company rather than the general and standard expressions, ensures that understandable and transparent information is obtained in accordance with the needs of the information users. As expected from the independent auditor, disclosures regarding the number of key audit matters reported in the report, their importance in the matters, and audit approaches are sector-specific and in line with legislation.

Önerilen Atıf / Suggested Citation

Sabuncu, B. (2023). Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul (BİST) Ulaştırma Endeksi'ndeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 15 (2), 1087-1099.

1. GİRİŞ

Günlük yaşantımızı doğrudan etkileyen ulaştırma sektörü, uygulanan politikalar ile ülke ekonomisini olumlu veya olumsuz olarak etkileme gücüne sahiptir. Küresel krizlerden en çok etkilenen sektörlerden biri de ulaştırma sektörüdür. Krizlerin önlenmesi ülkelerin elinde değildir. Ancak doğru ulaştırma politikaları ile riskleri minimize etmek, kalıcı hasarlar almadan kriz dönemlerini atlatmak mümkündür.

Bağımsız denetim raporlarında daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulmasının nedeni uluslararası finansal krizler ve şirket skandalları sonucunda olmuştur. Bağımsız denetim raporlarında ihtiyaç duyulan daha fazla bilgiler nedeniyle 2015 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), Uluslararası Denetim Standardı (IAS) 701-Kilit Denetim Konularının Denetim Raporunda Bildirilmesi Standardı' nı yayımlamıştır. Türkiye'de ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KKGK), IAS 701 ile uyumlu olarak Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Standardı' nı yayımlamıştır (Özcan ve Günlük, 2021: 23). BDS 701 Standardı 9 Mart 2017 tarihinde 30002 sayılı yayımlanan Resmi Gazete' de belirtildiği üzere 1 Ocak 2017 tarihinden itibaren uygulanmaya konulmuş bulunmaktadır (resmigazete.gov.tr).

BDS 701, borsada işlem gören şirketler için 1 Ocak 2017 tarihinde uygulanmaya başlanılmakta ve sonrasında ise 1 Ocak 2018 tarihinden itibaren Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetime tabi diğer şirketler için hazırlanan finansal tabloların denetiminde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiş bulunmaktadır. Önem arz eden konulara bağımsız denetçilerin odaklanmalarını sağlamak amacıyla geliştirilmiş olan kilit denetim konuları özellikle, finansal tablolardaki en önemli karmaşık risk bazlı yaklaşıma uygun olarak denetçinin odaklandığı alanları içermektedir. Kilit denetim konularının sayısı şirketin faaliyet alanının karmaşıklığı, çevrenin niteliği ve yürütülen denetimin durum ve şartlarından etkilenebilmektedir.

Çalışmada, BDS 701 kapsamında BİST Ulaştırma Endeksi şirketlerinin 2019, 2020 ve 2021 yılları bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konuları, kilit denetim konusunun şirket açısından önemi ve denetçi tarafından nasıl ele alındığı ile ilgili içerik analizi yapılmıştır. Literatürdeki eksiklik nedeniyle ulaştırma sektörü seçilmiştir. Çalışmanın giriş kısmında Bağımsız Denetim Standardı 701 Kilit denetim konuları gereksinimi, ikinci kısımda literatür taraması ve üçüncü kısımda araştırmanın yöntemi dördüncü kısımda ise bulgular ile ilgili bilgiler yer almaktadır. Sonuç kısmında çalışmada içerik analizine uygun şekilde elde edilen veriler değerlendirilmiştir.

2. LİTERATÜR TARAMASI

Ulusal ve uluslararası düzeyde BDS 701 Kilit Denetim Konuları ile ilgili çalışmaların nicel veya nitel araştırma yöntemlerinden oluştuğu tespit edilmiştir.

Karacan ve Uygun (2018) çalışmalarında BIST 100'deki şirketlerin denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularına nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yapılmıştır. Analiz sonucunda şirketlere ait en çok sıralanan konuların maddi ve maddi olmayan duran varlıklar kalemlerinin olduğu belirlenmiştir.

Pinto ve Morais (2018) çalışmalarında İngiltere, Fransa ve Hollanda'da faaliyette bulunan 93 şirketin 2017 yılı denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konuları araştırılmıştır. Araştırma sonucunda, kilit denetim konularının sayısı ile denetim ücreti arasında pozitif ilişki belirlenmiştir. Fakat, denetçi görev süresi ile işletmenin sürekliliği arasında negatif bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Denetçilerin itibar kaybı ve ekonomik kaygılarının kilit denetim konularının sayısı üzerinde etkili olduğu belirlenmiştir.

Tušek ve Ježovita (2018) çalışmalarında, 2016 ve 2017 yıllarına ait Hırvatistan borsasında işlem gören şirketlerin kilit denetim konularını içerik ve sayı açısından incelemişlerdir. Sonuçlara göre, kilit denetim konularının büyük denetim şirketlerinin küçük denetim şirketlerine göre daha çok belirlendiğini açıklamışlardır. Bağımsız denetim raporlarında en fazla tespit edilen kilit denetim konuları maddi duran varlıkların muhasebesi, arazi ve binaların değerlendirilmesi, garanti yükümlülükleri, maddi duran varlıkların faydalı ömrüne ilişkin konularından oluşmaktadır.

Uzay ve Köylü (2018) çalışmalarında, BİST imalat Sektörü şirketlerinin kilit denetim konularını araştırmışlardır. Araştırma sonucuna göre en çok raporlananlar hasılat, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar olarak belirlenmiştir.

Ciğer, Vardar ve Kınay (2019) çalışmalarında, Romanya, Polonya, Çek Cumhuriyeti ve Türkiye arasında imalat sektöründeki şirketlerin denetçi raporlarında vurgulanan kilit denetim konularının sayısı ve içeriği açısından ülkelerin benzer olup olmadıkları araştırmışlardır. Çalışma sonucunda elde edilen verilere göre, Türkiye ile Polonya arasında imalat sanayi sektöründe raporlanan kilit denetim konularının arasında sayılar açısından en fazla benzerliğin olduğu tespit edilmiştir. Romanya, Polonya, Çek Cumhuriyeti ve Türkiye’de en fazla raporlanan kilit denetim konusunun gelirler olduğu, kilit denetim konularının sayıları ve konuları arasındaki farklılıkların nedeninin ülkelerin ekonomik, sosyal, yasal koşullarının benzememesi nedeninden kaynaklandığı belirtilmiştir.

Çağırın ve Varıcı (2019) çalışmalarında, BİST 100 Endeksi’nde bulunan 171 imalat şirketinin 2017 yılına ait bağımsız denetim raporlarını içerik bakımından analiz etmişlerdir. En fazla raporlanan kilit denetim konuları hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stoklar olarak belirlenmiştir. Araştırmada; kilit denetim konuları sayı, sunum şekilleri, alt sektör, denetim raporu sayısı, denetim şirketleri tarafından farklılıklar analiz edilmiştir.

Segal (2019) çalışmasında kilit denetim konuları üzerindeki denetçi algılarını yüz yüze mülakat tekniği ile Güney Afrika’da araştırmıştır. Araştırma sonucunda, kilit denetim konuların amacına ulaşamadığı, ek maliyet ve yükümlülük getireceği ve müşterilerin kilit denetim konularını göz ardı ettiği bulguları elde edilmiştir.

Acar, Temiz ve Durmaz (2020) çalışmalarında, kilit denetim konularının karar sürecine olan etkileri ve bilgi vermedeki güvenilirliği test edilmiştir. Elde edilen sonuçlara göre, profesyonel olmayan yatırımcı kararları üzerinde kilit denetim konularının anlamlı etkisi olduğu kilit denetim konularının yatırımcının bağımsız denetçiye ve finansal tablolara olan güvenini arttırdığı sonucuna varılmaktadır.

Shao (2020) çalışmasında, 2016-2018 yılları arası Çin’de yer alan bağımsız denetim şirketi ve bağımsız denetçinin kilit denetim konuları üzerindeki etkisini incelemiştir. Araştırmada elde edilen bulgulara göre, denetim raporunda yer alan kilit denetim konularının sayısı, metnin uzunluğu 2017 yılına kadar dalgalanma gösterdiği, 2017 yılından sonra istikrar kazandığı belirlenmiştir. Ayrıca, kilit denetim konularının açıklamalarını şirket büyüklüğü, denetçi cinsiyeti, denetim şirketi türünün etkili olduğu sonucuna varılmıştır.

Aktaş ve Acar (2020) çalışmalarında, BİST 100 Endeksi’nde yer alan şirketler için 2017 ve 2018 yıllarında bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularının seçilmesi sürecinde önemlilik düzeylerinin farklılaşp farklılaşmadığı araştırılmıştır. Araştırma sonucunda yıllar itibarıyla önemlilik düzeylerinde anlamlı bir farklılık tespit edilmemiştir.

Arzova ve Şahin (2020) çalışmalarında, BIST 30, BIST 50 ve BIST 100 Endeks’ lerinde finansal hizmetler kapsamındaki şirketlerin bağımsız denetim raporları ISA 701 açısından incelenmiştir. Emekli sandığı işlemleri, TFRS 9 standardının işletmelerde uygulanması, kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı kilit denetim konularıdır.

Özşahin Koç (2022) çalışmasında BİST Turizm sektöründeki şirketlerin COVID 19 öncesi ve sonraki kilit denetim konuları araştırmıştır. Pandemi öncesi 20 pandemi sonrası 16 konu belirlenmiştir. Tespit edilen konular, maddi duran varlıklar, finansal borçlar, hasılat ve yatırım amaçlı gayrimenkullerdir.

Karapınar ve Dölen (2020) çalışmalarında, BİST’da işlem gören şirketlerin 2018 yılı denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konularını sektörler, denetim şirketleri ve denetim görüş türü açısından karşılaştırmışlardır. En fazla belirlenen konular hasılat, ticari alacakların geri kazanılabilirliği ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespiti olduğudur.

Can ve Çil Koçyiğit (2020) çalışmalarında, Sayıştay Başkanlığı’nda çalışan 202 denetçi ile anket yapmışlardır. Kilit denetim konuları standardının uygulamasının muhtemel sonuçlarını tespit etmeyi amaçlayan anketin sonuçlarında olumlu ve olumsuz görüş bildirenlerin eğitim düzeyi, unvanı görüş üzerinde etkili olmaktadır. Katılımcıların eğitim düzeyi, unvan ve mesleki tecrübesi arttıkça olumlu görüş bildikleri tespit edilmiştir.

Özcan ve Günlük (2021) çalışmalarında; kilit denetim konularını BİST İmalat Sektörü’ ündeki şirketlerde araştırmışlardır. Araştırma sonucunda 202 adet kilit denetim konusunu belirlemişlerdir. En fazla raporlanan kilit konular hasılat, maddi duran varlıklar, stoklar, ticari alacaklar, yatırım amaçlı gayrimenkuller, maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü ve şerefiye olarak belirlenmiştir.

Literatürde kilit denetim konuları ile ilgili olarak turizm, finans, imalat sektörü ve BİST 100' de araştırmalar olmasına rağmen ulaştırma sektörü kilit denetim konularına ilişkin araştırmanın olmaması bu çalışmanın gerekçesidir.

3. YÖNTEM

3.1. Araştırmanın Modeli

Ulaştırma sektörü dünya ekonomisindeki gelişmelerden doğrudan etkilenmektedir. Bu sektör hızlı bir gelişme göstermekte, taşınan yük hacmi büyümekte, ulaştırma türlerinde kapasite kullanım oranları yükselmekte, araç hareketliliği artmaktadır. Madencilik sektöründen, tarım sektörüne, enerji sektörü gibi çok sayıda birbirinden farklı sektörlerde yaşanan olumlu ve olumsuz gelişmelerden de etkilenmekte olan ulaştırma sektörü uygulanan politikalar ile ülke ekonomisini olumlu veya olumsuz olarak etkileme gücüne sahiptir.

Araştırmanın amacı, BİST Ulaştırma Endeksi (XULAS)' ndeki şirketlerin bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularının neler olduğunun saptanmasıdır. Araştırmada konunun çerçevesine yönelik olarak BİST Ulaştırma Endeksi (XULAS) şirketlerinin 2019, 2020 ve 2021 yılları bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının belirlenmesi için bir nitel araştırma yöntemi olan içerik analizi kullanılmıştır.

Nitel veri analizinde esas olan elde edilen verilerin özgün şekline mümkün olduğunca bağlı kalınmasıdır. Katılımcılardan doğrudan alıntı yapılarak verilerin sunumu, özgünlüğü arttırmaktadır. İçerik analizinde amaç, dosya ve belge incelemesi yoluyla elde edilen verileri açıklayabilecek kavramlara ve ilişkilere ulaşmaktır. Birbirine benzeyen verilerin belirli kavramlar ve temalar çerçevesinde bir araya getirilmesi ve anlaşılır bir biçimde düzenlenerek yorumlanması içerik analizinde temelde yapılan işlemdir (Baltacı, 2019: 377). İçerik analizinin hedefi metinlerin ortak özelliklerini tespit etmektir (Gökçe, 2019: 78)

3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmanın kapsamını BİST Ulaştırma Endeksi (XULAS) oluşturmaktadır. Araştırma Borsa İstanbul (BİST)'de yer alan şirketlerin bağımsız denetim raporları üzerinde gerçekleştirilmiştir. BİST Ulaştırma Endeksi (XULAS)'da yer alan şirketlerin 2019, 2020 ve 2021 faaliyet yılları 31 Aralık tarihli bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları araştırmanın kapsamını oluşturmaktadır.

3.3. Veri Toplam Aracı ve Veri Seti

Bu araştırmada BİST Ulaştırma Endeksi (XULAS)' ndeki şirketlerin bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları incelenmiştir. Bu amaçla, şirketlerin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konularını ve kilit denetim konularına bağımsız denetçinin denetim yaklaşımlarını belirlemek amacıyla nitel araştırma yöntemlerinden içerik analiz yöntemi kullanılmaktadır. Veri toplama aracı olarak doküman inceleme tekniği kullanılmıştır. İçerik analizinde veri toplamada incelenen dokümanlar BİST Ulaştırma Endeksi (XULAS) şirketleri 31 Aralık 2019, 31 Aralık 2020 ve 31 Aralık 2021 faaliyet yılı bağımsız denetim raporlarıdır. Ayrıca, bağımsız denetim raporlarını hazırlayan bağımsız denetim şirketleri de belirlenmiştir. Araştırmadaki veriler www.kap.gov.tr adresinden 31 Aralık 2021 yılı verileri elde edilmiş, 31 Aralık 2019 ve 31 Aralık 2020 faaliyet yılı bağımsız denetim raporları ise şirketlerin www.kap.gov.tr adresinde yer alan şirket bilgilerindeki internet adreslerinden elde edilmiştir. 9 ulaştırma şirketine ait 52 adet bağımsız denetim raporu araştırmanın veri setini oluşturmaktadır.

3.4. Verilerin Analizi

Araştırma kapsamındaki şirketlerin bağımsız denetim raporlarının incelenmesinde veri toplama yöntemi olarak doküman inceleme yapılmakta ve içerik analizi yönteminden yararlanılmaktadır. Araştırmadaki temaların, konuların, olgu ve olayların belirlenmesi ve tanımlanması içerik analizini oluşturmaktadır (Baş ve Akturan, 2008: 121). Araştırmanın konusu ile ilgili bilgi içeren araçların analizi doküman incelemedir. Veriler görsel kaynaklardan elde edilebileceği gibi kitap, dergi, makale gibi yazılı kaynaklardan da elde edilebilmektedir (Metin, 2014: 369).

İçerik analizinde elde edilen doküman verilerinin analizi üç aşamalıdır: Veri azaltma (data reduction), veri görüntüleme (data display), sonuç ve doğrulama (conclison drawing and verification) dir. Veri azaltımında verilerden belli bir sonuç elde etmek olduğundan dökümanlardan elde edilmiş veriler özetlenmekte,

ayrıştırılmaktadır. Veri görüntüleme aşamasında veriler görsel hale getirilerek grafikler tablolar oluşturulmaktadır. Sonuç ve doğrulama aşaması ise, toplanmış olan verilerin ne anlama geldiğini anlama aşaması olup verilere ilişkin gerçeklik ortaya çıkmaktadır (Miles and Huberman 1994: 10-11). Araştırma sürecinde Miles ve Huberman (1994) nitel veri analizi süreci rehber alınmıştır. Araştırma sürecinde şirketlerin bağımsız denetim raporlarından toplanan veriler içerik analizi ile ayrıştırma işlemlerine tabi tutulmuştur. Bağımsız denetim raporlarının incelemesi yoluyla kilit denetim konularına ilişkin elde edilen verileri açıklayabilecek kavramlara ulaşılmıştır. Şirketlerin raporlarında yer alan kilit denetim konularına ilişkin birbirine benzeyen veriler bir araya getirilmiş, anlaşılır bir biçimde düzenlenmiş ve yorumlanmıştır.

4. BULGULAR

4.1. Kilit Denetim Konuları İncelenen Ulaştırma Şirketleri

Araştırma kapsamındaki şirketler BİST Ulaştırma Endeksi' nde yer alan şirketlerdir. Günlük yaşantımızı doğrudan etkileyen ulaştırma sektörü, uygulanan politikalar ile ülke ekonomisini olumlu veya olumsuz olarak etkileme gücüne sahiptir. Kilit denetim konuları incelenen ulaştırma şirketleri ve yıllar itibari ile 31 Aralık tarihli bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konu sayıları Tablo 1'de bulunmaktadır.

Tablo 1. Kilit Denetim Konuları İncelenen Ulaştırma Şirketleri ve Kilit Denetim Konusu Sayısı

Ulaştırma Şirketleri	2019	2020	2021
Pegasus Hava Taşımacılığı A. Ş	4	3	3
Çelebi Hava Servisi A.Ş.	3	1	2
Türk Hava Yolları A.O.	4	3	3
Tureks Turizm Taşımacılık A. Ş	2	2	2
Trabzon Liman İşletmeciliği A.Ş.	2	2	2
Reysaş Taşımacılık ve Lojistik Tic. A. Ş	-	-	2
Beyaz Filo Oto Kiralama A.Ş.	2	2	2
Gür-sel Turizm Taşımacılık Tic. A. Ş	-	-	3
GSD Denizcilik Tic. A.Ş.	1	1	1
Toplam Kilit Denetim Sayısı	18	14	20

Reysaş Taşımacılık ve Lojistik A. Ş ile Gür-sel Turizm Taşımacılık A. Ş'ye ilişkin 2019 ve 2020 faaliyet yılı raporlarında kilit denetim konularına ulaşamamıştır. Tablo 2' de ise, ulaştırma şirketlerini denetleyen bağımsız denetim şirketleri ve denetledikleri şirket sayıları verilmiştir.

Tablo 2. Ulaştırma Şirketlerini Denetleyen Denetim Şirketleri ve Denetlediği Ulaştırma Şirketi Sayısı

Bağımsız Denetim Şirketleri	Denetlediği Ulaştırma Şirketi Sayısı
Grant Thornton-Eren A. Ş.	2
Karar A.Ş.	1
Deloitte- DRT A. Ş	1

KPMG A. Ş	1
E&Y-Güney A Ş	1
Aksis A. Ş	1
PKF Aday A. Ş	1
PWC A. Ş	1

4.2. Ulaştırma Şirketlerinin Kilit Denetim Konularına İlişkin Verileri

Araştırmadaki ulaştırma şirketlerinin 31 Aralık tarihli 2019, 2020 ve 2021 yılları kilit denetim konuları ve şirket açısından hangi nedenlerden dolayı konuya odaklanıldığı, kilit konu olduğu Tablo 3' de sunulmaktadır. Bağımsız denetçi tarafından kilit denetim konusu olarak tespit edilmiş olan konunun sektör ve şirket açısından niçin önem arz eden konu olduğuna ilişkin açıklama konunun önemi sütununda belirtilmiştir. Örneğin, finansal yatırımlar şirketin aktifleri içinde önemli bir tutar olarak yer aldığından dolayı şirketin kilit denetim konusu olarak belirlenmiştir.

Tablo 3. Ulaştırma Şirketlerinin Denetim Raporlarında Bulunan Kilit Denetim Konuları ve Önemi

Kilit Denetim Konuları	Konunun Önemi	2019	2020	2021
TFRYK 12 kapsamında "İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları" ve "Yap-İşlet-Devret Yatırım" muhasebesi	Kamu hizmeti altyapı yatırımının inşa edilmesi, işletilmesi ve bakımı kapsamındaki düzenlemeler sonucu gelir elde edilmesi	1	-	-
"UFRS 16 Kiralamalar Standardı"nın ilk kez uygulanması	UFRS 16'nın ilk kez uygulanmasına ilişkin etkisinin belirlenmesinin önemi	3	-	-
İlişkili taraf işlemleri	İlişkili taraflar ile süregelen işlemlerin yoğunluğu ve çeşitliliği	1	1	-
Teslim bakım karşılıkları	Teslim bakım karşılıklarının finansal tablolarda tutar olarak önemli düzeyde olması	1	1	1
Uçakların bileşenlerine ayrılarak muhasebeleştirilmesi	Uçakların farklı bileşenlerinin faydalı ömür ve kalıntı değerlerinin belirlenmesinin önemi	1	1	1
Kullanım hakkı varlıkları ve kiralama yükümlülükleri muhasebesi ve finansal tablolarda gösterimi	Kullanım hakkı varlıkları ve ilgili kiralama yükümlülükleri hesaplama yönetiminin önemi ve muhasebesi	1	1	1
Finansal yatırımlar	Aktifleri açısından önemli bir unsur olması	1	1	1
Ticari alacaklar	Ticari alacakların tahsil edilebilirliği, kredi riski ve işletme sermayesi açısından önemi	1	1	2

Maddi duran varlıkların değer düşüklüğü testleri	Maddi duran varlıkların geri kazanılabilir değerinin önemi ve olduğundan yüksek değerlendirme	1	1	
Hasılatın kaydedilmesi	Hasılat finansal tablolarda önemli tutarda olması, sektöre özgü riskler barındırması	5	5	6
Yolcu uçuş yükümlülüklerinin belirlenmesi ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi	Yolcu uçuş yükümlülüğünün finansal tablolarda önemli tutarda olması, sektöre özgü riskler barındırması ve sistemlerin karmaşıklığından dolayı Bilgisayar Teknolojisinin denetim sürecine dahil olması gereksinimi	2	2	2
Geçerli para birimi değişikliği	Geçerli para birimi değişikliği ile ilgili tutarın finansal tablolar için etkisi	-	-	1
Maddi duran varlıkların değerlemesi	Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değerinden muhasebesi	-	-	3
Yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenme	Yatırım amaçlı gayrimenkul değerlemelerinin öznel niteliği	-	-	1
Finansal borçlar	Finansal borçların kur değerlemesi ve etkin faiz yöntemi ile iskonto maliyetinin hesaplanması ve muhasebeleştirilmesi	-	-	1

2019 faaliyet yılına ilişkin bağımsız denetçiler tarafından bildirilen ulaştırma sektöründe önem arz eden Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) 16 Kiralamalar Standardı' nın İlk Kez Uygulanması ve TFRYK 12 kapsamında muhasebeleştirilen "İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları" ile "Yap-İşlet-Devret Yatırımları" konuları sadece 2019 yılında risk oluşturan konular olarak belirlenirken 2020 ve 2021 yılı için kilit denetim konusu olmaktan çıkmıştır. Bunun nedeni UFRS 16'nın ilk kez uygulanmasının oluşturduğu riskler nedeniyle kilit denetim konusu olarak belirlenmesi kaynaklıdır. Sektör olarak da ulaştırma sektöründe kiralama işlemlerinin yoğunluğu kaçınılmazdır.

Bağımsız denetim raporlarında 2019, 2020 ve 2021 yılları için en çok kilit denetim konusu olan konu hasılat konusudur. Hasılatların muhasebeleştirilmesi sektöre özgü olarak çok sayıdaki küçük tutarlardan oluşması, promosyonlu, opsiyonlu satışların yoğunluğu nedeniyle kilit denetim konusudur. Ayrıca, her üç yıl için kilit denetim konuları ise, "Teslim Bakım Karşılıkları", "Yolcu uçuş yükümlülüklerinin belirlenmesi ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi", "Uçakların Bileşenlerine Ayrılarak Muhasebeleştirilmesi", "Maddi Duran Varlık Değer Düşüklüğü Testleri", "Ticari Alacaklar", "Kullanım Hakkı Varlıklarının ve Kiralama Yükümlülüklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Konsolide Finansal Tablolarda Gösterimi", "İlişkili Taraflar İşlemleri" dir.

Sadece 2021 yılı bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konusu olarak yer alanlar ise, "Geçerli Para Birimi Değişikliği", "Maddi Duran Varlıkların Değerlemesi", "Finansal Borçlar", "Finansal Yatırımlar", "Yatırım Amaçlı Gayrimenkullerin Gerçeğe Uygun Değerlerinin Belirlenmesi" dir. 2021 yılı kilit denetim konuları olarak gelen konuların finansal ağırlıklı konular olduğudur.

4.3. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Kilit Denetim Konularına Yaklaşımı

Araştırmadaki ulaştırma şirketlerinin 31 Aralık tarihli 2019, 2020 ve 2021 yılları bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konularının nasıl ele alındığına ilişkin veriler incelenmiş, raporlardan yola çıkarak hazırlanmış genel bilgilere ilişkin yorumlar aşağıda yer almaktadır.

TFRYK 12 kapsamında "İmtiyazlı hizmet anlaşmaları" ile "Yap-işlet-devret yatırımları"nın muhasebeleştirilmesi

Kamu hizmetinin sunulması için altyapı yatırımının inşaatı için yapılan anlaşmalar, düzenlemeler imtiyazlı hizmet anlaşmalarıdır ve sunulan hizmetler karşılığında gelir elde edilmektedir. TFRYK 12 "İmtiyazlı Hizmet Anlaşmaları" kapsamında maddi olmayan duran varlıklar hesabı altında, "İmtiyaz Hakları" olarak muhasebe kaydına alınmaktadır. Yap-işlet-devret yatırımlarından doğanlar ise "Yap-işlet-devret yatırımları" olarak muhasebe kaydına alınmıştır. Bu özellikli muhasebeleştirme nedeniyle kilit denetim konusudur ve konsolide finansal tablolarda ve dipnotlardaki bilgilerin finansal tablo okuyucuları açısından önemlidir. Denetim şirketi tarafından sözleşme şartları incelenmiş, harcama tutarlarının maliyet bedeline uygun bir şekilde muhasebeleştirildiği, yararlı ömürler ve kalıntı değer tahminleri gözden geçirilmiştir. Hesaplanan amortisman tutarları, sözleşmeye ilişkin ilerleyen yıllarda meydana gelecek yenileme yatırım tahminleri ve tahminlerin indirgenmiş tutarları, ödenen depozitolar değerlendirilmiştir.

UFRS 16 Kiralamalar Standardı'nın ilk kez uygulanması

Ulaştırma şirketleri için finansal kiralama işlemlerinden faaliyet alanı gereği yaygın yararlanılmasından dolayı finansal kiralama yükümlülüklerinin bilanço toplamında finansal pozisyon üzerinde önemli bir etkisi bulunmaktadır. Denetçi şirket tarafından örneklem üzerinden kiralama sözleşmelerinde yer alan bilgilerin doğruluğu, finansal tablolarda kontrol edilmiştir. Faiz oranı uygunluk açısından değerlendirilmiş ve sözleşmeler kontrol edilmiştir.

İlişkili taraf işlemleri

Ulaştırma endeksinde kilit denetim konusudur ve nedeni ise, ilişkili taraflar ile olan işlemlerin yoğunluğu ve çeşitliliğidir. Denetçi şirket tarafından ilişkili taraf işlemleri incelenmiş, örneklem yoluyla denetim testleri yapılmış, ilgili dokümanlar incelenmiş ve ilgili dipnotlardaki açıklamaların yeterliliği değerlendirilmiştir.

Teslim bakım karşılıkları

Ulaştırma şirketlerinde kiralama yolu ile edinilmiş olan varlık sayılarının faaliyet alanı gereği fazla olması nedeniyle teslim tarihindeki bakım maliyetleri yüklü bir tutar oluşturmaktadır. Dolayısıyla teslim bakım karşılığı ayrılması finansal tabloların doğruluğu açısından daha uygun olmaktadır. Kiralama yolu ile edinilmiş varlıkların iade anındaki parçalarının kiralama şirketine tazmini gerekmektedir. Kira süresi boyunca gerçekleşen ve gelecekteki tahmini maliyet için hesaplanan bir teslim bakım karşılığı ayrılması gerekmektedir. Denetçi şirket tarafından teslim bakım karşılıklarının test etmek için tasarım ve uygulama etkinliği incelenmiştir. Teslim bakım karşılığı hesaplaması teknik bakım destek ekibi ile değerlendirilmiş, veriler sözleşmede kullanılan maliyetlerle karşılaştırılmıştır. Gerçekleşen bakım gider faturaları ile muhasebe kayıtları ve gerçekleşen bakım tutarları ile önceki dönemlerde hesaplanan bakım karşılığı tutarları karşılaştırılmıştır.

Uçakların bileşenlerine ayrılarak muhasebeleştirilmesi

Satın alım veya kiralama yolu ile edinilen uçakları, gövde bakım, motor bakım olarak farklı bileşenlerine ayırarak muhasebeleştirilmesi önem arz etmektedir. Bileşenler için ayrı ayrı yararlı ömürler belirlenmesi ve amortisman hesaplanmasının nedeni finansal tablolara olan önemli etkisindedir. Denetçi şirket tarafından muhasebe politikaları incelenmiştir. Faydalı ömür ve kalıntı değer tahminleri son dönem uçak alım ve kiralama sözleşmeleri ile karşılaştırılmıştır. Amortisman giderleri yeniden hesaplanarak kontrol edilmiştir.

Kullanım hakkı varlıkları ve kiralama yükümlülükleri muhasebesi, finansal tablolarda gösterimi

Ulaştırma sektöründe kullanım hakkı varlıklarının duran varlıklar içindeki payı oldukça büyüktür. Kullanım hakkı varlıkları ve kiralama yükümlülüklerinin hesaplama yöntemi önemli tahmin ve varsayımları içermektedir. Bu yüzden kilit denetim konusudur. Denetçi şirket tarafından kullanım hakkı kontratlarının ve kira kontratlarının örneklem ile seçilerek uygunluğunun kontrol edilmiş, TFRS 16'ya ilişkin finansal tablodaki açıklamaların yeterliliği değerlendirilmiştir. Konsolide finansal tablolarda muhasebeleştirilen tutarlar ile kira tutarları üzerinden faiz oranı ve kira artış oranı tekrar hesaplanarak kontrol edilmiştir.

Finansal yatırımlar

Finansal yatırımlar aktifler açısından önemli bir unsurdur. Finansal yatırımların TFRS 9 kapsamında muhasebe, finansal tablolarda gerçeğe uygun değeri üzerinden yer alması önemlidir. Denetçi şirket tarafından

finansal yatırımların gerçeğe uygun değerleri yeniden hesaplanmış ve finansal tablolarda muhasebeleştirme kriterlerine uygun kayıtlar olup olmadığı tetkik edilmiştir.

Ticari alacaklar

Ticari alacakların finansal tablolar içindeki önemi, alacakların tahsil edilebilirliği hususunun önemi nedeniyle kilit denetim konusudur. Denetçi şirket tarafından ticari alacaklarla ilgili finansal tablo dipnotları incelenmiştir. Ticari alacaklar yaşlandırma tablosunun incelenmesi, alacakların örneklem yolu ile bakiyelerinin test edilmesi, ilgili dönemdeki tahsilatların örneklem yolu ile testi, uygulanan muhasebe politikasının TFRS ye uygunluğunun kontrolü, şüpheli alacak karşılığının kontrolü, alacaklar ile ilgili davaların araştırılması gerçekleştirilmiştir.

Maddi duran varlıkların değer düşüklüğü testleri

Avrupa Birliği tarafından benimsenen UFRS gereği, maddi duran varlıkların yıllık olarak değer düşüklüğü testlerine tabi tutulmasıdır. Maddi duran varlıkları olduğundan yüksek değerlendirme riski bulunmaktadır. Ulaştırma şirketlerinde müşteri sözleşmeleri, marka ve kullanım hakları ve yazılım lisanslarından oluşmaktadır. Denetçi şirket tarafından değer düşüklüğü testi değerlendirilmiştir. Matematiksel olarak değer düşüklüğü testlerinin doğruluğu kontrol edilmiştir. Finansal raporlarda bilgilerin doğruluğu kontrol edilmiştir.

Hasılatın kaydedilmesi

Hasılatının büyük bir kısmı yolcu gelirlerinden oluşan ulaştırma şirketlerinde tamamlanan yolcu gelirleri, taşıma hizmetleri hasılat olarak muhasebeleştirilmektedir. Finansal tablolarda önemli bir yer tutan hasılat tutarının çok sayıda işlemi ortaya çıkarmaktadır. Hasılatın doğru dönemde finansal tablolarda yer alması önemli olduğundan kilit denetim konusudur. Denetçi şirket tarafından örneklem ile alınan satış belgelerinin hasılatın muhasebe politikalarına uygunluğu, finansal tablolara alınması değerlendirilmektedir. Olağan dışı işlemler ve yüksek miktarda satışlar ve bunların bilanço tarihi sonrası iade olup olmadığı kontrol edilmektedir. Hasılatın muhasebeleştirilmesinin TFRS'ye uygunluğu ve dipnot açıklamalarının TFRS 15'e göre uygunluğu değerlendirilmiştir. Hasılatın ve ilgili alacakların finansal tablolara alınıp alınmadığı test edilmiştir.

Yolcu uçuş yükümlülüklerinin belirlenmesi ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebesi

Ulaştırma şirketlerinde satılan kullanılmamış biletler, ilgili uçuş tamamlanana kadar yolcu uçuş yükümlülüğü olarak muhasebe kayıtlarına alınmaktadır. Muhasebeleştirilen bilet satışlarından doğan yolcu uçuş yükümlülüğü finansal tablolarda etkili bir tutar oluşturmaktadır. Miles and Smiles kapsamında gerçekleşmiş uçuşlar üzerinden ücretsiz uçuş ödülü verilmektedir. Satışın farklı bir bileşeni şeklinde muhasebeleştirilmesi gereken uçuş ödülünün hasılat olarak kaydedilen kısmı, müşteriye hizmetler sunuldukça hasılat olarak konsolide finansal tablolara alınmaktadır. Taşıma hizmetinin tamamlanıp hasılatın finansal tablolara alınmasında, karmaşık ve birden fazla sistemin olması büyük hacimde verilerin işlenmesini zorlaştırmaktadır. Sistemlerin karmaşıklığı nedeniyle bilgi teknolojilerinden denetim sürecinde yararlanmak gerekmektedir. Denetçi şirket tarafından henüz uçuş hizmeti verilmeden yolcu geliri olarak muhasebeleştirilen tutarlar kontrol edilmiştir. Ayrıca bilet sözleşmesindeki haklarını kullanmayan yolcu sayıları kontrol edilerek bilet yanma gelirlerinin hesaplaması değerlendirilmiştir.

Geçerli para birimi değişikliği

Ulaştırma şirketinin fonksiyonel para birimini TL'den Euro'ya değiştirmesinin nedeni yerli ve yabancı havayolları ile özel kargo şirketlerine hizmet verilmesinden dolayıdır. TMS 21 Kur Değişiminin Etkileri Standardı'nın "Geçerli para biriminde değişiklik" bölümü kapsamında finansal tabloların değişimi ve tüm işlemler Euro üzerinden muhasebeleştirilmektedir. Gerçekleştirilen uzun süreli kiralama sözleşmelerinin Euro üzerinden gerçekleştirilmesi, yabancı havayollarına verilen hizmetlerin payının artması sonucu Euro'nun operasyonlar üzerinde etkisinin önemli oranda artması değişiklik nedeni olmuştur. Geçerli para birimindeki değişiklik tutarların finansal tablolar için etkisinin önemli olması nedeniyle kilit denetim konusu olmuştur. Denetçi şirket tarafından iç kontrol yapısı değerlendirilmiş, "Geçerli para biriminde değişiklik" maddeleri kapsamında uygunluğu test edilmiştir. Hesaplamalara ilişkin döviz kuru bilgileri kontrol edilmiştir. Finansal tablo notlarında yer verilen bilgilerin yeterliliği değerlendirilmiştir.

Maddi duran varlıkların değerlendirilmesi

Ulaştırma şirketlerinin maddi duran varlık hesaplarındaki yatırım maliyetleri, genel olarak mevcut sistemlerin modernleştirilmesine ilişkin harcamalardan oluşmaktadır. Satın alım maliyetinde amortisman ve kalıcı değer çıkarılarak yansıtılan varlık parçasını değiştirilmesinden ortaya çıkan giderler ve bakım onarım maliyetleri varlığın gelecek yararını arttırıyorsa aktifleştirilebilir ve diğer giderler ise gelir tablosu hesaplarında muhasebeleştirilir. Varlıkların değerinin tespitinde yeniden değerlendirme modelini uygulanmaktadır. Denetçi şirket tarafından maddi duran varlıklar için atanan gayrimenkul değerlendirme uzmanları değerlendirilmiştir. Gayrimenkul değerlendirme verilerinin doğruluğu kontrol edilmiş, kullanılan değerlendirme yöntemlerinin uygunluğu değerlendirilmiştir. Finansal tablolardaki değerlendirme farklarının doğrulukları kontrol edilmiştir.

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi

Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerinin belirlenmesinde emsal karşılaştırma yöntemi kullanılmaktadır. Gerçeğe uygun değerler piyasa koşulları gayrimenkulün özelliği gibi faktörlerden fazlası ile etkilenmektedir. Yatırım amaçlı gayrimenkullerin toplam varlıklar içinde oldukça büyük bir kalem oluşturması, değerlemenin öznel niteliği, varsayım ve muhakameler içermesi sebebiyle önemlidir. Denetçi şirket tarafından uzman kuruluşun yetkinliği, tarafsızlığı, gayrimenkul değerlendirme akreditasyonu kontrol edilmiştir.

Finansal borçlar

Ulaştırma sektöründe orta ve uzun vadeli finansal borçlar şirketlerin pasif büyüklükleri üzerinde önemli kısmını oluşturmaktadır. Finansal borçların kur değerlemelerde etkin faiz yöntemi kullanılarak finansal borçların maliyeti üzerinden muhasebeleştirilmesi finansal tabloların doğruluğu açısından önemlidir. Finansal borçların hesaplanması ve maliyeti önemli konulardandır. Finansal borçlara ilişkin uygulanan muhasebe politikaları ve uygulanma esasları önemlidir. Denetçi şirket tarafından finansal borçlara ilişkin kur değerlemeleri, iskonto ve tahakkuk çalışmaları finansal tablolar için yeniden hesaplanmakta ve test edilmektedir.

4.4 Sonuçların Değerlendirilmesi

Elde edilen sonuçlar aşağıda açıklanmıştır:

- Araştırmaya konu olan bütün şirketler kilit denetim konusu bildirmişlerdir.
- Araştırmaya konu şirketler 2019 yılında toplam 18 adet, 2020 yılında toplam 14 adet, 2021 yılında ise toplam 20 adet kilit denetim konusu bildirmişlerdir. Ayrıca, en az 1 adet ve en çok 4 adet kilit denetim konusu bildirilmiştir.
- Araştırmaya konu ulaştırma şirketler tarafından bildirilen hasılatın kaydedilmesi ve sektöre özgü bir konu olan yolcu uçuş yükümlülüklerinin belirlenmesi ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi konuları her üç yıl için kilit denetim konularıdır. 2021 yılında en çok bildirilen kilit denetim konuları hasılatın kaydedilmesi, ticari alacaklar, maddi duran varlık değerlemesi, yolcu uçuş yükümlülüklerinin belirlenmesi ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi konularıdır. 2020 yılı için raporlanan konular hasılatın kaydedilmesi, yolcu uçuş yükümlülüklerinin belirlenmesi ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi konularıdır. 2019 yılında en çok bildirilen konular ise, hasılatın kaydedilmesi, UFRS 16 Standardı'nın uygulanması, yolcu uçuş yükümlülüklerinin belirlenmesi ve sık uçuş programı yükümlülüğünün muhasebeleştirilmesi konularıdır
- Ulaştırma sektörü COVID 19 pandemisinden en çok etkilenen sektörlerden biri olmasına rağmen COVID 19 kilit denetim konusu olarak yer almamıştır. COVID 19 pandemi süreci olan 2020 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan konuların sayısı 14 adet olup azalma söz konusudur.
- Araştırmaya konu şirketlerin 2019 yılında kilit denetim konusu olan UFRS 16 standardı ve TFRYK 12 kapsamında yap-işlet-devret yatırım muhasebesi, 2020 yılı ve 2021 yılında kilit denetim konusu olarak hiçbir şirket tarafından bildirilmemiştir.
- Araştırmaya konu olan şirketlerin 2021 yılı kilit denetim konusu olan maddi duran varlıkların değerlendirilmesi, yatırım amaçlı gayrimenkulün gerçeğe uygun değerinin belirlenmesi, geçerli para birimi değişikliği ve finansal borç konuları 2019 ve 2020 yıllarında kilit denetim konusu olarak bildirilmemiştir.
- İki ulaştırma şirketinin bağımsız denetim şirketleri aynıdır.

- Ulaştırma şirketlerinin bağımsız denetimini yapan şirketlere bakıldığında, 1 adet PWC şirketi, 1 adet KPMG, 1 adet Deloitte, 1 adet E&Y (Ernst & Young) takip etmektedir. Dört büyük bağımsız denetim şirketi (KPMG, Deloitte, E&Y ve PWC) tarafından denetlenen 4 şirket vardır.
- Araştırmaya konu ulaştırma şirketlerini denetleyen denetim şirketlerinin kilit denetim konularına yaklaşımları, uygulanan denetim prosedürleri mevzuata ve sektöre uygundur.

5. SONUÇ VE TARTIŞMA

Kilit denetim konuları sayesinde denetim hakkında anlaşılır bir dille ihtiyaca uygun bilgiler sunulmaktadır. Bağımsız denetime yönelik çalışmalar finansal raporların güvenilirliği açısından önemlidir. Denetim faaliyetleri bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güveni arttırmaktadır. Denetçinin mesleki değerlendirmesine göre, faaliyet dönemine ilişkin finansal tabloların denetiminde en önemli konulardan biri kilit denetim konularıdır.

Kilit denetim konularının belirlenmesi, hangi nedenlerden dolayı kilit konuya odaklanılmış olduğu ve denetçinin yaklaşımlarının araştırılması amacıyla yapılan bu çalışmada BİST Ulaştırma Endeksi'nde yer alan 9 şirketin 2019, 2020 ve 2021 faaliyet yılları 31 Aralık tarihli bağımsız denetim raporlarında bildirilen kilit denetim konularının BDS 701 Standardı'nın kapsamına ve ulaştırma sektörüne uygun konulardan ve denetim prosedürlerinden oluştuğu tespit edilmiştir. BİST Ulaştırma Endeksi'nde yer alan şirketlerin bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları, şirket açısından konunun önemi, finansal tablo açıklamalarıyla ilişkilendirilerek, anlaşılabilir bir dille açıklanmış ve mevzuata uygun açıklamalara çalışmada yer verilmiştir.

BİST Ulaştırma Endeksi şirketlerinde 2019 yılı için en çok bildirim yapılan kilit denetim konuları hasılatın kaydedilmesi, UFRS 16 Kiralamalar Standardı'nın ilk kez uygulanması, yolcu uçuş yükümlülüğünün belirlenmesi ve muhasebesi konularıdır. 2020 yılı için en fazla bildirim yapılan kilit denetim konusu hasılatın kaydedilmesi ve yolcu uçuş yükümlülüğünün belirlenmesi ve muhasebesi konularıdır. 2021 yılı için ise, hasılatın kaydedilmesi, maddi duran varlık değerlemesi, ticari alacaklar, yolcu uçuş yükümlülüğünün belirlenmesi ve muhasebesi konuları için en fazla bildirim yapılan konulardır. Çalışmadaki bağımsız denetim raporlarındaki kilit denetim konuları, genel ve standart ifadelerden daha çok yürütülen denetime ve şirkete özgü olması sayesinde bilgi kullanıcılarının ihtiyacına uygun, anlaşılabilir, şeffaf bilgi elde edilebilmesini sağlayıcı niteliktedir. Bağımsız denetçiden beklenildiği gibi raporlara bildirilen kilit denetim konularının sayısı, konuların seçiminin önemi ve denetçi tarafından konunun ele alınması açıklayıcı, standart ifadelerden uzak sektörün ihtiyacına uygundur. Araştırmanın amacının gerçekleştiği görülmektedir.

Literatürdeki çalışmalarda incelendiğinde, Uzay ve Köklü (2018), Çağırın ve Varıcı (2019) ile Özcan ve Günlük (2021)'ün imalat sektörü için tespit ettikleri en fazla raporlanan kilit denetim konuları hasılat, ticari alacaklar, maddi duran varlıklar ve stoklardır. BİST 100'deki kilit denetim konularını araştıran Karacan ve Uygun (2018) maddi ve maddi olmayan duran varlıkları, Karapınar ve Dölen (2020) ise, hasılat, ticari alacakların geri kazanılabilirliği ve yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespiti konularını tespit etmişlerdir. Turizm sektörü araştırmasında Özşahin Koç (2022) tarafından belirlenen konular maddi duran varlıklar, finansal borçlar, hasılat ve yatırım amaçlı gayrimenkullerdir. Bu araştırma sonucunda tespit edilmiş olan en fazla raporlanan kilit konularından hasılatın kaydedilmesi, maddi duran varlıklar ve ticari alacaklar açısından BİST100, İmalat sektörü ve turizm sektörü ile benzerlikler söz konusudur. Finans sektörü için Arzova Şahin (2020) tarafından belirlenen kilit konular emekli sandığı işlemleri, TFRS 9 standardının uygulanması, kredi ve alacaklara ilişkin değer düşüklüğü karşılığı konuları olup araştırma sonuçlarından farklılık ihtiva etmektedir.

Araştırmanın yalnızca ulaştırma endeksi şirketlerinde gerçekleştirilmesi araştırmanın sınırlılığını oluşturmaktadır. Bundan sonraki çalışmalarda farklı sektörlerin kilit denetim konuları için analizler yapılabilir. Farklı analiz teknikleri ile kilit denetim konularının sektöre uygunluğu araştırılabilir, farklı sektörlerin bağımsız denetçi yaklaşımları karşılaştırılması yapılabilir.

KAYNAKÇA

- Acar, M., Temiz, H. ve Durmaz, Ş. (2020). Kilit Denetim Konularının Denetim Raporlarının Bilgilendiriciliği ve Güvenilirliği Üzerindeki Etkisi: Profesyonel Olmayan Yatırımcılar Üzerine Bir Araştırma, *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 3 (1), 20-41.
- Aktaş, R. ve Acar, M. (2020). Bağımsız Denetimde Önemlilik Perspektifinden Kilit Denetim Konuları: BİST 100 Uygulaması, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* Cilt 38, Sayı 2, 2020 s. 185-214.
- Arzova, S. B. ve Şahin, B. S. (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*, (60) : 75-94
- Baltacı, A. (2019). Nitel Araştırma Süreci: Nitel Bir Araştırma Nasıl Yapılır? , *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (AEÜSBED)*, Cilt 5, Sayı 2, Sayfa 368-388
- Baş, T. ve Akturan, U. (2008). *Nitel Araştırma Yöntemleri*, Ankara, Seçkin Yayıncılık.
- Can, M. ve Çil Koçyiğit, S. (2020). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı Uygulaması Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 13 (3), 739-771.
- Ciğer, A., Vardar, G.Ç. ve Kınay B. (2018). Bağımsız Denetçi Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularının Analizi: Borsa İstanbul Örneği, *Mali Çözüm Dergisi*, 29 (153), 109-148.
- Çağırın, F. K. ve Varıcı, İ. (2019). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 Çerçevesinde Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul'daki İşletmelerin Denetim Raporları Üzerine Bir Analiz, *Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi*, 22 (1), 193-208.
- Gökçe, O. (2019). *Klasik ve Nitel İçerik Analizi*, Çizgi Kitabevi Yayınları: 926, Konya.
- Kamuyu Aydınlatma Platformu (2021). <https://www.kap.org.tr/tr/bildirim-sorgu> (Erişim tarihi: 10 Eylül 2022).
- Karacan, S. ve Uygun, R. (2018). Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi-BDS 701, *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 11 (57), 632-649.
- Karapınar, A. ve Dölen, T. (2020). Bağımsız Denetim Raporlarında Kilit Denetim Konusu Açıklamaları: Türkiye Örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 22(4), 763-780.
- Metin, M. (2014). *Eğitimde Bilimsel Araştırma Yöntemleri*, Ankara, Pegem Akademi Yayıncılık.
- Miles, M. B. and Huberman, A. M. (1994). *Qualitative data analysis: An expanded sourcebook*. Second Edition, New York: Sage Publications, Inc. <https://vivauniversity.files.wordpress.com/2013/11/milesandhuberman1994.pdf>
- Özcan, M. ve 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: BİST'te İşlem Gören Turizm Şirketlerinin COVID-19 Öncesi ve Sonrası Denetim Raporlarının İncelenmesi, *Uşak Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Dergisi*, 1(1), 36- 45
- Pinto, I. and Morais, A. I. (2018). What Matters in Disclosures of Key Audit Matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30. 145-162. <https://doi.org/10.1111/jifm.12095>. (Erişim tarihi: 25 Ağustos 2022).
- Resmi Gazete. (2017). BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı, 09.03.2017 tarihli ve 30002 sayılı Resmi Gazete, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/03/20170309-15-1.pdf>(Erişim tarihi: 31 Ağustos 2022).
- Segal, M. (2019). Key Audit Matters: Insight From Audit Experts, *Meditari Accountancy Research*, 27 (3), 472-494.
- Shao, X. (2020). Research on Disclosure Status and Influencing Factors of Key Audit Matters, *Modern Economy*, 11, 701-725. <https://doi.org/10.4236/me.2020.113052>. (Erişim tarihi: 30 Ağustos 2022).

Tušek, B. and Ježovita, A. (2018). The Key Audit Matters as an Element of the Independent Auditor's Report– A Booster to the Corporate Governance, *InterEULawEAST: Journal for International and European Law, Economics and Market Integrations*, 5 (2), 242-276. DOI: <https://doi.org/10.22598/iele.2018.5.2.9>. (Erişim tarihi: 1 Eylül 2022).

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.