

Kilit Denetim Konuları: Borsa İstanbul'a Kayıtlı Tekstil Sektöründe Faaliyet Gösteren Şirketler Üzerine Bir Araştırma

Murat Kurtlar¹

Özet

Denetimde şeffaflığın sağlanması ve ihtiyaca uygun bilginin sunulması amacıyla kilit denetim konularının raporlanması son derece önemlidir. Bu amaçla Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 701 09.03.2017 tarihinde yayımlanmıştır. BDS 701'e göre kilit denetim raporlarının bağımsız denetim raporlarında sunulması zorunlu hale getirilmiştir. Kilit denetim konuları, cari dönemin finansal tablolarında en çok önem arz eden konulardır. Bu konuların denetçi tarafından raporlanması hedef kullanıcılar ile iletişim değerinin artırılmasını sağlayacaktır. Bu çalışmada, Borsa İstanbul'da (BIST) tekstil sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2021 yılına ilişkin finansal tablolarında raporladıkları kilit denetim konuları incelenmiştir. Kilit denetim konularına ilişkin hesapların içinde buldukları ana hesap grubu ve genel toplam bazında ağırlıkları hesaplanmıştır. Hesaplamalar sonucunda raporlanan kilit denetim konularına ilişkin hesapların içinde buldukları ana hesap grubuna ve genel toplama paylarının önemli seviyede olduğu tespit edilmiştir.

GİRİŞ

Bağımsız denetim, finansal raporlama standartları uygulanarak raporlanan finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeğe uygun olup olmadığının denetlenmesini amaçlamaktadır. İşletmelerin finansal durumlarının ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygunluğunun bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi ve sunulan bilgileri kullanacak olan tarafların bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır. Denetçinin amaçları, kilit denetim konularını belirlemek ve finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturduktan sonra, bu konuları denetçi raporunda açıklayarak iletmeğidir. Bu amaçla hazırlanan denetim raporları

1 Dr. Öğr. Üyesi, Mersin Üniversitesi Erdemli UTİYO, muratkurtlar@mersin.edu.tr, Mersin – Türkiye, ORCID: 0000-0002-3266-275X

işletmelerle ilgili taraflar için önemli bir bilgi kaynağıdır. Muhasebenin temel kavramlarından sosyal sorumluluk kavramı da muhasebe uygulamalarının gerçekleştirilmesinde ve finansal tabloların düzenlenmesinde ve ilgili taraflara sunulmasında toplumun çıkarlarının gözetilmesi ve dolayısıyla gerçeğe uygun davranılmasını ifade etmektedir. Gerçeğe uygun sunum yapılması finansal tablolara olan güvenin artmasını sağlayacaktır. Bağımsız denetim tam olarak da bu durumun sağlanmasını amaçlamaktadır. Bağımsız denetçi tarafından hazırlanan raporlar son derece önemlidir.

Denetim faaliyetinin şeffaflığının sağlanması denetçi raporlarının yanı sıra denetim komitesine ek yazılı raporların da geliştirilmesini gerektirmektedir. Bu amaçla Avrupa Tüzüğü'nün getirdiği büyük değişiklik, Geliştirilmiş Denetçi Raporu ve Denetim Komitesine Raporlama'dır. Denetçi raporunun geliştirilmesi için uluslararası denetim standardı belirleme düzeyindeki gelişmelerden ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan yeni Denetçi Raporlama Modeli'nden (özellikle ISA 700 Revize ve ISA 701) yararlanılmaktadır. Ayrıca bu model PCAOB (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurumu) tarafından da tanıtılmıştır. Yeni Denetçi Raporlama Modeli ile ilgili olarak Uluslararası Denetim Standartlarında (ISA) yapılan değişiklikler, 15 Aralık 2016 ve sonrasında sona eren dönemlere ait mali tablo denetimleri için geçerli olacaktır. (Köhler vd. 2016:212).

Yeni ISA 701, denetçinin kilit denetim konularını denetçi raporunda bildirme sorumluluğunu düzenlemektedir. ISA, halka açık kuruluşların genel amaçlı mali tablolarının eksiksiz setlerinin denetimleri için geçerlidir. Ayrıca, denetçinin kanun veya yönetmelik tarafından diğer kuruluşlar için kilit denetim konularını iletmesi gerektiğinde veya denetçi gönüllü olarak iletmeye karar verdiğinde de geçerlidir. ISA 701, denetçilerin üst yönetimden sorumlu olanlara iletilen konular arasından mesleki muhakemelerine dayanarak en yüksek öneme sahip olan ve denetim açısından en yüksek riskleri oluşturan konuları seçmelerini gerektirir (IAASB, 2016).

Denetim kuralları, bir konunun denetçiler tarafından kilit denetim konusu olarak sınıflandırılmasına yönelik ilgili hususlara ilişkin göstergeler vermektedir. Kilit denetim konularının sunulması ile ilgili olarak denetim kuralları, bilgi değeri olan konuların ilişkili olduğu bölüme yerleştirilmesi gerektiğini belirtmektedir. "Kilit Denetim Konuları" bölümünde, sunum sırası mesleki muhakeme meselesidir. Bunlar, göreceli önem sırasına göre veya finansal tablolarda sunuldukları sıraya göre sunulabilir. Kolay ayırt edilebilmesi için alt başlıklar girilmesi önemlidir. İşletme tarafından kamuya açıklanmayan orijinal bilgilerin denetçi tarafından kilit denetim konularında

sunulmaması arzu edilir. Örneğin başka bir raporda yayınlanmamış sadece yatırımcılar için bilgiler olabilir (Grosu vd., 2020:185).

Denetçilerin kilit denetim konularını denetim raporlarında özel olarak bildirmeleri bilgi boşluğunu, hedef kullanıcıların arzuladığı bilgi ile istenen bilgi arasındaki farkları azaltması amaçlanmaktadır. Ayrıca denetçilerin ek bilgi iletme gerekliliğinin denetim raporunun iletişimsel değerini arttırması ve şirket yönetimi ile yatırımcılar arasındaki bilgi asimetrisini azaltması beklenmektedir (Bedard vd. 2014:3).

Bu çalışmanın amacı, Borsa İstanbul'da (BIST) tekstil sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin 2021 yılına ilişkin finansal tablolarında raporladıkları kilit denetim konuları içerik analizinin yapılmasıdır. Bu kapsamda öncelikle raporlanan kilit denetim konularının neler olduğu, seçilme sebepleri belirlendikten sonra raporlanan kilit denetim konuları ile ilgili hesapların içinde buldukları ana hesap grubu ve genel toplam bazında ağırlıkları hesaplanmıştır.

LİTERATÜR İNCELEMESİ

Şirketlerin bağımsız denetim raporlarında raporlanan kilit denetim konuları ile ilgili literatürde yer alan çalışmalar aşağıda yer almaktadır.

Karapınar ve Dölen (2020) çalışmalarında BIST'te kayıtlı şirketlerin 2018 yılı sonunda denetim raporlarında belirtilen kilit denetim konuları sektör, denetim firması ve denetim görüş türü bazında karşılaştırılması yapılmıştır. Çalışmada kilit denetim konusu belirtilen 365 denetim raporu incelenmiş olup 707 adet kilit denetim konusu açıklanmıştır. Çalışmanın sonucunda, kilit denetim konuları sayıları sektörlere ve denetçi görüşlerine göre farklılık gösterdiği Ernst&Young, KPMG, Deloitte ve PwC'den oluşan 4 büyük bağımsız denetim şirketi ile diğer bağımsız denetim şirketlerinin belirlediği kilit denetim konusu sayıları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark olduğu ifade edilmiştir.

Aktaş ve Acar (2020) çalışmalarında, BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2017 ve 2018 dönemlerini kapsayan bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelenmiştir. Çalışmada kilit denetim konularının ilgili olduğu hesaplar raporlanarak denetimde önemlilik seviyesi kapsamında analiz edilmiştir. Ayrıca önemlilik seviyelerinin tespitinde kullanılan yöntemlerin incelenen yıllar kapsamında farklılık gösterip göstermediği istatistiksel olarak sorgulanmıştır. Çalışma sonucunda önemlilik eşik değerleri hesaplama yöntemlerine göre istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde farklılaşırken incelenen yıllarda önemlilik seviyelerinde istatistiksel olarak anlamlı bir farklılık tespit edilmediği ifade edilmiştir.

Çakalı (2021) çalışmasında BIST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2020 yılına ilişkin bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelenmiş ve analiz edilmiştir. Ayrıca uluslararası literatürde yer alan çalışmalarla sektör, işletme sayısı, kilit denetim konusu ve denetim şirketi bazlı karşılaştırma da yapılmıştır. Çalışmanın sonucunda şirket başına ortalamada en fazla kilit denetim konusunun Elektrik, Gaz ve Buhar alt sektöründe faaliyet gösteren firmaların denetim raporlarında yer aldığı ifade edilmiştir. Kilit denetim konuları arasında finansal araçlar, hasılat, maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller kalemlerinin en fazla raporlandığı tespit edilmiştir. Ortalama olarak en fazla kilit denetim konusunun KPMG, en az sayıda kilit denetim konusunun ise Deloitte tarafından raporlandığı ifade edilmiştir. Uluslararası literatürde yer alan çalışmalarla sonuçlar karşılaştırıldığında genel olarak farklılıklar tespit edildiği açıklanmıştır.

Kavut ve Güngör (2018) çalışmalarında BDS 701 standardının unsurlarını açıklayarak BIST 100 endeksinde yer alan şirketlerin 2017 yılı bağımsız denetim raporlarında belirtilen kilit denetim konularının içerik analizi ile birlikte sektörel dağılımı gerçekleştirilmiştir. Çalışma sonucunda kilit denetim konularının dağılımı hasılatın muhasebeleştirilmesi, şerefiye, ticari alacaklar, stoklar/stok değer düşüklüğü, kredi ve alacaklarda sınıflama ile değer düşüklüğü olarak sıralanmaktadır. Sektörel dağılımda ise imalat sektöründe toplam 76 kilit denetim konusu olduğu tespit edilmiştir.

Ertan ve Kızık (2019) çalışmalarında BIST'e kayıtlı olan imalat şirketlerinin 2017 yılı bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışmada kilit denetim konularının imalat sektörü, imalat sektörünün alt sektörleri ve denetim şirketleri açısından değerlendirilmesi amaçlanmaktadır. Çalışmanın sonucunda kilit denetim konu sayısının en fazla metal eşya, makine ve gereç yapımı alt sektörü olduğu ve kilit denetim konuları arasında da hasılatın muhasebeleştirilmesi konusunun en fazla yer aldığı belirlenmiştir.

Uzay ve Köylü (2018) çalışmalarında bağımsız denetçi şirketlerin denetim esnasında en çok dikkat edilen kilit denetim konularının neler olduğu tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada BIST'e kayıtlı imalat sektöründe faaliyet gösteren 170 şirketin bağımsız denetim raporları ve bu şirketlere ait toplam 354 kilit denetim konusu raporları incelenmiştir. Çalışma sonucunda en fazla raporlanan kilit denetim konularının hasılatın muhasebeleştirilmesi, maddi duran varlıklar, ticari alacaklar ve stoklar olduğu belirlenmiştir.

İşseveroğlu (2019) çalışmasında BDS 701 standardı ve kilit denetim konularının raporlanması üzerinde durulmuştur. BIST 100 endeksinde yer

alan sigorta şirketlerinin 2017 ve 2018 yıllarına ilişkin bağımsız denetim raporlarında raporlanan kilit denetim konularına ilişkin içerik analizi yapılmıştır. Bağımsız denetim raporlarında raporlanan kilit denetim konularının standarda uygun ve sektöre özel konulardan olduğu tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda sektöre özgü kilit denetim konuları aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

Gerçekleşmiş ancak rapor edilmemiş tazminat bedellerinin tahmini, muallak tazminat karşılığında kaynaklanan net nakit akışlarının iskonto edilmesi ve sigorta sözleşmeleri yükümlülüklerinin hesaplanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar, maddi olmayan duran varlıklara ilişkin avanslar ve yatırımlar, kullanım amaçlı gayrimenkullerin değerlemeye tabi tutulması.

BDS 701 KİLİT DENETİM KONULARININ BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA BİLDİRİLMESİ STANDARDI

BDS 701 standardı, denetçinin kilit denetim konularını denetçi raporunda bildirme sorumluluğunu ve denetçi raporunda nelerin bildirilmesi gerektiği ve bu bildirim şeklini ve içeriğini ele almaktadır. Denetçinin amaçları, kilit denetim konularını belirlemek ve finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturduktan sonra, bu konuları denetçi raporunda açıklayarak iletmeğidir.

ISA 701'e göre kilit denetim konuları denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait mali tabloların denetiminde çok önemli konular olarak tanımlanmaktadır. Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konulardan seçilir. Her bir kilit denetim konusu için denetçi, konunun neden böyle değerlendirildiğini ve denetim firmasının denetimde bu konuyu nasıl ele aldığı açıklanmalıdır (IAASB, 2016).

Kilit denetim konularının bildirilmesinin amacı, gerçekleştirilen denetim hakkında daha fazla şeffaflık sağlayarak denetçi raporunun iletişimsel değerini artırmaktır. Kilit denetim konularının bildirilmesi, finansal tabloların hedef kullanıcılarına ("hedef kullanıcılar"), denetçinin dikkate alması gereken konuları anlamalarına yardımcı olmak için ek bilgiler sağlar. mesleki muhakeme, cari döneme ait mali tabloların denetiminde en büyük öneme sahiptir. Kilit denetim konularının iletilmesi, hedef kullanıcıların işletmeyi ve denetlenmiş mali tablolardaki yönetimin önemli muhakeme alanlarını anlamalarına da yardımcı olabilir. (BDS 701, 2-4). Kilit denetim konularının ekonomik sonuçları tartışılabilir. Kilit denetim konuları açıklandığında, denetçiler ile yıllık raporların kullanıcıları arasındaki bilgi asimetrisinin derecesinin azaltıldığıdır. Bu durumda kilit denetim konusu, kullanıcıların ihtiyaçlarına uygun çözüm olabilir. Kilit denetim konularının açıklanması,

daha yüksek denetim kalitesine yol açabilir. Bazı kilit denetim konularının ifşa edilmesi, denetçilerin raporlanacak kilit konulardan sorumlu tutulmalarıyla sonuçlanabilir ve denetçiler, bu konuları analiz etmek için daha fazla çaba sarf edeceklerdir (Li, 2017:22).

Kilit denetim konularının denetim raporunda açıklanması, bir yandan davaya maruz kalma olasılığı ve itibar kaybı ile diğer yandan bir müşteriyi kaybetmenin beklenen maliyeti arasındaki ekonomik değiş tokuşun denetçinin algıladığı sonuçlarından etkilenir. Ayrıca, bir muhasebe standardının kesinliğinin ve bazı kuruluşların diğerlerinden daha fazla düzenlemeye tabi tutulmasının ve denetlenmesinin açıklanan kilit denetim konularının sayısını etkileyebileceği öngörülmektedir (Pinto ve Morais, 2018:148). Kilit denetim konularının sayısının karşılaştırılması önemlidir. Kilit denetim konularının sayısı ne kadar fazlaysa denetçi raporu o kadar az faydalıdır. Çünkü kilit denetim konularının sayısının çok fazla olması karmaşıklığın artmasına ve önemlerinin azalmasına neden olabilir (Sirois vd. 2018:4). Ancak kilit denetim konusu sayısının artması yani karar verici tarafa sunulan seçenek sayısı arttıkça bilgi karmaşıklığına yol açabilir (Orguin ve Loose, 2013:197). Kilit denetim konuları, finansal tablodaki ilgili açıklamaları hedef kullanıcılar açısından daha belirgin hale getirir. Çünkü kilit denetim konuları diğer açıklamalara göre kısa, öz ve güvenilirdir.

ARAŞTIRMANIN KAPSAMI, AMACI VE YÖNTEMİ

Çalışmada BIST'e kayıtlı tekstil sektöründe faaliyet gösteren 26 şirketin 2021 yılına ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir. 20 şirketin bağımsız denetim raporlarında kilit denetim konuları raporlanırken 6 şirketin ise raporlanmamıştır. Araştırmanın amacı, BDS 701 standardı çerçevesinde BIST'e kayıtlı tekstil sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarında açıklanan kilit denetim konularının saptanması ve bu konuların ilgili olduğu hesap kalemlerinin hem ana hesap grubu içindeki hem de genel toplam içindeki paylarının belirlenmesidir. Ayrıca bu payların kilit denetim konularının belirlenmesindeki önem düzeyinin gösterilmesi amaçlanmaktadır.

Çalışmada incelenen şirketlerin finansal raporları www.kap.gov.tr adresinden elde edilmiştir. Kilit denetim konularının analizinde ise nitel araştırma yöntemi olan içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Verilerden kaynaklarına doğru yinelenebilir ve geçerli çıkarımlar yapmak için kullanılan bir araştırma tekniğidir. İçerik analizinde elde edilen veriler kodlanmakta ve yorumlanmaktadır (Prasad, 2008:2).

BULGULAR VE YORUMLAR

BIST'e kayıtlı tekstil sektöründe yer alan şirketlerin bağımsız denetim raporlarında raporlanan kilit denetim konuları ve bu konuların seçilme sebepleri Tablo 1'de yer almaktadır. Sektörün kilit denetim konuları incelendiğinde aynı anlama gelen bazı konu isimlerinin farklı kullanıldığı tespit edilmiştir. Arazi, arsalar ve binalar, yeraltı ve yerüstü düzenleri, tesis makine ve cihazlar ile maddi varlıklara ilişkin aktifleştirme uygulamaları başlıklı kilit denetim konuları maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme konu başlığı altında değerlendirilmiştir.

Tablo 1. Kilit Denetim Konularının Seçilme Sebepleri

Kilit Denetim Konuları	Seçilme Sebebi
Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme	Gerçeğe uygun değerinin belirlenmesinde emsal karşılaştırma (pazar), maliyet ve gelir yaklaşımları gibi alternatif yöntemlerin kullanılması ve bu yöntemlerin gerçeğe uygun değer tespiti sırasında değişimlere yol açabilecek varsayımlara dayalı girdiler olması.
Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespiti	Gayrimenkullerin niteliği, konumu ve gelecekte beklenen kira gelirlerine ilişkin varsayımlar ve bu varsayımlardaki küçük değişikliklerin büyük değişimlere yol açması.
Ticari alacakların geri kazanılabilirliği	Ticari alacaklar için hesaplanan değer düşüklüğü karşılıkları, müşterilerden alınan teminatlar, müşterilerin geçmiş ödeme performansları ve kredibilite bilgileri ile alacak bakiyelerinin vade analizleri göz önünde bulundurularak yapılan tahminler sonucu muhasebeleştirilmektedir. Kullanılan bu tahminlerin gelecekte beklenen piyasa koşullarına oldukça duyarlı olması.
Şerefiye değer düşüklüğü testleri	Şerefiyenin konsolide finansal tablolar açısından önemli olması ve geri kazanılabilir tutarların tahmininde gelecekteki satış hacimleri ve fiyatları, faaliyet giderleri, ağırlıklı ortalama sermaye maliyeti gibi birçok varsayımın kullanılması.
Hasılatın finansal tablolara kaydedilmesi	Satış sözleşmelerinin karmaşık yapıda olabileceğinden hasılatın ilgili olduğu dönemde finansal tablolara alınması her bir duruma özgü satış koşullarının doğru bir biçimde değerlendirilmesine bağlı olmasından dolayı üretimi tamamlanarak teslimatı gerçekleştirilen ürünlerden iadesi olabilecekler ve müşteriye faturası henüz düzenlenmemiş olanlar ile faturası düzenlenmiş olup kontrolü müşteriye devredilmemiş olanlar için hasılatın doğru dönemde ve tutarda muhasebeleştirilmemesi riskinin olması.
Finansal Borçlar	Finansal borçların iskonto edilmiş maliyetlerinin hesaplanması ve mutabakatı

Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	Stokların değer düşüklüğüne uğrama riskinin bulunması, Stok değer düşüklüğü karşılığının hesaplanması yönetimin tahmin ve varsayımlar içermesi.
İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	İlişkili taraflara diğer borçlara ait işlemlerinin finansal tablolar içerisinde önemli bir yer tutması, ilişkili taraflarla ticari işlemlerin dışında da işlemlerin gerçekleşiyor olması.

Tekstil sektörüne ilişkin raporlanan kilit denetim konularının finansal durum tablosunda ve gelir tablosunda yer alan önemli hesap kalemleri olduğu görülmektedir. Bağımsız denetim şirketleri bu kalemlerin çoğunun hesaplanmasında birçok varsayımın kullanılmasından kaynaklanabilecek riskler olduğunu bildiklerinden ve finansal tablolar içinde önemli paya sahip olmalarından dolayı bu kalemlere daha fazla önem vermektedirler. Bu yüzden bağımsız denetim raporunda kilit denetim konusu olarak Tablo 1'de yer alan konuların belirlenmesi doğal bir durumdur.

Sektöre ilişkin kilit denetim konularının raporlanma sayısı ve her bir konunun toplam raporlanma sayısı içindeki payı Tablo 2'de yer almaktadır. Tekstil sektöründeki şirketlerin üretim şirketleri olmasından dolayı Maddi Duran Varlıklar, Ticari Alacaklar, Stoklar ve Hasılat kalemlerinde raporlanma sayılarının fazla olması normal kabul edilebilir. Ayrıca denetçi TMS (Türkiye Muhasebe Standartları) ve TFRS (Türkiye Finansal Raporlama Standartları) standartlarına uygun raporlamanın yapılıp yapılmadığına ilişkin mesleki şüphe ile yaklaşması da belirtilen hesap kalemlerinin kilit denetim konusu olarak raporlanmasının bir göstergesi olabilir.

Tablo 2. Kilit Denetim Konularının Raporlanma Sayısı ve Yüzdesi

Kilit Denetim Konuları	Raporlanma Sayısı	Yüzde (%)
Maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme	8	20,0
Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değer tespiti	4	10,0
Ticari alacakların geri kazanılabilirliği	5	12,5
Şerefiye değer düşüklüğü testleri	1	2,5
Hasılatın finansal tablolara kaydedilmesi	16	40,0
Finansal Borçlar	1	2,5
Stoklar/Stok Değer Düşüklüğü	4	10,0
İlişkili Taraflara Diğer Borçlar	1	2,5
Genel Toplam	40	100

Kilit denetim konuları ile ilgili olan hesap kalemlerinin hem içinde bulunduğu ana hesap grubu toplamına hem de genel toplama (aktif veya pasif toplamı) oranları Tablo 3'te yer almaktadır. Gelir tablosunda yer alan hasılat kalemi için sadece içinde bulunduğu brüt satışlar grubuna payı hesaplanmıştır. Tablo 3 incelendiğinde, kilit denetim konusu olarak raporlanan hasılatın finansal tablolara kaydedilmesi konusu ile ilgili hasılat hesap kaleminin gelir tablosunda brüt satışlar içerisinde önemli bir paya sahip olduğu tespit edilmiştir. Benzer bir şekilde stoklar, maddi duran varlıklarda yeniden değerlendirme, ticari alacakların geri kazanılabilirliği konularına ilişkin hesap kalemlerinin yer aldıkları ana hesap grupları içinde önemli paya sahip olduğu ifade edilebilir. Tablo 3'te yer alan bazı şirketlere ilişkin açıklamalar aşağıdaki gibidir:

SKTAS (Söktaş Tekstil) şirketine ilişkin kilit denetim konusu olarak denetçi tarafından finansal borçlar raporlanmıştır. Tablo 3'ten de görüldüğü üzere finansal borçlar kalemi içinde bulunduğu KVVYK (Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar) ve UVYK (Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar) toplamına oranı %54,34 ve pasif toplamına oranı ise %34,52'dir. Bu durumun finansal borçlar kaleminin kilit denetim konusu olarak seçilmesinde önemli bir etkiye sahip olduğu ifade edilebilir. BRMEN (Birlik Mensucat) şirketi için raporlanan kilit denetim konularından biri, İlişkili Taraflara Diğer Borçlar'dır. Tablo 3'ten görüldüğü gibi pasif toplamı içerisindeki payı %234,66'dır. Bu durum ilgili yılda şirketin özkaynaklar kaleminin negatif olmasından kaynaklanmaktadır.

SONUÇ

Türkiye’de 2017 yılı başı ve sonrası dönemler için borsada işlem gören şirketlerde BDS 701 standardının uygulanması ve 6102 sayılı TTK’ya uyarınca da denetime tabi diğer şirketlerde 2018 yılı başı ve sonrası dönemlerin denetimi için zorunlu hale getirilmiştir. Denetim raporlama standartlarındaki değişiklikler denetçi tarafından yapılan raporlamanın güvenilirliğini artırarak denetim mesleğinin gelişimine katkı sunacaktır.

Kilit denetim konuları hedef kullanıcıların finansal tablo açıklamalarına katılma olasılığını arttırarak kullanıcıların dikkatini bu açıklamalara çekerek yönlendirme etkisine sahip olabilecektir. Dolayısıyla kilit denetim konularının bir bilgi etkisine sahip olacağı ifade edilebilir. Denetim raporunda kilit denetim konularının raporlanmasının kullanıcıların finansal tablo bilgileri edinmesini önemli ölçüde etkileyebilir. Kilit denetim konularının denetçi raporunda bildirilmesinin, kullanıcıların denetçi tarafından vurgulanan konulara odaklanmasına yardımcı olabilecektir.

Sonuç olarak, incelenen şirketlerin bağımsız denetçilerinin genel olarak sayısal anlamda büyük olan kalemleri ve ayrıca bazı kalemlerin değerlerinin hesaplanmasında birtakım varsayımların kullanılmasından dolayı kilit denetim konularında raporladıkları ifade edilebilir. Dolayısıyla bağımsız denetçilerin bu kalemlere yoğunlaşması ve kilit denetim konusu olarak raporlama yapması doğal bir durumdur.

KAYNAKÇA

- Aktaş, R. ve Acar, M. (2020). Bağımsız denetimde önemlilik perspektifinden kilit denetim konuları: Bıst 100 uygulaması. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 38(2), 185-214.
- Bédard, J., Gonthier-Besacier, N. ve Schatt, A. (2014, January). Costs and benefits of reporting key audit matters in the audit report: The French experience. In *International symposium on audit research* (Vol. 24).
- Çakalı, K. R. (2021). Bağımsız denetim raporlarında yeni uygulama: kilit denetim konularının raporlanması ve Bıst 100 analizi. *Denetçisi*, (23), 60-77.
- Ertan, Y. ve Kızık, E. (2019). Kilit denetim konuları: BİST imalat sektöründe faaliyette bulunan işletmelerin 2017 yılı denetim raporlarının incelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 263-278.
- Grosu, M., Robu, I. B. ve Istrate, C. (2020). The Quality of Financial Audit Missions by Reporting the Key Audit Matters. *Audit Financiar*, 18(157).
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). (2016). International standard on auditing 701: Communicating key audit matters in the independent Auditor's report. International Federation of Accountants. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-isa-701-new-communicating-key-audit-matters-independent-auditors-4>Erişim Tarihi: 11.03.2023
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız denetim raporunda kilit denetim konuları: BİST sigorta şirketlerinin 2017-2018 yılları analizi. *Muhasebe ve finansman dergisi*, (84), 49-64.
- Kamu Aydınlatma Platformu (KAP), www.kap.gov.tr Erişim Tarihi: 11.03.2023
- 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., & Güngör, N. (2018). Bağımsız denetimde kilit denetim konuları: BİST-100 şirketlerinin 2017 yılı analizi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 16(59), 59-70.
- Köhler, A. G., Quick, R. ve Willekens, M. (2016). The new European audit regulation arena: discussion of new rules and ideas for future research. *International Journal of Auditing*, 20(3), 211-214.
- Li, H. (2017, December). The benefit of adding key audit matters to the auditing report. In *2017 2nd International Conference on Education, Management Science and Economics (ICEMSE 2017)* (pp. 21-24). Atlantis Press.
- Orquin, J. L. ve Loose, S. M. (2013). Attention and choice: A review on eye movements in decision making. *Acta psychologica*, 144(1), 190-206.
- Pinto, I., & Morais, A. I. (2019). What matters in disclosures of key audit matters: Evidence from Europe. *Journal of International Financial Management & Accounting*, 30(2), 145-162.

- Prasad, B. D. (2008). Content analysis. *Research methods for social work*, 5, 1-20
.http://www.css.ac.in/download/deviprasad/content%20analysis.%20a%20method%20of%20social%20science%20research.pdf Erişim Tarihi: 11.03.2023
- Sirois, L. P., Bédard, J., & Bera, P. (2018). The informational value of key audit matters in the auditor's report: Evidence from an eye-tracking study. *Accounting Horizons*, 32(2), 141-162.
- Uzay, Ş. ve Köylü, Ç. (2018). Kilit denetim konuları: Borsa İstanbul üzerine bir araştırma. *Erciyes üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, (52), 47-70.