

**T.C.  
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLERİ ENSTİTÜSÜ**



**SÜREKLİLİK KAVRAMI BAĞLAMINDA COVID-19  
SALGINININ DENETÇİ GÖRÜŞ VE RAPORLARINA  
ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Danışman**                      **Hazırlayan**  
**Prof.Dr.Hakan ERKUŞ**      **Aydan ÇAM**

**MALATYA-2020**

**T.C.  
İNÖNÜ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANA BİLİM DALI  
MUHASEBE FİNANSMAN BİLİM DALI**

**SÜREKLİLİK KAVRAMI BAĞLAMINDA COVID-19 SALGINININ DENETÇİ  
GÖRÜŞ VE RAPORLARINA ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**Aydan ÇAM**

**Danışman  
Prof.Dr.Hakan ERKUŞ**

**MALATYA-2022**

## ONUR SÖZÜ

Yüksek lisans tezi olarak sunduğum “Süreklilik Kavramı Bağlamında Covid-19 Salgınının Denetçi Görüş Ve Raporlarına Etkisinin Değerlendirilmesi” başlıklı bu çalışmanın bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığına ve yararlandığım bütün kaynakların hem metin içinde hem de kaynakçada yönetmeliğe uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.

Aydan ÇAM

## TEŞEKKÜR VE ÖNSÖZ

Tez çalıőmam süresince bilgi ve birikiminden yararlandığım, çalıőmam boyunca yardım ve desteğini esirgemeyerek beni yönlendiren danışman hocam Sayın Prof. Dr. Hakan ERKUŞ'a;

Çalıőmamın analiz kısmında yardımını esirgemeyerek beni yönlendiren Sayın Süleyman Nihat ŐAD'a;

Tüm hayatım boyunca her türlü desteğini esirgemeyen, tez çalıőmam boyunca anlayıő ve sabır gösteren aileme, eőime ve oğluma teşekkür ederim.



## ÖZET

### SÜREKLİLİK KAVRAMI BAĞLAMINDA COVID-19 SALGINININ DENETÇİ GÖRÜŞ VE RAPORLARINA ETKİSİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Aydan ÇAM

İnönü Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

79 + xiii sayfa

2022

Danışman: Prof. Dr. Hakan ERKUŞ

2019 yılının Aralık ayında Çin'in Wuhan kentinde ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkileyen Covid 19 salgını, işletmeleri etkilemesinin yanı sıra bağımsız denetim çalışmalarını da etkilemiştir. Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim raporları incelenerek süreklilik kavramı bağlamında Covid-19 salgınının denetçi görüş ve raporlarına olan etkisini ortaya koymaktır. Çalışmada, 2016-2020 yıllarında BIST 500'de yer alan şirketlerin beş yıllık bağımsız denetim raporları nicel analiz yöntemi ve nitel analiz yöntemlerinden içerik analizi kullanılarak incelenmiştir. Tüm sektörlerde işlem gören ve raporlarına ulaşılan 2244 şirketin bağımsız denetim raporları ve bu raporlardaki görüşleri süreklilik kavramı bağlamında incelenerek Covid 19'un etkisi araştırılmıştır. Yapılan araştırmada, denetçi raporlarında süreklilik ve Covid 19 ile ilgili açıklamalara yer verildiği, raporların büyük bölümünde Covid 19'a sadece atıfta bulunduğu ve işletmenin sürekliliği ile denetçi görüşlerinin salgından büyük oranda etkilenmediği görülmüştür.

**Anahtar kelimeler:** Süreklilik, Bağımsız Denetim, Covid 19, Denetim raporları

## ABSTRACT

### EVALUATION OF THE EFFECT OF THE COVID-19 OUTPUT ON AUDITOR'S OPINIONS AND REPORTS WITHIN THE CONTEXT OF CONTINUITY CONCEPT

Aydan ÇAM

Inonu University

Social Sciences Institute

Department of Business Administration

79 + xiii page

2022

Supervisor: Prof. Dr. Hakan ERKUS

The Covid 19 epidemic, which emerged in Wuhan, China in December 2019 and affected the whole world, affected the independent audit studies as well as affecting businesses. The aim of this study is to examine the independent audit reports and to reveal the effect of the Covid-19 epidemic on the auditor's opinions and reports in the context of the concept of continuity. In the study, the five-year independent audit reports of the companies included in the BIST 500 in the years 2016-2020 were examined using the quantitative analysis method and content analysis, one of the qualitative analysis methods. The independent audit reports of 2244 companies, which are traded in all sectors and whose reports can be accessed, and the opinions in these reports were examined in the context of the concept of continuity, and the effect of Covid 19 was investigated. As a result of the research, it was seen that the auditors' reports included explanations about continuity and Covid 19, that most of the reports only referred to Covid 19, and that the continuity of the business and the auditor's opinions were not greatly affected by the epidemic.

**Keywords:** Continuity, Independent Audit, Covid 19, Audit reports

## İÇİNDEKİLER

ONUR SÖZÜ.....	iii
TEŞEKKÜR VE ÖNSÖZ.....	iv
ÖZET .....	v
ABSTRACT.....	vi
İÇİNDEKİLER .....	vii
KISALTMALAR .....	x
TABLolar LİSTESİ .....	xii
ŞEKİLLER LİSTESİ .....	xiii
GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU VE BAĞIMSIZ DENETİMDE SÜREKLİLİK KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

1.1. Bağımsız Denetim Raporu.....	2
1.1.1. Bağımsız Denetim Raporu Türleri.....	3
1.1.2. Bağımsız Denetim Raporunun İçeriği .....	3
1.1.3. Bağımsız Denetim Raporlarında Verilebilecek Görüşler .....	8
1.1.3.1. Olumlu Görüş.....	9
1.1.3.2. Olumlu Denetim Raporuna Açıklama Paragrafı Ekleme.....	10
1.1.3.3. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşleri .....	10
1.1.3.3.1. Şarh (Sınırlı) Olumlu Görüş .....	11
1.1.3.3.2. Olumsuz Görüş Bildirme.....	14
1.1.3.3.3. Görüş Bildirmekten Kaçınma .....	14
1.2. Bağımsız Denetimde Sürekliliği Kavramının Değerlendirilmesi.....	15
1.2.1. İşletmenin Sürekliliği Kavramı .....	15
1.2.2. Muhasebe Biliminde İşletmenin Sürekliliği Varsayımı .....	17
1.2.3. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Değerlendirilmesinde Taraflar.....	19
1.2.3.1. İşletmenin Sürekliliği Varsayımı Çerçevesinde Yönetimin Sorumluluğu .....	19

1.2.3.2. İşletmenin Sürekliliği Varsayımı Çerçevesinde Denetçinin Sorumluluğu .....	21
1.2.4. İşletmenin Sürekliliği Standardı'nın Uygulanma Süreci.....	22
1.2.5. İşletmenin Sürekliliği Kavramına İlişkin Önemli Derecede Şüpheli Oluşturabilecek Koşullar veya Olaylar .....	25
1.2.5.1. Finansal Faktörler .....	26
1.2.5.2. İşletme Faaliyetleriyle ilgili Faktörler.....	28
1.2.5.3. Diğer Faktörler .....	29
1.2.6. Süreklilikle İlgili Yönetim Planlarının Değerlendirilmesi.....	29

## İKİNCİ BÖLÜM

### PANDEMİ SÜRECİNİN İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ KAVRAMINA ETKİSİ VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINA YANSIMASI

2.1. Pandemi Kavramı ve Tarihçesi.....	31
2.2. İşletme Sürekliliğinin Raporlanması.....	32
2.2.1. Süreklilik Esasının Var Olduğu, Ancak Ciddi Belirsizliklerin Bulunduğu Durumlar .....	33
2.2.2. Süreklilik Esasının Var Olmadığı Durumlar .....	34
2.3. Yönetimin Değerlendirme Yapma Konusundaki İsteksizliği .....	35
2.4. Pandeminin (Covid-19) Ekonomik Etkileri .....	35
2.5. Pandeminin Finansal Tablolara Muhtemel Etkileri.....	37
2.5.1. Düzeltme Gerektirmeyen Olay Değerlendirmesi .....	39
2.5.2. Dipnotlarda Açıklama Yapılması .....	40
2.6. Pandeminin Finansal Raporlamaya Etkisi .....	40
2.7. İşletmenin Sürekliliği Varsayımına Pandeminin Etkisi .....	46
2.8. Pandeminin Denetçi Görüşü Üzerindeki Muhtemel Etkilerin Değerlendirilmesi .....	48

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### PANDEMİNİN HALKA AÇIK ŞİRKETLERİN DENETİM RAPORLARINA ETKİSİ VE BIST 500 ŞİRKETLERİ ARASINDA BİR UYGULAMA

3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi .....	51
3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları .....	51



<b>3.3. Araştırmanın Yöntemi.....</b>	<b>52</b>
<b>3.4. Literatür Taraması .....</b>	<b>52</b>
<b>3.5. Araştırmada Kullanılan Veriler .....</b>	<b>55</b>
<b>3.6. Araştırma Verilerinin Analizi.....</b>	<b>56</b>
<b>3.6.1. Denetçi Raporlarında Süreklilikle İlgili Açıklamaların Dağılımı.....</b>	<b>56</b>
<b>3.6.2. Denetçi Raporlarında Covid-19 Salgınıyla İlgili Açıklamaların Dağılımı .....</b>	<b>57</b>
<b>3.6.3. Denetçi Görüşlerinin Yıllara Göre Dağılımı .....</b>	<b>57</b>
<b>3.6.4. Denetçi Raporlarında Covid-19 Salgınıyla İlgili Açıklamaların Yıllara Göre Dağılımı.....</b>	<b>58</b>
<b>3.6.5. Denetçi Raporlarında Covid-19 Salgını ve Süreklilikle İlgili Açıklamaların Varlığı Arasındaki İlişki.....</b>	<b>59</b>
<b>3.6.6. Denetçi Raporlarında Covid-19 Salgınıyla İlgili Açıklamaların Varlığının Denetçi Görüş Türlerine Göre Dağılımı .....</b>	<b>60</b>
<b>3.6.7. Denetçi Raporlarında Sürekliliği Olumsuz Etkileyen Etmenlerin Yıllara Göre Dağılımı.....</b>	<b>61</b>
<b>3.6.8. Covid-19 Salgınının Sürekliliğe ve Denetçi Görüşlerine Etkisine İlişkin Denetçi Raporlarının Yıllara Göre Dağılımı.....</b>	<b>64</b>
<b>3.6.9. Denetçi Raporlarında Covid-19'a Atıf Yapılan Başlıkların Dağılımı ....</b>	<b>65</b>
<b>3.6.10. Covid 19 Salgınının Sürekliliğe ve Denetçi Görüşlerine Etkisine İlişkin Denetçi Raporlarının Denetçi Görüşlerine Göre Dağılımı .....</b>	<b>66</b>
<b>SONUÇ .....</b>	<b>69</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>71</b>

## KISALTMALAR

<b>AICPA</b>	: American Institute of Certified Public Accountant (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
<b>BDS</b>	: Bağımsız Denetim Standartları
<b>BIST</b>	: Borsa İstanbul
<b>BOBİ FRS</b>	: Büyük ve Orta Boy İşletmeler için Finansal Raporlama Standardı
<b>FASB</b>	: Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standard Board)
<b>IFAC</b>	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
<b>ISA/ UDS</b>	: International Standarts on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
<b>ISMMMO</b>	: İstanbul Muhasebeci Mali Müşavirler Odası
<b>KPMG</b>	: Klynveld Peat Marwick Goerdeler
<b>MDV</b>	: Maddi Duran Varlık
<b>OECD</b>	: Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organisation For Economic Co-operation and Development)
<b>SAS</b>	: Statement on Auditing Standarts (Denetim Standartları Beyanı)
<b>SEC</b>	: ABD Sermaye Piyasası (The Securities and Exchange Commission)
<b>TDK</b>	: Türk Dil Kurumu
<b>TDS</b>	: Türkiye Denetim Standartları
<b>TMS</b>	: Türkiye Muhasebe Standartları

**TTK** : Türk Ticaret Kanunu

**UMS/ UFRS** : Uluslararası Muhasebe Standartları/Uluslararası Finansal Raporlama  
Standartları

**WHO** : Dünya Sağlık Örgütü (World Health organization)



## TABLolar LİSTESİ

<b>Tablo 1.1.</b> Olumlu Görüş Dışında Denetim Görüşü Türleri .....	11
<b>Tablo 1.2.</b> Muhasebenin İlk Varsayımları.....	18
<b>Tablo 1.3.</b> Sürekliliği Etkileyebilecek Önemli Koşullar veya Olaylar .....	26
<b>Tablo 2.1.</b> Finansal Raporlama Hususları .....	41
<b>Tablo 3.1.</b> Denetçi raporlarının yıllara göre dağılımı .....	55
<b>Tablo 3.2.</b> Denetçi raporlarının denetçi görüşlerine göre dağılımı .....	56
<b>Tablo 3.3.</b> Denetçi raporlarında süreklilikle ilgili açıklamaların varlığına ilişkin dağılım .....	56
<b>Tablo 3.4.</b> Denetçi raporlarında Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaların varlığına ilişkin dağılım .....	57
<b>Tablo 3.5.</b> Denetçi görüşlerinin yıllara göre dağılımı .....	58
<b>Tablo 3.6.</b> Denetçi raporlarında Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaların varlığının yıllara göre dağılımına ilişkin Ki Kare testi sonucu .....	59
<b>Tablo 3.7.</b> Denetçi raporlarında Covid-19 salgını ve Süreklilikle ilgili açıklamaların varlığı arasındaki ilişki için Ki Kare testi sonucu.....	60
<b>Tablo 3.8.</b> Denetçi raporlarında Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaların varlığının denetçi görüşlerine göre dağılımına ilişkin betimsel analiz sonuçları .....	61
<b>Tablo 3.9.</b> Denetçi raporlarında sürekliliği olumsuz etkileyen etmenlerin yıllara göre dağılımı .....	62
<b>Tablo 3.10.</b> Covid-19 salgınının sürekliliğe ve denetçi görüşlerine etkisine ilişkin denetçi raporlarının yıllara göre dağılımı.....	64
<b>Tablo 3.11.</b> Denetçi görüşü ya da süreklilikten bağımsız olarak raporlarda Covid-19'a atıf yapılan başlıkların dağılımı .....	65
<b>Tablo 3.12.</b> Covid-19 salgınının sürekliliğe ve denetçi görüşlerine etkisine ilişkin denetçi raporlarının denetçi görüşlerine göre dağılımı .....	66

## ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 2.1. Covid-19'un Ekonomideki Etkisi.....	36
Şekil 2.2. Finansal Raporlamada Covid-19 Süreci.....	45
Şekil 2.3. Covid-19 Sürecinde Denetim .....	49



## GİRİŞ

Bağımsız denetim raporu, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 10.maddesine göre, denetim kanıtlarının Türkiye Denetim Standartları kapsamında değerlendirilerek denetçi görüşlerinin ve varsa dikkat çekilen hususların kullanıcılara sunulması amacıyla hazırlanan, denetim kuruluşunun ya da bağımsız denetçilerin sorumluluğunu üstlendiği belgedir (BDS; Md. 10).

Dünyada hızla yayılan Covid-19 salgını, ekonomik anlamda birçok belirsizliklere neden olmuştur. Bu belirsizlikler şirketlerin finansal tablolarını etkilediği gibi denetçilerin çalışmalarını da etkilemiştir. Bağımsız denetçiler işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek işletmenin sürekliliği konusunda ciddi bir belirsizliğin olup olmadığı ile ilgili bir sonuca varması gerekmektedir. Sürekliliğe dair ciddi şüphe oluşturacak koşul veya olayların belirlenmesi halinde denetçinin, ilave denetim prosedürlerini uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekir.

Çalışma üç bölümden oluşmuş olup birinci bölümde, bağımsız denetim raporu, içeriği, türleri, bağımsız denetim raporlarında verilebilecek görüşlerden bahsedilmiştir. Ayrıca, işletmenin sürekliliği kavramı, işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesinde taraflar, işletmenin sürekliliği standardının uygulanma süreci, işletmenin sürekliliği kavramına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek koşul veya olaylar ele alınmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise, pandemi kavramı, işletme sürekliliğinin raporlanması, pandeminin ekonomik etkileri, pandeminin finansal tablolara etkileri, finansal raporlamaya etkisi, işletmenin sürekliliği varsayımına etkisi ve pandeminin denetçi görüşü üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi konuları ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde ise, pandeminin halka açık şirketlerin denetim raporlarına etkisine yönelik bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Bu uygulama kapsamında BİST 500’de yer alan işletmelerin beş yıllık denetim raporları incelenerek Covid-19’un süreklilik kavramı bağlamında denetçi görüş ve raporlarına etkisi değerlendirilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU VE BAĞIMSIZ DENETİMDE SÜREKLİLİK KAVRAMININ DEĞERLENDİRİLMESİ

#### 1.1. Bağımsız Denetim Raporu

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 10.maddesinde denetim raporu, aşağıdaki şekilde tanımlanmıştır:

“Denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.”

Denetim raporu, bağımsız denetim sonucunda denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşünü içerir. Bu görüş işletmenin finansal tablolarının gerçeği tam olarak yansıtmayı yansıtmadığını ve ilgili finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ortaya koymaktadır. Bu da ilgili tablo kullanıcılarının karar verme süreçlerinde ihtiyaç duydukları doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmasında bağımsız denetim raporunun önemini artırmaktadır (bumusavirlik, 2021).

İşletmenin mali durumu ya da faaliyet sonuçlarının kötü ya da iyi olması denetçiyi ilgilendirmez. Finansal işlemlerin gerçekliğini araştırarak denetçi, konuyla ilgili bulgularını ve görüşlerini denetim raporunda açıklayarak ortakların ve diğer bilgi kullanıcılarının müşteri işletmenin mali tablolarına güven duymalarını sağlar (Cömert vd., 2021: 712).

Bağımsız denetim raporları, bağımsız denetim şirketince hazırlanmaktadır ve bu süreçte şirketler kendilerinden istenilen bilgi ve belgeleri bağımsız denetim şirketine vermekle yükümlüdürler. Bağımsız denetçiler, denetim raporunu hazırlarken Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olan, KGK tarafından yayımlanan Türkiye Denetim Standartlarını temel alırlar.

### 1.1.1. Bağımsız Denetim Raporu Türleri

Denetim sürecinin son aşaması olan denetim raporu, denetçinin ulaştığı sonuçları ve görüşünü bildirdiği belgedir. Denetim raporları, kısa ve uzun şekilli denetim raporu olarak iki farklı türde hazırlanır.

- **Kısa şekilli Denetim Raporu:** Standart rapor adı da verilir. Denetim kapsamı ile denetçi görüşünden oluşan denetim raporudur. İşletme ile ilgili taraflar için hazırlanır ve bu raporda, denetçi görüşünü denetim özeti şeklinde beyan eder.
- **Uzun Şekilli Denetim Raporu:** Denetçinin, denetim sonuçlarını geniş, kapsamlı ve ayrıntılı yansıttığı denetim raporudur. İşletme yönetimine ilişkin olarak hazırlanır.

### 1.1.2. Bağımsız Denetim Raporunun İçeriği

Denetçi, denetim çalışması sonucunda denetim raporu hazırlar. Denetim raporu, denetçinin ilgili gruplara görüşünü yansıtacağı en önemli araçtır. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 402. maddesinde, denetçinin, yaptığı denetimin niteliğini, kapsamını, türünü gösteren ve sonuçları hakkında bilgi veren, açık, anlaşılır, sade bir dille yazılan ve geçmiş yıllarla karşılaştırılarak hazırlanan, finansal tabloların da yer aldığı bir rapor düzenlenmesi gerektiğinden bahsedilmiştir.

BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama standardında, denetçi, işletmelerin finansal tablolarının geçerli olan finansal raporlama çerçevesine uygun olup olmadığına dair bir görüş oluşturması gerekir. Bunun için de denetçi, bu tablolarda hata ya da hile kaynaklı önemli bir yanlışlık olmadığına dair bir güvence elde edip etmediği sonucuna varır (BDS 700, Md. 10-11).

Denetçi, finansal tabloların geçerli olan finansal raporlama çerçevesine uygunluğunu değerlendirir ve bu değerlendirmeyi yaparken aşağıdakilerini dikkate alır (BDS 700, Md.13):



- Denetçi, seçilmiş ve uygulanmış muhasebe politikalarının finansal tablolarda açıklanıp açıklanmadığını değerlendirerek bu politikaların işletme faaliyetlerine uygunluğunu ve anlaşılabilir bir şekilde ifade edilip edilmediğini irdeler.
- Seçilmiş ve uygulanmış muhasebe politikalarının finansal raporlama çerçevesiyle uygun olup olmadığını değerlendirir.
- Yönetimin yaptığı ilgili açıklamaların ve muhasebe tahminlerinin uygunluğunu değerlendirir.
- Finansal tablolardaki bilgilerin uygunluğunu, güvenilirliğini, karşılaştırılabilirliğini ve anlaşılabilirliğini değerlendirir. Bunu yaparken denetçi;
  - ❖ Dâhil olunacak bilgilerin dâhil olup olmadığını, uygun olarak sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını, bölümlere ayrılıp ayrılmadığını ya da bir araya getirilip getirilmediğini, özelliğine göre belirtilip belirtilmediğini,
  - ❖ Açıklanan veya gereksinimleri karşılamayan konuların doğru anlaşılmasını engelleyen bilgilerin varlığı halinde, finansal tabloların bundan etkilenip etkilenmediğini irdeler.
- Kullanıcıların, önemli olayların ve işlemlerin finansal tablolardaki bilgilere etkisini anlamaları açısından finansal tablolarda yeterli açıklamanın bulunup bulunmadığını değerlendirir.
- Finansal tablolarda kullanılan her bir başlığın, finansal tablolardaki terimlerle olan uygunluğunu değerlendirir.

Denetçi raporları yazılı olarak düzenlenir. Denetçiler bağımsız denetim raporlarını belli şekil hükümlerine uyarak düzenlemektedirler. BDS 700 göre, bir bağımsız denetim raporu aşağıdaki bölümlerden oluşmaktadır:

- Başlık,
- Muhatabın Adı,
- Denetçi Görüşü,
- Görüşün Dayanağı,
- İşletmenin Sürekliliği

- Kilit Denetim Konuları
- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları,
- Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları,
- Diğer Raporlama Sorumlulukları
- Sorumlu Denetçinin Adı,
- Denetçinin İmzası,
- Denetçinin Adresi,
- Denetçi Raporu Tarihi.

**Başlık:** Denetim raporunda açıkça “Bağımsız Denetçi Raporu” başlığı bulunur (BDS 700, 21). Başlık, denetçinin bağımsızlığının tüm etik kurallara uygun olduğunu doğrular ve bağımsız denetçi raporunun başka raporlardan ayrıcalıklı olmasını sağlar (BDS 700, A20).

**Muhatabın Adı:** Denetim raporunun kime düzenleneceği denetim sözleşmesiyle ya da mevzuatla düzenlenir. Genellikle bu kişiler, denetlenen işletmenin ortakları/ hissedarları ya da üst yönetimden sorumlu olan kişileridir (BDS 700, Md. 22, A21).

**Denetçi Görüşü:** Denetçinin görüşünü belirttiği bölümdür. Raporun bu bölümünde denetçi (BDS 700, Md. 24, A22-23);

- Denetlenen işletmeyi belirtir
- Finansal tabloların denetlendiğini bildirir
- Finansal tablolardaki her bir tablonun başlığını belirtir
- Dipnotlara atıf yapar
- Tüm finansal tabloların tarihini veya dönemini belirtilir.

**Görüşün Dayanağı:** Denetçi raporunda, “Görüşün Dayanağı” başlıklı bölüm bulunur ve bu bölümde denetçi (BDS 700, Md. 28):

- Bağımsız Denetim Standartlarına bağlı olarak denetimi yürüttüğünü belirtir.
- Raporunda, BDS’ler çerçevesinde sorumluluklarının açıklandığı kısma atıfta bulunur.
- Etik kurallar gereğince, denetim yaptığı işletmeden bağımsız olduğunu ve diğer sorumluluklarını bu kurallara uygun yaptığını açıklar ve denetimin

yaptığı ülkenin etik kurallarının kaynağına ve/veya kurumun yayımladığı Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallara atıfta bulunur,

- Denetimde elde ettiği kanıtların, görüşüne dayanak oluşturacak şekilde yeterli ve uygun olup olmadığını belirtir.

**İşletmenin Sürekliliği:** İşletmenin sürekliliği bölümünde, denetçi, BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı 'na uygun raporlama yapmalıdır.

**Kilit Denetim Konuları:** Denetim raporunda, BDS 701'de yer alan kilit denetim konuları ayrı bir başlık altında açıklanarak, denetçilerin denetim sırasında kaygı duydukları veya odaklandıkları konular ile bu konuları nasıl ele aldıkları vurgulanmaktadır. KDK bildirilmesinin amacı, denetimde daha çok şeffaflığın sağlanarak denetçi raporunun iletişim değerinin artırılması ve böylece ihtiyaca uygun ve anlaşılabilir bilgi verilmesidir (BDS 701, Md. 2).

Denetçi, kilit denetim konularını sırasıyla aşağıdaki konular arasından belirler (BDS 701, Md. 9-18);

- Üst yönetime bildirilen konular,
- Asgari düzeyde denetçinin dikkatini gerektiren konular,
- Denetimde çok önemli konular

Denetçi raporunun bu bölümünde aşağıdaki gibi standartlaştırılmış bir ifade olan giriş cümlesi zorunlu kılınmıştır:

“Kilit Denetim Konuları, denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait finansal tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. Bu konular, bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin yürütülen denetim çerçevesinde ve bu tablolara ilişkin görüş oluşturulurken ele alınmıştır ve tarafımızca bu konulara ilişkin ayrı bir görüş bildirilmemektedir.”

Böylece, finansal tablo kullanıcılarının kilit denetim konusu kavramını anlaması açısından bir çerçeve oluşturulmuştur.

**Finansal Tablolara İlişkin Yönetimin Sorumluluğu:** Denetçi raporunda “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” başlığı altında bulunur. Bu bölümde, yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları şunlardır (BDS 700, md:34);

- Finansal tabloları, geçerli finansal raporlamaya uygun bir şekilde hazırlanmak ve önemli bir yanlışlık bulunmayacak şekilde hazırlanması için iç kontrolden geçirmek,
- Sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini ve işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygun olup olmadığını değerlendirerek gerektiği zaman işletmenin sürekliliğiyle ilgili durumları açıklamak ve açıklamada, işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının ne zaman uygun olduğunu tanımlamaktır.

Finansal tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanması halinde, denetçi raporunda finansal tablolara ilişkin sorumluluklar kısmında, durumun uygunluğuna göre finansal tabloların gerçeğe uygun olarak hazırlanması ve sunulması veya doğru ve gerçeğe uygun finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili sorumluluğuna atıfta bulunulur.

**Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları:** Bu bölümde ilk olarak denetçinin, finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlığın bulunup bulunmadığına ilişkin makul bir güvence sağlaması ve denetçi görüşünün bulunduğu bir denetçi raporunun düzenlemesi şeklinde iki amacından bahsedilmektedir (BDS 700, Md. 38);

İkinci kısımda ise, Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülen denetimin güvencesinin yüksek olduğu ancak önemli yanlışlıkların her zaman tespit edilemeyeceğini, denetim boyunca mesleki şüphecilik yaklaşımıyla denetim işini planlayıp yürütmesi gerektiği belirtilir. Ayrıca denetçinin denetim sırasındaki sorumluluklarından bahsedilmektedir (BDS 700, Md. 39). Bunlar;

- Finansal tablolardaki önemli yanlışlık risklerine ilişkin denetim prosedürlerini tasarlayıp uygulamak ve görüşüne temel teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek.
- İşletmede kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğunu, muhasebe tahminlerini ve yapılan açıklamaların yeterli olup olmadığını değerlendirmek.
- Denetim kanıtlarına dayalı olarak, işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli derecede şüphe uyandıracak olay ve koşullarla ilgili bir belirsizliğin bulunup bulunmadığıyla birlikte yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğuna dair bir sonuca varmak.

Denetçinin sorumluluklarına ilişkin açıklamalar, denetçi raporunun metninde, ekinde ya da mevzuatta izin verilmesi koşuluyla ilgili kurumun internet sitesinde açıklanır (BDS 700, Md. 41).

**Diğer Raporlama Sorumlulukları:** Denetçi, Bağımsız Denetim Standartları'ndaki raporlama sorumluluklarından başka diğer sorumluluklarına da yer verirse, bunları "Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler" başlığı altında ele alabilir. Denetçi, BDS'lerle zorunlu tutulan hususlarla aynı yerde bulunan diğer raporlama sorumluluklarını ayırt edebilecek şekilde raporunda yer verir. (BDS 700, Md. 43-44).

**Denetçinin Adı ve İmzası:** Borsada işlem gören işletmelerin denetçi raporunda sorumlu denetçi adı bulunur. Raporda kişisel güvenliği tehdit edecek bir durum olduğunda sorumlu denetçinin adı Kurumdan izin almak şartıyla açıklanmaz. Sorumlu denetçinin adına denetçi raporunda yer verilerek kullanıcılara yönelik daha çok şeffaf olunması amaçlanır (BDS 700, Md. 46).

Denetçi hazırladığı raporu imzalar. Denetçi imzası, ülkelerin mevzuatına uygun olarak denetçinin veya denetim kuruluşunun ya da her ikisinin adına atılır. Başka ülkelerde, denetçi imzasıyla birlikte unvanı ya da kendisinin veya denetim şirketinin yetkili otoritelerce yetkilendirilmiş olduğunu belirtmesi zorunlu olabilir (BDS 700, A65). Mevzuat, bazı durumlarda ise elektronik imza kullanılmasına izin vermektedir (BDS 700, A64-65).

**Denetçinin Adresi:** Denetçinin adresi denetim raporunda belirtilir (BDS 700, Md. 48).

**Denetçi Raporunun Tarihi:** Denetim raporunda, denetimin tamamlandığını gösteren 'Denetçi Raporunun Tarihi' bölümü yer almaktadır. Finansal tabloların hazırlanmasından sonra meydana gelen olayların incelenerek denetçi sorumluluğunun bitmiş olduğu son günü ifade etmektedir. Denetçi raporu tarihi, finansal tabloların ve açıklamaların hazır olduğu ve işletmedeki ilgili kişilerin sorumluluklarını beyan ettikleri kanıtlar da dâhil denetim kanıtı elde ettiği tarihten önce olamaz (BDS 700, Md. 49).

### 1.1.3. Bağımsız Denetim Raporlarında Verilebilecek Görüşler

Türk Ticaret Kanununun 403.maddesinde 'Görüş Yazıları' başlığı altında, denetçilerin, görüş yazısında denetim sonucunu açıklaması gerekmektedir. Görüş yazısı,

Kamu Gözetimi Kurumunun belirlediği şartlar dahilinde, denetimin türü, konusu, niteliği ve kapsamıyla birlikte denetçi değerlendirmelerini içerir. Denetçinin bağımsız denetim raporlarında verebileceği görüşlere ilişkin olarak BDS 700 ve BDS 705 de gerekli düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre denetçi görüşü iki kısımda incelenmektedir. Birinci kısmı ‘olumlu görüş’, ikinci kısmı ise ‘Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi’ oluşturmaktadır.

### **1.1.3.1. Olumlu Görüş**

Denetimi yapılan işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarının finansal raporlama standartları çerçevesinde hazırlandığı ve finansal tabloların güvenilir ve doğru olduğunun tespit edilmesi durumunda oluşan görüştür.

BDS 700 göre, finansal tabloların, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı denetçi tarafından değerlendirilir. Finansal tablolar gerçeğe uygun olarak hazırlandığında, denetçinin bu tabloların gerçeğe uygun olup olmadığıyla ilgili değerlendirme yaparken aşağıdaki hususları dikkate alması gerekir (BDS 700, A7-A9):

- Yapısı, içeriği ve genel durumu
- Tabloların temelini oluşturan olayların ve işlemlerin gerçeği yansıtmıyorsa yansıtmadığını dikkate alır.

Denetçi, olumlu görüşü aşağıdaki şartlar gerçekleştiği zaman bildirir (Bulmuş, 2018: 23):

- Finansal tabloların yeterli şeffaflıkta olması,
- Muhasebe ilke ve politikalarının tutarlı bir biçimde uygulanması,
- Finansal tabloları etkileyebilecek anormal belirsizliklere rastlanılmaması,
- Mali tabloların yasal hükümlere uygun olarak düzenlenmesi

Denetçi, olumlu görüş verdiği raporunda, Türkiye Muhasebe Standartlarına ve diğer zorunluluklara herhangi bir aykırılığın olmadığını; şirketin finansal tablolarının doğru olduğunu, finansal durumun, malvarlığının ve kârlılığın gerçeğe uygun olduğunu ve finansal tabloların bunları dürüst olarak yansıttığını” açıklamalıdır (TTK, Md.403/f.1).

Ayrıca denetçi olumlu görüş verdiği raporunda, yönetimin finansal tablolarla ilgili sorumluluğunu gerektirecek bir nedeni olup olmadığını varsa bunların neler olduğunu belirtmelidir. Görüş yazısı, KGK tarafından belirlenecek şekilde ve açık bir dille yazılmalıdır (TTK, Md. 403/f.2).

### **1.1.3.2. Olumlu Denetim Raporuna Açıklama Paragrafı Ekleme**

Bazen denetçi olumlu görüş verse bile bu görüşünü etkilemeyen fakat kamuya açıklanması gereken bazı durumlar denetçi raporuna açıklama paragrafı olarak eklenir. Denetçi raporunda görüş paragrafından sonra açıklama paragrafı gelir. Bu paragrafa eklenen olumlu denetim raporu verilebilecek durumlar aşağıdaki gibidir (Uyar ve Çelik, 2009: 143):

- Finansal tablolarda yer alan önemli bir olayın vurgulanması istenmesi,
- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'nden biri olan tutarlılık ilkesinden sapılması,
- İşletmenin sürekliliğini tehlikeye sokan ve şüphe oluşturan durumlar,
- Kayıtların muhasebe ilkelerine aykırı olmasının denetçi tarafından finansal tablolara etkisinin kabul edilebilir bulunması.

### **1.1.3.3. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşleri**

Denetçi, finansal tabloların ciddi yanlışlıklar içerip içermediği sonucuna ulaşmak için uygun ve yeterli bir denetim kanıtı elde edemediğinde raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vermektedir (BDS 705, Md. 6). Denetçi, olumlu görüş dışında sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermektan kaçınma şeklinde üç tane görüş bildirebilir. Denetçi, olumlu görüş dışında görüş türlerinden hangisini vereceği aşağıdaki hususlara bağlıdır (BDS 705, Md. 2):

- Olumlu görüş dışında başka bir görüş verilmesine neden olan durumun niteliğine;
- İlgili durumun finansal tablolardaki etkisine veya bu etkilerin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesine bağlıdır.

Tablo 1.1'de Finansal tablolardaki yanlışlıkların önemlilik düzeyleri ve yaygın olma durumları dikkate alınarak denetçinin vereceği görüş türü belirlenmektedir.

**Tablo 1.1.** Olumlu Görüş Dışında Denetim Görüşü Türleri

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine Neden Olan Hususun Niteliği	Bu Hususun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Muhakemesi	
	Önemli ancak Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
Finansal tablolar “önemli yanlışlık” içermektedir.	Sınırlı olumlu görüş	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.	Sınırlı olumlu görüş	Görüş vermekten kaçınma

**Kaynak: BDS 705, A1.**

#### 1.1.3.3.1. Şartlı (Sınırlı) Olumlu Görüş

İşletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarında finansal tabloların güvenilirliğini bozmayacak eksiklikler, denetçinin olumlu görüşünü etkilemeyecek düzeyde ise belirtilen görüş şartlı görüştür.

Denetçi, finansal tabloların doğru bir biçimde hazırlandığı fakat denetim kapsamının sınırlandırıldığı ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri’nden sapmaların bulunduğunu tespit ederse şartlı denetim görüşü vermektedir. Denetim kapsamının sınırlandırılması, denetçinin kontrolü dışındaki sebeplerden dolayı yeterli kanıt toplayamaması anlamına gelirken, G.K.M.İ.’den sapma ise, tutarlılık ilkesine ve tam açıklama ilkesine uyulmamasını veya finansal tabloların G.K.M.İ.’ye uygun hazırlanmamasını ifade etmektedir. Şartlı denetim raporunun görüş bölümünde “... *hususunun (veya hususlarının) muhtemel etkileri hariç olmak üzere...*” gibi ifadeler kullanılmalıdır (Cömert vd.)

Denetçi, aşağıdaki sınırlı olumlu görüş verdiği durumlar aşağıdaki gibidir (BDS 705, Md. 7):

- Denetçi, finansal tablolardaki yanlışlıkların tek başına ya da topluca önemli olduğu fakat yaygın olmadığı durumlarda,



- Uygun ve yeterli denetim kanıtı elde edilememesi halinde ve tespit edilemeyen yanlışlıkların finansal tablolardaki olası etkilerinin önemli olduğu ancak yaygın olmadığı durumlarda şartlı görüş bildirir.

Yanlışlık; “*finansal tablo kaleminin raporlanan tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık*” şeklinde tanımlanmaktadır. Bu açıdan yanlışlık, finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği veya uygunluğu ya da muhasebe politikalarının uygunluğu veya uygulanması şeklinde ortaya çıkar (BDS 705, A3).

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, yönetimin seçtiği muhasebe politikalarının uygunluğuna ilişkin aşağıdaki durumlarda ortaya çıkar (BDS 705, A4):

- Finansal raporlamayla seçilen muhasebe politikalarının tutarlı olmadığı durumlar
- Finansal tablolardaki önemli kalemlere uygulanan muhasebe politikalarının finansal tablolarda doğru olarak açıklanmadığı durumlar
- Finansal tabloların dayanağını oluşturan olayların ve işlemlerin, gerçeğe uygun olarak açıklanmadığı veya yansıtılmadığı durumlar.

Finansal tablolardaki yanlışlıklar, seçilen muhasebe politikalarının uygulanmasına ilişkin aşağıdaki durumlarda ortaya çıkar (BDS 705, A6):

- Seçilmiş olan muhasebe politikalarının finansal raporlama çerçevesine uygun olarak uygulanmadığı durumlar
- Seçilmiş muhasebe politikalarının uygulanmasında yapılan hatalar nedeniyle ortaya çıkar.

Finansal tablolardaki açıklamaların yeterliliği veya uygunluğuyla ilgili finansal tablolarda aşağıdaki durumlarda önemli yanlışlıklar ortaya çıkabilir (BDS 705, A7):

- Finansal raporlama kapsamında zorunlu ola açıklamaların, finansal tablolarda yer almadığı durumlar,
- Finansal raporlamaya uygun olarak finansal tablolardaki açıklamaların yer almadığı durumlar

- Gerekli açıklamalara, gerçeğe uygun olacak şekilde finansal tablolarda yer verilmediği durumlar.

Şartlı olumlu görüşte diğer bir durum ise, denetçinin yeterli denetim kanıtı elde edememiş olmasıdır. Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı temin edememesinin nedenleri aşağıdaki gibidir (BDS 705, A8):

- İşletmenin kontrol edemediği durumlar,
- Denetçi çalışmalarının kalitesi ve zamanlaması
- Yönetimin getirdiği kısıtlamalar

İşletmenin kontrol edemediği durumlara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir (BDS 705, A10):

- Muhasebe kayıtlarının tamamının zarar görmesi.
- İşletmeye ait önemli bir birimin devlet tarafından muhasebe kayıtlarına süresiz el konulması

Denetçi çalışmalarının kalitesi ve zamanlamasıyla ilgili durumlara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir (BDS 705, A10):

- İşletmenin, bir iştiraki için zorunlu öz kaynak yöntemini kullandığı ve denetçinin bu yöntemin doğruluğunu değerlendirmek amacıyla yeterli denetim kanıtı toplayamaması.
- Denetçinin görevlendirildiği zamanın, fiziki stok sayımını izleme olanağı sağlamaması.
- Denetçi tarafından işletmenin etkin bir kontrol yapısına sahip olmadığını ve maddi doğrulama yöntemlerini uygulanmanın yeterli olmadığını bildirmesi.

Yönetimin getirdiği kısıtlamalara ilişkin aşağıdakiler örnek olarak verilebilir (BDS 705, A12):

- Denetçinin fiziki stok sayımını izlemesine imkan verilmemesi.
- Denetçinin bazı hesap kalanlarının doğruluğunu dışarıdan teyit etmesinin yönetim tarafından engellenmesi.

### 1.1.3.3.2. Olumsuz Görüş Bildirme

Denetçi, yeteri kadar denetim kanıtı sağladıktan sonra, finansal tablolardaki yanlışlıkların önemli ve yaygın olduğu kanaatine varırsa olumsuz görüş verir. (BDS 705, Md. 8).

Denetçi olumsuz görüş verirse, 'Olumsuz Görüşün Dayanağı' paragrafında (BDS 705, Md. 18);

- Gerçeğe uygun olarak raporlama yapılması halinde, ilişikteki finansal tabloların gerçeğe uygun şekilde sunulmadığını veya
- Uygunluk kapsamında raporlama yapılması halinde, ilişikteki finansal tabloların, finansal raporlamaya uygun hazırlanmadığını belirtir.

Denetçinin raporunda olumsuz görüş verdiği haller aşağıdaki şekilde sıralanmıştır (Uyar ve Çelik, 2009: 143);

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki aksaklıklar ve finansal tabloların doğru ve güvenilir olmaması,
- İşletmeyle yaşanan fikir ayrılıklarının finansal tabloları etkilemesi ve bu anlaşmazlıkların finansal tablolara etkisini şartlı görüşle bile açıklayamaması,
- Dipnotlardaki açıklamalara bakılmaksızın, işletmenin faaliyetlerine devam etmeyeceğinin anlaşılması üzerine olumsuz görüş bildirir.

### 1.1.3.3.3. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve finansal tablolarda tespit edilmemiş yanlışlıkların olası etkilerinin önemli olduğu sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır (BDS 705, Md. 9).

Denetçi, çok fazla sayıda belirsizlik olması halinde, yeterli denetim kanıtının olup olmasına bakılmaksızın, finansal tablolara ilgili görüş oluşturması mümkün olamayacaksa, görüş vermekten kaçınır (BDS 705, Md. 10).

Denetçi aşağıdaki durumlarda görüş vermekten kaçınabilir (Uyar ve Çelik, 2009: 143):

- Denetçinin çalışma alanının işletme tarafından sınırlandırılmasının muhtemel etkisinin, yeterli denetim kanıtı toplayamayacak ve görüş bildiremeyecek kadar önemli olması,
- Çok fazla sayıda finansal tabloları etkileyebilecek belirsizliklerin bulunması,
- Sürekliliği etkileyecek fazla sayıda belirsizliğin bulunması
- Denetçinin bağımsızlığının sona ermesi halinde görüş vermekten kaçınılabilir.

## 1.2. Bağımsız Denetimde Sürekliliği Kavramının Değerlendirilmesi

### 1.2.1. İşletmenin Sürekliliği Kavramı

İşletme, üretim faktörlerini bir araya getirerek insan ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik mal ve hizmet üreten iktisadi birimlerdir. İşletmeler, bir yandan mal ve hizmet üreterek insan ihtiyaçlarını karşılarken diğer yandan kendilerine kar ya da başka bir yarar sağlamak amacıyla kurulurlar. Kuruldukları andan itibaren işletmelerin, faaliyette buldukları sürece gerçekleştirmek istedikleri amaçları vardır. İşletmelerin varlıklarını sürdürebilmesi için bu amaçlarının açık ve net şekilde belirlenmesi gerekir. İşletmelerin amaçları buldukları sektöre göre değişiklik gösterse de genellikle kuruluş amaçları şunlardır:

**-Kar elde etme:** İşletmelerin esas amacı kar elde etmektir. Kar, işletmelerin toplam gelirlerinin toplam giderlerinden farkıdır. İşletmelerin temel amacı kar olmakla birlikte gelişme ve büyümelerinin de göstergesidir.

**-Topluma hizmet etme:** İşletmelerin topluma hizmet etme amacı iki aşamada değerlendirilebilir. Birinci aşama, işletmelerin tüketicilerin beklentilerine yönelik bir tutum sergilemeleri ve tüketicilere fayda sunmalarınıdır. İkinci aşama, toplumun veya işletme ile ilgili bulunan kişi ve kurumların beklentilerini karşılamasıdır. İşletmeler toplumun ihtiyaç duyduğu malı veya hizmeti üreterek topluma hizmet etmekte ve kâr elde etme amaçlarına ulaşmaktadırlar. Bu kârın bir kısmını ortaklarına ve çalışanlarına dağıtarak, diğer bir kısmını da devlete vergi vererek sorumluluklarını yerine getirirler. Bu da işletmelerin başarılı ve uzun ömürlü olmasını sağlar.

**-Sürekliilik Sağlama:** İşletmelerin kâr elde edebilmesi ve topluma hizmet edebilmesi için var olması gerekir. Topluma hizmet etme ve kar elde etme amaçları arasındaki denge, işletmenin süreklilik amacına ulaşmasını sağlayacaktır.

Görüldüğü gibi işletmelerin kuruluş amaçlarından en önemlisi işletmenin sürekliliğini esas almalarıdır. Bu esasa göre, işletmelerin sözleşmelerinde ne zaman sona erecekleri belirlenmemişse, varlıklarını sürekli olarak sürdürecekleri kabul edilir.

İşletme ile ilgili taraflar, işletmenin faaliyetlerinin düzenli bir şekilde yürütüldüğünden ve gelecekte de sürekliliğinin sağlanacağından emin olmak isterler. Bu durum, işletmenin sürekliliği varsayımını ortaya çıkarmıştır. İşletmenin sürekliliği kavramı bir varsayım olarak değerlendirildiği için öncelikle varsayım kelimesinin anlamını açıklamak gerekir. Varsayımın TDK'na göre kelime anlamı, deneylerle kanıtlanmamış ancak kanıtlanacağı umulan teorik düşünce, faraziye, hipotez olarak tanımlanmaktadır. Dolayısıyla bilimsel olarak yapılan araştırmaların temelleri varsayımlara dayanmaktadır.

Çeşitli şekillerde ifade edilmiş olmakla birlikte, süreklilik varsayımının tanımı konusunda ortak bir düşünce yer almaktadır. Buna göre, “Aksine bir kanıtın bulunmaması halinde işletmenin faaliyetlerini süresiz olarak sürdüreceği varsayılr. İşletmenin ömrü üzerine önceden belirlenmiş bir sınır yoktur; işletme, başarılı olduğu sürece faaliyetlerine devam edebilir.” şeklinde ifade edilmektedir (Fremgen, 1968: 649). İşletmeye ilişkin bu görüş, tek bir girişimi, tek ve genellikle önemli bir işlemi (örneğin bir geminin veya kervanın Doğu'dan ipek ve baharat satın alması ve bunları Avrupa'ya satmak için getirmesi) yerine getirmek amacıyla gerçekleştirilmiştir. Böyle bir girişimin, tek bir işlemin tamamlanmasından daha uzun ömürlü olması amaçlanmamıştır. Öbür taraftan, süreklilik, bir ardışık işlemi gerçekleştirmek için tasarlanmıştır. İşletmenin ömrü için önceden belirlemiş bir sınır yoktur; başarılı olduğu sürece faaliyetlerini sürdürebilir (Fremgen, 1968: 649).

Öte yandan akademik literatür “süreklilik” kavramını tanımlamak için üç alternatif yaklaşım ortaya koymaktadır. Bunlar (Constantinides, 2002: 488);

1. Şirketin mevcut durumu,

2. Şirketin gelecekteki durumu
3. Kişinin yargısıdır.

İş sürekliliği üzerine yapılan ilk araştırma Laurance R. Dicksee'ye ve ardından H.R.Hetfield'a dayanır (Provasi ve Riva, 2015: 27). Daha sonra işletmenin sürekliliği kavramı, 1953 yılında FASB tarafından yayınlanan ARB 43 "Restatement and Revision of Accounting Research Bulletins'te tartışılmıştır. Yapılan açıklamalarda finansal muhasebenin temel özelliklerinden birisinin de süreklilik kavramı olduğu açıklanmıştır (Uzay ve Güngör Tanç, 2010: 146). 1962 yılına kadar sürekliliğin değerlendirilmesinde resmi mesleki rehber yokken, 1962'de ABD Sermaye Piyasası (SEC), ASR 90 "Accounting Series Release" yayınlamak işletmelerin sürekliliklerinin değerlendirilmesi gerektiğine dikkat çekmiştir. 1974 yılında, Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), SAS No.2'yi çıkararak, işletmelerin sürekliliklerinin değerlendirilmesi ve denetçilerin değerlendirme yaparken dikkat edeceği durumları açıklamıştır. 1988 yılında SAS No. 59'da ise, denetçilerin, işletmenin finansal tablolarını denetlerken önemli bir belirsizliğin var olup olmadığını ve bu belirsizliğin sürekliliği etkileyip etkilemediğinin dikkate alınması gerektiğini açıklamıştır (Terzi vd., 2016: 517). Ayrıca, işletmenin sürekliliği değerlendirilirken dikkat edilecek hususlar belirlenmiştir.

İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesinde, AICPA'nın yanı sıra, IFAC, ISA 570 "İşletmenin Sürekliliği" standardını yayınlamak işletmelerin sürekliliklerinin denetçiler tarafından değerlendirilmesi ve belirsizlik olması durumunda denetçilerin verdiği görüşü değiştirmesi hususu vurgulanmıştır.

### **1.2.2. Muhasebe Biliminde İşletmenin Sürekliliği Varsayımı**

Muhasebenin esasını oluşturan varsayımlar, muhasebe biliminin ilerlemesini sağlamaktadır. Muhasebedeki varsayımların temeli Maurice Moonitz tarafından 1961 yılında atılmıştır. Moonitz, varsayımların üç gruba ayrılmasını önermiş fakat varsayımlar iki grupta sınıflandırılmıştır. Birinci (A ve B) grup, tanımlayıcı ve genel varsayımlar olup çevresel, ekonomik, politik ve ekonomik etmenler ile işletmenin gelenekleri ve yöntemleriyle ortaya çıkmaktadır. İkinci (C) grup, değer yargısına dayalı varsayımlardır (Güngör Tanç, 2010: 8). Buna göre ilk varsayımlar Tablo 1.2'de gösterilmektedir.

**Tablo 1.2.** Muhasebenin İlk Varsayımları

	<b>A Grubu (Çevre)</b>	<b>B Grubu (Çalışma Alanı)</b>	<b>C Grubu (Zorunluluklar)</b>
1	Ölçme	Finansal tablolar	Süreklilik
2	Değişim	Piyasa Fiyatı	Objektiflik
3	Kişilik	Kişilik	Tutarlılık
4	Dönemsellik	Geçici	Sabit Para Birimi
5	Ölçü Birimi		Açıklama

**Kaynak:** Güngör Tanç, 2010: 9

Muhasebe teorisi dikkate alındığında, finansal tabloların tahakkuk esasına göre hazırlanması ve işletmenin sürekliliği şeklinde temel olarak iki varsayımdan bahsedilmektedir. Süreklilik varsayımı, muhasebe ilkelerinde yer alan temel varsayımlardan en önemlisidir. Muhasebe teorisinde işletmenin sürekliliği varsayımının geçtiği bir çok düzenleme vardır: Bu düzenlemeler aşağıdaki gibidir (Köse ve Ağdeniz, 2020: 72):

1. Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği,
2. Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve,
3. TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı,
4. BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı

**Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği;** muhasebenin temel kavramlarından “işletmenin sürekliliği kavramı” başlığı altında incelenmektedir. Tebliğde, işletmelerin faaliyetlerini belirli bir süreye bağlı olmadan sürdürebileceği, dolayısıyla ömürlerinin, işletmenin sahiplerinin veya ortaklarının ömürlerine bağlı olmadığı ifade edilmektedir. Ayrıca sürekliliğin ortadan kalktığı veya geçerliliğinin bulunmadığı hallerde, bu durumun finansal tablolardaki dipnotlarda açıklanması gerektiği vurgulanmıştır.

**Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve;** İşletmenin sürekliliği varsayımı, başlığında; İşletmenin sürekliliği varsayımına dayalı olarak finansal tabloların hazırlandığı böylece, işletmenin faaliyetlerini durdurma veya tasfiyeye girme maksadının olmadığı varsayılmaktadır. Böyle bir maksadın olması halinde ise, finansal

tabloların başka bir gerekçe ile hazırlanarak finansal tablolarda kullanılan esasın tanımlanması gerektiği vurgulanmıştır (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Paragraf, 3.9).

**TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında;** finansal tablolar hazırlanırken yönetim, sürekliliği dikkate alarak değerlendirme yapmalı, işletmenin faaliyetlerini durdurma veya işletmeyi sona erdirmeye ya da bunların dışında başka seçeneği olmadığı sürece süreklilik esasına göre finansal tablolarını hazırlamalıdır. Değerlendirme yapılırken, işletmenin sürekliliğini önemli bir şekilde etkileyecek belirsizliklerin olması halinde bu belirsizlikleri açıklamalıdır. Finansal tabloların süreklilik temeline göre hazırlanmaması durumunda, süreklilik esasının neden geçerli olmadığı ve finansal tabloların neye göre hazırlandığı açıklanmalıdır. Süreklilik varsayımının olup olmadığı değerlendirilirken yönetim, raporlama dönemi sonundan itibaren en az on iki aylık dönemde elde ettiği tüm bilgileri dikkate almalıdır (TMS 1, Paragraf 25-26).

**BDS 570 standardında;** Finansal tablolar, süreklilik esasına gereğince, işletme ömrünün sınırsız olduğu ve gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanmalı, yönetimin faaliyetlerini durdurma veya tasfiyeye girme maksadı olmadığı sürece bu esas kullanılmalıdır. Özel amaçlı finansal tabloların ise, süreklilik esasına göre hazırlanabileceği veya hazırlanamayacağından bahsedilmiştir (BDS 570, Paragraf 2).

### **1.2.3. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Değerlendirilmesinde Taraflar**

Finansal tablolar, süreklilik esasına gereğince, işletme ömrünün sınırsız olduğu ve gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanmaktadır. Bu açıdan İşletmenin sürekliliği kavramı değerlendirilirken temel olarak işletme yönetimi ve denetçilerin sorumlulukları yer almaktadır.

#### **1.2.3.1. İşletmenin Sürekliliği Varsayımı Çerçevesinde Yönetimin Sorumluluğu**

İşletme yönetimi tarafından oluşturulan finansal tablolar, gerçeğe uygun olarak sunulmak zorundadır. Finansal tabloların hazırlanmasında temel ilkelere biri olan işletmenin sürekliliği varsayımı, işletme yönetiminin, her durumda sürekliliğine dair



değerlendirme yapmasını zorunlu kılmıştır (SPK, Seri X No:22, 24. Kısım Md. 4). Dolayısıyla işletme yönetimi, finansal tabloların süreklilik esasına göre hazırlanıp hazırlanmadığından öncelikli olarak sorumludur (Güngör Tanç, 2010: 150). Bu açıdan hem TMS 1 hem de BDS 570 standartları, süreklilik varsayımı kapsamında işletme yönetiminin sorumluluklarından bahsetmektedirler.

İşletme yönetimi, faaliyetlerini durdurma veya işletmeyi sona erdirmeye ya da bunların dışında başka seçeneği olmadığı sürece süreklilik esasına göre finansal tablolarını düzenlemeli, işletmenin sürekliliğine ilişkin şüphe oluşturacak önemli belirsizlikler varsa bunları açıklamalıdır. Ayrıca finansal tablolarını neye göre hazırlandığını ve işletmenin neden süreklilik esasına uygun olarak finansal tablolarını düzenlenmediğinin nedenlerini açıklamalıdır (TMS 1, Md. 25). Ayrıca, işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğunu değerlendirirken raporlama döneminden itibaren bununla da sınırlı olmamak üzere bilanço tarihinden sonraki on iki aya ait mevcut bilgileri göz önünde bulundurmalıdır (TMS 1, Md. 26).

BDS 570 standardına göre ise; yönetim, finansal raporlamada net bir hüküm bulunmasa bile, finansal tablolarını hazırlarken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğine göre değerlendirme yapmak durumundadır. Yönetimin işletmenin sürekliliğini değerlendirirken, işletmenin karlılık durumunu, bir olay veya koşulun sonucu ile bağlantılı olan belirsizliğin derecesini, işletmenin ve içinde bulunduğu sektörün yapısını dikkate alarak değerlendirme yapması gerekir (Almalı, 2009: 62). Ayrıca, olayların veya koşulların, gelecekteki sonuçlarında belirsizlik olması nedeniyle belirli bir tarihte bir yargılama (muhakeme) yapması gerekmektedir (BDS 570, Paragraf, 4-5). Yapılan bu muhakemeyle ilgili unsurlar aşağıdaki gibidir:

- Bir olayın veya koşulun ya da her ikisinin sonuçları ne kadar ileri tarihte oluşursa, bunların sonucuna bağlı olarak belirsizlik de artar. Bu sebeple, çoğu finansal raporlama çerçeveleri, işletmenin sürekliliğiyle alakalı değerlendirme yapmayı zorunlu kıldığından, yönetimin elde ettiği bilgileri hangi dönemde zorunlu olarak dikkate alması gerektiğini belirler.
- Olay veya koşulların sonucuyla ilgili, işletmenin dış etkenlerden etkilenme derecesi, büyüklüğü ve karmaşıklığı, faaliyetlerinin durumu ve niteliği yapılacak muhakemeyi etkilemektedir.

- Geleceğe yönelik yapılacak rastgele bir yargılama, yargılamanın yapıldığı anda var olan bilgilere dayanmaktadır.

### **1.2.3.2. İşletmenin Sürekliliği Varsayımı Çerçevesinde Denetçinin Sorumluluğu**

Bağımsız denetçilerin esas sorumluluğu, denetlediği işletmenin sürekliliğiyle ilgili ciddi bir belirsizlik veya şüphe uyandıracak bir durum varsa, bunları tespit ederek standartlara uygun olarak raporlamaktır. Başarılı bir denetçi, denetlediği müşteri işletme ile ilgili bazı hususları araştırarak, bağımsız denetim sözleşmesini imzalamalıdır. Bu hususlar şunlardır (Güngör Tanç, 2010: 100):

- İç kontrol sisteminin yeterliliği
- Davalık olan yasal soruşturmalar
- Önemli belirsizlikler
- İşletmenin sürekliliği

İşletmenin sürekliliğiyle ilgili denetçi ön değerlendirme yaparken profesyonel yargı ve istatistikî modeller olarak iki farklı yöntem kullanmaktadır. İşletmenin finansal durumu hakkında sağlıklı bir görüşe ulaşılması denetçilerin, mesleki tecrübe ve deneyimleriyle birlikte istatistikî modellere de bağlıdır. Ancak işletmelerin başarısızlık tahminlerinde, istatistikî modeller daha sağlıklı neticeler vermektedir. Denetçi, işletme hakkında bir görüş oluştururken genellikle aşağıdaki unsurları dikkate almaktadır (Güngör Tanç, 2010: 100):

- İşletmenin finansal durumunu değerlendirirken örnek iflas modellerini kullanılmalıdır.
- İşletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışını analiz etmelidir.
- İşletmenin faaliyet performansını analiz etmelidir.

Denetçiler, denetimlerini bağımsız denetim standartlarına (BDS) uygun olarak yürütürler. Bu standartlarda denetçilerin, sorumluluklarını yerine getirirken dikkate alması gereken durumlar ile genel sorumlulukları da yer almaktadır. Buna göre işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde, denetçinin sorumlulukları aşağıdaki gibidir (BDS 570, Md. 6):

- İşletme yönetiminin hazırladığı finansal tabloların süreklilik esasına uygunluğuyla ilgili uygun ve yeterli denetim kanıtı elde edip bir sonuca ulaşmak
- Elde ettiği kanıtlara dayalı olarak sürekliliğe ilişkin ciddi bir belirsizliğin bulunup bulunmaması ile ilgili sonuca varmaktır.

Ayrıca bağımsız denetim standartlarında işletmenin sürekliliği kapsamında denetçinin amaçları aşağıdaki şekilde yer almaktadır (BDS 570, Md. 9):

- Yönetimin, süreklilik esasına dayalı olarak finansal tablolarını hazırlayıp hazırlamadığı hakkında uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmek ve bir kaniya ulaşmak
- Elde edilen denetim kanıtlarına bağlı olarak işletmenin sürekliliği ile ilgili ciddi şüphe oluşturacak koşul veya olaylara ilişkin ciddi bir belirsizliğin bulunup bulunmadığı konusunda bir kaniya varmak
- Bağımsız denetim standartları çerçevesinde raporlama yapmak.

Denetçiler denetimlerini BDS'lere uygun olarak yürütmesine rağmen, yapısal kısıtlamalar nedeniyle finansal tablolarda bazı önemli yanlışlıkların bulunamaması riski vardır (BDS 200, A54). Bu durumda denetçi, gelecekte işletmenin sürekliliğini etkileyecek olay ve şartların meydana geleceğini öngöremeyebilir. İşletmenin sürekliliğini gelecekte sona erdirebilecek olay veya şartların bulunması halinde, denetçinin önemli yanlışlıkları saptama becerisindeki yapısal sınırlamaların olası etkileri daha büyük olacaktır. Denetçi gelecek dönemlerdeki olay veya şartları tahmin edemediğinden, raporunda işletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli bir belirsizliğe atıfta bulunmaması durumunda denetçi raporu güvenilir olmayacaktır (BDS 570, Md. 7).

#### **1.2.4. İşletmenin Sürekliliği Standardı'nın Uygulanma Süreci**

“BDS 315 ‘önemli yanlışlık’ risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi” standardında denetçi, zorunlu kılınan risk değerlendirme yöntemlerini uygularken, sürekliliğe dair ciddi şüphe oluşturacak koşul veya olaylarla ilgili ciddi bir belirsizliğin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Denetçi, bu değerlendirmeyi yaparken, işletmenin sürekliliğine dair yönetimin ön değerlendirmede bulunup bulunmadığını belirlemelidir. Ayrıca (BDS 570, Md. 10);

- **Yönetimin ön değerlendirmeyi yapmış olması halinde;** denetçi, yönetimle istişare ederek sürekliliğe ilişkin -tek başına veya toplu olarak- önemli şüphe oluşturacak durumların belirlenip belirlenmediğini, belirlendiyse bu duruma yönelik yönetimin planlarının olup olmadığına karar verir.
- **Yönetimin ön değerlendirmeyi henüz yapmamış olması halinde;** denetçi, işletmenin amaçlanan süreklilik esasının kullanımıyla ilgili yönetimle istişarede bulunarak işletmenin sürekliliğine ilişkin -tek başına veya toplu olarak- önemli şüphe oluşturabilecek durumların bulunup bulunmadığı hakkında yönetimi sorgular.

Denetçi, işletmenin sürekliliğine dair ciddi şüphe oluşturacak koşul veya olaylarla ilgili ciddi bir belirsizliğin bulunup bulunmadığı konusunda yönetimin yapmış olduğu değerlendirmeyi, aşağıdaki hususları dikkate alarak inceler (Demirkol, 2019: 480):

- Yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin yapmış olduğu değerlendirme, denetçinin yapacağı değerlendirmenin esasını oluşturur.
- Yönetimin konuyla ilgili analizlerinin eksik olması halinde bu eksikliği gidermek denetçinin mesuliyetinde değildir.
- Denetçi, yönetimin yaptığı değerlendirme ile ilgili gelecekteki planlarını, bu planların uygulanabilir olup olmadığını ve uygulanması halinde mevcut durumlarında iyileşme olasılığının olup olmadığını inceler.
- Denetçi, yönetimin düzenlediği finansal tabloların 12 aydan daha az olmamasına bakar, eğer süre kısa ise sürenin uzatılmasını ister.
- Yönetimin yaptığı değerlendirmede, sürekliliği olumsuz etkileyecek koşul veya olayların varlığı durumunda, önemli bir belirsizliğin bulunup bulunmadığına ilişkin ilâve denetim prosedürlerini uygulayarak uygun ve yeterli denetim kanıtı sağlar.

İşletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi şüphe oluşturacak olay veya koşulların belirlenmesi halinde denetçi, önemli bir belirsizliğin var olup olmadığına karar vermek için ilâve denetim prosedürlerini uygulayarak yeterli denetim kanıtı elde eder (BDS 570 Md. 16). BDS 570'e göre, denetçinin uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmek için uygulayacağı ilave denetim prosedürleri aşağıdaki gibidir (BDS 570, A16) :

- Yönetimle birlikte işletmenin kâr tahminleri, nakit akışı ve diğer tahminlerini analiz ve istişare etmek
- İşletmenin son ara dönemine ait finansal tablolarını analiz ve istişare etmek
- İşletmenin kredi sözleşmeleri ile borç senetlerini inceleyerek bunlarla ilgili şartlara uyulup uyulmadığını belirlemek
- Finansman zorluklarını belirlemek amacıyla yönetim kurulu, genel kurul ve ilgili komitelerin toplantı tutanaklarını okumak
- İddia ve davaların varlığı, sonuçları ve mali etkilerinin tahminine yönelik yönetim tarafından yapılan değerlendirmenin mantıklılığı hakkında hukuk müşavirini sorgulamak.
- İşletmenin ilişkili olduğu ve üçüncü kişilerden mali destek sağlamak ve mali desteği devam ettirmek amacıyla yaptığı anlaşmaların varlığını, yasallığını, uygulanabilirliğini doğrulamak ve ilâve fon sağlanması konusunda finansal imkânları değerlendirmek
- Müşteri siparişlerinin karşılanamaması durumunda işletmenin planlarını değerlendirmek
- İşletmenin süreklilik yeteneğini azaltan veya etkileyen bilançodan sonra meydana gelen durumları saptamak amacıyla, denetim prosedürlerini uygulamak
- Borçlanma araçlarının şartlarını, varlığını, yeterliliğini doğrulamak.
- Düzenleyici kurumların yaptıkları işlemlere ait raporlara ulaşarak raporları gözden geçirmek
- Varlıkların elden çıkarılmasıyla ilgili planlarının olması halinde planlara ilişkin dayanakların yeterliliğini belirlemek.

Ayrıca denetçi, işletmenin sürekliliğiyle ilgili olarak aşağıdaki ilave denetim prosedürlerini uygular (BDS 570, Md. 16):

- Yönetim işletmenin sürekliliğiyle ilgili bir değerlendirme yapmamışsa, denetçi yönetimden bu değerlendirmeyi yapmasını ister.
- Yönetimin yaptığı değerlendirme ile ilgili gelecekteki planlarını, bu planların uygulanabilir olup olmadığını ve uygulanması halinde mevcut durumlarında iyileşme olasılığının olup olmadığını değerlendirir.

- İşletmenin hazırlamış olduğu nakit akışı tahminine ilişkin analiz; yönetimin geleceğe yönelik planlarını değerlendirirken, önemli bir faktör olması halinde; nakit akışı tahmininin hazırlanmasında üretilen esas verilerin güvenilirliğini değerlendirmeli ve bu tahmini oluşturan varsayımlara ilişkin yeterli kanıt olup olmadığına karar verilmelidir.
- Yönetimin yapmış olduğu değerlendirme tarihinden itibaren herhangi bir ek bilgi veya durumun oluşup oluşmadığını değerlendirmelidir.
- İşletmenin gelecekteki planları ile bu planların uygulanabilirliği konusunda yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimdeki ilgili kişilerden yazılı beyan talep etmelidir.

#### **1.2.5. İşletmenin Sürekliliği Kavramına İlişkin Önemli Derecede Şüphe Oluşturabilecek Koşullar veya Olaylar**

Denetçinin, önemli şüpheyne yol açabilecek durumları ve olayları belirlemek için özellikle denetim prosedürlerini uygulaması zorunlu olmasa da, denetim yaparken topladığı denetim kanıtlarının süreklilik üzerindeki etkilerine karşı dikkatli olmalıdır. SAS 59, denetim prosedürlerinin, toplu olarak, işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir şüphe olabileceğini gösteren koşulları veya olayları belirleyip belirlemediğinin zorunlu bir değerlendirmesini gerektirir. Ayrıca, süreklilik hakkında önemli bir şüpheyne yol açan koşulları ve olayları vurgulamaktadır.

SAS-59, bir işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti hakkında önemli şüpheler uyandırabilecek koşullar veya olaylara ilişkin örnekleri aşağıda tablo 1.3'deki gibi açıklamaktadır.

**Tablo 1.3.** Sürekliliği Etkileyebilecek Önemli Koşullar veya Olaylar

<b>KOŞUL VEYA OLAYLAR</b>	<b>SPEŞİFİK ÖRNEKLER</b>
<b>Olumsuz Eğilimler</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Tekrarlayan işletme zararları</li><li>• İşletme sermayesi eksiklikleri</li><li>• İşletme faaliyetlerinden kaynaklanan negatif nakit akışları</li><li>• Olumsuz temel finansal oranlar</li></ul>
<b>İç Sebepler</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• İş durdurmaları veya diğer işgücü zorlukları</li><li>• Önemli belirli bir projenin başarısına bağımlılık</li><li>• Ekonomik olmayan uzun vadeli taahhütler</li><li>• İşlemleri önemli ölçüde gözden geçirme ihtiyacı</li></ul>
<b>Dış Sebepler</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Yasal işlemler, mevzuat</li><li>• Önemli bir franchise, patent veya lisans kaybı</li><li>• Tedarikçinin veya ana müşterinin kaybı</li><li>• Sigortasız felaketin meydana gelmesi</li></ul>
<b>Diğer Göstergeler</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Kredi veya benzeri anlaşmalarda temerrüt</li><li>• Kar payı ödemelerinde gecikmeler</li><li>• Satıcılardan olağan ticari kredinin reddi</li><li>• Borcun yeniden yapılandırılması</li><li>• Yasal sermaye gereksinimlerine uyulmaması</li><li>• Yeni finansman kaynakları arama ihtiyacı</li><li>• Önemli varlıkları satma ihtiyacı</li></ul>

**Kaynak:** AU Section 341, 06

BDS 570’te ise, işletmenin sürekliliğini etkileyen faktörler, işletme faaliyetleriyle ilgili faktörler, finansal faktörler ve diğer faktörler şeklinde sınıflandırılmıştır.

#### **1.2.5.1. Finansal Faktörler**

Mali tabloların hazırlanmasındaki temel varsayım, bir işletmenin, süreklilik arz eden bir işletme olarak kabul edilmesidir. Bu, işletmenin genellikle sonraki 12 ay veya sonraki hesap dönemi boyunca faaliyette olacağı anlamına gelir (Sormunen ve Laitinen, 2012: 42). Faaliyette buldukları süre içerisinde çeşitli sorunlarla karşılaşır ve bu

sorunların çözüme kavuşturulamaması işletmelerin başarısızlıklarının temel nedeni olur. Bir işletmenin başarısızlığı, finansal yükümlülükleri karşılayamamasından iflasına kadar uzanan süreçtir (Uzun, 2005: 159). Dolayısıyla finansal başarısızlığın iki boyutu vardır: Birincisi teknik başarısızlık veya teknik likidite kaybı, ikincisi ise iflastır.

İşletmelerin toplam borçları toplam aktiflerinden az olduğu halde işletmeler, bazı nedenlerden dolayı vadeleri geldiğinde cari yükümlülüklerini yerine getiremediklerinden ve borçlarını ödeyemediklerinden dolayı başarısızlığa uğradıkları kabul edilir ve bu da “işletmenin teknik likiditesini kaybetmesi” olarak tanımlanır (Uzun, 2005: 159). İflas ise, işletmenin borçlarının varlıklarından fazla olması yani öz sermayesinin negatif olmasını ifade etmektedir (İçerli ve Akkaya, 2006: 414). Teknik likiditenin kaybından daha büyük sorunlar ortaya çıkaracağı düşünülen iflas, finansal başarısızlığın en son evresini oluşturarak özel bir durum olarak ortaya çıkar.

Finansal açıdan başarısız olan işletmeler farklı finansal sıkıntı süreçlerine sahip olabilirler. Buna göre belirli süreçlerin tanımlanması finansal sıkıntı tahminini anlaşılmasını önemli ölçüde geliştirebilir. İşletmelerde finansal sıkıntı sürecinin farklı aşamaları tanımlanmıştır. Bunlar şu şekilde özetlenebilir (Sormunen ve Laitinen, 2012: 46):

1. **ERKEN AŞAMA:** Mali tablolar, karlılığın azaldığını gösterir.
2. **GEÇ AŞAMA:** Mali tablolar karlılığın azaldığını ve kaldıraç oranının arttığını gösterir.
3. **SON AŞAMA:** Mali tablolar, karlılığın azaldığını, kaldıraç oranının arttığını ve likiditenin arttığını gösterir.

Finansal sıkıntı içinde olan işletmelerde bağımsız denetim açısından işletmelerin finansal durumuyla ilgili şüphe oluşturacak olaylara veya koşullara BDS 570’de aşağıdaki örnekler gösterilmiştir (BDS 570, A3):

- Net işletme sermayesi veya kısa vadeli borçların durumu
- Uzun vadeli borçları, kısa vadeli borçlarla finanse etmeye çalışmak veya sabit vadeli borçların süreleri içerisinde ödeneceğine ya da yenileneceğine ilişkin gerçekçi olmayan beklentiler.
- Kredi verenlerin sağladığı finansal desteğin çekileceğine ilişkin ibareler.



- İşletme faaliyetleri ile ilgili tarihi veya ileriye yönelik finansal tablolarda bulunan nakit çıkışları.
- Finansal oranlarla ilgili olumsuzluk.
- Nakit girişi sağlayan ya da faaliyet zararına sebep olan varlıkların değerinde ciddi azalışlar
- Kar paylarına ilişkin yapılacak ödemelerdeki gecikmeler veya kesilmeler.
- Borç verenerlere zamanında ödeme yapılamaması.
- Kredi sözleşmelerinde bulunan koşullara uyulmaması
- Tedarikçilerle yapılan işlemlerde vadeli satıştan, peşin ödemeli satışa geçilmesi.
- Yeni ürün üretilebilmesi veya başka önemli yatırımlar için gereken finansmanın sağlanamamasıdır.

#### **1.2.5.2. İşletme Faaliyetleriyle ilgili Faktörler**

Bir işletmenin sürekliliği ile ilgili bilgiler, genellikle denetim amaçlarına ulaşmak için planlanan ve gerçekleştirilen denetim prosedürlerinin uygulanmasından elde edilir. İşletmenin hayatta kalma kabiliyetine ilişkin şüphe uyandıran koşul ve olay örnekleri arasında olumsuz finansal eğilimler, krediler veya benzer sözleşmelerdeki temerrütler ve işin durdurulması veya bir projenin başarısına ciddi derecede bağlanmak gibi finansal olmayan konular yer alır (Martens vd., 2008: 1).

BDS 570’te işletmenin faaliyetleriyle ilgili sürekliliğe etki edebilecek olay veya şartlara ilişkin örnekler aşağıda sıralanmıştır. Bunlar (BDS 570, A3);

- Yönetimin işletmeyi sona erdirmeye ya da faaliyetlerini durdurma isteği.
- Yönetim kadrosundaki önemli pozisyonların boşalması nedeniyle yerlerine yeni atamaların yapılamaması.
- Ana tedarikçilerin, kilit müşterilerin, imtiyaz veya lisansların kaybedilmesi.
- İşgücü sıkıntıları.
- Önemli hammaddelerin azlığı
- Başarılı bir rakibin bulunması.

### 1.2.5.3. Diğer Faktörler

Bağımsız denetimde işletmenin sürekliliğini etkileyecek durumlardan bazıları “diğer olaylar” başlığı altında ele alınmıştır. Bunlar aşağıdaki gibidir (BDS 570, A3);

- Finansal kuruluşların, sermaye yeterliliğine ilişkin yükümlülüklere ya da diğer yasal yükümlülüklere uymaması.
- İşletme aleyhine açılan ve sonuçlanmayan ya da işletmenin aleyhine sonuçlanan işletmenin yerine getiremeyeceği şartlara neden olan davalar.
- Mevzuatta veya hükümet politikalarında yapılacak değişikliklerin işletmeyi olumsuz yönde etkilemesi.
- Oluşması halinde sigortaya dahil edilmeyen veya eksik sigortalanan afetler.

### 1.2.6. Süreklilikle İlgili Yönetim Planlarının Değerlendirilmesi

Denetçi toplu olarak tanımlanan koşulları ve olayları belirledikten sonra, işletmenin sürekliliğini sürdürme kabiliyetine ilişkin ciddi bir şüphe olduğuna inanıyorsa, yönetimin koşul ve olayların olumsuz etkileriyle başa çıkma planlarını dikkate almalıdır. Denetçi, planlar hakkında bilgi edinmeli ve olumsuz etkilerin makul bir sürede hafifletip hafifletilmeyeceğini ve bu tür planların etkin bir şekilde uygulanabileceğini değerlendirmelidir. Denetçinin yönetim planlarına ilişkin düşünceleri aşağıdaki unsurları içerebilir (AU Section 341, 07):

- **Varlıkları Elden Çıkarma Planları**
  - ❖ Kredi veya benzeri anlaşmalardaki bu tür işlemleri sınırlayan sözleşmeler veya varlıklara karşı yükümlülükler gibi varlıkların elden çıkarılmasına ilişkin kısıtlamalar,
  - ❖ Yönetimin satmayı planladığı varlıkların görünür pazarlanabilirliği,
  - ❖ Varlıkların elden çıkarılmasının olası doğrudan veya dolaylı etkileri,
- **Borç Alma Veya Borcu Yeniden Yapılandırma Planları**
  - ❖ Kredi limitleri veya faktoring alacakları veya varlıkların satışı-geri kiralınması için düzenlemeler gibi mevcut veya taahhüt edilen kredi düzenlemeleri dahil olmak üzere borç finansmanının kullanılabilirliği,

- ❖ Borcun yeniden yapılandırılması veya ikincil hale getirilmesi veya işletmeye kredi garantisi,
- ❖ Ek borçlanma veya mevcut teminatların yeterliliği üzerindeki mevcut kısıtlamaların yönetimin borçlanma planları üzerindeki olası etkileri,

- **Harcamaları Erteleme veya Azaltma Planları**

- ❖ Genel giderleri veya idari harcamaları azaltmak, bakım veya araştırma ve geliştirme projelerini ertelemek veya varlıkları satın almak yerine kiralamak için planların görünür fizibilitesi,
- ❖ Azalan veya geciken harcamaların olası doğrudan veya dolaylı etkileri,

- **Öz Kaynakları Artırma Planları**

- ❖ İlave sermaye artırmaya yönelik mevcut veya taahhüt edilen düzenlemeler dahil olmak üzere, mülkiyet öz kaynaklarını artırmaya yönelik planların görünür fizibilitesi,
- ❖ Mevcut temettü gereksinimlerini azaltmak veya iştiraklerden veya diğer yatırımcılardan nakit dağıtımlarını hızlandırmak için mevcut veya taahhüt edilen düzenlemeler,
- ❖ İleriye dönük finansal bilgiler, yönetimin planları açısından özellikle önemli olduğunda, denetçi bu bilgilerin sağlanmasını talep etmeli ve bilginin altında yatan önemli varsayımlar için desteğin yeterliliğini dikkate almalıdır.

Denetçinin değerlendirmesi, işletme, işletmesi ve yönetimi hakkındaki bilgilere dayanmalı, ileriye dönük finansal bilgilerin ve temeldeki varsayımların okunmasını ve önceki dönemlerdeki ileriye dönük finansal bilgilerin fiili sonuçlarla karşılaştırılmasını içermelidir. Denetçi, etkileri bu tür ileriye dönük finansal bilgilere yansıtılmayan faktörlerin farkına varırsa, bu faktörleri yönetimle görüşmeli ve gerekirse ileriye dönük finansal bilgilerin revizyonunu talep etmelidir (AU Section, 09)

## İKİNCİ BÖLÜM

### PANDEMİ SÜRECİNİN İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ KAVRAMINA ETKİSİ VE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARINA YANSIMASI

#### 2.1. Pandemi Kavramı ve Tarihçesi

Çok geniş bir alana yayılan ve bu alanı etkileyen salgın hastalıklara pandemi veya pandemik hastalıklar denir. WHO (Dünya Sağlık Örgütü) göre pandemi 3 şarta bağlıdır. Bunlar (hurriyet, 2021);

- Daha önce görülmeyen hastalık olarak çıkması,
- Hastalığın insanlara bulaşması ve tehlikeli olması
- Hastalığın insanlar arasında kolaylıkla ve sürekli olarak yayılması şeklindedir.

Koronavirüs hastalığı 2019 yılının aralık ayında başlayan, Çin'in Hubei bölgesinin Wuhan kentinde SARS-CoV-2 olarak isimlendirilen pandemidir. Kuzey Amerika, Avrupa ve Asya'daki çeşitli ülkelere yayılan salgın, Dünya Sağlık Örgütü tarafından 11 Mart 2020'de pandemi olarak kabul edilmiştir.

Çoğu ülkelerde sosyal ve ekonomik alanda Covid-19 nedeniyle bir takım kısıtlamalar getirilmiştir. Kısıtlamalar, şirketleri ekonomik açıdan etkilerken, ekonomilerin durgunlaşmasına veya küçülmesine, yoksulluğun, iflasların ve işsizliğin artmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla şirketlerin finansal raporları, muhasebe sistemleri ve denetimleri de olumsuzluklardan etkilenmiştir. İşletmelerin var olan kaynaklarıyla faaliyetlerini ne kadar sürdüreceğini hesaplamak zor olacağından kısıtlamalarla birlikte denetçi, işletmelerin nakit sıkıntısı çekme olasılığını ve yeni kaynak bulmasının zorluklarını düşünerek değerlendirme yapması gerekmektedir (TÜRMOB, 2020-a).

Türkiye'de de bu gelişmelere bağlı olarak kamu kuruluşları, bazı tedbirler alarak destek paketleri açıklamıştır. Ekonomik hayatı derinden etkileyen bu salgın, işletmelerin mevcut ekonomik durumunun belirsizliğini arttırdığından, süreklilik varsayımı

çerçevesinde finansal tabloları ve bağımsız denetim çalışmalarını nasıl etkileyeceğinin belirlenmesi gerekir (Köse ve Ağdeniz, 2020: 70).

## **2.2. İşletme Sürekliliğinin Raporlanması**

Denetçi, bağımsız denetim raporlarında işletme sürekliliğini raporlayabilmek için öncelikle süreklilikle ilgili açıklamaların yeterliliğini değerlendirmesi gerekir. Buna göre denetçi, işletmenin sürekliliği açıklamasının zamanlılığını, tamlığını ve anlaşılabilirliğini değerlendirmelidir (Güngör Tanç, 2010: 116).

Denetçi, işletmenin finansal sıkıntı içinde olup olmadığını değerlendirdikten sonra, işletme yönetiminin planlarını, görüş oluşturma sürecinde dikkate alır. Denetçinin süreklilikle ilgili açıklamaları on iki aylık bir süreyle sınırlıdır. Şayet, denetçinin yargı sürecinde işletme, gelecek denetim sürecinde de faaliyetine devam edemeyecekse, denetçiler işletmenin sürekliliği sona ermeden gerekli açıklamaları yapmalıdırlar.

Denetçi, işletmenin sürekliliği açıklamalarının tamlığını değerlendirirken bunların finansal tablo kullanıcılarına yönelik bütün önemli bilgileri içerip içermediğini değerlendirmektedir. Denetçi, yönetimin hazırladığı finansal tablolardaki süreklilikle ilgili açıklamaların yeterliliği ile muhasebe politikalarıyla ilgili açıklanan bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu göz önünde bulundurur.

Denetçi, işletmenin sürekliliği açıklamasının anlaşılabilirliğini değerlendirirken, finansal tablolardaki bilgilerin kısa ve açık şekilde sunulup sunulmadığını ve önemli açıklamalara yeri nedeniyle öncelik verilip verilmediğini göz önünde bulundurmalıdır.

Denetçiler, denetim sırasında elde ettiği bilgilerle işletmenin varlığını devam ettirebilme kabiliyetine ilişkin görüşlerini açıklayamazlar. Dolayısıyla elde ettiği denetim kanıtlarıyla, işletmenin sürekliliği konusunda önemli bir belirsizlik olup olmadığıyla ilgili olayları veya işlemleri açıklayarak görüşlerini bildirmelidirler. İşletmelerin aniden süreklilik problemi göstermesi ve tasfiye olma ihtimali halinde denetçiler, özellikle raporlama tarihinde işletmenin süreklilik durumunu değerlendirirken güçlük yaşamaktadırlar. Bu nedenle denetçiler, işletmenin yönetim planlarıyla ilgili olarak yönetime karşı kesin bir tavır sergilemek konusunda isteksiz

olurlar. Denetçi raporunda işletmenin sürekliliğine ya da başarısızlığına dair hiç kanıt bulunmadığı halde işletmenin sürekliliğine yönelik yapılan açıklamalar, işletmenin başarısız olduğu şeklinde algılanmaktadır. Bu durum aşağıdaki gibi iki şekilde ele alınmaktadır (Güngör Tanç, 2018: 118):

- Süreklilik esasının var olduğu, ancak ciddi belirsizliklerin bulunduğu durumlar ile
- Süreklilik esasının var olmadığı durumlardır.

### **2.2.1. Süreklilik Esasının Var Olduğu, Ancak Ciddi Belirsizliklerin Bulunduğu Durumlar**

Yönetimin finansal tablolarının hazırlanmasında süreklilik esasının uygunluğuna dair denetçi, yeterli denetim kanıtı elde edip etmediğini değerlendirir. Bu kanıtlara dayalı olarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetiyle ilgili önemli şüphe yaratacak koşul veya olaylarla ilgili ciddi bir belirsizliğin olup olmadığına karar verir.

ISA 570' e göre, yönetimin süreklilik esasını kullanmasının şartlara uygun olduğuna ancak ciddi bir belirsizliğin bulunduğu kanaat getirirse, denetçi aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur (ISA 570, Md. 19):

- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturacak temel koşul veya olayları ve yönetimin bu koşul veya olayları ele almaya yönelik planlarının açıklanıp açıklanmadığını,
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti konusunda önemli şüpheler doğurabilecek koşul veya olaylarla ilgili önemli bir belirsizliğin bulunduğunu ve bu nedenle işletmenin varlıklarını gerçekleştiremeyeceğini ve yükümlülüklerini yerine getiremeyeceğinin açıkça ifade edilip edilmediğini göz önünde bulundurur.

Buna göre finansal tablolarda yeteri kadar açıklama yapılması halinde denetçi olumlu görüş bildirir. Olumlu görüşü etkilemeyen fakat işletmenin sürekliliğiyle ilgili şüphe uyandırabilecek koşul veya olaylarla ilgili ciddi belirsizliklerin olduğuna ilişkin kamuya duyurulması gereken hususları denetim raporuna açıklama paragrafı olarak

ekler. Bağımsız denetim raporunda bu duruma aşağıdaki şekilde örnek bir paragraf eklenir (BDS 705: 25):

Şirketin 31 Aralık 20XY tarihinde sona eren yıl boyunca ZZZ TL net zarar ettiğini ve bu tarih itibarıyla Şirketin kısa vadeli borçlarının toplam varlıklarını YYY TL aştığını gösteren X numaralı finansal tablo dipnotuna dikkat çekeriz. X numaralı finansal tablo dipnotunda ifade edilen bu olay veya şartlar, bu dipnotta açıklanan diğer hususlarla birlikte, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu göstermektedir. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.

Finansal tablolarda yeteri kadar açıklama yapılmaması halinde, denetçi, şartlı ya da olumsuz görüş bildirir. Bağımsız denetim raporunda şartlı görüşe ilişkin örnek aşağıdaki şekildedir (BDS 705: 28):

YY numaralı Dipnotta ele alındığı üzere, Şirketin finansman anlaşmaları sona ermekte olup kalan borçların vadesi 19 Mart 20X2'dir. Şirket, yeni finansman anlaşmaları yapamamış veya yeni bir finansman kaynağı bulamamıştır. Bu durum, Şirketin kabiliyetine sürekliliğini devam ettirme ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermektedir. Finansal tablolarda bu husus tam olarak açıklanmamaktadır.

Bağımsız denetim raporunda olumsuz görüşe ilişkin örnek aşağıdaki şekildedir (BDS705: 30):

Şirketin finansman anlaşmaları sona ermiş olup kalan borçların vadesi 31 Aralık 20XY'de bitmiştir. Şirket, yeni finansman anlaşmaları yapamamış veya yeni bir finansman kaynağı bulamamış olup, iflas başvurusunda bulunmayı değerlendirmektedir. Bu durum, Şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermektedir. Finansal tablolarda bu husus yeterince açıklanmamaktadır.

## 2.2.2. Süreklilik Esasının Var Olmadığı Durumlar

Finansal tabloların işletmenin süreklilik esasına göre hazırlandığı fakat denetçiye göre yönetimin süreklilik esasını kullanmasının uygun olmadığı hallerde, denetçi olumsuz görüş bildirir. Yönetimin planları ile ek denetim tekniklerinden sağlanan bilgiler ışığında denetçi görüşü işletmenin sürekli olduğu yönünde değilse, dipnotlardaki açıklamalara bakılmaksızın, süreklilik esasının var olmadığı kanaatine vararak olumsuz görüş beyan eder (SPK, Bölüm: 24, Md. 12).

Yönetim, işletmenin süreklilik esasının var olmadığı görüşüne varırsa, finansal tablolarını geçerli olan bir esasa göre hazırlaması gerekir. Denetçi, ek denetim tekniklerinden elde ettiği bilgilerle bu esasın uygun olduğunu belirlerse olumlu görüş beyan eder. Ancak, denetim raporuna, bilgi kullanıcılarının dikkatine sunulacak hususları içeren bir paragraf ekler (SPK, Bölüm: 24, Md. 12).

### **2.3. Yönetimin Değerlendirme Yapma Konusundaki İsteksizliği**

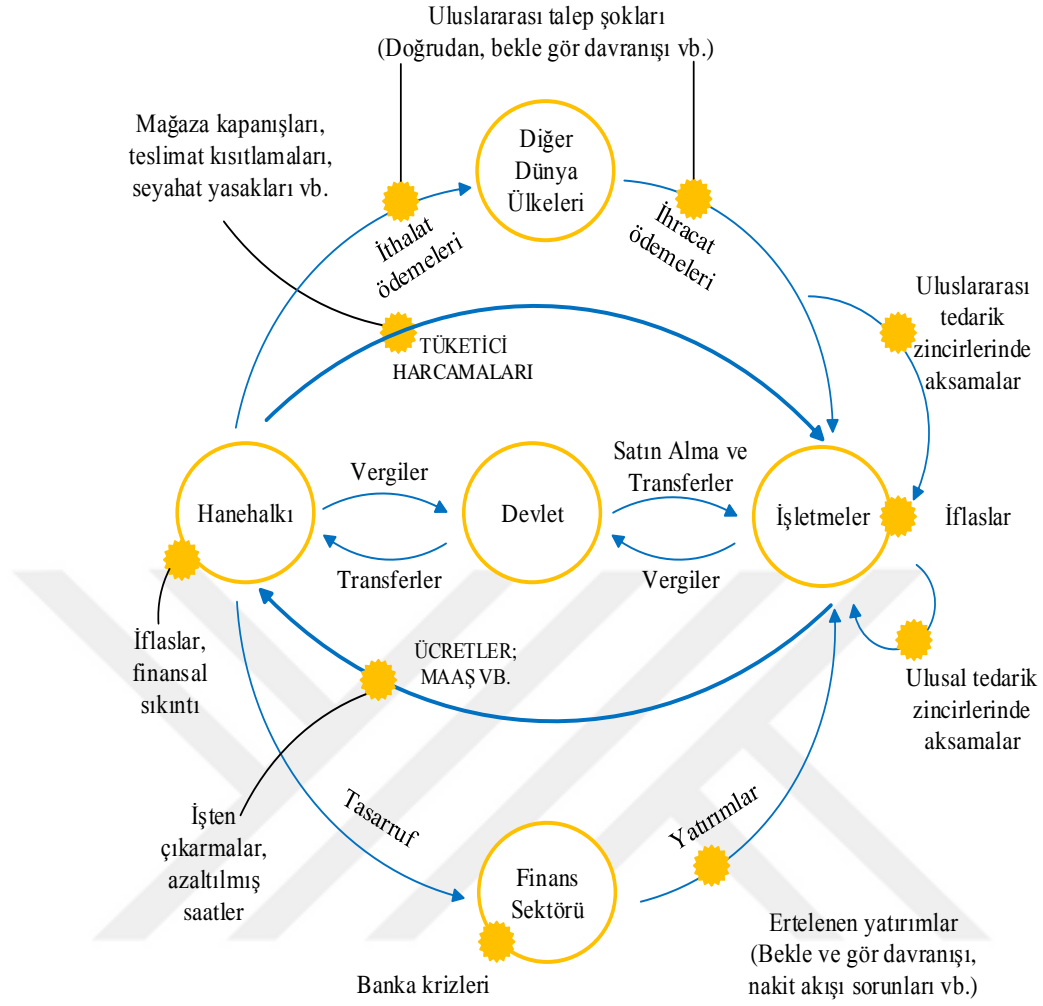
Denetçi, denetim yaparken bazı durumlarda yönetimden işletmenin sürekliliğiyle ilgili değerlendirme yapmasını ya da bu değerlendirmeyi genişletmesini ister. Denetçi talep ettiği halde yönetim, bu konuda isteksizse yönetimin analiz eksikliklerini düzeltmek denetçiye ait değildir. Bundan dolayı denetçi süreklilik varsayımına ilişkin olarak yeterli denetim kanıtı bulamayacağından olumlu görüş içeren denetim raporu vermemelidir (SPK, Bölüm: 24, Md. 13).

Yönetimin yaptığı analizi eksiklikleri bazı hallerde, denetçinin süreklilik hakkında bir görüşe ulaşmasını engellemeyebilir. Bu durumda, geçmişteki karlı faaliyetlere ve finansal kaynaklara kolaylıkla ulaşabilmesi için kullandığı diğer teknikler, süreklilik varsayımının uygunluğunu değerlendirmede yeterli olacaktır. Ancak, diğer hallerde yönetimin değerlendirme yapmaması halinde, denetçi, sürekliliği etkileyecek önemli koşul veya olayların ya da bu koşul ya da olaylara ilişkin planların bulunup bulunmadığını doğrulamayabilir. (SPK, Bölüm: 24, Md. 13).

### **2.4. Pandeminin (Covid-19) Ekonomik Etkileri**

Covid-19 koronavirüs pandemisinin, ekonomik açıdan zararının ne kadar olacağını söylemek mümkün olmasa da, ekonomi üzerinde olumsuz etkilerinin olabileceği konusunda ortak bir fikir birliği vardır (Duffin, 2020). Hanehalkları, işletmeler, hükümetler, finans sektörü ve yabancı kuruluşların tümü, paranın ekonomide dolaşımını sağlamaktadır. Covid-19 krizi aşağıdaki şekilde görüldüğü gibi bu akışı birçok noktada tehdit etmektedir:





**Kaynak:** Baldwin, R.,2020. Aktaran: Cavlak, 2020: 146

### Şekil 2.1. Covid-19'un Ekonomideki Etkisi

Şekil, dairesel para akış diyagramının bir versiyonunu göstermektedir. Basitçe, hane halkları, işletmelere sattıkları sermaye ve emeğe sahip olurlar. Bunu hane halklarının daha sonra işletmelerin onlara verdiği parayla satın aldıkları şeyleri yapmak için kullanırlar ve böylece devreyi tamamlayıp ekonomiyi ilerlemesini sağlarlar. Kilit nokta para, devrenin etrafında akmaya devam ettiği zaman ekonomi işlemeye devam etmekte, herhangi bir yerde bir akış kesintisi olursa her yerde yavaşlamaya neden olmaktadır. Yıldız patlamaları, üç tür şokun para akışını yani, ekonomik dinamonun nerede bozulabileceğini veya bozulduğunu göstermektedir. En soldan başlayıp saat yönünde hareket etmektedir (Baldwin, 2020).

Covid-19, tedarik zincirinde aksamalara, üretimde gecikmelere, tüketici taleplerinde azalmalara, mağazaların kapatılmasına, müşteri kayıplarına, işletmelerin gelirlerinin azalmasına, işsizliğin artmasına, sözleşmelerin iptaline, iflasların artmasına neden olmuştur (Cavlak, 2020: 146).

## **2.5. Pandeminin Finansal Tablolara Muhtemel Etkileri**

Covid-19 dolayısıyla, birçok işletmenin faaliyetlerine 2020 yılının Mart ayından itibaren bir süre ara verilerek, bazı sektörlere uzaktan çalışma koşulları yaratılarak faaliyet sınırlamaları getirilmektedir. Bu durumdan temel gıda satışı yapan, sağlık sektöründe faaliyet gösteren ve e-ticaret yapan işletmeler hariç birçok işletme olumsuz etkilenmektedir. Bu olumsuzluklar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (İSMMMO, 2020: 6-7);

- Satışlarda azalma ve alacak tahsilatlarındaki sıkıntılar sebebiyle nakit akışlarındaki gecikmeler,
- Ticari veya üretim işletmelerinin kapatılması, seyahat engelleri, ulaşımda yaşanan aksaklıklar,
- Alacaklıların zorunlu sebepler dolayısıyla ettiği zararlar veya riskler,
- İşletmelerin taahhütlerini yerine getirirkenki zorluklar sebebiyle hak edişlerdeki ertelemeler,
- İzleyen dönemlerde döviz kurları, finansal varlık fiyatları ve faiz oranlarında normal olmayan değişiklikler,
- Şirket yapılarının gözden geçirilerek kriz yönetimlerine yönelik yeniden düzenlemeler ve planlamalar,
- Şirketlerin finansal olmayan varlıklarının değerlerinde olası azalışlar,
- Vadeli işlem sözleşmelerinden kaynaklı finansal zararlar,
- Şirketlerin tüm finansal planlarının gerçekleşme olasılıklarının zayıflaması nedeniyle tahminlerin tekrar gözden geçirilme ihtiyacının doğması

OECD'ye göre de, ekonomik açıdan Covid-19 salgını geçmişteki finansal krizlerden daha büyük tehlike olarak görüldüğünden, salgından olumsuz etkilenen şirketlerin kendine özgü koşulları dikkate alarak değerlendirme yapması gerekmekte

ve değerlendirmede aşağıdaki soruları kendisine sorması beklenmektedir (KPMG, 2020a):

- Şirketin faaliyetleri, virüsten etkilenen bölgelerde midir ya da bu bölgelerden alınan ürünlere mi bağlıdır?
- Virüsün Şirket satışlarına etkisi nedir?
- Virüs Şirketin operasyonlarını etkiler?
- Fiyat dalgalanmalarına karşı Şirketin duyarlılığı nasıldır?
- Nakit akımları üzerinde salgının etkisi nasıldır?

Bu sorulara verilen cevaplar doğrultusunda, Covid-19'un finansal tabloları ne kadar etkileyeceği ve hangi finansal tablo kalemlerinin etkileneceği görülecektir.

İşletme ortakları, finansal tabloları kullanım amaçları dışında, işletmelerin maruz kalacakları risklerin boyutunu saptamak ve tahminlerin belirlenmesinde bilgi sahibi olmak için kullanılmaktadırlar. İşletmelerin finansal tablolarında daha önce bulunmayan, açıklanmayan yükümlülük ve belirsizlikler, salgının ekonomik sonuçlarını yönetebilmek açısından finansal tablolarda bulunması gerekir (Akkaş, 2020).

Pandeminin işletmeler üzerindeki etkisi dikkate alınarak Şirket yönetiminin ve finansal tablo hazırlayıcılarının dikkat etmesi gereken muhasebe standartlarını aşağıdaki gibi sıralayabiliriz (Cavlak, 2020: 149):

- İşletme sürekliliği (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve ve UMS 1)
- Kiralamalar ve kira kontratları, imtiyazlar (UFRS 16)
- Varlıklardaki değer düşüklüğü (UMS 36)
- Gerçeğe uygun değer (UFRS 13)
- Devlet yardımları / teşvikleri (UMS 20)
- Çalışanlara sağlanan faydalar (UMS 19)
- Ertelenmiş vergi (UMS 12)

- Muhtelif karşılıklar (UMS 37)
- Ara dönem raporlama (UMS 34)
- Raporlama dönemi sonrası olaylar (UMS 10)

Şirketlerin 2019 yılındaki finansal tabloları pandemi ilan edilmeden önce yayımlandığından dolayı, 2019 yılı, finansal tablolar bakımından “düzeltme gerektirmeyen olay” ve “dipnotlarda açıklama yapılması” gereken bir olay olarak değerlendirilmektedir (Karacan, 2020: 946).

### **2.5.1. Düzeltme Gerektirmeyen Olay Değerlendirmesi**

Ekonomik açıdan belirsizliğe neden olan Covid-19, işletmelerin raporlama tarihinden sonraki olayları değerlendirme ve açıklama şeklini etkileyebilir. İşletmeler finansal tablolarını hazırlarken raporlama tarihinden sonra meydana gelen hem olumlu hem de olumsuz olayları dikkate almaları gerekir. Dünya Sağlık Örgütü, 31 Aralık 2019 yılından önce virüs salgını ile ilgili bazı olaylar meydana geldiğini ancak korona virüsün toplum sağlığını ilk kez 31 Ocak 2020’de yani raporlama döneminden sonra etkilediğini bildirmiş ve alınan önlemler konusunda bilgilendirmeler yapmıştır. Bu gelişmeler doğrultusunda korona virüsünün etkilerinin resmi olarak 31 Aralık 2019’dan sonra meydana geldiği kabul edilmektedir. Bu durum TMS 10 ve BOBİ FRS Bölüm 4’e göre ‘düzeltme gerektirmeyen olay’ olarak değerlendirilmiş ve bu tarihten sonra korona virüsün etkine dair herhangi bir düzeltme yapılmaması, önemli olması durumunda dipnotlarda açıklanması gerektiği bildirilmiştir (İSMMM, 2020: 8).

Raporlama tarihinden sonra meydana gelen yeni bir olayın finansal tabloları etkileyip etkilemediği, raporlama tarihindeki şartlara bağlı olarak ek delil sağlayıp sağlamadığına bağlıdır (Akkaş, 2020). 2019 yılında finansal tablolarını yayınlayan şirketler, korona virüsün finansal tablolarına etkisine dair bir kanıtın olmamasından dolayı düzeltme gerektirmeyen olay olarak dikkate alması gerekir. Ancak, işletmeler 2019 yılında finansal tablolarını yayınlamamışsa ve virüsün finansal tablolara etkileri ölçülebilmeye başlanmışsa bu durum düzeltme gerektiren olay olarak dikkate alınır (Karardenetim, 2021).

### **2.5.2. Dipnotlarda Açıklama Yapılması**

Düzeltilme gerektirmeyen bir olay olması durumunda, işletmelerin düzeltme gerektirmeyen olayın finansal tablolar üzerindeki etkisini dikkate alması gerekir. Etki önemliyse, işletmeler olayların niteliğini ve tahmini finansal etkisini veya böyle bir tahminin yapılamayacağına dair bir beyanı açıklamalıdır. Örneğin, bir müşterinin virüsün yayılmasından dolayı raporlama döneminden sonra ortaya çıkan iflası, mali tablolarda herhangi bir düzeltme gerektirmez. Bunun nedeni, mevcut dair hiçbir kanıt bulunmamasıdır (Prudent Chartered, 2020).

Düzeltilme gerektirmeyen olayların finansal tablolardaki etkisinin önemli olması halinde etkinin dipnotlarda açıklanması, bilgi kullanıcılarının işletme hakkında verecekleri kararları önemli ölçüde etkilemektedir. Bundan dolayı işletme, olayların tahmini finansal etkisi veya olayın niteliğine dair bir ifade ekleyerek mutlaka bir açıklama yapmalıdır (ISMM, 2020: 9)

Kamu kurumları ile Hazine ve Maliye Bakanlığı, salgına yönelik sektörleri kapsayacak şekilde önlemler alınmış ve bu sektörler üzerinde salgının etkilerinin kısa sürede ortaya çıkarılmasının mümkün olamayacağı olasılığına karşılık finansal tabloların dipnotunda aşağıdaki gibi açıklama yapılması gerektiği vurgulanmıştır (ISMM, 2020: 10).

Dünya Sağlık Örgütü'nün, 2020 yılının Ocak ayından itibaren yapmış olduğu açıklamalar ve 11 Mart 2020 tarihinde ilan etmiş olduğu pandemi çerçevesinde, dünyada ve ülkemizde yayılan yeni tip Koronavirüsü (Covid-19) salgınına karşı alınan önlemlerden dolayı Şirketimizin faaliyetlerinde yaşanan aksaklıklar ve satış gelirleri ile tahsilatlardaki düşüşün etkisiyle finansal durumu ve faaliyet sonuçları olumsuz yönde etkilenmektedir. Kamu otoriteleri tarafından vergi, sosyal güvenlik gibi ödemelere ilişkin alınan erteleme kararları, koruyucu tedbirler ve destekleyici uygulamalar ile bu sürecin olumsuz etkileri giderilmeye çalışılmaktadır. Bu salgının ekonomik etkilerinin hesap dönemi sonu itibarıyla belirsiz olması nedeniyle, Şirket'in 31.12.2019 tarihli finansal tabloları üzerindeki etkileri tahmin edilememektedir.

### **2.6. Pandeminin Finansal Raporlamaya Etkisi**

Şirketlerin koronavirüsün finansal raporlamalar üzerindeki mevcut ve potansiyel etkilerini izlemesi gerekmektedir. Şirketin finansal durumu, performansı ve sürdürülebilirliği üzerindeki olası etkileri ile riskleri yönetmek için alınan önlemler hakkında zamanında ve anlamlı açıklamalar yapılması, güvenin yeniden kazanılması açısından önemlidir. Bu bağlamda şeffaflık esastır. Belirsiz zamanlarda güvenilir

bilgiye ihtiyaç vardır ve bunun bir kısmı finansal raporlama yoluyla sağlanmaktadır (Tas, 2020).

Zaman geçtikçe ve salgının etkileri değişip geliştikçe, dönem sonunda hangi bilgilerin, gerçeklerin ve koşulların ölçüme dahil edilmesi gerektiğini ve hangilerinin sonraki olası olay ifşasıyla sonuçlanması gerektiğini ayırt etmek zorlaşabilir. İşletmelerin ve denetim ekiplerinin dikkate alması gereken finansal raporlama hususları yer almaktadır (BDO, 2020).

**Tablo 2.1.** Finansal Raporlama Hususları

IFRS Standardı	Koronavirüsün potansiyel etkisi	BDO Yorumları
UFRS 9 Finansal Araçlar	<ul style="list-style-type: none"><li>•Beklenen kredi Zararlarında Artış</li><li>•Finansal varlıklarda ve borçlarda yapılan değişiklikler (örneğin ödeme şartlarında imtiyazlar);</li><li>•UFRS 9 kapsamında üçüncü şahıslara veya ilişkili taraflara muhasebeleştirilen finansal garanti sözleşmelerinde maruz kalınan zararlar (örneğin, ilişkili taraf kredisinin çapraz garantisi);</li><li>•Öngörülen işlemlerin artık yüksek olasılıklı olmaması nedeniyle riskten korunma etkinliğinde azalma veya riskten korunma muhasebesinin devamından diskalifiye etme.</li></ul>	<p>Finansal varlıklar için hem temerrüt olasılığındaki hem de temerrütle verilen zarardaki artış nedeniyle beklenen kredi zararları artabilir. Beklenen kredi zararlarına tabi tüm finansal varlıklar, Temerrüt olasılığındaki artışın önümüzdeki 12 ay boyunca tahmin edilmesini gerektirdiğinden, koronavirüse ilişkin belirsizliğin etkileri çok önemli olabilir. Ek olarak, koronavirüsün etkileri, kredi riskinde önemli bir artışı tetikleyebilir ve bu nedenle, birçok finansal varlık üzerinde ömür boyu bir beklenen kredi zararları karşılığının tanınmasını tetikleyebilir.</p> <p>Borç verenler ve borç alanlar, banka kredileri gibi finansal araçların koşullarını değiştirmek için de anlaşmalar yapabilir. Bu değişiklikler, indirimli faiz oranları, ödeme koşullarında değişiklik ve sözleşme ihlalleri için "ödemesiz dönemler" şeklinde olabilir. İşletmeler, varlıkların (borç verenler için) ve borçların (borçlular için) değiştirilmesi için UFRS 9 hükümlerini dikkate almalıdır. Bu değişiklikler genellikle borç alanlar için kazançlara ve borç verenler için zararlara yol açacaktır.</p>

<p>UMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Değer düşüklüğüne tabi varlıklar için değer düşüklüğü göstergeleri, yalnızca bu tür göstergeler mevcut olduğunda mevcut olabilir</li> <li>• Kullanımdaki değer hesaplamalarının ayarlanması gerekebilir (örneğin, revize edilmiş nakit akışları ve / veya düzeltilmiş iskonto oranı).</li> <li>• Gerçeğe uygun değer eksi elden çıkarma maliyetleri düşebilir ve belirli varlık türleri için aktif piyasalar ortadan kalkabilir.</li> </ul>	<p>İşletmenin sürekliliğine ilişkin bir değerlendirmeye benzer şekilde (aşağıdaki bölüme bakınız), kullanım değeri veya elden çıkarma maliyetleri eksi gerçeğe uygun değer hesaplamasına dahil edilen nakit akışlarının mevcut tüm bilgileri dikkate alması gerekir.</p> <p>Faaliyetlerdeki aksama göz önüne alındığında, nakit akışı tahminlerinin son derece sert "olumsuz" tahminler içermesi gerekecektir. Etki, endüstri sektörüne bağlı olarak değişecektir; eğlence, seyahat ve perakende için makul bir başlangıç noktası, bu süre zarfında çok az gelir elde edilen veya hiç gelmeyen bir ülkenin 2-3 aylık bir 'kilitlenmesi' etkisi olabilir.</p>
<p>UMS 2, Envanterler</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Net gerçekleştirilebilir değerler düşerek değer düşüklüğünün artmasına neden olabilir;</li> <li>• Üretim azalır, kuruluşlar sabit genel giderlerin "normal kapasiteye" dayalı olarak tahsis edildiğini dikkate almalıdır.</li> </ul>	<p>Bir işletmenin belirli bir süre için üretimi durdurması veya üretimi önemli ölçüde azaltması durumunda, sabit genel giderlerinin (örneğin, kira, varlıkların amortismanı, bazı sabit emek vb.) önemli kısımlarının, azaltılmış miktarda envanter üretilmeye devam etse bile, aktifleştirilmek yerine giderleştirilmesi gerekecektir.</p>
<p>UFRS 6, Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesi</p>	<p>Raporlayan işletmenin araştırma ve değerlendirme varlıklarını aktifleştirmeyi seçmesi durumunda, değer düşüklüğü göstergeleri mevcut olabilir (bkz. UMS 36 altındaki noktalar).</p>	<p>Küresel emtia fiyatlarındaki önemli düşüş göz önüne alındığında, araştırma ve değerlendirme varlıklarında önemli değer düşüklüğü beklenmektedir.</p>

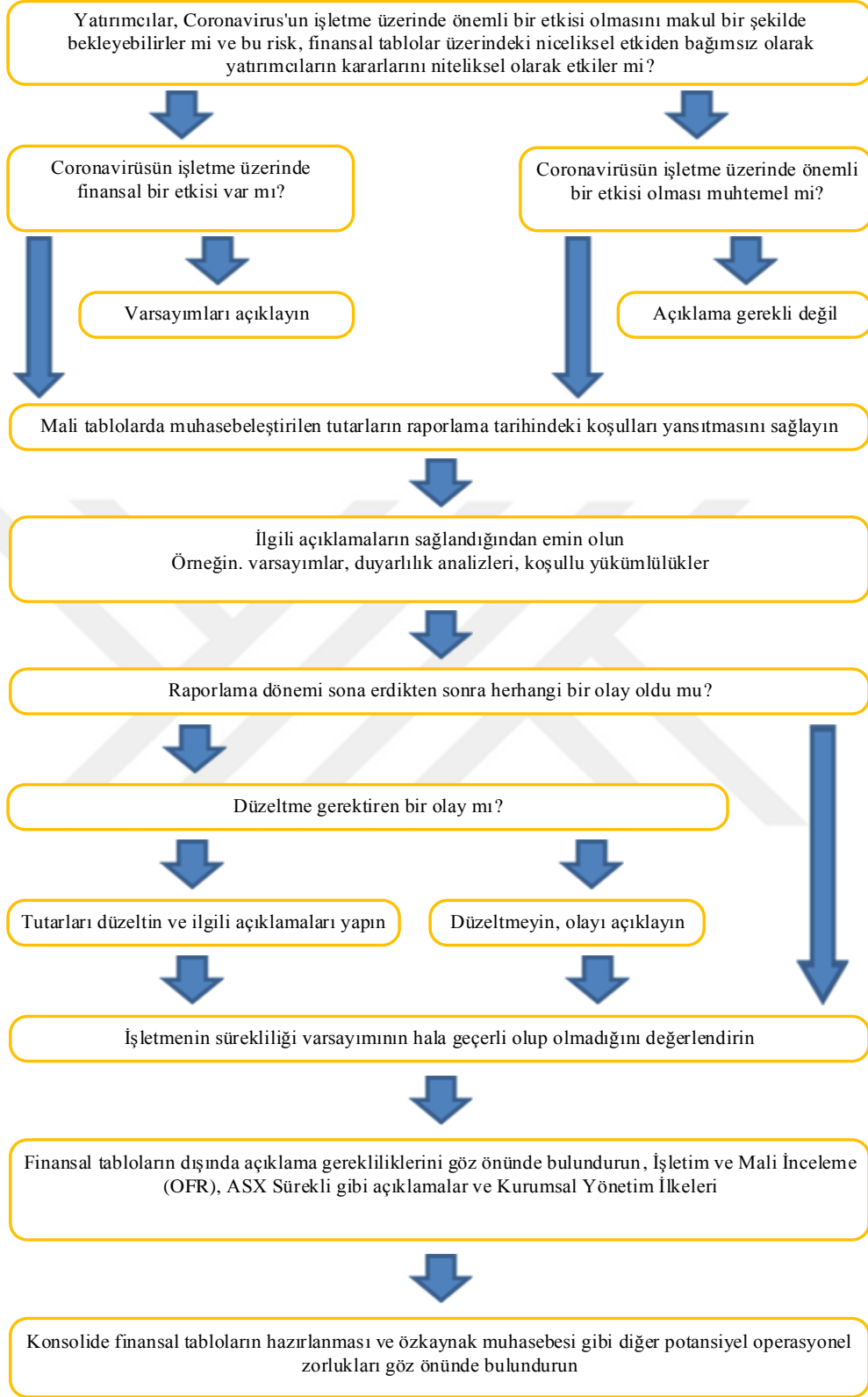
<p>UMS 28, İştiraklerdeki ve Ortak Girişimlerdeki Yatırımlar</p>	<p>Katlanılan zararlar nedeniyle özkaynak yöntemine göre muhasebeleştirilen yatırımların defter değerindeki azalmalar;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Yatırımın defter değerinde olası değer düşüklüğü;</li> <li>• İşletmelerin, yatırımlarının defter değerinin ötesinde katlanılan zararlar için yükümlülüklerini kaydetmeleri gerekebilir.</li> </ul>	<p>Öz kaynak yöntemini uygulamadan önce, bir iştirak veya iş ortaklığındaki bir yatırımın uzun vadeli bir faiz içermesi durumunda (örneğin, yatırım yapılan işletmeye bir kredi), UFRS 9 uyarınca beklenen kredi zararlarını muhasebeleştirilmesi gerekir.</p> <p>Bir yatırımcı, öz kaynak yönteminin gerektirdiği şekilde bir iştirak veya iş ortaklığından elde ettiği gelir payını kaydettikten sonra, yatırımın kalan defter değeri yine de ek değer düşüklüğü hükümlerine tabidir. Bir işletme kalan defter değerine UMS 36'yı uygular.</p> <p>Bir iştirak veya iş ortaklığındaki bir payın defter değeri sıfıra düşürüldükten sonra, yatırımcının iştirak veya ortak girişim adına ödeme yapmak için yasal veya kanuni bir yükümlülüğü varsa, ek zararlar ve bir yükümlülük muhasebeleştirilir. COVID-19 salgınının etkileri bu tür düzenlemeleri daha yaygın hale getirebilir.</p>
<p>UMS 12, Gelir Vergileri</p>	<p>Ertelenmiş vergi varlıkları geri kazanılabilirlik gerekliliklerini karşılamayabilir ve bu nedenle UMS 12'deki muhasebeleştirme kriterlerini karşılamayabilir.</p>	<p>İşletmenin sürekliliğine ilişkin bir değerlendirmeye benzer şekilde (aşağıdaki bölüme bakınız), bir işletmenin indirilebilir geçici farkların değerini geri kazanabilme olasılığına ilişkin bir değerlendirme, mevcut tüm bilgileri dikkate alınmalıdır. Operasyonlardaki aksaklık göz önüne alındığında, tahminlerin son derece sert "olumsuz" tahminler içermesi gerekebilir.</p> <p>Sabit bir vadesi olmayan veya çok uzun vadeli (örneğin 20 yıl) sona ermeyen vergi kayıpları ve diğer indirilebilir geçici farklar, ilgili ertelenmiş vergi varlıklarının muhasebeleştirilmesi için gerekçe değildir.</p>



<p>UMS 37, Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar</p>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Sözleşmeye dayalı veya zımni kabulden doğan yükümlülükler için ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmeler olabilir (örneğin, işletme tarafından artık hiçbir fayda sağlanamayacak olan hasılat sözleşmeleri, satın alma sözleşmeleri);</li> <li>• Salgına bağlı olarak meydana gelen kayıplarla ilgili sigorta geri kazanımları, bir raporlama dönemindeki tanıma gereksinimlerini karşılamayabilir (yani kurtarma 'neredeyse kesin' olmayabilir).</li> </ul>	<p>UMS 37, gelecekteki işletme zararlarının yükümlülük olarak muhasebeleştirilmesine izin vermezken, ekonomik açıdan dezavantajlı sözleşmelerden kaynaklanan zararlar, kaçınılmaz maliyetler sözleşmeden elde edilen ekonomik faydaları aşabileceğinden artabilir. Örneğin, bir işletme raporlama döneminin bitiminden sonra düzenlenen bir konferansın maliyetlerini ödemekle yükümlü ise, ancak COVID-19 salgını nedeniyle konferansı iptal etmişse, konferansın maliyeti, zahmetli bir sözleşme olacağı için iptal süresi (yani kaçınılmaz maliyetler ekonomik faydaları aşar).</p>
--	--	--

**Kaynak:** BDO,2020

İşletmeler Covid-19'dan etkilenip etkilenmediklerini, etkilendiyse nasıl etkilendiklerini ve finansal raporlarda oluşturacağı etki nedeniyle işletmelerin bu kapsamda nasıl bir yöntem izleyecekleri hakkında bir rehber bulunmamaktadır. Şekil 2.2.' de işletmelerin nasıl bir yol izleyecekleri sunulmaktadır.



**Kaynak: AASB, 2020.**

**Şekil 2.2.** Finansal Raporlamada Covid-19 Süreci

Finansal raporlamada Covid-19'un mevcut ve potansiyel etkileri beş konu üzerinde öncelikli olacaktır (Tas, 2020):

- Süreklilik ve likidite
- Değer düşüklüğü değerlendirmesi
- Sözleşme değişiklikleri
- Gerçeğe uygun değer ölçümü
- Devlet yardımları ve gelir vergisi.

## **2.7. İşletmenin Sürekliliği Varsayımına Pandeminin Etkisi**

UMS1 Finansal tabloların sunumu gereğince, sürekliliğine ilişkin bir değerlendirme yapmak ve bu değerlendirmenin nasıl yapıldığına ve sonuçlarına ilişkin uygun açıklamaları sağlamak yönetimin sorumluluğundadır. Finansal tablolar, yönetimin işletmeyi sona erdirmeye veya ticareti durdurma düşüncesi olmadığı veya bunun için gerçekçi bir alternatif bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanır. İşletme yönetimi, önce mevcut olay ve şartların sürekliliğe ilişkin bir şüphe oluşturup oluşturmadığını değerlendirmeli, eğer sürekliliğe ilişkin sorunlar söz konusu ise işletme bunu finansal tablolarını hazırlarken değerlendirmelidir (KPMG, 2020).

Koronavirüs salgınının etkileri altında devam eden endişe değerlendirilirken, varlık değerlerindeki düşüşler, mal ve hizmetlere olan talebin düşmesi ve tedarik zinciri kesintileri, daha önce karşılaşılan herhangi bir "gerçek dünya" senaryosundan farklı olabilmekte ve bu da kesin sonuçların tahmin edilmesini zorlaştırmaktadır. UMS 1'in gereklilikleri, yönetimin değerlendirmesinin nasıl olacağı konusunda kuralcı olmasa da, gelecek zamandaki olayların sonucunu etkileyen ciddi belirsizliğin bulunduğu hallerde, birden fazla senaryo modellemesi ve bunların olasılıklarını değerlendirmesi gerekmektedir. Salgının etkilerinin nasıl ortaya çıkacağı ve ne kadar süreceği hakkındaki belirsizlik düzeyi sebebiyle olumsuz durumların düşünülmesi gerekir (BDO, 2020).

Koronavirüsün etkilerinin, sürekliliğin sürdürebileceğine ilişkin belirsizlik düzeyini etkilemesi muhtemeldir. Yönetimin değerlendirmesinin sonucundan bağımsız olarak, birçok kuruluşun bu sonuca varmak için kullandığı temel yargıları ve

tahminlerini açıklaması gerekmektedir. Devam eden bir endişe değerlendirmesindeki temel alanlar şunları içerebilir (BDO, 2020):

- Varsayılan likidite ve nakit akışlarının kaynakları, özellikle işletmenin mevcut sözleşmeye dayalı düzenlemelere dayalı olarak faaliyetlerini sürdürmek için yeterli fona ve finansmana erişimi olmadığı durumları
- Sözleşmelere, sözleşmeye dayalı anlaşmalara ve / veya düzenleyici gerekliliklere uyumu çevreleyen varsayımı
- Özellikle işletmenin birincil faaliyetlerine yönelik talebin öngörülebilir bir gelecek için önemli ölçüde azaltılabileceği durumlarda, gelecekteki gelir tahminlerini
- Tedarik zincirlerindeki kesintilerin ve / veya operasyonların askıya alınmasının süresinin uzunluğu ve ciddiyeti ile ilgili varsayımları
- Operasyonlara müdahale ve / veya mali yardım dahil olmak üzere çeşitli hükümet düzeylerinden destekleri.

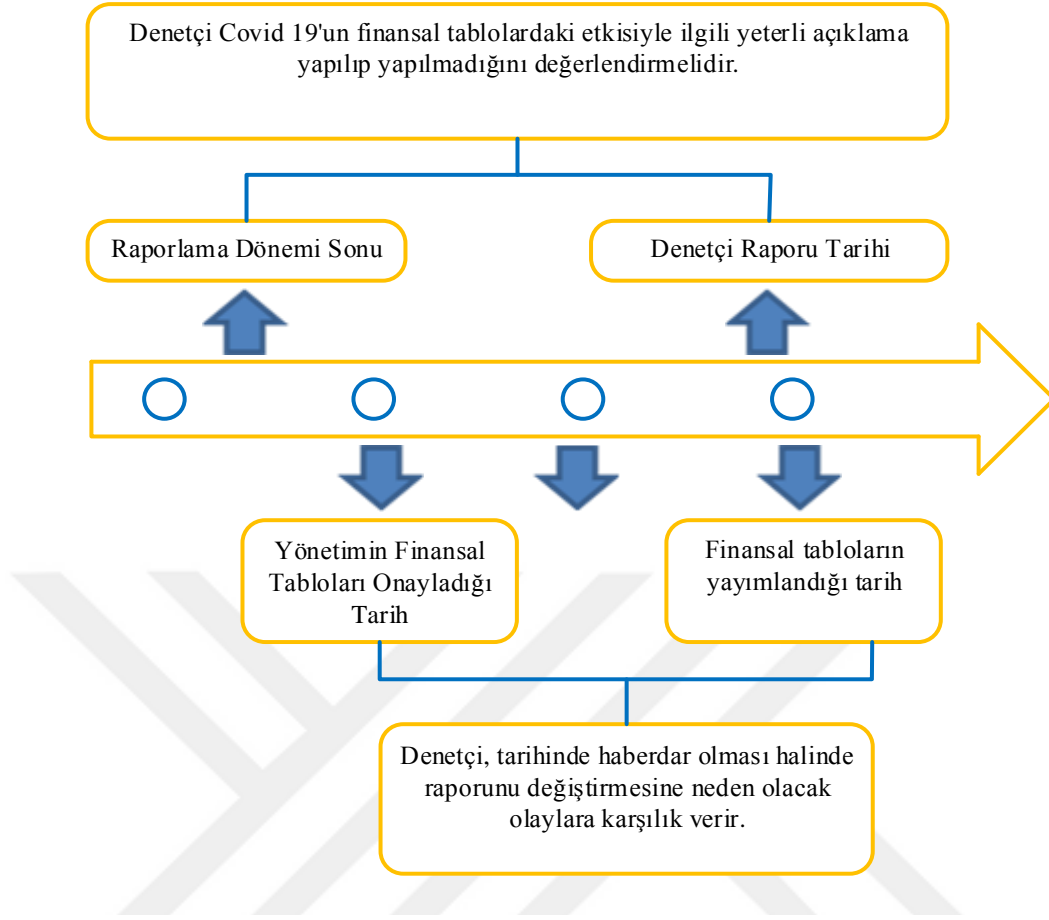
İşletmelerin finansal durumları ve faaliyet sonuçlarında raporlama tarihinden sonra oluşan bozulmalar, süreklilik varsayımının geçerli olup olmadığının tekrar ele alınması gerektiğini göstermektedir. Salgının muhtemel etkileri nedeniyle, işletmenin sürekliliği konusunda işletmeler aşağıdaki değerlendirmeleri yapmaktadırlar (ISMM, 2020: 17):

- Risk faktörlerini ve olası diğer sonuçları dikkate alarak yapılan tahminleri güncellemek
- Sözleşmelerdeki taahhütlere uygunluğun sağlanması amacıyla farklı senaryoları gözden geçirmek
- Salgından dolayı gelecekte yönetimin alacağı önlem planlarını değerlendirmek
- Süreklilikle ilgili ayrıntılı açıklamalar ve değerlendirmeler yapmak

## 2.8. Pandeminin Denetçi Görüşü Üzerindeki Muhtemel Etkilerin Değerlendirilmesi

Pandemi, bazı işletmelerde ekonomik koşullarda önemli bir bozulmaya, bazı işletmelerde ise ekonomik açıdan belirsizliklere sebep olmuştur. Pandeminin işletmelere etkileri değerlendirilirken sürekliliğe ilişkin önemli belirsizlikler ortaya çıkmaktadır. Denetçi, pandeminin süreklilik üzerindeki etkilerini değerlendirirken işletmenin faaliyetlerini etkileme düzeyi, işletmelerin likidite yeterlilikleri, salgının ve alınacak önlemlerin uzaması halinde nakit akışlarının nasıl etkileneceği, nakit akışlarının gelecekte yapılacak ödemelere yetip yetmeyeceği, işletmenin yeni kaynak sağlama imkanlarının değerlendirilmesi gibi hususları dikkate alarak değerlendirme yapması gerekir (KPMG, 2020: 6).

Denetçi, işletmenin süreklilik esasının uygunluğu konusunda yeterli denetim kanıtı elde ederek sürekliliğe ilişkin ciddi bir belirsizlik bulunup bulunmadığı konusunda bir kanaata ulaşmalıdır (Köse ve Ağdeniz, 2020: 79). Finansal tablolarda açıklama ya da düzeltme yapılması gereken hususların, finansal tablolarda bulunup bulunmadığı konusunda denetçinin yeterli denetim kanıtı elde etmesi gerekmektedir. Ayrıca denetçi, COVID-19'un, düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak finansal tablolardaki etkisini ve süreklilikle ilgili yapılan açıklamaların yeterliliğini değerlendirmelidir (ISMMMO, 2020: 16). Buna ilişkin süreç şeklindeki gibi özetlenebilir:



**Kaynak:** ISMMMO, 2020: 16

**Şekil 2.3.** Covid-19 Sürecinde Denetim

Bu süreçte denetçinin üzerinde durması gereken hususlar aşağıdaki gibidir (Köse ve Ağdeniz, 2020: 79):

- COVID-19'un olası etkilerine dair finansal tablo dipnotlarında yapılan açıklamanın yeterliliği ve uygunluğu,
- COVID-19'a dair denetçi görüşünde dipnot açıklamalarına dikkat çekilip çekilmeyeceği gerekir.

Covid-19'un etkilerinin, finansal tablo dipnotlarında yeterli olarak açıklanmaması, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi, süreklilik üzerindeki olumsuz etkilerinin belirlenememesi ya da açıklanamaması nedeniyle, COVID-19'un denetçi görüşlerine etkileri bakımından denetçilerin aşağıdaki hususları değerlendirilmesi gerekmektedir (ISMMMO, 2020: 18):

- Covid-19 sebebiyle yapılan ek denetim çalışmalarıyla ilgili kilit denetim konularının değerlendirilmesi;
- Raporlama tarihinden sonraki önemli bir olayı ya da salgından kaynaklı önemli bir belirsizliği ifade etmek için “Dikkat çekilen husus” paragrafının eklenmesi.
- Süreklilikle ilgili ciddi bir belirsizliği ifade etmek için “işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlik” paragrafının eklenmesi.
- Finansal tablolarda, virüsün etkilerinin süreceği sürelerle bağlı olarak görüşlerin gerçeğe uygun verilmesi.
- Yeterli denetim kanıtı sağlanamadığında denetime yönelik kısıtlamalar sebebiyle şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınılması.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### PANDEMİNİN HALKA AÇIK ŞİRKETLERİN DENETİM RAPORLARINA ETKİSİ VE BIST 500 ŞİRKETLERİ ARASINDA BİR UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde ‘Süreklilik Kavramı Bağlamında Covid-19 Salgınının Denetçi Görüş ve Raporlarına Etkisinin Değerlendirilmesi’ kapsamında BIST 500’de yer alan şirketlerin denetçi görüş ve raporları Covid-19 salgını açısından incelenmiştir. Ayrıca tez çalışmasının amacı, önemi, kapsamı ve sınırlılıkları, yöntemi ile literatür taramasında bu alanda yapılmış çalışmalara yer verilmiştir. Son olarak da yapılan araştırmadan elde edilen veriler analiz edilerek yorumlar yapılmıştır.

#### 3.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Finansal tablolar, işletmelerin maruz kalacakları risklerin boyutunu saptamak ve tahminlerin belirlenmesinde bilgi sahibi olmak için kullanılmaktadırlar. Covid-19’un ortaya çıkmasıyla oluşan belirsizlik ortamında güvenilir bilgiye ihtiyaç vardır. Bu da finansal raporlama yoluyla sağlanmaktadır. Covid-19 salgını işletmelerin sürekliliğini etkilediği gibi denetim sürecini de etkilemektedir. Bu açıdan denetçinin, süreklilikle ilgili yapılan açıklamaların yeterliliğini ve salgının finansal tablolardaki etkisini değerlendirmesi gerekir.

Çalışmanın amacı, süreklilik kavramı dikkate alınarak, salgının bağımsız denetim raporlarına ve denetçi görüşlerine olan etkisini salgın öncesi ve sonrası olarak inceleyip ortaya koymaktır. Literatürde, Covid-19 salgınının, süreklilik kavramı bağlamında denetçi görüş ve raporlarına olan etkisine yönelik sınırlı sayıda çalışmaya rastlanması çalışmanın önemini artırmıştır.

#### 3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmada BIST 500’de işlem gören ve bilgileri KAP’ta yayınlanan işletmelerin 2016, 2017, 2018, 2019 ve 2020 yıllarındaki verileri kullanılmıştır. Araştırma 2021 yılında gerçekleştirilmiş olup 2016-2020 yıllarındaki beş yıllık süreçte işletmelerin toplam 2244 denetim raporuna ve görüşüne ulaşılmıştır. Yapılan araştırma sırasında 2021 yılına ait denetim raporları henüz yayınlanmadığından dolayı kullanılmamıştır.



### 3.3. Araştırmanın Yöntemi

Çalışmada, BIST 500 endeksinde işlem gören şirketlerin 2016- 2020 yıllarındaki 5 yıllık denetim raporları KAP (Kamuyu Aydınlatma Platformu) internet sitesinden elde edilerek incelenmiştir. Şirketlerin denetim raporları ve denetçi görüşlerinde Covid-19 salgınının etkileri incelenerek nicel araştırma yöntemi ve nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi kullanılmıştır.

### 3.4. Literatür Taraması

Literatürde, süreklilik kavramı ve Covid-19'un finansal raporlamaya etkileriyle ilgili çalışmalar yapılmış ancak Covid-19 salgınının, süreklilik kavramı bağlamında denetçi görüş ve raporlarına olan etkisine yönelik çalışmalar sınırlı sayıdadır.

Karakaya (2019), Covid - 19 pandemisinde işletme sürekliliğini ve bağımsız denetimle ilişkisini incelediği çalışmasında; salgın döneminin işletme sürekliliğini doğrudan etkilediğini, denetim ve bağımsız denetim olgusunun artan önemini vurgulamıştır.

Başkan (2020), Covid-19 döneminde sürekliliğe ilişkin belirsizliğinin denetçi raporları açısından analiz edildiği çalışmasında; Covid-19 pandemisi üzerinden geçen sürenin finansal analiz yapmak için yeterli olmadığından, değerlendirme ISA-570 çerçevesinde yapılarak Covid-19'un işletmenin sürekliliği varsayımına etkisinin olması gerektiği belirlenmiş, bilgileri kullanacak kişilere güvence sağlamak amacıyla raporlarda yer verilmesi ve ayrıntılı açıklamalar yapılması gerektiğini vurgulamıştır.

Cavlak (2020), Covid-19 pandemisinin finansal raporlamaya etkisini BİST 100'deki işletmelerin ara dönem finansal raporlarını incelediği çalışmasında; çoğu işletmelerin Covid-19'u en az bir başlık altında değerlendirdiği, finansal raporlar için önem arz eden başlıklarda çok az yer aldığını gözlemlemiş ayrıca pandemiyle ilgili açıklamaların raporlama döneminden sonraki olaylar dipnotunda bulunduğunu belirtmiştir.

Demir (2020), Covid-19'un finansal raporlamaya etkilerini ve denetçilerin dikkate alması gereken hususların değerlendirildiği çalışmasında; Covid-19 salgını dolayısıyla oluşan belirsizliklerin finansal raporlama üzerinde etkilerinin olduğunu, denetçi

açısından süreklilik, önemlilik ve işletmeyle ilgili risk kavramlarının daha önemli hale geldiğini vurgulamıştır.

El-Mousawi ve Kanso (2020), Covid-19 salgının Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ışığında finansal raporlamaya etkisini araştırdığı çalışmasında; 221 yeminli mali müşavire anket yaparak salgının işletmelerin finansal raporlamaları üzerinde önemli bir etkisinin olduğunu vurgulamıştır.

Köse ve Ağdeniz (2020), Covid-19'un işletmenin sürekliliği standardına etkilerini incelediği çalışmasında; işletmelerin bağımsız denetim raporlarında COVID-19 salgınıyla ilgili bir bilgilendirmelerin yapılmadığını ve salgının etkisinin işletmelerin finansal tablolarında raporlanmadığını tespit etmiştir.

Özbirecikli ve Adana (2020), bağımsız denetimin Covid-19'un etkileri açısından değerlendirildiği çalışmasında ise, Covid-19'un, bağımsız denetim sürecine etkisinin olduğunu, denetçilerin rapor hazırlarken ve denetim sürecini planlarken bu etkileri değerlendirmesi gerektiğini tespit etmiştir.

Özdemir vd. (2020), Covid-19'un finansal raporlamaya etkilerine yönelik SMMM'lerin düşüncelerini araştırdığı çalışmasında; cinsiyet, mesleki deneyim süresi ve çalışma durumlarının finansal raporlamadaki algılar üzerinde farklılıklara yol açtığını, cinsiyetin diğer değişkenlere göre algı farklılığını daha çok etkilediğini, deneyim ve çalışma durumlarının ise bakış açılarını değiştirdiğini tespit etmiştir.

İşbil vd. (2021), Covid-19 salgınının finansal raporlamaya etkisini BIST 100'deki işletmelerin finansal raporlarını incelediği çalışmasında; COVID-19 salgını nedeniyle yapılan değişikliklerle ilgili 59 işletmenin açıklama yaptığını, bu işletmelerden 1 tanesinde salgının etkili olduğunu, 58 işletmede ise etkili olmadığını tespit etmiştir.

Karakoç ve Gündüz (2021), Covid-19'un bağımsız denetim sürecine etkilerini inceleyerek BİST 100'deki şirketlerin sınırlı denetim raporlarında Covid-19 etkilerini incelediği çalışmasında; 99 şirketin Covid-19'un etkilerine yer verdiğini, şirketlerin çoğunda bu etkilerin "Dikkat Çekilen Husus" başlığı altında bulunduğu, 5 şirketin denetim raporunda Covid-19'un etkilerine dair ifadelere yer verdiklerini ve raporlarında uzaktan denetim tekniklerinden yararlanıp yararlanmadıklarına dair ek ifadeye ve ek

denetim tekniklerine başvurduklarına ilişkin bir açıklamaya rastlanılmadığını tespit etmiştir.

Parlak (2021), Covid-19'un denetçinin görüşüne ve denetim raporuna etkisini BİST'de yer alan şirketler açısından incelediği çalışmasında; denetçilerin raporlarında Covid-19'a yönelik değerlendirmelerde bulduklarını ve diğer husus veya dikkat çekilen hususlar paragrafında yer verdiklerini görmüştür fakat Covid-19'un sürekliliğe ve olumlu görüş dışındaki görüşlere önemli bir etkisinin bulunmadığını gözlemlemiştir.

Student (2021), Mali tablolarda ve denetçi raporunda tahmini Covid-19 pandemisinin etkilerini incelediği çalışmasında; Bükreş Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören 60 şirketin faaliyet raporlarını incelemiştir. Rapor sonucunda Covid-19'un şirketler üzerinde önemli etkiye sahip olduğunu ayrıca belirli denetçilerin, şirketlerin raporlarında, bazı durumlarda önemsiz belirsizlikler, ancak aynı zamanda bazı şirketlerin faaliyetlerinin devamı ile ilgili önemli belirsizlikler sunan müteakip olayların yarattığı riskleri değerlendirdiğini, şirketlerin %15'inin denetçi raporlarına pandeminin olası etkilerine dikkat çeken bir paragraf eklediğini gözlemlemiştir.

Uğurlu ve Sarısoy (2021), Covid-19'un bağımsız denetime etkilerini denetçilerin görüşlerine başvurarak incelediği çalışmasında; denetçilerin, Covid-19'un denetim çalışmalarını olumlu yönde etkilemediğini, denetçilerin yeterli ve uygun denetim kanıt bulmasında sıkıntı yaşadıklarını belirtmişlerdir.

Tache vd. (2020), koronavirüsün UFRS kapsamında finansal denetim ve finansal raporlamaya etkisini incelediği çalışmasında; Bükreş Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören 84 şirketin denetim raporlarını inceleyerek denetim raporlarını yalnızca küçük bir bölümünün (14,81) mevcut pandeminin neden olduğu olası ekonomik etkilere ilişkin olarak denetçi tarafından finansal tablo kullanıcılarına iletilen hususları içerdiğini tespit etmiştir.

Tibiletti vd. (2021), İtalyan borsasında işlem gören şirketlerden elde ettiği bilgilerle Covid 19'un finansal tablo sonuçları ve açıklamalar üzerindeki etkisini incelediği çalışmasında; 152 İtalyan şirketinin 2019 ile 2020 yıllarındaki finansal raporlarını karşılaştırarak şirketler arasında %50 oranında bilgi tutarlılığı eksikliği olduğu,

süreklilik açısından şirketlerin herhangi bir zayıflık veya sorun yaşamadığını, finansal tablolarında rapor edilenlerle tutarlı olduklarını tespit etmiştir.

Literatür incelendiğinde, Covid-19'un denetim raporlarına ve görüşlerine etkisini inceleyen çalışmalarda örneklem büyüklüğünün daha sınırlı olduğu, Covid-19'un yeni ortaya çıkması nedeniyle yapılan çalışmaların az sayıda olduğu ve sadece salgın döneminin incelendiği görülmektedir. Bu açıdan çalışmanın özgünlüğü, beş yıllık denetim raporları incelenerek süreklilik kavramı çerçevesinde salgının öncesi ve sonrası karşılaştırılarak Covid-19'un denetim raporlarına ve denetçi görüşlerine olan etkisini ortaya koymakla sağlanmaktadır.

### 3.5. Araştırmada Kullanılan Veriler

Araştırmanın verilerini 2016 ile 2020 yılları arasında BIST 500'de yer alan şirketlerin KAP'ta yayınlanan denetim raporları ve bunlara ilişkin denetçi görüşleri oluşturmaktadır. Tablo 3.1'de denetçi raporlarının yıllara göre dağılımına ilişkin istatistikler yer almaktadır.

**Tablo 3.1.** Denetçi raporlarının yıllara göre dağılımı

Yıl	f	%	Kümülatif %
2016	423	18.85 %	18.85 %
2017	447	19.92 %	38.77 %
2018	452	20.14 %	58.91 %
2019	447	19.92 %	78.83 %
2020	475	21.17 %	100.00 %
<b>Toplam</b>	<b>2244</b>		

BIST 500'de bulunan ve KAP'ta yayınlanan şirketlerin 5 yıllık denetim raporu sayısı toplamda 2244'tür. Bu araştırma kapsamında 2016 yılında 423 şirketin, 2017 yılında 447 şirketin, 2018 yılında 452 şirketin, 2019 yılında 447 şirketin ve 2020 yılında 475 şirketin verilerine ulaşılmıştır.

Tablo 3.2' de ise denetçi raporlarının denetçi görüşlerine göre dağılımına ait istatistikler yer almaktadır.

**Tablo 3.2.** Denetçi raporlarının denetçi görüşlerine göre dağılımı

Denetçi görüşü	f	%	Kümülatif %
OLUMLU	1962	87.43 %	87.43 %
ŞARTLI	259	11.54 %	98.98 %
GBK	22	0.98 %	99.96 %
OLUMSUZ	1	0.04 %	100.00 %
<b>Toplam</b>	<b>2244</b>		

KAP'ta yayınlanan denetim raporları içerisinde, 1962 tane olumlu görüş, 1 tane olumsuz görüş, 259 tane şartlı görüş ve 22 tane görüş bildirmekten kaçınma şeklinde toplam 2244 denetçi görüş türüne ulaşılmıştır.

### 3.6. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırmada, şirketlerin 2016 ile 2020 yılları arasındaki yıllık denetim raporları ve denetçi görüşleri analiz edilmiştir. Bu bölümde analiz sonucunda ulaşılan bilgiler açıklanmıştır.

#### 3.6.1. Denetçi Raporlarında Süreklilikle İlgili Açıklamaların Dağılımı

Araştırmanın birinci alt problemi olan “Denetçi raporlarında süreklilikle ilgili açıklamaların dağılımı nasıldır?” sorusuna cevap bulmak amacıyla toplam 2244 denetçi raporu içerik analizine göre incelenmiş ve içerisinde süreklilikle ilgili açıklamalara yer verilen ve verilmeyen raporlar belirlenmiştir. Analiz sonucunda ulaşılan bulgular Tablo 3.3’te sunulmuştur:

**Tablo 3.3.** Denetçi raporlarında süreklilikle ilgili açıklamaların varlığına ilişkin dağılım

Süreklilikle ilgili açıklama	f	%	Kümülatif %
YOK	2087	93.00 %	93.00 %
VAR	157	7.00 %	100.00 %
<b>Toplam</b>	<b>2244</b>		

Denetçi raporlarında 2244 rapor içerisinde, 157 denetçi raporunda işletmenin sürekliliğiyle ilgili açıklama yapılırken, 2087 raporda süreklilikle ilgili hiçbir açıklama yer almamaktadır. Süreklilikle ilgili açıklama yapan 157 şirketin toplam içerisindeki payı ise %7’dir.

### 3.6.2. Denetçi Raporlarında Covid 19 Salgınıyla İlgili Açıklamaların Dağılımı

Araştırmanın ikinci alt problemi olan “Denetçi raporlarında Covid-19 salgınına ilgili açıklamaların dağılımı nasıldır?” sorusuna cevap bulmak amacıyla toplam 922 denetçi raporu içerik analizine göre incelenmiş ve içerisinde Covid-19 (Pandemi, Corona, Korona, Kovid 19, Salgın vb.) ilgili açıklamalara yer verilen ve verilmeyen raporlar belirlenmiştir. Analiz sonucunda ulaşılan bulgular Tablo 3.4’te sunulmuştur:

**Tablo 3.4.** Denetçi raporlarında Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaların varlığına ilişkin dağılım

Covid 19’la ilgili açıklama	f	%	Kümülatif %
YOK	817	88.6 %	88.6 %
VAR	105	11.4 %	100.00 %
<b>Toplam</b>	<b>922</b>		

İşletmelerin denetçi raporlarında 922 rapor içerisinde sadece 105 tanesinde Covid-19 salgını ile ilgili açıklamalar yer alırken 817 tanesinde salgına ilişkin açıklama yapılmamaktadır. 105 tane denetçi raporunun toplam içerisindeki payı ise %11.4’tür

### 3.6.3. Denetçi Görüşlerinin Yıllara Göre Dağılımı

Araştırmanın üçüncü alt problemi olan “Denetçi görüşlerinin yıllara göre dağılımı nasıldır?” sorusuna cevap bulmak amacıyla toplam 2244 denetçi raporu içerik analizine göre incelenmiş ve yıllara göre şirketlerin denetim raporlarında yer alan denetçi görüş türlerinin sayıları belirlenmiştir. Analiz sonucunda ulaşılan bulgular Tablo 3.5’te sunulmuştur:

**Tablo 3.5.** Denetçi görüşlerinin yıllara göre dağılımı

DENETÇİ GÖRÜŞÜ		RAPOR YILI					Total
		2016	2017	2018	2019	2020	
OLUMLU	f	377	398	395	378	414	1962
	%	19.2 %	20.3 %	20.1 %	19.3 %	21.1 %	100.0 %
ŞARTLI	f	42	44	50	64	59	259
	%	16.2 %	17.0 %	19.3 %	24.7 %	22.8 %	100.0 %
GBK	f	4	5	7	4	2	22
	%	18.2 %	22.7 %	31.8 %	18.2 %	9.1 %	100.0 %
OLUMSUZ	f	0	0	0	1	0	1
	%	0.0 %	0.0 %	0.0 %	100.0 %	0.0 %	100.0 %
Total	f	423	447	452	447	475	2244
	%	18.9 %	19.9 %	20.1 %	19.9 %	21.2 %	100.0 %

Yukarıdaki bilgilere göre incelenen yıllık denetçi raporlarındaki görüş türlerine baktığımızda, 2016 yılında, 423 görüş türü içerisinde en çok olumlu görüşün yer aldığı görülmektedir. Olumlu görüşün toplamdaki payı %19.2'dir. 2017 yılında, 447 görüş türü içerisinde 398 tanesi olumludur ve toplamdaki payı %20.3'tür. 2018 yılında, 452 görüş türü içerisinde 395 tanesi olumludur ve toplamdaki payı %20.1'dir. 2019 yılında, 447 görüş türü içerisinde 378 tanesi olumlu iken 2020 yılında, 475 denetçi görüşünden 414 tanesi olumludur. Olumlu görüş türü dışında verilen görüş türlerinden şartlı görüşün yıllar itibariyle artış gösterdiği görülmektedir. Görüş bildirmekten kaçınma şeklindeki görüş türünde ise yıllar itibariyle 1 veya 2 artış ya da düşüş görülmektedir. Olumsuz görüş türü ise sadece 2019 yılında 447 görüş türü içerisinde sadece 1 tanesinde bulunmaktadır.

#### **3.6.4. Denetçi Raporlarında Covid-19 Salgınıyla İlgili Açıklamaların Yıllara Göre Dağılımı**

Araştırmanın dördüncü alt problemi olan “Denetçi raporlarında Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaların dağılımı yıllara göre anlamlı düzeyde artış göstermekte midir?” sorusuna cevap bulmak amacıyla toplam 2244 denetçi raporu içerik analizine göre incelenmiş ve denetçi raporlarında Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaların yıllara göre dağılımına ilişkin Ki Kare testi yapılarak salgın ile ilgili açıklamaların yıllar itibariyle anlamlı düzeyde artış gösterip gösterilmediği araştırılmıştır. Analiz sonucunda ulaşılan bulgular Tablo 3.6'da sunulmuştur:

**Tablo 3.6.** Denetçi raporlarında Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaların varlığının yıllara göre dağılımına ilişkin Ki Kare testi sonucu

COVID 19		RAPOR YILI					Toplam
		2016	2017	2018	2019	2020	
<b>YOK</b>	Gözlenen değer	423	447	452	439	378	2139
	Beklenen değer	403,2	426,1	430,9	426,1	452,8	2139
	%	19,8 %	20,9 %	21,1 %	20,5 %	17,7 %	100 %
<b>VAR</b>	Gözlenen değer	0	0	0	8	97	105
	Beklenen değer	19,8	20,9	21,2	20,9	22,2	105
	%	0,0 %	0,0 %	0,0 %	7,6 %	92,4 %	100 %
<b>Total</b>	<b>f</b>	<b>423</b>	<b>447</b>	<b>452</b>	<b>447</b>	<b>475</b>	<b>2244</b>
	<b>%</b>	<b>18,9 %</b>	<b>19,9 %</b>	<b>20,1 %</b>	<b>19,9 %</b>	<b>21,2 %</b>	<b>100 %</b>

$X^2= 337,171$ ;  $sd=4$ ;  $p= 0,001$

Yapılan Ki Kare testi sonucunda denetçi raporlarında Covid-19'a ilişkin açıklamaların varlığıyla rapor yılı arasında anlamlı bir ilişki olduğu bulunmuştur [ $X^2_{(4)}= 337,171$ ;  $p< 0,000$ ]. Buna göre 2244 denetçi raporu içerisinde Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaya yer verilen 105 raporun 8'inin (%7.6) 2019 yılına ve 97'sinin (%92,4) de ağırlıklı olarak 2020 yılına ait olduğu görülmüştür. Bu bulgudan hareketle 2019 Aralık ayında Çin'in Wuhan kentinde ortaya çıkan ve Türkiye'de ilk kez 2020'nin Mart ayında görülen Covid-19 pandemisinin denetçi raporlarındaki yansımalarının ilk defa 2019 yılında görülmeye başladığını ve 2020 yılında istatistiksel olarak anlamlı düzeyde arttığı söylenebilir.

### 3.6.5. Denetçi Raporlarında Covid-19 Salgını ve Süreklilikle İlgili Açıklamaların Varlığı Arasındaki İlişki

Araştırmanın beşinci alt problemi olan "Denetçi raporlarında Covid-19 salgını ve Süreklilikle ilgili açıklamaların varlığı arasında anlamlı bir ilişki var mıdır?" sorusuna cevap bulmak amacıyla toplam 2244 denetçi raporu içerik analizine göre incelenmiş ve şirketlerin denetim raporlarında Covid-19'a yer veren veya vermeyen raporlar belirlenmiştir. Analiz sonucunda ulaşılan bulgular Tablo 3.7'de sunulmuştur:



**Tablo 3.7.** Denetçi raporlarında Covid-19 salgını ve Süreklilikle ilgili açıklamaların varlığı arasındaki ilişki için Ki Kare testi sonucu

COVID 19		SÜREKLİLİK		
		YOK	VAR	Total
<b>YOK</b>	Gözlenen değer	2005	134	2139
	Beklenen değer	1989,4	149,7	2139
	%	93.7 %	6.3 %	100 %
<b>VAR</b>	Gözlenen değer	82	23	105
	Beklenen değer	97,7	7,35	105
	%	78,1 %	21,9 %	100 %
<b>Toplam</b>	<b>f</b>	<b>2087</b>	<b>157</b>	<b>2244</b>
	<b>%</b>	<b>93 %</b>	<b>7 %</b>	<b>100.0 %</b>

$X^2= 37,626$ ;  $sd=1$ ;  $p= 0,001$

Yapılan Ki Kare testi sonucunda denetçi raporlarında Covid-19'a ve Sürekliliğe ilişkin açıklamaların varlığı arasında anlamlı bir ilişki olduğu bulunmuştur [ $X^2_{(1)}= 37,626$ ;  $p< 0,000$ ]. Buna göre toplam 2244 denetçi raporunun sadece %7'sinde ( $f=157$ ) süreklilikle ilgili açıklama varken bu oranın, içerisinde Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaya yer verilen 105 rapor için yaklaşık üç kat artarak %21,9'a ( $f=23$ ) yükseldiği görülmüştür. Dolayısıyla denetçi raporlarında Covid-19'la ilgili açıklamalar yer aldığında süreklilikle ilgili de açıklama yapılma olasılığının arttığı söylenebilir.

### **3.6.6. Denetçi Raporlarında Covid-19 Salgınıyla İlgili Açıklamaların Varlığının Denetçi Görüş Türlerine Göre Dağılımı**

Araştırmanın altıncı alt problemi olan “Denetçi raporlarında Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaların varlığının denetçi görüşlerine göre dağılımı nasıldır?” sorusuna cevap bulmak amacıyla toplam 2244 denetçi raporu içerik analizine göre incelenmiş ve şirketlerin denetim raporlarında Covid-19'un denetçi görüşlerine etkisi olup olmadığı belirlenmiştir. Analiz sonucunda ulaşılan bulgular Tablo 3.8'de sunulmuştur:

**Tablo 3.8.** Denetçi raporlarında Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaların varlığının denetçi görüşlerine göre dağılımına ilişkin betimsel analiz sonuçları

COVID 19		DENETÇİ GÖRÜŞÜ				Toplam
		OLUMLU	ŞARTL I	GBK	OLUMSU Z	
YOK	f	1886	233	20	0	2139
	%	88,2 %	10,9 %	0,9 %	0,0 %	100,0 %
VAR	f	76	26	2	1	105
	%	72,4 %	24,8 %	1,9 %	1 %	100,0 %
Total	f	1962	259	22	1	2244
	%	87,4 %	11,5 %	1,0 %	0,0 %	100,0 %

Olumsuz denetçi görüşü sayısının Ki kare analizi yapabilmek için yeterli olmamasından dolayı denetçi raporlarında Covid-19'a ilişkin açıklamaların varlığı ile denetçi görüşleri arasındaki ilişki betimsel analizlerle incelenmiştir. Yapılan betimsel analizler sonucunda toplam 2244 denetçi raporu içerisinde olumlu görüş belirtilen raporların oranı %87,4'ken (f=1962) bu oranın Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaya yer verilen 105 rapor için %72,4'e (f=76) düştüğü, diğer taraftan şartlı görüş bildirilen raporların oranı %11,5'ken (f=259) bu oranın Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaya yer verilen raporlar için %24,8'e (f=26) yükseldiği görülmüştür. Ayrıca olumsuz görüş belirtilen tek raporun içeriğinde de Covid-19 ile ilgili açıklama olduğu anlaşılmaktadır.

### **3.6.7. Denetçi Raporlarında Sürekliliği Olumsuz Etkileyen Etmenlerin Yıllara Göre Dağılımı**

2016-2020 yıllarındaki denetçi raporları analiz edildiğinde, sürekliliği olumsuz etkileyen birçok etmenin olduğu görülmüştür. Tablo 3.9'da bu etmenlerin yıllara göre dağılımı verilmiştir.

**Tablo 3.9.** Denetçi raporlarında sürekliliği olumsuz etkileyen etmenlerin yıllara göre dağılımı

Yıllar	2016		2017		2018		2019		2020		Toplam	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
Sermaye yetersizliği	8	33,33	10	40	11	36,67	15	37,5	11	28,95	55	35,03
Kısa vadeli yükümlülükler	8	33,33	8	32	8	26,67	12	30	10	26,31	46	29,30
Davalar	3	12,5	4	16	7	23,33	4	10	5	13,16	23	14,65
Covid 19	0	0	0	0	0	0	4	10	11	28,95	15	9,56
Hisse satışı	1	4,17	1	4	3	10	2	5	1	2,63	8	5,10
Finansal borç	1	4,17	1	4	1	3,33	2	5	0	0	5	3,18
Faaliyet zararı	2	8,33	0	0	0	0	0	0	0	0	2	1,27
Uzun vadeli finansal yatırımlar	1	4,17	1	4	0	0	0	0	0	0	2	1,27
Şerefiye	0	0	0	0	0	0	1	2,5	0	0	1	0,64
Toplam	24	100	25	100	30	100	40	100	38	100	157	100,0

Tablo 3.9’da işletmelerin sürekliliğini olumsuz etkileyen etmenlerin başında sermaye yetersizliği gelmektedir. Sermaye yetersizliğinin toplamdaki payı %35,03’tür. İşletmelerin mali durumlarının bozulması, sermaye yetersizliğini veya aktiflerin borç ve yükümlülükleri karşılayamamasına neden olur.

Sürekliliği olumsuz etkileyen etmenlerin başında gelen sermaye yetersizliğiyle ilgili COSMO şirketinin 2016 yılında ait denetçi raporunda yer alan örnek bir açıklamaya aşağıda yer verilmiştir:

‘Sermaye Piyasası Kurulu’nun II-14.1 sayılı "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği" çerçevesinde, Grup’un 31 Aralık 2016 tarihi itibarıyla hazırlanan

konsolide finansal durum tablosu üzerinden, 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nun 376'ncı maddesi kapsamında ve Sermaye Piyasası Kurulu'nun 2014/11 sayılı Bülten'inde yayımlanmış bulunan 10 Nisan 2014 tarih ve 11/352 sayılı karar kapsamında yapılan değerlendirme sonucunda, sermaye kaybının % 53.28 oranında olduğu tespit edilmiştir (31 Aralık 2015: %41). Ayrıca, 31 Aralık 2016 tarihinde sona eren hesap dönemi içerisinde, Grup'un bir tek müşterisine yapılan satış tutarı, toplam hasılatının %99'unu oluşturmakta olup bu durum, satışlara ilişkin önemli seviyede yoğunlaşma riski yaratmaktadır (01 Ocak - 31 Aralık 2015: %85). Yukarıda açıklanan bu hususlar işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti üzerinde belirsizliğin varlığını işaret etmektedir (COSMO 2016).'

Tablo 3.9'da kısa vadeli yükümlükler, sürekliliği etkileyen unsurlar arasında 2. sırada yer almaktadır. Kısa vadeli yükümlülükler kısa vadeli borçları aştığında işletmenin sürekliliği etkilenmektedir. Kısa vadeli yükümlülüklerin toplamdaki payı sırasıyla %29,30'dur. Kısa vadeli yükümlülükler ile ilgili BJKAS şirketinin 2016 yılında ait denetçi raporunda yer alan örnek bir açıklamaya aşağıda yer verilmiştir:

İlişikteki konsolide finansal tablolara ait 2.7 no'lu dipnotta yer alan, Grup'un 31 Mayıs 2017 tarihi itibarıyla kısa vadeli yükümlülüklerinin kısa vadeli varlıklarını 536.011.618 TL (31 Mayıs 2016 - 395.513.442 TL) aştığına, özkaynaklarının negatif 518.808.617 TL (31 Mayıs 2016 - 546.370.532 TL) olduğuna ve özkaynakların negatife dönmesinin ayrıca Türk Ticaret Kanunu (TTK)'nin 376. Maddesi kapsamında borca batıklık olarak değerlendirildiği açıklamalara dikkat çekmek isteriz. Bu şartlar, ilgili dipnotta açıklanan diğer hususlar ile birlikte, Grup'un sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüpheler oluşturabilecek önemli belirsizliklerin bulunduğunu göstermektedir (BJKAS 2016).

Tablo 3.9'da davalar, sürekliliği etkileyen unsurlar arasında 3. sırada yer almaktadır. İşletme hakkında açılmış olan davalar sürekliliği etkilemektedir. Davaların toplamdaki payı %14,65'tir. Davalarla ilgili CASA şirketinin 2017 yılında ait denetçi raporunda yer alan örnek bir açıklamaya aşağıda yer verilmiştir:

Dipnot 61'de açıklandığı üzere, Grup'un Sinop Gerze'de bulunan fabrikasında 12 Kasım 2015 tarihinde bir iş kazası meydana gelmiş olup, fabrika yetkili yasal merciler tarafından mühürlenmiştir. Söz konusu kazaya ilişkin yasal süreç devam etmekle beraber 02 Kasım 2017 tarihi itibarıyla Şirket'e Sinop Tarım İl Müdürlüğü tarafından "Yem Amaçlı Hayvansal Yan Ürün İşletme Onay Belgesi" ; Sinop Çevre ve Şehircilik İl Müdürlüğü tarafından hava emisyon ve atıksu deşarjı konularında "Geçici Faaliyet Belgesi" verilmiştir. 2017 yılında Şirket faaliyetlerine başlayarak 159.502 TL tutarında üretim gerçekleştirmiş olup, 31 Aralık 2017 tarihi itibarıyla üretilen bu ürünlerin satışı gerçekleştirilmemiştir. Ayrıca, Grup'un 31 Aralık 2017 tarihinde sona eren yıla ilişkin faaliyet zararı (2.702.574) TL (31 Aralık 2016 dönemi esas faaliyet zararı (2.325.320) TL olup, bu hususlar işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüpheler oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermektedir (CASA 2017).

Tablo 3.9'da, işletmelerin sürekliliğini etkileyen etmenlerin içerisinde 2019 yılından itibaren Covid-19 salgını hızlı bir giriş yapmıştır. 2019'un sonlarında ortaya çıkıp 2020 yılının mart ayında pandemi olarak ilan edilmiştir. Covid-19 işletmelerin sürekliliğine de etkilemiştir. Bu açıdan, 2019 yılında 43 rapordan 4 tanesinde Covid-19'un sürekliliği etkilediği görülürken, 2020 yılına gelindiğinde 42 rapordan 11

tanesinde Covid-19'un sürekliliği etkilediği görülmüştür. Toplamda 164 rapordan 15 tanesinde Covid-19'un yer aldığı, toplamdaki payının ise %9,56 olduğu görülmektedir. Covid 19'un işletmenin sürekliliğini etkilediğini gösteren MEPET şirketinin 2020 yılına ait denetçi raporunda yer alan örnek bir açıklamaya aşağıda yer verilmiştir:

Grup'un ana faaliyet konularından biri olan akaryakıt istasyon işletmeciliği faaliyeti ve tesis kiralama faaliyeti Koronavirüs (COVID-19) küresel salgını nedeniyle kamu sağlığını korumak için getirilen kısıtlamalardan olumsuz etkilenmiş olup, Şirket'in ciro ve brüt karlılığını olumsuz etkilemiştir. Koronavirüs (COVID-19) salgını nedeniyle ortaya çıkan ekonomik belirsizlikler Grup faaliyetleri üzerinde önemli etkiye sahiptir (MEPET 2020).

Bunların dışında sürekliliği, hisse satışı, finansal borç, faaliyet zararı, uzun vadeli finansal yatırımlar ve şerefiye etkilemiştir. Ancak bunlar sürekliliği etkileyen etmenler arasında çok küçük paya sahiptirler.

### 3.6.8. Covid-19 Salgınının Sürekliliğe ve Denetçi Görüşlerine Etkisine İlişkin Denetçi Raporlarının Yıllara Göre Dağılımı

Aşağıdaki tabloda işletmenin sürekliliğini ve denetçi görüşlerini Covid-19 salgının etkileyip etkilemediğine ilişkin 2016 ile 2020 yılları arasındaki denetçi raporları incelenmiştir.

**Tablo 3.10.** Covid-19 salgınının sürekliliğe ve denetçi görüşlerine etkisine ilişkin denetçi raporlarının yıllara göre dağılımı

Yıllar	2019		2020		Toplam	
	f	%	f	%	f	%
<b>Covid 19 salgınının sürekliliğe ve denetçi görüşlerine etkisi</b>						
Covid 19'un denetçi görüşünü ya da sürekliliği etkilemediği, sadece atıfta bulunan raporlar	2	28,57	86	87,76	<b>88</b>	<b>83,81</b>
Covid 19'un denetçi görüşünü etkilemediği ancak sürekliliği etkilediği raporlar	2	28,57	9	9,18	<b>11</b>	<b>10,48</b>
Covid 19'un denetçi görüşünü ve sürekliliği etkilediği raporlar	2	28,57	2	2,04	<b>4</b>	<b>3,81</b>
Covid 19'un denetçi görüşünü etkilediği ancak sürekliliği etkilemediği raporlar	1	14,29	1	1,02	<b>2</b>	<b>1,90</b>
Toplam	7	100	98	100	<b>105</b>	<b>100</b>

Yapılan içerik analizinde 7'si 2019'da ve 98'i 2020'de olmak üzere toplam 105 denetçi raporunda Covid-19 ile ilgili açıklamalara yer verildiği, raporlarında büyük bölümünde (f=88; %83,81) Covid-19'a sadece atıf yapıldığı ancak denetçi görüşünü ya da sürekliliği etkilemediği, 11 raporda (%10,48) Covid-19'un denetçi görüşünü etkilemediği ancak sürekliliği etkilediği, sadece 4 raporda (%3,81) Covid-19'un hem denetçi görüşünü hem de sürekliliği etkilediği, son olarak da 2 raporda (%1,9) Covid-19'un denetçi görüşünü etkilediği ancak sürekliliği etkilemediğinin ifade edildiği görülmüştür.

### 3.6.9. Denetçi Raporlarında Covid-19'a Atıf Yapılan Başlıkların Dağılımı

Araştırmanın yedinci alt problemi olan “2016-2020 Denetçi raporlarında Covid-19 salgını sonrasında işletmenin sürekliliğiyle ilgili açıklamalarda nasıl bir değişim gözlemlenmektedir?” sorusuna cevap bulmak amacıyla toplam 2244 denetçi raporu içerik analizine göre incelenmiştir. Analiz sonucunda ulaşılan bulgular Tablo 3.11'de sunulmuştur:

**Tablo 3.11.** Denetçi görüşü ya da süreklilikten bağımsız olarak raporlarda Covid-19'a atıf yapılan başlıkların dağılımı

Yıllar	2019		2020		Toplam	
	f	%	f	%	f	%
<b>Covid 19'a atıf yapılan başlıkların dağılımı</b>						
Diğer hususlar / Dikkat çekilen hususlar	2	100	30	34,88	31	35,23
TFRS 9 Finansal Araçlar Standardı kapsamında finansal varlıklara ilişkin sınıflama, ölçüm ve değer düşüklüğünün finansal tablolara alınması ve açıklamalar	0	0	18	20,93	18	20,45
Hasılatın muhasebeleştirilmesi	0	0	6	6,98	6	6,82
İtfa edilmiş maliyetiyle ölçülen kredilere ilişkin değer düşüklüğü	0	0	6	6,98	6	6,82
Factoring Alacaklarına İlişkin Zararların Tespiti, Sınıflandırılması, Ölçümü ve Muhasebeleştirilmesi	0	0	4	4,65	4	4,55
Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesine ilişkin yapılan değerlendirme çalışmaları	0	0	4	4,65	4	4,55
Finansal yatırımlarının gerçeğe uygun değerinin hesaplanması	0	0	3	3,49	3	3,41
Finansman kredilerinin değer düşüklüğünün tespiti ve alacaklara ilişkin zararların muhasebeleştirilmesi	0	0	3	3,49	3	3,41
İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi	0	0	2	2,33	2	2,27
Kiralama işlemlerinden alacaklara ilişkin değer düşüklüğü	0	0	2	2,33	2	2,27
Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar değer düşüklüğü testleri	0	0	2	2,33	2	2,27
Ticari alacakların geri kazanılabilirliği	0	0	2	2,33	2	2,27
İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Haklar'ın ve şerefiyenin geri kazanılabilirliği	0	0	1	1,16	1	1,14
Kredi ve alacakların değer düşüklüğü	0	0	1	1,16	1	1,14

Makine, tesis ve cihazların değer düşüklüğü testleri	0	0	1	1,16	1	1,14
Şerefiye değer düşüklüğü testleri	0	0	1	1,16	1	1,14
<b>Toplam</b>	<b>2</b>	<b>100</b>	<b>86</b>	<b>100</b>	<b>88</b>	<b>100</b>

Tabloda 2019 yılında Covid-19'a atıfta bulunulan denetçi raporu sadece 2 tanedir ve Covid-19 salgını 'Diğer hususlar veya Dikkat çekilen hususlar' başlığı altında yer almaktadır. 2020 yılında ise 86 tane denetçi raporlarında, birçok başlık altında Covid-19'a atıfta bulunulmuş ve atıfta bulunulan başlıklar içerisinde en çok 'Diğer hususlar veya Dikkat çekilen hususlar' başlığı yer almaktadır. Bu başlığın toplamdaki payı %35,23'tür.

### 3.6.10. Covid-19 Salgınının Sürekliliğe ve Denetçi Görüşlerine Etkisine İlişkin Denetçi Raporlarının Denetçi Görüşlerine Göre Dağılımı

Araştırmanın sekizinci alt problemi olan "2016-2020 Denetçi raporlarında Covid-19 salgını sonrasında denetçi görüş türlerinde (Olumlu, Olumsuz, Şartlı ve Görüş Bildirmekten Kaçınma) nasıl bir değişim gözlemlenmektedir?" sorusuna cevap bulmak amacıyla toplam 2244 denetçi raporu içerik analizine göre incelenmiştir. Analiz sonucunda ulaşılan bulgular Tablo 3.12'de sunulmuştur:

**Tablo 3.12.** Covid-19 salgınının sürekliliğe ve denetçi görüşlerine etkisine ilişkin denetçi raporlarının denetçi görüşlerine göre dağılımı

Covid 19 salgınının sürekliliğe ve denetçi görüşlerine etkisi	Covid-19'un denetçi görüşünü ya da sürekliliği etkilemediği, sadece atıfta bulunan raporlar		Covid-19'un denetçi görüşünü etkilemediği ancak sürekliliği etkilediği raporlar		Covid-19'un denetçi görüşünü ve sürekliliği etkilediği raporlar		Covid-19'un denetçi görüşünü etkilediği ancak sürekliliği etkilemediği raporlar		Toplam	
	f	%	f	%	f	%	f	%	f	%
<b>Denetçi Görüşü</b>										
<b>Olumlu</b>	70	79,55	5	45,45	0	0	0	0	75	71,43
<b>Olumsuz</b>	1	1,14	0	0	0	0	0	0	1	0,95
<b>Şartlı</b>	16	18,18	6	54,55	4	100	1	50	27	25,71
<b>GBK</b>	1	1,14	0	0	0	0	1	50	2	1,90
<b>Toplam</b>	88	100	11	100	4	100	2	100	105	100

Yapılan içerik analizinde Covid-19'a sadece atıf yapılan ancak denetçi görüşünü ya da sürekliliği etkilemediğinin belirtildiği 88 raporun 70'inin (%79.55) denetçi

görüşünün olumlu olduğu, 16'sının (%18.18) ise şartlı olduğu 1'er raporun ise olumsuz ve GBK olduğu görülmüştür. Covid-19'un denetçi görüşünü etkilemediği ancak sürekliliği etkilediği belirlenen toplam 11 raporun 5'i (%45.45) olumlu iken 6'sı (54.55) şartlı bulunmuştur. Covid-19'un denetçi görüşünü ve sürekliliği etkilediğinin belirlendiği 4 raporun tamamının denetçi görüşünün şartlı olduğu görülmüştür. Son olarak Covid-19'un denetçi görüşünü etkilediği ancak sürekliliği etkilemediğinin belirlendiği 2 raporun birinin denetçi görüşü şartlı iken diğeri GBK olarak tespit edilmiştir.

Covid-19'un denetçi görüşünü ya da sürekliliği etkilemediği, sadece atıfta bulunan raporlara UZERB şirketinin 2020 yılına ait denetçi raporunda yer alan örnek bir açıklamaya aşağıda yer verilmiştir:

Görüşümüzü etkilememekle birlikte aşağıdaki hususa dikkat çekmek isteriz; Covid-19 salgınının Şirket üzerinde olası etki ve sonuçlarının yer aldığı dipnot 32'ye dikkat çekmek isteriz. 2020 hesap döneminde Covid-19 salgını üzerine Şirket medikal ürünlerin tedarik sürecini başlatarak bu ürünlerin ticaretini de yapmaya başlamıştır (UZERB 2020).

Covid-19'un denetçi görüşünü etkilemediği ancak sürekliliği etkilediği raporlara EROGL şirketinin 2020 yılına ait denetçi raporunda yer alan örnek bir açıklamaya aşağıda yer verilmiştir:

Grup'un (376.268.133) TL net işletme sermayesi açığı olduğu tespit edilmiş olup, bu durum, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermekle birlikte Tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de yaşanan Koronavirüs salgını nedeniyle ortaya çıkan durum ve gelişmeler Grup'un sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu göstermekle birlikte, Grup yönetimi öngörülebilir gelecekte olağan faaliyetlerine devam edeceğini açıklamıştır. Bu husus, verilen sonucu etkilememektedir (EROGL 2020).

Covid-19'un denetçi görüşünü ve sürekliliği etkilediği raporlara, BJKAS şirketinin 2020 yılına ait denetçi raporunda yer alan örnek bir açıklamaya aşağıda yer verilmiştir:

Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid 19 salgını nedeniyle firmalar faaliyetlerini geçici süreliğine durdurmuş ya da evden çalışma sistemi ile çalışmalarına devam etmeye başlamışlardır. Bu durum yeterli mutabakat temin edilememesine neden olmuştur. Grup'un 31 Mayıs 2020 itibari ile ticari alacaklarının, verilen sipariş avanslarının, ticari borçlarının ve alınan sipariş avanslarının doğruluğuna yönelik yeterli mutabakat çalışması yapılamamış olup, alternatif test yöntemleri ile de gerekli denetim kanıtları elde edilememiştir. Bu kapsamda, söz konusu bakiyeler ile ilgili Grup'un konsolide finansal durumu, konsolide finansal performansı ve konsolide nakit akışlarında herhangi bir düzeltmenin gerekli olup olmadığı tarafımızdan tespit edilememiştir (BJKAS 2020).



Covid-19'un denetçi görüşünü etkilediği ancak sürekliliği etkilemediği raporlara OTTO Şirketinin 2020 yılına ait denetçi raporunda yer alan örnek bir açıklamaya aşağıda yer verilmiştir:

Ticari Borçlar altında takip edilen toplam 2.576.440 TL'lik bakiye konusunda 3. taraflar ile mevcut pandemi durumunun da etkisiyle raporlama tarihi itibarıyla mutabakat gerçekteŐirilememiŐ, alternatif denetim prosedürleri ile bakiye doğrulaması konusunda ise ilgili bakiye ve ađılıŐ bakiyeleri hakkında tarafımızca bir kanaat oluŐturulamamıŐtır (OTTO 2020)



## SONUÇ

Denetçiler, denetim sırasında elde ettiği bilgilerle işletmenin varlığını devam ettirebilme kabiliyetine ilişkin görüşlerini açıklayamazlar. Bağımsız denetim raporlarında işletme sürekliliğini raporlayabilmek için öncelikle denetçi süreklilikle ilgili açıklamaların yeterliliğini değerlendirmesi gerekir ve işletmenin sürekliliğinin var olup olmadığı, süreklilik varsa, ciddi bir belirsizlik bulunup bulunmadığını inceleyerek görüşlerini bildirmelidir.

2019 yılının sonlarında ortaya çıkan ve 2020'den itibaren var olan Covid-19 salgını, ekonomik anlamda birçok belirsizliklere neden olmuştur. Bu belirsizlikler işletmelerin finansal tablolarını ve denetçilerin çalışmalarını da etkilemiştir. Bu açıdan çalışmada BIST 500'de yer alan şirketlerin yıllık denetim raporları ve denetçi görüşleri incelenmiştir. BIST 500'de bulunan ve KAP'ta yayınlanan şirketlerin beş yıllık denetim raporu sayısı toplamda 2244'tür. Denetim raporları içerisinde, 1962 tane olumlu görüş, 1 tane olumsuz görüş, 259 tane şartlı görüş ve 22 tane görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş türlerine rastlanılmıştır.

2016-2020 yıllarındaki 5 yıllık denetim raporlarında, 2019 yılı öncesinde işletmelerin sürekliliğini olumsuz etkileyen etmenlerin başında sermaye yetersizliği, kısa vadeli yükümlülüklerin kısa vadeli borçları aşması ve davaların geldiği görülürken, 2019 yılından itibaren Covid-19'un sürekliliği etkileyen etmenler içerisinde yer aldığı görülmektedir. 2019 yılında 43 rapordan 4 tanesinde Covid-19'un sürekliliği etkilediği görülürken, 2020 yılına gelindiğinde 42 rapordan 11 tanesinde Covid-19'un sürekliliği etkilediği görülmüştür.

BIST 500'de yer alan 922 denetim raporu içerisinde sadece 105 tanesinde Covid-19 salgını ile ilgili açıklamalar yer alırken 817 tanesinde salgına ilişkin açıklama yapılmadığı görülmüştür. 105 raporun toplam içerisindeki payı %11.4'tür. İşletmenin sürekliliğiyle ilgili olarak da 2244 rapor içerisinde, 157 denetim raporunda işletmenin sürekliliğiyle ilgili açıklama yapılırken, 2087 raporda süreklilikle ilgili hiçbir açıklama yapılmadığı, 157 rapordan 23 tanesinde Covid-19 ile ilgili açıklama olduğu görülmüştür. Covid-19 ile süreklilikle ilgili açıklamaların varlığı arasında anlamlı bir

ilişki olduğu yani Covid-19'la ilgili açıklamalar yer aldığı süreklilikle ilgili de açıklama yapılma olasılığının arttığı söylenebilir. Ayrıca, 88 denetim raporunda Covid-19'a atıfta bulunulmuş ve atıfta bulunulan başlıklar içerisinde en çok 'Diğer hususlar veya Dikkat çekilen hususlar' başlığı altında yer aldığı görülmüştür. Toplamdaki payı %35,23'tür.

Denetçi görüşlerinin yıllara ilişkin dağılımında 2019 öncesinde olumlu görüş türü sayısı fazla iken 2019 yılından itibaren şartlı görüş türünde artış olduğu gözlenmiştir. Denetim raporlarında Covid-19'a ilişkin açıklamaların varlığı ile denetçi görüşleri arasındaki ilişki betimsel analizlerle incelenerek toplam 2244 denetçi raporu içerisinde olumlu görüş belirtilen raporların oranı %87.4 iken bu oranın Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaya yer verilen 105 rapor için %72,4'e düştüğü, diğer taraftan şartlı görüş bildirilen raporların oranı %11.5'ken bu oranın Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamaya yer verilen raporlar için %24,8'e yükseldiği görülmüştür. Ayrıca olumsuz görüş belirtilen tek raporun içeriğinde de Covid-19 ile ilgili açıklama olduğu anlaşılmaktadır.

İşletmenin sürekliliğini ve denetçi görüşlerini Covid-19 salgının etkileyip etkilemediğine ilişkin 105 denetçi raporunda, Covid-19 ile ilgili açıklamalara yer verildiği, raporların büyük bölümünde Covid-19'a sadece atıf yapıldığı ancak denetçi görüşünü ya da sürekliliği etkilemediği, 11 raporda Covid-19'un denetçi görüşünü etkilemediği ancak sürekliliği etkilediği, sadece 4 raporda Covid-19'un hem denetçi görüşünü hem de sürekliliği etkilediği ve 2 raporda Covid-19'un denetçi görüşünü etkilediği ancak sürekliliği etkilemediği görülmüştür.

Çalışmadan elde edilen sonuçlar, Özbirecikli ve Adana (2020), Tache vd. (2020), Başkan (2020), Cavlak (2020), Demir (2020), İşbil vd. (2021), Karakoç ve Gündüz (2021), Student (2021), Parlak (2021)'ın yaptıkları çalışmaları ile aynı doğrultuda sonuçlar vermiştir.

Covid-19'un yeni ortaya çıkması ve salgının denetim rapor ve görüşlerine etkisinin yıllar itibariyle karşılaştırılarak incelenememesi nedeniyle araştırmacılar, BIST 500'de yer alan şirketlerin gelecek yıllardaki denetim raporlarını inceleyerek salgının denetçi rapor ve görüşlerine etkisini değerlendirebilir ve yabancı işletmelerin denetim raporlarıyla karşılaştırabilirler.

## KAYNAKÇA

- AASB. (2020). The İmpact Of Coronavirus On Financial Reporting And The Auditor's Considerations. New and Alerts.
- Adana, B. A., Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi. İşletme Araştırmaları Dergisi, 12(2), 2080-2093.
- Akçay, A., Bilen, A. (2018). Denetim Kalitesi Ve Göstergeleri. Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 40, 227-256.
- Akdoğan, N., Kılıç G. (2021). Borsa İstanbul(Bist) Şirketlerinin 2019 Yılındaki Denetim Görüşleri, Bağımsız Denetçi Raporlarında Verilen Görüşün Dayanağı Ve Kilit Denetim Konularının İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 64, 1-18.
- Akkaş, J. (2020). CFO'lar için 10 soru: Covid-19'un işletmeniz üzerindeki etkisinin raporlanması. GrantThornton Makaleler, <https://www.grantthornton.com.tr/en-guncel/makaleler/cfoler-icin-10-sorular/> , 07. 05. 2020.
- Almalı, Z. (2009). İşletmelerin Sürekliliği Kavramının Bağımsız Denetim Sürecindeki Yeri Ve Önemi (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- Altaş, S. (2016). Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri Ve Şirket Yönetimine Etkisi. Mali Çözüm Dergisi, 26, 139-152.
- Ayanoğlu, Y., Dölen T. (2020). Sınırlı Olumlu Görüş Verilen Denetim Raporlarının İçerik Analizi. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 22(3), 703-720.
- AU Section 341, The Auditor's Consideration of an Entity's Ability to Continue as a Going Concern. <https://pcaobus.org/oversight/standards/archived-standards/pre-reorganized-auditing-standards-interpretations/details/AU341>, 12.07.2021.

- Aydın A., Çürük, T. (2017). Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükleri. Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 26(2), 226-238.
- Aydın Göktepe, E. (2020). Kriz Döneminde İş Sürdürülebilirliğine Yönelik Yönetim Uygulamaları Covid-19 Pandemi Araştırması. International Journal Of Social, Humanities And Administrative Sciences, 6(26), 630-638.
- Ayrancı, K. (2010). Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Bir İşletme Uygulaması (Yüksek Lisans Tezi). Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Sakarya.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26/12/2012 Tarihli ve 28509 Sayılı Resmi Gazete.
- Baldwin, R. (2020), To Treat Covid-19’s Economic Impact, Start By Keeping The Lights On. <https://www.chicagobooth.edu/review/treat-covid-19s-economic-impact-start-keeping-lights> , 05.06. 2020.
- Baskan, T. D. (2020). Analyzing The Going Concern Uncertainty During The Period Of Covid-19 Pandemic In Terms Of Independent Auditor's Reports. ISPEC International Journal of Social Sciences & Humanities, 4(2), 28-42.
- BDO. (2020), Potential Effects Of The Coronavirus Outbreak On 2020 Reporting Periods And Onward. International Financial Reporting Bulletin.
- BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” Standardı. 30/12/2013 tarihli ve 28867 sayılı Resmi Gazete.
- BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı. 13/12/2017 Tarihli ve 30269 Sayılı Resmi Gazete.
- BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı. 23/1/2014 tarihli ve 28891 Sayılı Resmi Gazete.
- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı. 09/03/2017 Tarihli ve 30002 Sayılı Resmi Gazete.
- 31/12/2019 tarihli ve 30995 (4.M) sayılı Resmi Gazete.
- BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı. 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete.

- Bulmuş, S. (2018). Bağımsız Denetim Görüş Türlerinin Oluşma Nedenleri Üzerine Bir Araştırma: Bist İmalat Sektörü Örneği (Yüksek Lisans Tezi). Kırklareli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırklareli.
- Constantinides, S. (2002). Auditors Bankers and Insolvency Practitioners, Going-Concern Opinion Logit Model. *Managerial Auditing Journal*, 17(8), 487-501.
- Cavlak H. (2020). Covid-19 Pandemisinin Finansal Raporlama Üzerindeki Olası Etkileri: BİST 100 Endeksi'ndeki İşletmelerin Ara Dönem Finansal Raporlarının İncelenmesi. *Gaziantep University Journal Of Social Sciences*, COVID 19 Special Issue, 143-168.
- Cömert N., Selimoğlu, S. K., Uzay, Ş., Uyar, S. Denetimin Tamamlanması ve Raporlanması.<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Egitim/Denetim/1.Hafta/4.B%C3%96L%C3%9CM%20DENET%C4%B0M%C4%B0N%20TAMAMLANMASI%20VE%20RAPORLANMASI.pdf>, 20.05.2021.
- Çelik, E. N. (2019). Denetim Şirketlerinin Şartlı Görüş Dayanakları Ve Bağımsız Denetçi Değişikliğinin Görüşlere Etkisi: Bist Şirketlerinde Bir İnceleme (Yüksek Lisans Tezi). Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum.
- Dağlı, Hüseyin. (1994). İşletme Başarısızlıkları ve Alınması Gerekli Önlemler, Verimlilik Dergisi, MPM Yayınları, 1.
- Demir, Z. (2020). Covid-19'un TFRS Kapsamındaki Finansal Raporlamaya Olan Etkileri ve TMS Kapsamında Denetçinin Dikkate Alması Gereken Hususların Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(61), 255-278.
- Demirkol, F.Ö. (2019). BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Süreci ve Bağımsız Denetim Raporlarına Etkisi: Bist İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Uygulama. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11(1), 478-489.
- Doğan, A. (2018). Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 20(1), 65-89
- Duffin, E. (2020). Impact Of The Coronavirus Pandemic On The Global Economy - Statistics & Facts. Statista. <https://www.statista.com/topics/6139/covid-19-impact-on-the-global-economy>, 05.05. 2021.

- El-Mousawi, H., & Kanso, H. (2020). Impact Of COVID-19 Outbreak On Financial Reporting In The Light Of The International Financial Reporting Standards (IFRS)(An Empirical Study). *Research in Economics and Management*, 5(2), 21-38.
- Erdoğan, T. (2020). Bağımsız Denetimde Görüş Ve Görüşü Etkileyen Unsurlar Üzerine Bir Araştırma (Doktora Tezi). İstanbul Kültür Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İstanbul.
- Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. 27/10/2018 tarihli ve 30578 sayılı Resmi Gazete.
- Fremgen, J. M. (1968). The Going Concern Assumption: A Critical Appraisal. *The Accounting Review*, 43(4), 649-656.
- Güngör Tanç, Ş. (2010) Bağımsız Denetim Karar Sürecinde İşletmenin Sürekliliği: Türkiye'deki Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler Üzerine Bir Araştırma (Doktora Tezi). Erciyes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kayseri.
- ISMMMO (2020). Koronavirüsün (Covid-19) Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Çalışmaları Üzerine Muhtemel Etkileri. 10.07.2021.
- İçerli M.Y., Akkaya G.C. (2006). Finansal Açıdan Başarılı Olan İşletmelerle Başarısız Olan İşletmeler Arasında Finansal Oranlar Yardımıyla Farklılıkların Tespiti. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 20(1), 413-421.
- İşbil, N., Köroğlu, A. G. N., Yılmaz, M. (2021). Covid-19 Salgınının Finansal Raporlamaya Etkisi: Bist 100 Endeksinde İçerik Analizi. *International Symposium on Business, Economics, and education ISBE 2021 is dedicated to the memory of Dear Prof. Dr. Remzi Örtten*, 2021, 119.
- İşseveroğlu, G. (2019). Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konuları: BİST Sigorta Şirketlerinin 2017-2018 Yılları Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 84, 49- 64.
- Karacan, S. (2020). Yeni Tip Koronavirüs'ün (Covid-19) Finansal Tablolara Muhtemel Etkileri. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(73), 944-951.

- Karakaya, G. (2019). Covid - 19 Gündeminde İşletme Sürekliliği Ve Bağımsız Denetim İlişkisi. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi Covid-19 Sosyal Bilimler Özel Sayısı, 37, 14-29.
- Karakoç, M., Gündüz, M. (2021). Covid 19 Sürecinde Sınırlı Bağımsız Denetim ve BIST 100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. Opus Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi, 17(Pandemi Özel Sayısı), 3573-3595.
- Karardenetim.com. (2020). COVID-19 Salgınının Türkiye Muhasebe Standartları Kapsamında Değerlendirilmesi. <https://www.karardenetim.com/covid-19-salgininin-turkiye-muhasebe-standartlari-kapsaminda-degerlendirilmesi/>, 15.09.2021.
- KGK (27.10.2018). Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve. Ankara: Resmi Gazete (30578 sayılı).
- KGK (24.05.2018). TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı. Ankara: Resmi Gazete (30430 sayılı).
- KGK (24.03.2017). BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı. Ankara: Resmi Gazete (30017 sayılı).
- KGK (2.11.2011) 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.
- Köse, T., Ağdeniz, Ş. (2020). Covid-19 Salgınının Bds 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Sürecine Etkileri. Mali Çözüm Dergisi, 30(161), 69-94.
- KPMG. (2020a). Covid-19'un Muhasebesel Etkileri.
- KPMG. (2020b). Covid-19 Finansal Raporlama Üzerindeki Potansiyel Etkileri.
- Martens, D., Bruynseels, L., Baesens, B., Willekens, M. & Vanthienen, J. (2008). Predicting Going Concern Opinion With Data Mining. Decision Support Systems, 45(4), 765-777.
- Mat, M. (2018). Bağımsız Denetim Raporlarında Denetim Görüşünü Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama (Yüksek Lisans Tezi). Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Osmaniye.



- Mert, H., Güner, M., Duyar, G. (2019). İşletmenin Sürekliliği Standardının Denetim Raporlarına Etkilerinin Bist Kapsamındaki Şirketler Üzerinde Araştırılması. Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, 57, 119-140.
- Mucuk, İ. (2011), Modern İşletmecilik, Türkmen Kitabevi, 17. Baskı, İstanbul.
- Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, 26/12/1992 Tarihli ve 21447 nolu Resmî Gazete.
- Özdemir, M., Karavardar A., Özkan, M. (2020). Covid-19 Pandemisinin Finansal Raporlama Süreci Üzerindeki Etkileri: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Üzerine Bir Araştırma. Journal of International Management, Educational and Economics Perspectives, 8(2), 166–187.
- Parlak, N. (2021). Covid-19'un Bağımsız Denetim Raporuna Ve Denetçinin Görüşüne Etkisi: BİST'te Bir Araştırma. Ardahan Üniversitesi İİBF Dergisi, 3(1), 34–41.
- Provasi, R., Riva, P. (2015). Assesment of Going Concern for the Italian Listed Companies: An Emprical Study. Review of Business and Finance Studies, 6(1), 27-34.
- Prudent Chartered (2020), The Impact Of Covid-19 On Financial Reporting, Latest News. <https://www.prudentchartered.com/the-impact-of-coronavirus-on-financial-reporting>. 02.06.2021.
- Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., De Fuentes-Barberá, C., & García-Benau, M. A. (2004). Audit Quality and the Going-Concern Decision-Making Process: Spanish Evidence. European Accounting Review, 13(4), 597-620.
- Sanal, S., Erkan, A. (2019). Bağımsız Denetim Kapsamında İşletme Sürekliliği: Borsa İstanbul'da İmalat Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 19(4), 105-118.
- Sekizsu, B., Ertuş, F. C. (2018). Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 80, 43-64.
- Sevilengül, O. (2011), Genel Muhasebe, Gazi Kitabevi, 16. Baskı, Ankara.

- Sormunen, N., Laitinen, T. (2012). Late Financial Distress Process Stages and Financial Ratios: Evidence For Auditors' Going-Concern Evaluation. *Liiketaloudellinen Aikakauskirja*, 1(12), 41-69.
- SPK "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" Seri: X, No:22 T.C. Resmi Gazete (26196 sayılı). <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, 12.06.2021.
- Statement On Auditing Standards No. 59: Auditor's Consider S Consideration Of An Entity Ation Of An Entity's Ability T S Ability To Continue As A Going O Continue As A Going Concern. American Institute of Certified Public Accountants, April 1988.
- Student, A. C. C. P. (2021). Effects Of The Covid-19 Pandemic Estimated In The Financial Statements And The Auditor's Report. *Audit Financiar*, 19(1), 105-118.
- Tache, M., Cazazian, R., & Moldoveanu, V. (2020). Financial Audit And Financial Reporting Under Ifrs In The Context Of Coronavirus. *Annals of Constantin Brancusi University of Targu-Jiu. Economy Series*, (6).
- Tamer, D. (2018). İşletmelerde Süreklilik Ve Bağımsız Denetimde İşletmenin Sürekliliğinin Değerlendirilmesinde Diskriminant Analizlerinin Kullanılmasına Yönelik Bir Model Uyarlaması (Yüksek Lisans Tezi). Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.
- Tas, L. van der. (2020). Five Financial Reporting Issues To Consider As A Consequence Of Covid-19. EY Global. [https://www.ey.com/en\\_gl/assurance/five-financial-reporting-issues-to-consider-as-a-consequence-of-covid-19](https://www.ey.com/en_gl/assurance/five-financial-reporting-issues-to-consider-as-a-consequence-of-covid-19), 20.03.2021.
- Tas, O., Mert, H., Güner, M., Duyar, G. (2018). Bds 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Denetim Raporlarına Etkisi. *Pressacademia*, 7(64), 339-343.
- Tepegöz, Ş.M., Türedi, H. (2015), İşletmenin Sürekliliği Varsayımı Ve Denetçinin Sorumluluğu, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2), 43-52.

- Terzi, S., Atmaca, M., Öktem, B. (2016). İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Değerlendirilmesi: Borsa İstanbul (Bist) Sınâî Endeksi Örneği. Marmara Üniversitesi Öneri Dergisi, 12(45), 515-535.
- Tezcan, B. (2019). Halka Açık Anonim Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında Yer Alan Kilit Denetim Konularına Yönelik Bir Araştırma: BIST 100 Şirketlerinin 2018 Yılı Analizi (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı. 24/05/ 2018 Tarihli ve 30430 Sayılı Resmi Gazete.
- Tibiletti, V., Marchini, P. L., Gamba, V., & Todaro, D. L. (2021). The Impact Of COVID-19 On Financial Statements Results And Disclosure: First Insights From Italian Listed Companies. Universal Journal of Accounting and Finance, 9(1), 54-64.
- TÜSPE RAPOR: 2020/2 COVID-19 Pandemi Yönetiminde Türkiye Örneği: Sağlık Politikası Uygulamaları ve Stratejileri.
- TÜRMOB, (2020). Koronavirüs Krizi: Finansal Raporlama ve Denetim Üzerindeki Sonuçları.  
<https://www.turmob.org.tr/ebulten/TURMOBHaber/52/files/assets/common/downloads/52.pdf>, 16.04.2021.
- Uğurlu, Y. A., SARISOY, Ö. (2021). COVID-19 Pandemisinin Bağımsız Denetime Etkileri: Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi. Muhasebe Enstitüsü Dergisi, (65), 39-58.
- Uyar, S., Çelik, M. (2009). İMKB’nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (41), 140-156.
- Uzay, Ş., Güngör Tanç, Ş. (2010). İmkb’de İşlem Gören Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında İşletmenin Sürekliliği Kavramının Analizi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 2, 143-179.
- Uzun, E., (2005). İşletmelerde Finansal Başarısızlığın Teorik Olarak İrdelenmesi. Muhasebe ve Finans Dergisi, 27, 158-168.

- Yanık, S., Karataş, M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler Ve Ülke Uygulamaları. Muhasebe ve Finansman Dergisi, 73, 1-26.
- Yaşar, A. (2017). İşletmenin Sürekliliğinde Ortaya Çıkan Belirsizliğin Bağımsız Denetim Raporlarındaki Denetçi Görüşleri Açısından İncelenmesi: BİST’de İşlem Gören Sınai Şirketlerine Yönelik Bir Araştırma. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 19(1), 58-86.
- Yavuz, S.B. (2019), Türkiye’de Bağımsız Denetim Ve Bds 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesinin Raporlardaki Etkisi Üzerine Bir Analiz (Yüksek Lisans Tezi). Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul
- Yılmaz, Z., Yaşar, A. (2018). Bağımsız Denetim Raporlarının İşletmenin Sürekliliği Denetim Standardı 570 Çerçevesinde İncelenmesi: Bist İmalat Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. Mali Çözüm Dergisi, 145, 55-90.
- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu 27846 sayılı Resmi Gazete. Generally Accepted Auditing Standards – AICPA. [www.aicpa.org](http://www.aicpa.org) > Downloadable Documents, 13.06.2020.
- 1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği. 26/12/1992 Tarihli ve 21447 Sayılı Resmi Gazete.
- <https://kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/6629/Denetc%CC%A7i-raporunas%C4%B11olus%CC%A7turulmal%C4%B1d%C4%B1r-ve-hangi-unsurlar%C4%B1ic%CC%A7ermelidir?>, 28.05.2021.
- [http://tmud.org.tr/Files/denetcinin\\_sorumlulugu\\_ocelik.pptx::~:~:text=Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20denetim%20kurumlar%C4%B1%20ve%20ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z,nedeniyle%20do%C4%9Fabilecek%20zararlardan%20hukuk%20sorumludur](http://tmud.org.tr/Files/denetcinin_sorumlulugu_ocelik.pptx::~:~:text=Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20denetim%20kurumlar%C4%B1%20ve%20ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z,nedeniyle%20do%C4%9Fabilecek%20zararlardan%20hukuk%20sorumludur), 28.05.2021.
- <https://www.hurriyet.com.tr/galeri-pandemi-nedir-pandemik-hastalik-ne-demek-pandemi-kurulu-hakkinda-bilgiler-41484056>, 17.05.2021.
- <https://cdn-acikogretim.istanbul.edu.tr> > isletme\_yonetimi, 09.03.2021.
- [www.muhasabedersleri.com](http://www.muhasabedersleri.com) > ekonomi > işletme, 17.02.2021.