

ARAŞTIRMA MAKALESİ

**COVID-19 SALGINININ BDS 570 İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ
STANDARDININ UYGULAMA SÜRECİNE ETKİLERİ**

***EFFECTS OF COVID-19 DISEASE ON THE IMPLEMENTATION
PROCESS OF THE ISA 570 GOING-CONCERN***

Prof. Dr. Tunç KÖSE*
Dr. Şafak AĞDENİZ**

ÖZ

Aralık ayında Çin’de ortaya çıkan COVID-19 salgınının önlenmesi amacıyla alınan tedbirler kapsamında, birçok işletme ve sektör ekonomik anlamda olumsuz etkilenmiştir. Söz konusu bu etkilerin, *işletmelerin sürekliliği varsayımı kapsamında değerlendirilmesi önemli bir konu* olarak ele alınmaktadır. İlgili yasal düzenlemeler ve standartlar kapsamında işletmenin sürekliliği ile ilgili hem işletme *yönetimine hem de denetçilere önemli sorumluluklar düşmektedir*. COVID-19 salgınının, *işletmelere olan etkileri değerlendirilirken; denetim sürecinde denetçi görüşünü etkileyecek kilit denetim konuları dışında temel unsur olarak; karşımıza işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik çıkmaktadır*. Bu kapsamda çalışmanın amacı, COVID-19 salgınının BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının uygulama sürecine etkilerinin incelenmesi olarak belirlenmiştir. Çalışmada, Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporlarında salgının işletmelerin sürekliliğine etkilerine yer verip vermediği içerik analizi ile incelenmiştir. Çalışma kapsamında yer alan işletmelerin denetim raporlarında COVID-19 ile ilgili bir bilgilendirme yapılmadığı tespit edilmiştir. Söz konusu salgının etkilerinin işletmeler tarafından finansal tablolarında raporlanmadığı da tespit edilen bir diğer husustur.

Anahtar Sözcükler: İşletmenin Sürekliliği, BDS 570, COVID-19 Salgını, Denetim Standartları

* Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7578-4837>

** Eskişehir Osmangazi Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-0373-4694>

ABSTRACT

Within the scope of the policies taken to prevent the COVID-19 disease in China in December, many organizations and sectors were adversely affected economically. Evaluating these impacts within the scope of the going concern assumption of organizations is considered as an important issue. Within the scope of the relevant legal regulations and standards, both business management and auditors have important responsibilities regarding the going concern of the business. While evaluating the effects of COVID-19 outbreak on businesses; as the main element other than the key audit issues that will affect the auditor's opinion in the audit process; we encounter significant uncertainty about the continuity of the business. In this context, the aim of the study was determined as the investigation of the effects of COVID-19 disease on the implementation process of BDS 570 Going Concern Standard. In the study, whether the epidemic includes the effects of the epidemic on the continuity of the organizations in the independent audit reports of the companies operating in Borsa Istanbul was analyzed by content analysis. It has been determined that there is no information about COVID-19 in the audit reports of the companies within the scope of the study. Another issue that has been determined is that the effects of this epidemic are not reported in the financial statements by the companies.

Keywords: Going Concern, ISA 570, COVID-19 Disease, Audit Standards

1. GİRİŞ

Dünya Sağlık Örgütü, COVID-19 salgınının toplum sağlığını etkilediğini resmi olarak ilk kez 30 Ocak 2020 tarihinde duyurmuş ve bunu takiben 11 Mart 2020 tarihinde de dünya genelinde pandemi ilan etmiştir. Salgının, Mart ayından itibaren hızlı bir yayılım göstermesi üzerine alınan tedbirler hem günlük hem de ekonomik hayatı olumsuz etkilemiştir. Bu olumsuz gelişmelerden, özellikle işletmeler ve çalışanlar önemli ölçüde etkilenmektedir. Türkiye'de de bu gelişmeler çerçevesinde kamu kurumları tarafından bazı önleyici tedbirler alınmış ve destek paketleri açıklanmıştır. Konu ile ilgili düzenlemeler halen devam etmektedir. Sermaye Piyasası Kurulu, raporların yayımlanma tarihlerini 30 gün ertelemiş ve Kamu Gözetimi Kurumu da, meslek mensupları tarafından yapılacak tüm bildirimlerin 31 Mayıs 2020'ye kadar yapılabileceğini duyurmuştur. TCMB, Sistemik Veri Takip Sistemi 2019 yılına ait yıllık raporların bildirim süresini 30.04.2020 tarihine, denetim

süresini de 30.06.2020 tarihine kadar uzatmıştır. Ayrıca 18.03.2020 tarihinde faaliyetleri olumsuz etkilenecek işletmeler ve sektörleri de kapsayan kısa çalışma ödeneği, kredi garanti fonu limitinin arttırılması gibi yardımları içeren 19 maddelik “Ekonomik İstikrar Paketi” açıklanmıştır.

Ekonomik hayatı derinden etkileyen bu salgının, işletmelerin finansal tablolarını nasıl etkileyeceğini ortaya koymak ve ardından bağımsız denetim çalışmalarına olası etkilerinin neler olabileceğinin saptanması önemli bir konu haline gelmiştir. Özellikle bu dönemde, işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde işletme yönetiminin ve denetçilerin sorumluluğu kilit bir rol oynamaktadır. Günümüz koşullarında, birçok işletme için mevcut ekonomik durumun belirsizliği arttığından, sürekliliğin devamı denetim çalışmalarının odak noktasını oluşturacaktır. BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı, bu hususta çok önemli bir işlev üstlenerek, denetçilere rehberlik sağlayacaktır.

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği standardının incelenmesi ve uygulamasına yönelik literatürde yapılmış çalışmalar bulunmaktadır. Yapılan bu çalışmaların standardın uygulamasına yönelik olduğu görülmektedir (Yılmaz ve Yaşar, 2018; Akdoğan, GÜDÜ, Işık, Sevinik, Şahin ve Özkan, 2018; Koçyiğit, Tanç ve Elitaş, 2018; Taş, Güner ve Duyar, 2018). Çalışmalardan elde edilen bulgular ise genellikle bağımsız denetim raporlarının standarda uygun bir şekilde hazırlandığı yönündedir. Bu çalışmada ise salgın gibi öngörülemeyen bir dönemde standardın uygulama süreci ele alınmıştır.

Çalışmanın temel amacı, COVID-19 salgınının ekonomik yönden, finansal raporlar ve bağımsız denetim çalışmaları üzerinde etkilerinin incelenmesidir. Bu kapsamda, öncelikle işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde işletme yönetimi ve denetçilerin sorumlulukları üzerinde durulmuş, devam eden bölümlerde ise “BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı” uygulama süreci ve salgının bu sürece olası etkileri ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Beşinci bölümde, COVID-19 salgınının BDS 570 işletmenin sürekliliği standardının uygulama sürecine etkilerinin araştırılması kapsamında; Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetim raporları incelenmiştir. KAP’a COVID-19 ile ilgili; “Faaliyetlerin Kısmen veya Tamamen Durdurulması ya da İmkânsız Hale Gelmesi” başlığı altında bildirimde bulunan işletmeler; finansal raporlarında COVID-10 salgınına ilişkin bilgi veren işletmeler ile “lokantalar ve oteller” sektöründe yer alan işletmelerin denetim raporları içerik analizi kullanılarak incelenmiştir.

2. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VARSAYIMI

İşletmenin sürekliliği varsayımı, muhasebe teorisinde birçok düzenlemede ele alınmaktadır. Türkiye’de, işletmenin sürekliliği varsayımının geçtiği düzenlemeler aşağıdaki gibidir:

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

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği’nde; işletmenin sürekliliği varsayımı, muhasebenin temel kavramlarından “işletmenin sürekliliği kavramı” adı altında ele alınmaktadır. Tebliğde, bu kavramın, işletmelerin faaliyetlerini bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceği ifade edilmekte ve bu nedenle, işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı olmadığı vurgulanmaktadır. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu hususun finansal tabloların dipnotlarında açıklanması öngörülmektedir.

Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve’de; işletmenin sürekliliği varsayımı, başlığı altında; finansal tabloların genellikle işletmenin sürekliliği ve öngörülebilir gelecekte de faaliyetlerini sürdüreceği varsayımına dayanılarak hazırlandığı vurgulanmaktadır. Böylece, işletmenin tasfiyeye girme veya faaliyetlerini durdurma niyetinin veya ihtiyacının olmadığı varsayılmadığı üzerinde durulmaktadır. Böyle bir niyet veya ihtiyaç olduğu takdirde, finansal tabloların farklı bir gerekçe ile hazırlanması ve kullanılan esasın da finansal tablolarda tanımlanması öngörülmektedir (Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve, Paragraf, 3.9).

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardında; yönetimin finansal tabloları hazırlarken, işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme gücünü değerlendirme yükümlülüğünde olduğu üzerinde durulmaktadır. Yönetimin, değerlendirme yaparken, işletmenin sürekli olarak faaliyetlerini devam ettirebilmesini ciddi şekilde şüpheli hale getirebilecek olay veya koşullarla ilgili önemli belirsizliklerin farkına vardığında, bu belirsizliklerin işletme tarafından açıklanması gerektiği vurgulanmıştır. Ayrıca, işletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığının değerlendirilmesinde yönetimin, bununla sınırlı olmamak kaydıyla, raporlama döneminin sonundan itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alması gerektiği vurgulanmıştır (TMS 1, Paragraf 25).

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği standardında; süreklilik kavramının Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve'deki bakış açısıyla ele alındığı görülmektedir. Standart kapsamında, işletmenin sürekliliği esası uyarınca, finansal tabloların, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlandığı belirtilmiş ve yönetim, işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumlu olduğu özellikle vurgulanmıştır (BDS 570, Paragraf 2).

1.1. İşletmenin Sürekliliği Varsayımı Çerçevesinde İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi tarafından oluşturulan finansal tablolar; işletmenin finansal durumunu, finansal performansını ve nakit akışlarını gerçeğe uygun olarak sunmak zorundadır. Gerçeğe uygun sunum; işlem, olay ve koşulların etkilerinin; varlıklara, yükümlülöklere, gelir ve giderlere ilişkin Kavramsal Çerçeve'de yer alan tanımlara ve finansal tablolara yansıtma kriterlerine uygun olarak gerçeğe uygun bir şekilde gösterilmesini gerektirmektedir. Bu bakış açısından hareketle; hem TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı hem de BDS 570 standardı, işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde işletme yönetiminin sorumluluğu üzerinde durmaktadır.

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin bir değerlendirme yapmasını zorunlu kılmaktadır (TMS 1, Paragraf, 25-26). Bu paragraflar uyarınca; yönetimin, raporlama döneminin sonundan itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alması öngörülmektedir. Ayrıca bununla birlikte; Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği'nde, işletmenin sürekliliği kavramının, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı durumlarda ise, bu hususun finansal tabloların dipnotlarında açıklanması öngörülmektedir.

BDS 570 standardı, uyarınca; finansal raporlama çerçevesinde açık bir hüküm yer almasa dahi, finansal tabloların hazırlanması, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin değerlendirme yapmasını gerektirmektedir (BDS 570, Paragraf, 4). Görüldüğü gibi standart; işletme yönetimine işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini ortaya koyan bir değerlendirme yapma sorumluluğu yüklemiştir. Bunun yanında BDS 570, yönetimin yaptığı değerlendirmenin, olay veya şartların, doğası gereği belirsiz

olan gelecekteki sonuçları hakkında belirli bir tarihte yargıda bulunulmasını içermesi gerektiği üzerinde durmaktadır.

İşletme yönetiminin, işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde, değerlendirme yapmasının zorunlu kılındığı finansal raporlama çerçevelerinin birçoğunda, hangi dönem için yönetimin mevcut tüm bilgileri dikkate almasının zorunlu olduğu belirtilmektedir (BDS 570, Paragraf, A11). Yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirme, yönetimin kullandığı süreklilik esasıyla ilgili denetçinin yapacağı değerlendirmenin odak noktasını oluşturmaktadır (BDS 570, Paragraf, A8).

1.2. İşletmenin Sürekliliği Varsayımı Çerçevesinde Denetçinin Sorumluluğu

İşletmelerde süreklilik değerlendirmesi, çok ciddi düzeyde mesleki yargı gerektirmekte ve bu yargı müşteri işletmenin finansal ve faaliyetleriyle ilgili bilgileriyle oluşmaktadır. İşletmenin sağladığı bilgiler, işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesinde yeterli değilse, hata olasılığı yükselmektedir. Bu durum da, denetçiyi yanlış bir sonuca ulaşmaya götürmektedir. Böyle bir hata riski, denetçiye bir maliyet yükü de getirmektedir. Çünkü denetçi; sorumluluğu çerçevesinde denetimin yapısını, kapsamını ve zamanlamasını buna göre ayarlamak zorundadır (Mert, Güner ve Duyar, 2019, s.122). İşte bu noktada işletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde, denetçinin sorumluluğu konusu önemli hale gelmektedir.

İşletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde, denetçinin sorumluluğu, doğrudan BDS 570 standardı kapsamında değerlendirilmektedir. Standart, işletmenin sürekliliğine ve işletmenin sürekliliğinin denetçi raporuna etkilerine ilişkin denetçinin finansal tabloların denetimindeki sorumluluklarını düzenlemektedir (BDS 570, Paragraf, 1). Standart uyarınca; denetçinin sorumlulukları ve amaçları aşağıdaki gibidir (BDS 570, Paragraf, 6-9):

- Finansal tabloların hazırlanmasında, yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve yönetimin bu esası kullanmasının uygunluğuna ilişkin bir sonuca varmak ve
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak.

- Bu BDS'ye uygun olarak raporlama yapmak.

“BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” standardı uyarınca; işletmenin sürekliliğiyle ilgili konuların kilit denetim konuları olarak belirlenebileceği kabul edilmekte ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin, niteliği itibarıyla bir kilit denetim konusu olduğu ifade edilmektedir.

Görüldüğü gibi; standart, bağımsız denetçiye işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğunu değerlendirme ve uygun ise işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğiyle ilgili olay ve şartlara ilişkin yeterli ve uygun kanıt toplayarak bu çerçevede işletmenin sürekliliğini değerlendirme sorumluluğu yüklemiştir.

2. BDS 570 İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ STANDARDI UYGULAMA SÜRECİ

Bağımsız denetçi, “BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlıklık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi” standardı uyarınca; risk değerlendirme prosedürlerini uygularken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını değerlendirmek durumundadır. Denetçi bu sürece, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin, bir ön değerlendirme yapıp yapmadığını belirleyerek başlamalıdır (BDS 570, Paragraf, 10):

- Böyle bir değerlendirmenin yapılmış olması durumunda; denetçi, değerlendirme üzerinde yönetimle fikir alışverişinde bulunur ve yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirleyip belirlemediğine ve -belirlemesi hâlinde- yönetimin bu olay veya şartları ele almaya yönelik planlarının olup olmadığını değerlendirir.
- Bu değerlendirmenin henüz yapılmamış olması durumunda; denetçi, işletmenin sürekliliği esasının amaçlanan kullanımı hakkında yönetimle fikir alışverişinde bulunur ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların mevcut olup olmadığı konusunda yönetimi sorgular.

Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirmeyi incelemekle sorumludur. İşletmenin sürekliliğini

devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin, ”BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar” standardında tanımlanan, finansal tabloların tarihinden itibaren on iki aydan daha kısa bir süreyi kapsaması durumunda denetçi, yönetimden yaptığı değerlendirmeyi finansal tablo tarihinden itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde genişletmesini ister (BDS 570, Paragraf, 12-13).

İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartların belirlenmesi durumunda denetçi, söz konusu olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığına karar vermek için ilâve denetim prosedürlerini uygulamak suretiyle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder.

Bağımsız denetçi, ilâve denetim prosedürleri ile elde ettiği kanıtları, göz önünde bulundurarak yapacağı mesleki muhakeme sonucuna göre -varsa- önemli belirsizliğin gerçekleşmesi halinde muhtemel etkisi ve büyüklüğüyle ilgili bir sonuca varır ve bu çerçevede görüşünü belirtir (Demirkol, 2019, s.481). Bağımsız denetimin belki de en önemli sonucu; denetçinin yapılan denetimin türü, kapsamı, niteliği ve sonuçları hakkında, gereken açıklıkta, anlaşılır, basit bir dille yazılmış ve geçmiş yıllar karşılaştırılmalı olarak hazırlanmış, finansal tabloları konu alan bir rapor düzenleyerek görüşünü belirtmesidir (Tepegöz ve Türedi, 2015, s.48). Bu süreçte, denetçi raporu üzerindeki etkiler, BDS 570’de üç başlık altında sınıflandırılmıştır (BDS 570, Paragraf, 21-24):

- 1) İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durumlar: Finansal tabloların, işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış olması, ancak yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının denetçinin yargısına göre uygun olmaması durumunda; denetçi olumsuz görüş verir. İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar:
 - i. *Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmış Olması*: Finansal tablolardaki önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılması durumunda; denetçi, olumlu görüş verir ve denetçi raporunda “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” başlığı altında ayrı bir bölüme yer verir.
 - ii. *Finansal Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmaması Olması*: Finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılmaması hâlinde

denetçi; BDS 705 uyarınca sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüşten uygun olanı verir ve denetçi raporunun “Sınırlı Olumlu (veya Olumsuz) Görüşün Dayanağı” bölümünde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu finansal tablolarda bu hususun yeterince açıklanmadığını belirtir.

- 2) Yönetimin Değerlendirme Yapma veya Değerlendirmeyi Genişletme Konusunda İstekli Olmaması: Denetçi tarafından talep edilmesine rağmen yönetimin değerlendirme yapma veya değerlendirmeyi ayrıntılı hale getirme konusunda istekli olmaması durumunda; denetçi, bu durumun denetçi raporu için etkilerini ayrıntılı olarak değerlendirir ve ona göre görüş bildirir.

İşletme yönetiminin işletme sürekliliğine ilişkin varsayımı, denetçi tarafından onaylanmalıdır. Denetçi, değerlendirmeyi denetim kanıtlarına göre yapacaktır. İşletme sürekliliğine ilişkin varsayımın geçerli olması halinde, denetçi olumlu görüşlü bir rapor düzenleyecektir. Finansal tablolarda önemli ölçüde ve genele yayılmış olumsuz hususlar tespit edilmişse; denetçinin görüşü olumsuz olacaktır. Önemli ancak yaygın olmayan yanlışlarda şartlı görüş bildirecek olan denetçi, eğer yeterli denetim kanıtına ulaşamazsa görüş bildirmekten kaçınılabilir (Tepegöz ve Türedi, 2015, s.51)

Denetçi, yönetimin değerlendirme yaptığı dönemden sonra meydana gelecek ve finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğunu şüpheye düşürecek planlanmış veya planlanmamış olay veya şartların meydana gelme ihtimali konusunda dikkatli davranmak zorundadır. Bu tür olay veya şartların tespit edilmesi hâlinde; denetçi, yönetimden olay veya şartın işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yapılan değerlendirme üzerindeki muhtemel önemini değerlendirmesini talep edebilir (BDS 570, Paragraf, A14). Yönetimin değerlendirme yaptığı dönemden sonra işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirlemek için denetçinin, yönetimin sorgulanması dışında başka herhangi bir denetim prosedürünü uygulama sorumluluğu yoktur (BDS 570, Paragraf, A15).

3. COVID-19 SALGINININ BDS 570 STANDARDININ UYGULAMA SÜRECİNE ETKİLERİ

Halka açık işletmeler, sigorta işletmeleri, finansal kuruluşlar gibi kamuoyunun yakından da takip ettiği 2019 yılına ait finansal tablolar; Dünya Sağlık Örgütü (DSÖ) tarafından COVID-19 salgını, pandemi ilan edilmeden önce yayımlanmıştır. Ancak bunlar dışında bağımsız denetime tabi olan birçok işletmenin, TFRS veya BOBİ-FRS uyarınca finansal tablolarının hazırlanması süreci halen devam etmektedir. Dolayısıyla, bu salgının dönem sonu finansal tabloları açısından etkilerinin neler olabileceğinin ayrıntılı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Her ne kadar 31 Aralık 2019'dan önce bazı olaylar meydana gelmiş olsa da DSÖ, COVID-19 salgınının toplum sağlığını etkilediğini resmi olarak ilk kez 31 Ocak 2020 tarihinde, yani raporlama dönemi sonrasında duyurmuş ve buna müteakip birçok ülke tarafından alınan önlemler konusunda bilgilendirmeler yapılmıştır.

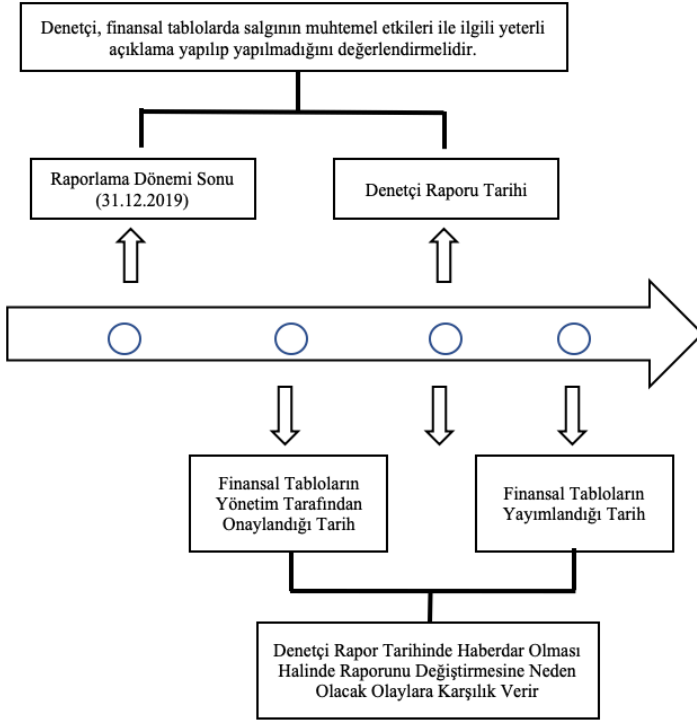
Bu gelişmeler çerçevesinde COVID-19 salgınının etkilerinin resmi olarak 31 Aralık 2019 tarihinde ortaya konulmadığı, sonradan meydana geldiği kabul edilecektir. Bu kapsamda, “TMS 10 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” standardı ve “BOBİ FRS Bölüm 4 Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” uyarınca; COVID-19 salgını düzeltme gerektirmeyen olay olarak değerlendirilecek ve bu tarihten itibaren yayımlanacak 31 Aralık 2019 tarihli finansal tablolarında salgının etkisi ile ilgili herhangi bir düzeltme yapılmasından ziyade işletmeler üzerindeki etkilerinin önemli olması durumunda öngörülen muhtemel etkilerinin dipnotlarda açıklanması gerekecektir (İSMMMO, 2020, s.8). Yalnız raporlama tarihinden sonraki olaylar, bazen raporlama tarihinde ortaya çıkan belirsizlikler hakkında ek bilgi verilmesine neden olabilir. Bu nedenle işletme, raporlama döneminden sonraki düzeltme gerektirmeyen olaylar için olayın niteliği ve olayın tahmini finansal etkisi veya böyle bir tahminin yapılmadığına ilişkin bir ifade eklemek suretiyle bu hususta mutlaka açıklama yapmalıdır.

Bununla beraber, Covid-19 salgınının, işletmelerin finansal durumunu veya performansını raporlama tarihinden sonra olumsuz etkilemesi durumunda, finansal tabloların işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmasının bundan sonra uygun olmadığı değerlendiriliyorsa, yıllık finansal tabloların (veya ara dönem raporların) düzeltilmesi gerekecektir. Bu durumda, işletmeler genel muhasebeleştirme, ölçüm ve açıklama hükümlerini uygularken, özellikle satış amaçlı elde tutulan varlıklara ilişkin değer düşüklüğü ölçümüne, borç

ve özkaynak araçlarının sınıflandırılmasına, varlıklarda değer düşüklüğü testlerine ve karşılıkların ölçümüne dikkat etmesi gerekmektedir. Ancak 31 Aralık 2019 tarihinden sonraki raporlama dönemleri için; Covid-19 salgınının düzeltme gerektiren bir olay olarak değerlendirilmesi gerekecektir (KPMG, 2020).

COVID-19 salgınının, BDS 570 standardının uygulama sürecine etkileri; işletme faaliyetlerinin salgından etkilenme derecesine bağlı olarak değişecektir. Öncelikle işletme yönetimi, mevcut olay ve koşulların işletmenin devamlılığında bir endişe oluşturup oluşturmadığını değerlendirmeli, şayet işletmenin devamlılığı ile ilgili bazı sorunların ortaya çıkması muhtemel ise durumu işletme finansal tablolarının hazırlanmasında değerlendirmelidir. İşletmenin sürekliliği açısından kilit nokta ise, işletmenin vadesi geldiğinde yükümlülüklerini yerine getirmeye devam etmek için yeterli likiditeye sahip olup olmayacağıdır. İşletmenin sürdürülebilirliğini, şüpheye sokacak belirgin şart ve koşulların oluşması durumunda, işletme yönetimi bunları finansal raporlarında açıklamalıdır. İşletmelerin finansal tablolarında yapacakları açıklamaların, COVID-19 salgınının, işletmeye olan etkisine bağlı olarak, genişletilmesi gerekebilir.

COVID-19 salgınının, işletmelere olan etkileri değerlendirilirken; denetim sürecinde denetçi görüşünü etkileyecek kilit denetim konuları dışında temel unsur olarak; karşımıza işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik çıkmaktadır. Çünkü COVID-19 salgınının ortaya çıkması, bazı işletmeler için ekonomik koşullarda önemli bir bozulmaya ve diğer birçok işletme için de ekonomik belirsizliklerde artışa neden olmuştur. Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak durumundadır. BDS 560 uyarınca, 31.12.2019 tarihi ile denetçi görüşü tarihi arasında gerçekleşen olaylar için finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olaylar hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmelidir. Bu görüşün oluşması sürecinde; denetçinin, COVID-19 salgınının, raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak finansal tablolar üzerindeki etkisine ve işletmenin sürekliliğine etkisine ilişkin yapılan açıklamaların yeterliliğini değerlendirmesi gerekmektedir. Bu süreçte, denetim faaliyeti Şekil 1’de özetlenmiştir.



Şekil 1: Denetim Süreci

Kaynak: İSMMMO, 2020, s.16.

Yukarıdaki süreç çerçevesinde; denetçinin üzerinde durması gereken hususlar aşağıdaki gibidir:

- Finansal tablo dipnotlarında, COVID-19 salgınının muhtemel etkilerine ilişkin yapılan açıklamanın yeterli ve uygun olup olmadığı,
- Denetçi görüşünde, COVID-19 salgınına ilişkin dipnot açıklamalarına dikkat çekilip çekilmeyeceği üzerinde durulması gerekmektedir.

Denetçi, rapor tarihinde haberdar olması halinde raporunu değiştirmesine neden olacak olaylara karşılık vermelidir. Bu kapsamda; denetçinin özellikle, aşağıdaki değerlendirme alanlarına yoğunlaşması gerekmektedir (KPMG, 2020, s.6):

- Bu salgın ortamında, öncelikle işletmelerin likidite ve sermaye yeterlilikleri göz önünde tutulmalıdır,
- Salgın sürecinin ve alınan önlemlerin uzaması durumunda, nakit akışlarının nasıl etkileneceği,

- Nakit akışlarının, gelecekteki ödemelerine yetecek düzeyde olup olmadığı ve
- İşletmenin yeni kaynak bulma olanaklarının göz önünde bulundurulması.

Bu süreçte, denetçinin oluşturacağı, ilave denetim prosedürleri aşağıdaki hususları içermelidir (KPMG, 2020, s.8):

- a) Yönetim tarafından, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yeni bir değerlendirme yapılmamış olması durumunda, yönetimden bu değerlendirmenin yeni koşullara göre yapılmasının talep edilmesinin istenmesi.
- b) Yönetimin, değerlendirmesiyle ilgili gelecekte atacağı adımlara ilişkin söz konusu planların, içinde bulunulan şartlar altında uygulanabilir olup olmadığının, değerlendirilmesi.
- c) Yönetim tarafından, işletmenin nakit akışı, tahmini hazırlanmış olması hâlinde; bu tahminin temelini oluşturan ilgili verilerin ve varsayımların güvenilir olup olmadığının değerlendirilmesi.
- d) Yönetimin, değerlendirme yaptığı tarihten itibaren herhangi bir ilâve bilgi veya durumun ortaya çıkıp çıkmadığının değerlendirilmesi.
- e) Yönetimden ve üst yönetimden sorumlu olanlardan, gelecekte atacakları adımlara ilişkin planlar ve bu planların uygulanabilirliği konusunda yazılı beyan talep edilmesi.

COVID-19 salgınının, denetçi görüşleri üzerine, muhtemel etkileri açısından aşağıdaki hususların değerlendirilmesi gerekecektir (İSMMMO, 2020, s.18-19):

- Salgın nedeniyle gerçekleştirilen ek denetim çalışmaları ile ilgili “*Kilit Denetim Konularının*” değerlendirilmesi; Örneğin, stok sayımlarına nasıl katılım sağlandığı, işletmelerin bilgi sistemlerine erişimlerin nasıl sağlandığı ve benzeri konularda denetim risklerini kabul edilebilir seviyeye düşürmek üzere hangi alternatif kanıt toplama tekniklerinin kullanıldığının açıklanması gibi.
- Finansal tablolarda açıklanan raporlama döneminden sonraki önemli bir olayı ya da salgından kaynaklanan önemli bir belirsizliği vurgulamak için “*Dikkat çekilen husus olarak raporlama döneminden sonraki olaylar*” paragrafının eklenmesi.
- İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizliği vurgulamak üzere “*Dikkat çekilen husus olarak işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlik*” paragrafının eklenmesi.

- Finansal tablolarda, örneğin yetersiz dipnot açıklaması veya süreklilik konusundaki olası belirsizlikler ile ilgili görüşlerin salgının etkilerinin devam edeceği öngörülen sürelerle bağlı olarak gerçeğe uygun olarak verilmesi.
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediğinde denetime yönelik kapsam sınırlaması nedeniyle şartlı (sınırlı olumlu) görüş verilmesi ya da görüş bildirmekten kaçınılması. Örneğin, stok sayımlarına katılım sağlanamadığı ve mutabakat alınmadığı durumlarda.

4. COVID-19 SALGINININ BDS 570 İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ STANDARĐNIN UYGULAMA SÜRECİNE ETKİLERİNİN ARAŞTIRILMASI

Çalışmanın amacı, COVID-19 salgınının, “BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı”nın uygulama süreçlerine olası etkilerini incelemektir. Bu amaç doğrultusunda; çalışmada Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren işletmelerin finansal raporları ve bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Borsa İstanbul’da işlem gören işletmeler, aşağıda verilen bilgileri Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden kamuya açıklamakla yükümlüdürler (www.kap.gov.tr):

- SPK’nın Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği’i kapsamında finansal raporlarını,
- SPK’nın ‘Özel Durumların Kamuya Açıklanmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliği’i kapsamında özel durum açıklamalarını,
- SPK, Borsa İstanbul ve MKK düzenlemeleri kapsamında kamuya açıklanması gereken diğer hususları.

Yukarıdaki yükümlülükler göz önünde bulundurularak; çalışma kapsamına alınan işletmeler, üç ana başlık altında sınıflandırılmıştır:

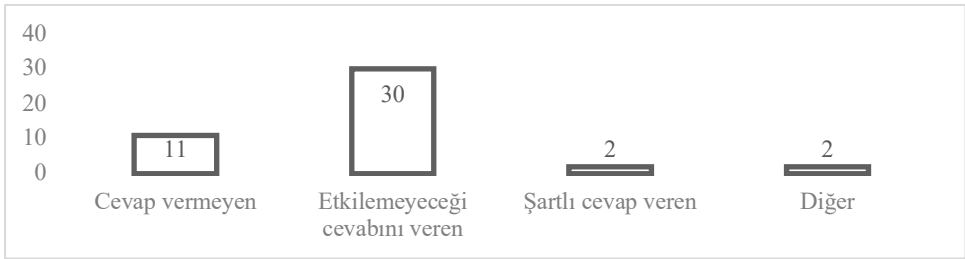
- KAP’a COVID-19 ile ilgili; “Faaliyetlerin Kısmen veya Tamamen Durdurulması ya da İmkânsız Hale Gelmesi” başlığı altında bildirimde bulunan işletmeler,
- KAP’a COVID-19 ile ilgili; finansal raporlarında bilgi veren işletmeler,
- Ayrıca salgının önlenmesi kapsamında alınan tedbirlerden dolayı en çok etkilenen sektörlerden biri olan “lokantalar ve oteller” sektöründe yer alan işletmeler.

Bu başlıkların kriter olarak seçilmesinin nedeni salgının en çok etkilediği işletmeleri tespit edebilmek ve dolayısıyla analizin daha anlamlı olmasını

sağlamaktır. Çalışmada, ilgili veriler; KAP'dan ve işletmelerin internet sitelerinden elde edilmiştir. Elde edilen veriler, içerik analizi yöntemi ile analiz edilmiştir. Yukarıdaki sınıflandırmaya göre, belirlenen işletmelerin; denetim işletmeleri, denetim raporu tarihleri, finansal raporlarında salgına ilişkin bilgi verip vermedikleri vb. bilgiler ele alınıp ayrıntılı olarak değerlendirilmiştir.

4.1. KAP'a COVID-19 Salgını ile Bildirimde Bulunan İşletmeler ve Denetim Raporları

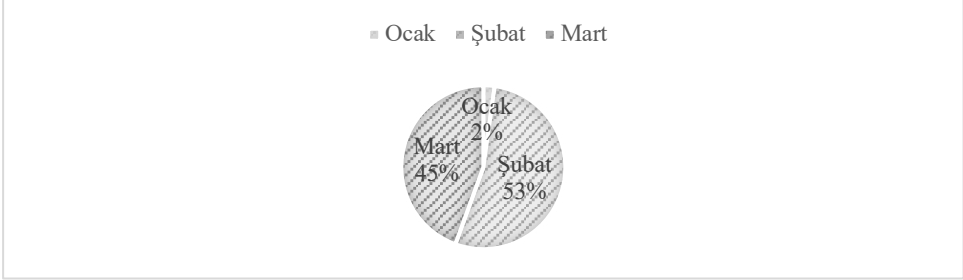
İlk sınıflandırmada; KAP'a COVID-19 ile ilgili; “Faaliyetlerin Kısmen veya Tamamen Durdurulması ya da İmkânsız Hale Gelmesi” başlığı altında bildirimde bulunan işletmeler analize tabi tutulmuştur. 10.04.2020 tarihi itibarıyla “Faaliyetlerin Kısmen veya Tamamen Durdurulması ya da İmkânsız Hale Gelmesi” bildiriminde bulunan 45 adet işletme vardır. Bu işletmelerin tamamının, farklı sürelerle ve farklı tarihler arası üretime COVID-19 nedeniyle ara vermiş olduğu görülmektedir. Söz konusu bu bildirimde, faaliyeti etkileyen olayın işletmenin sürekliliğine bir etkisi olup olmadığı sorusu yer almaktadır. Bu soruya, 11 işletme cevap vermemiş, 30 işletme sürekliliğe bir etkisi olmadığını belirtmiştir. Bir işletme satışlarında %15 azalma beklediğini belirtmiş, bir işletme belirsiz olduğunu; iki işletme ise şu anda etkilemediğini ancak sürece göre yeniden değerlendirileceğini belirtmiştir. Grafik 1’de süreklilik sorusuna verilen cevaplar gösterilmektedir.



Grafik 1: Süreklilik Sorusuna İşletmeler Tarafından Verilen Cevaplar

İşletmelerin bu bildirimleri; KAP'a yaptıkları tarih, bağımsız denetim şirketi ve bağımsız denetim rapor tarihi ise, Tablo şeklinde Ek 1a ve Ek 1b’de verilmiştir. Ek 1a ve Ek 1b incelendiğinde; tüm işletmelerin denetim rapor tarihlerinin, işletmelerin “Faaliyetlerin Kısmen veya Tamamen Durdurulması ya da İmkânsız Hale Gelmesi” bildirimini yaptığı tarihlerden önce olduğu

görülmektedir. Grafik 2’de denetim rapor tarihlerinin aylar itibariyle gösterimi verilmiştir.



Grafik 2: Denetim Rapor Tarihlerinin Aylar İtibariyle Dağılımı

Grafik 2’de görüleceği üzere, denetim raporlarının %45’i Mart ayında, %53’ü Şubat ayında, %2’sinin ise Ocak ayında düzenlendiği görülmektedir. Bir işletmenin denetim raporunun ise 12.03.2020 tarihinde yani pandemi ilanından sonra düzenlendiği görülmektedir. Denetim raporları incelendiğinde ise, süreklilik bildirim yapıldığı ancak COVID-19 ile ilgili bir görüşe yer verilmediği görülmektedir. Denetim raporunun yanı sıra, 45 işletmenin, finansal tablo dipnotlarında “raporlama tarihinden sonraki olaylar” bölümünde COVID-19 ile ilgili bir bilgiye rastlanılmamıştır.

4.2. Finansal Raporlarında COVID-19 Salgınına İlişkin Bilgi Veren İşletmeler

İkinci sınıflandırmada; KAP’a finansal raporlarında COVID-19 salgınına ilişkin bilgi veren işletmeler analize tabi tutulmuştur. Tablo 1’de yer alan işletmeler, COVID-19 salgınına ilişkin beklentilerini finansal tablo dipnotlarında belirtmişlerdir.

Tablo 1: Finansal Raporlarında COVID-19 Salgınına İlişkin Bilgi Veren İşletmeler

İşletme	Denetim Firması	Denetim Raporu Tarihi
Ata Yatırım Menkul Kıymetler A.Ş.	DRT Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhabeceli Mali Müşavirlik A.Ş.	03.04.2020
Ata Portföy Yönetimi A.Ş.	DRT Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhabeceli Mali Müşavirlik A.Ş.	06.04.2020
Citi Menkul Değerler A.Ş.	KPMG	06.04.2020
Atlas Portföy Yönetimi A.Ş.	A1 Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	30.03.2020
Bereket Emeklilik ve Hayat A.Ş.	KPMG	30.03.2020
Ziraat Portföy Yönetimi A.Ş.	KPMG	30.03.2020
Ziraat Yatırım Menkul Değerler A.Ş.	KPMG	27.03.2020
Turkland Bank A.Ş.	DRT Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhabeceli Mali Müşavirlik A.Ş.	27.03.2020
JP Morgan Chase Bank NA Merkezi Columbus Ohio- İstanbul Türkiye Şb.	PwC	27.03.2020
Morgan Stanley Menkul Değerler A.Ş.	DRT Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhabeceli Mali Müşavirlik A.Ş.	26.03.2020
Anadolu Bank A.Ş.	KPMG	06.03.2020
Emek Elektrik Endüstri A.Ş.	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	10.03.2020

Tablo 1’de verilen, 12 işletmenin finansal raporlarında, COVID-19 salgınına ilişkin beklentilerine yer verildiği görülmektedir. Bu işletmelerin, denetim raporları tarihleri incelendiğinde Mart ve Nisan ayına ait oldukları görülmektedir. Tarihler incelendiğinde, iki rapor hariç; diğer 10 raporun salgının pandemi ilan edilmesinden sonra düzenlendiği görülmektedir. Ancak yayımlanan denetim raporlarında COVID-19 ile ilgili bir görüşe rastlanılmamıştır. Ayrıca finansal raporlarında salgına yer veren bu işletmelerin ağırlıklı olarak mali alanda faaliyet gösteren işletmeler olduğu da görülmektedir.

4.3. Lokantalar ve Oteller Sektöründe Yer Alan İşletmeler

Borsa İstanbul’da, çok farklı sektörler olmakla beraber COVID-19 salgını

için alınan tedbirler kapsamında ticari faaliyetleri en çok etkilenen sektörlerden biri Lokantalar ve Oteller sektörüdür. Bu nedenle, üçüncü sınıflandırmada; lokantalar ve oteller sektöründe yer alan işletmeler analize tabi tutulmuştur. Çalışmanın yapıldığı tarih itibariyle Lokantalar ve Oteller sektöründe toplam 12 işletme bulunmaktadır. Bu işletmelerin, finansal tablolarını denetleyen bağımsız denetim firmaları, denetim rapor tarihleri ve denetim görüşleri Tablo 2’de verilmiştir.

2

Tablo 2: İşletmelerin Denetim Firmaları ve Denetim Rapor Tarihleri

İşletme	Denetim Firması	Denetim Rapor Tarihi	Denetim Görüşü
Altın Yunus Çeşme Turistik Tesisleri	PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	28.02.2020	Olumlu
Avrasya Petrol ve Turistik Tesisler Yatırımlar A.Ş.	Reform Bağımsız Denetim A.Ş.	10.03.2020	Olumlu
Etiler Gıda Ve Ticari Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	9 Aylık Finansal Raporu Mevcut	
Kuştur Kuşadası Turizm Endüstri A.Ş.	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	28.02.2020	Olumlu
Marmaris Altinyunus Turistik Tesisleri A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	25.02.2020	Olumlu
Martı Otel İşletmeleri A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Denetim Raporuna Ulaşılamamıştır	
Merit Turizm Yatırım ve İşletme A.Ş.	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMMA.Ş.	2.03.2020	Olumlu
Metemtur Otelcilik ve Turizm İşletmeleri A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	10.03.2020	Sınırlı Olumlu
Petrokent Turizm A.Ş.	AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	2.03.2020	Olumlu
Tek-Art İnşaat Ticaret Turizm Sanayi ve Yatırımlar A.Ş.	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	10.03.2020	Olumlu
Ulaşlar Turizm Yatırımları ve Dayanıklı Tüketim Malları Ticaret Pazarlama A.Ş.	Banden Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	21.02.2020	Olumlu
Utopya Turizm İnşaat İşletmecilik Ticaret A.Ş.	Köker Yeminli Mali Müşavirlik Bağımsız Denetim A.Ş.	5.03.2020	Olumlu

Tablo 2’de verilen 12 işletmeden sadece 2 tanesinin, yıllık faaliyet raporuna

ve finansal bilgilerine ulaşamamıştır. Bu işletmelerden, Etiler Gıda ve Ticari Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş.'nin, KAP'a yapılan en son finansal rapor bildirimini 9 aylık bilgilerine ilişkindir. Martı Otel Şirketlerinin ise, finansal raporuna ve bağımsız denetim raporuna ulaşamamıştır. Kalan 10 işletmenin denetim rapor tarihlerine ilişkin veriler Grafik 3'te verilmiştir.

Grafik 3: Lokantalar ve Oteller Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Ay İtibariyle Denetim Raporları

Grafik 3'te görüleceği üzere; lokantalar ve oteller sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin denetim raporlarının %60'ı Şubat ayında, %40'ı ise Mart ayında düzenlenmiştir. Düzenlenen raporlarda, süreklilik varsayımına yer verilmiş ancak COVID-19'un işletme üzerine olası etkileri hakkında bir bilgiye yer verilmemiştir. Ayrıca işletmelerin finansal raporlarında da salgın ile ilgili bir bilgiye yer verilmediği görülmüştür.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

COVID-19 salgınının, Mart ayından itibaren hızlı bir yayılım göstermesi sosyal ve ekonomik açıdan tüm ülkeleri hazırlıksız yakalamıştır. Günümüz koşullarında birçok işletme için mevcut ekonomik durumun belirsizliği arttığından, işletmenin sürekliliği varsayımı hem finansal raporların oluşturulması aşamasında hem de denetim aşamasında önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır. Finansal raporlamayla ilgili düzenlemeler, işletme yönetimine, işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini ortaya koyan bir değerlendirme yapma ve bu değerlendirmeyi finansal tablolara yansıtma sorumluluğunu yüklemektedir. İşletmenin sürekliliği varsayımı çerçevesinde, denetçinin sorumluluğu ise, doğrudan BDS 570 standardı kapsamında değerlendirilmektedir. Standart, bağımsız denetçiye işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğunu değerlendirme ve uygun ise işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğiyle ilgili olay ve şartlara ilişkin yeterli ve uygun kanıt toplayarak bu çerçevede işletmenin sürekliliğini değerlendirme sorumluluğunu yüklemiştir.

COVID-19 salgınının etkilerinin resmi olarak 31 Aralık 2019 tarihinde ortaya konulmadığı, sonradan meydana geldiği kabul edilmektedir. Bu kapsamda, COVID-19 salgını, düzeltme gerektirmeyen olay olarak değerlendirilecek ve bu tarihten itibaren yayımlanacak 31 Aralık 2019 tarihli finansal tablolarda salgının etkisi ile ilgili herhangi bir düzeltme yapılmasından

ziyade işletmeler üzerindeki etkilerinin önemli olması durumunda öngörülen muhtemel etkilerinin dipnotlarda açıklanması gerekecektir. Ancak 31 Aralık 2019 tarihinden sonraki raporlama dönemleri için, Covid-19 salgınının düzeltme gerektiren bir olay olarak değerlendirilmesi gerekecektir. Denetim sürecinde, BDS 560 uyarınca, 31.12.2019 tarihi ile denetçi görüşü tarihi arasında gerçekleşen olaylar için finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olaylar hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmelidir. Bu görüşün oluşması sürecinde; denetçinin, COVID-19 salgınının raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen bir olay olarak finansal tablolar üzerindeki etkisine ve işletmenin sürekliliğine etkisine ilişkin yapılan açıklamaların yeterliliğini değerlendirmesi gerekmektedir.

Yapılan araştırma, üç ana başlık altında sınıflandırılmıştır. İlk sınıflandırmada; KAP'a COVID-19 ile ilgili; "Faaliyetlerin Kısmen veya Tamamen Durdurulması ya da İmkânsız Hale Gelmesi" başlığı altında bildirimde bulunan işletmeler analize tabi tutulmuştur. Yapılan araştırmada 45 işletmenin, farklı sürelerle ve farklı tarihler arası üretime COVID-19 nedeniyle ara vermiş olduğu görülmektedir. Söz konusu bu durum, bu işletmelerin COVID-19 salgınından etkilendiğini göstermektedir. Denetim raporlarının ise %53'ünün Şubat; %45'inin ise Mart ayında düzenlendiği görülmektedir. Denetim rapor tarihlerinin, işletmelerin KAP'a bildirim tarihlerinden önce yapıldığı tespit edilmiştir. İşletmelerin, denetim raporları incelendiğinde, süreklilik bildirim yapıldığı ancak COVID-19 ile ilgili bir görüşe ve finansal raporları incelendiğinde ise finansal tablo dipnotlarında "raporlama tarihinden sonraki olaylar" bölümünde COVID-19 ile ilgili bir bilgiye yer verilmediği görülmektedir.

İkinci sınıflandırmada; KAP'a finansal raporlarında COVID-19 salgınına ilişkin bilgi veren 12 işletme analize tabi tutulmuştur. Bu işletmelerin, salgına ilişkin 31.12.2019 tarihli finansal raporlarında yer vermesi salgının etkilerinin öngörülebileceğini ve bazı işletmelerin buna uygun olarak finansal raporlama yaptığını göstermektedir. Genellikle mali sektörde faaliyet gösteren bu işletmelerin, denetim raporları tarihleri incelendiğinde Mart ve Nisan ayına ait oldukları görülmektedir. Tarihler incelendiğinde, iki rapor hariç; diğer 10 raporun salgının pandemi ilan edilmesinden sonra düzenlendiği görülmektedir. Ancak yayınlanan denetim raporlarında pandemi ile ilgili bir bilgiye rastlanılmamıştır.

Üçüncü sınıflandırmada; lokantalar ve oteller sektöründe yer alan işletmeler analize tabi tutulmuştur. Çalışmanın yapıldığı tarih itibariyle lokantalar ve oteller sektöründe toplam 12 işletme bulunmaktadır. Lokantalar ve oteller sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin, denetim raporlarının %60'ı Şubat ayında, %40'ı ise Mart ayında düzenlenmiştir. Düzenlenen denetim raporlarında, süreklilik varsayımına yer verilmiş ancak COVID-19 salgınının işletme üzerine olası etkileri hakkında bir bilgiye yer verilmemiştir. Ayrıca işletmelerin finansal raporlarında salgın ile ilgili bir bilgi yer almadığı görülmüştür.

Yapılan araştırmadan elde edilen sonuçlardan biri, işletme yönetimlerinin sorumlulukları dâhilinde olmalarına rağmen COVID-19 salgını nedeniyle üretimlerine ara veren ve “lokantalar ve oteller” sektöründe yer alan işletmelerin finansal tablo dipnotlarında “raporlama tarihinden sonraki olaylar” bölümünde COVID-19 ile ilgili bir bilgilendirme yapmadıklarının tespit edilmesidir. Söz konusu bu durum; işletme yönetimlerinin TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardı uyarınca bilanço dönemi sonrası meydana gelen olayların muhtemel etkilerini finansal tablolarına yansıtmadıklarını göstermektedir. Araştırmanın temel amacı çerçevesinde ulaşılan bir diğer sonuç ise, COVID-19 salgını ile ilgili araştırma kapsamındaki işletmeler için düzenlenen denetim raporlarında bir bilgilendirme yapıldığının tespit edilmesidir. Denetim raporlarından elde edilen verilerde, süreklilik varsayımına yer verildiği ancak COVID-19'un işletme üzerine olası etkileri hakkında bir bilgiye yer verilmediği tespit edilmiştir. Bu koşullarda, işletme yönetimi sorumluluklarını yerine getirmese dahi bu süreçte asıl kritik sorumluluğun denetçilerde olduğu değerlendirilmektedir. Çünkü denetçinin, gerçekleşen olaylar için finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olaylar hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğu bulunmaktadır. Bu yüzden denetçi, COVID-19 salgınının, raporlama döneminden sonra düzeltme gerektirmeyen bir olay da olsa finansal tablolar üzerindeki etkisini ve işletmenin sürekliliğine etkisine ilişkin yapılan açıklamaların yeterliliğini değerlendirmesi ve bunu raporunda belirtmesi gerekmektedir. Eğer finansal raporlarda bu konuda bir açıklama yapılmamışsa, bağımsız denetim raporlarında açıklama yapıldığının belirtilmesi ve denetim görüşünün bu duruma göre düzenlenmesi gerektiği değerlendirilmektedir.

COVID-19 salgınının etkilerinin finansal tablo dipnotlarında yeterli düzeyde açıklanmaması, finansal tablodaki önemli kalemlerle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi, salgının işletmenin sürekliliği üzerindeki olumsuz etkilerinin tam olarak belirlenememesi veya açıklanamaması gibi sonuçları doğuracaktır. Bu sonuçlar çerçevesinde de, denetçi görüşlerini şartlı, olumsuz ya da görüş bildirmekten kaçınma şeklinde açıklamak zorunda kalabilecektir. Bu koşullarda, COVID-19 salgınının etkilerinin çok iyi anlaşılması ve bu durumun ayrıntılı olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Denetçilerin bu kapsamda; denetim çalışmalarını yeterli ve uygun kanıt elde edinceye kadar sonuçlandırmamaları, açıklanacak ekonomik ve destek paketlerinin tam olarak netleşmesiyle birlikte mevcut koşulların daha belirgin hale gelinceye kadar beklemesi hem dış bilgi kullanıcılarının yorumları hem de işletmelerin finansal durumları açısından daha yapıcı olacağı öngörülmektedir.

Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren tüm işletmelerin araştırmaya dâhil edilmemesi çalışmanın temel kısıtını oluşturmaktadır. Ancak yapılan bu çalışma ile söz konusu pandemi durumunda işletmelerin finansal raporlarını hazırlamada ve bağımsız denetçilerin denetim süreçlerini planlama ve denetim raporlarını düzenlemede dikkat etmesi gereken hususlar hakkında farkındalık yaratacağı değerlendirilmektedir. 2020 yılının finansal raporlarında ve 2021 yılında düzenlenecek denetim raporlarında, bu çalışmada belirtilen hususların dikkate alınacağı öngörülmektedir.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N., Güdü, E.S, Işık, A., Sevinik, İ., Şahin, D. ve Özkan, G. (2018). 2014-2016 Yılları Arasında BİST Şirketleri ile İlgili Denetim Görüşleri, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 54, 1-18.

COVID-19'un Denetim Çalışmaları Üzerine Muhtemel Etkileri (2020). Haz. Çiğdem Atılgan, Muharrem Karataş. İstanbul : KPMG

COVID-19'un Muhasebesel Etkileri (2020). Erişim Adresi: <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/tr/pdf/2020/04/covid-19-muhasebesel-etkileri.pdf>, Erişim Tarihi: 18.04.2020.

Çil Koçyiğit, S., Güngör Tanç, Ş. ve Elitaş B. L. (2018). İşletmenin Sürekliliği ve Bağımsız Denetçi Raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS 570 ve BDS 700) Açısından İncelenmesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, Dergisi, 17 (53), 143-162.

Demirkol, Ö. F. (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.

Hazine ve Maliye Bakanlığı (26.12.1992). *1 Sıra No.lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*. Ankara: Resmi Gazete (21447 sayılı).

KGK (09.03.2017). *BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi*. Ankara: Resmi Gazete (30002 sayılı).

KGK (13.12.2017). *BDS 315 İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle 'Önemli Yanlılık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi*. Ankara: Resmi Gazete (30269 sayılı).

KGK (13.12.2017). *BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar*. Ankara: Resmi Gazete (30269 sayılı).

KGK (24.03.2017). *BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı*. Ankara: Resmi Gazete (30017 sayılı).

KGK (24.05.2018). *TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı*. Ankara: Resmi Gazete (30430 sayılı).

KGK (27.10.2018). *Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve*. Ankara: Resmi Gazete (30578 sayılı).

Koronavirüsün (COVID-19) Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Çalışmaları Üzerine Muhtemel Etkileri (2020). İstanbul : İSMMM

Mert, H., Güner, M., ve Duyar, G. (2019). İşletmenin Sürekliliği Standardının Denetim Raporlarına Etkilerinin BİST Kapsamındaki Şirketler Üzerinde Araştırılması, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 57, 119-140.

Taş, O., Mert, H., Güner, M. ve Duyar, G. (2018). BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Denetim Raporlarına Etkisi, *Press Academia Procedia*, 7(1), 339-343.

Tepegöz, Ş. M. ve Türedi, H. (2015). İşletmenin Sürekliliği Varsayımı ve Denetçinin Sorumluluğu, *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, VIII-II:43-52.

Yaşar, A., Çetin, E. (2020). BDS 570 Kapsamında Verilen Denetçi Raporlarının İletişim Değeri Açısından İncelenmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (1), 384-391.

Yılmaz, Z. ve Yaşar, A. (2018). Bağımsız Denetim Raporlarının İşletmenin Sürekliliği Denetim Standardı 570 Çerçevesinde İncelenmesi: BİST İmalat Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, *Mali Çözüm Dergisi*, 28(145), 55-90.

EK 1a. İşletmelerin Bildirim, Bağımsız Denetim Rapor Tarihleri ve Denetim Firmaları

	İşletme	Bildirim Tarihi	Denetim Firması	Denetim Rapor Tarihi	Denetim Görüşü
1	Brisa Bridgestone Sabancı Lastik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	9.04.2020	KPMG	18.02.2020	Olumlu
		26.03.2020			
2	Akın Tekstil A.Ş.	9.04.2020	MGI Bağımsız Denetim A.Ş.	09.03.2020	Olumlu
		3.04.2020			
		27.03.2020			
3	Goodyear Lastikleri T.A.Ş.	9.04.2020	PWC	27.02.2020	Olumlu
		27.03.2020			
4	Beyaz Filo Oto Kiralama A.Ş.	8.04.2020	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	02.03.2020	Olumlu
		1.04.2020			
5	İzmir Demir Çelik Sanayi A.Ş.	8.04.2020	KPMG	4.03.2020	Olumlu
		1.04.2020			
		24.03.2020			
6	Erbosan Erciyas Boru Sanayii ve Ticaret A.Ş.	8.04.2020	Karar Bağımsız Denetim Ve Danışmanlık A.Ş.	14.02.2020	Olumlu
7	Karsan Otomotiv Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	8.04.2020	DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	6.03.2020	Sınırlı Olumlu
		26.03.2020			
8	Denizli Cam Sanayii ve Ticaret A.Ş.	7.04.2020	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	30.01.2020	Olumlu
		31.03.2020			
		30.03.2020			
9	Anadolu Isuzu Otomotiv Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	6.04.2020	DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	28.02.2020	Olumlu
		25.03.2020			
10	Yataş Yatak Ve Yorgan Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	6.04.2020	Aday Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	10.03.2020	Olumlu
		31.03.2020			
		24.03.2020			
11	Makina Takım Endüstrisi A.Ş.	3.04.2020	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	4.03.2020	Olumlu
12	Ford Otomotiv Sanayi A.Ş.	3.04.2020	PWC	11.02.2020	Olumlu
13	Aksa Akrilik Kimya Sanayii A.Ş.	3.04.2020	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	14.02.2020	Olumlu
14	Lüks Kadife Ticaret Ve Sanayii A.Ş.	2.04.2020	PWC	10.03.2020	Sınırlı Olumlu

15	Borusan Mannesmann Boru Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2.04.2020	PWC	3.03.2020	Olumlu
		1.04.2020			
16	Kaplamin Ambalaj Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	2.04.2020	KPMG	02.03.2020	Olumlu

EK 1b. İşletmelerin Bildirim, Bağımsız Denetim Rapor Tarihleri ve Denetim Firmaları

17	Temapol Polimer Plastik Ve İnşaat Sanayi Ticaret A.Ş.	2.04.2020	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	14.02.2020	Olumlu
18	Tav Havalimanları Holding A.Ş.	1.04.2020	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebesi Mali Müşavirlik A.Ş.	7.02.2020	Olumlu
19	Berkosan Yalıtım Ve Tecrit Maddeleri Üretim Ve Ticaret A.Ş.	1.04.2020	Birleşik Ekol Bağımsız Denetim A.Ş.	10.03.2020	Sınırlı Olumlu
20	Altın Yunus Çeşme Turistik Tesisler A.Ş.	1.04.2020	PWC	28.02.2020	Olumlu
21	Türk Hava Yolları A.O.	1.04.2020	KPMG	5.03.2020	Olumlu
22	Tofaş Türk Otomobil Fabrikası A.Ş.	31.03.2020	Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebesi Mali Müşavirlik A.Ş.	4.02.2020	Olumlu
23	Sönmez Pamuklu Sanayii A.Ş.	31.03.2020	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	2.03.2020	Sınırlı olumlu
24	Arçelik A.Ş.	31.03.2020	PWC	7.02.2020	Olumlu
25	Sanifoam Sünger Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	30.03.2020	Vizyon Grup Bağımsız Denetim A.Ş.	9.03.2020	Olumlu
26	Yünsa Yünlü Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	30.03.2020	KPMG	9.03.2020	Olumlu
27	Mavi Giyim Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	30.03.2020	KPMG	12.03.2020	Olumlu
28	Kordsa Teknik Tekstil A.Ş.	27.03.2020	KPMG	20.02.2020	Olumlu
29	Silverline Endüstri Ve Ticaret A.Ş.	20.03.2020	AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	17.02.2020	Olumlu
30	Demisaş Döküm Emaye Mamülleri Sanayi A.Ş.	25.03.2020	MGI Bağımsız Denetim A.Ş.	2.03.2020	Olumlu
31	Ditaş Doğan Yedek Parça İmalat Ve Teknik A.Ş.	25.03.2020	PWC	20.02.2020	Olumlu

32	Federal-Mogul İzmit Piston Ve Pim Üretim Tesisleri A.Ş.	25.03.2020	PWC	26.02.2020	Olumlu
33	Bossa Ticaret Ve Sanayi İşletmeleri T.A.Ş.	25.03.2020	PWC	13.02.2020	Olumlu
34	Yonga Mobilya Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	24.03.2020	Report Bağımsız Denetim A.Ş.	03.03.2020	Olumlu
35	A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda Ve Tarım Ürünleri A.Ş.	24.03.2020	H.S.Y Danışmanlık Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	9.03.2020	Olumlu
36	Arsan Tekstil Ticaret ve Sanayi A.Ş.	24.03.2020	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	06.03.2020	Olumlu
37	Birko Birleşik Koyunlular Mensucat Ticaret Ve Sanayi A.Ş.	24.03.2020	Yeditepe Bağımsız Denetim A.Ş.	28.02.2020	Sınırlı Olumlu
38	Karsu Tekstil Sanayii Ve Ticaret A.Ş.	24.03.2020	Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	14.02.2020	Olumlu
39	Bilici Yatırım Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	24.03.2020	Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	13.02.2020	Olumlu
40	Koçtaş Yapı Marketleri Ticaret A.Ş.	23.03.2020	PWC	11.02.2020	Olumlu
41	Desa Deri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	23.03.2020	Birleşim Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	11.02.2020	Sınırlı Olumlu
42	Menderes Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.	22.03.2020	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	02.03.2020	Sınırlı Olumlu
43	Teknosa İç Ve Dış Ticaret A.Ş.	21.03.2020	KPMG	20.02.2020	Olumlu
44	Bosch Fren Sistemleri Sanayi Ve Ticaret A.Ş.	20.03.2020	PWC	25.02.2020	Olumlu
45	Çelik Halat Ve Tel Sanayii A.Ş.	20.03.2020	PWC	21.02.2020	Olumlu