



T.C.

HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

**2020 YILI BAĞIMSIZ DENETİM
RAPORLARININ COVID-19 SALGINININ
ETKİLERİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ: GIDA VE
PERAKENDE SEKTÖRLERİ İLE TURİZM
SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN
HALKA AÇIK ŞİRKETLER ÜZERİNE
MUKAYESELİ BİR İNCELEME**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Burak Ali ADANA

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Hatay-2022



T.C.

HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

İŞLETME ANABİLİM DALI

**2020 YILI BAĞIMSIZ DENETİM
RAPORLARININ COVID-19 SALGINININ
ETKİLERİ AÇISINDAN
DEĞERLENDİRİLMESİ: GIDA VE
PERAKENDE SEKTÖRLERİ İLE TURİZM
SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN
HALKA AÇIK ŞİRKETLER ÜZERİNE
MUKAYESELİ BİR İNCELEME**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan

Burak Ali ADANA

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

Hatay-2022

ONAY

BURAK ALİ ADANA tarafından hazırlanan “**2020 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ COVID-19 SALGINININ ETKİLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: GIDA VE PERAKENDE SEKTÖRLERİ İLE TURİZM SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN HALKA AÇIK ŞİRKETLER ÜZERİNE MUKAYESELİ BİR İNCELEME**” adlı bu çalışma jüri tarafından lisansüstü öğretim yönetmeliğinin ilgili maddelerine göre değerlendirilip oybirliği ile **İŞLETME ANABİLİM DALINDA YÜKSEK LİSANS TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

01/07/2022

Jüri Üyeleri	İmza
Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ (Tez Danışmanı – Başkan)	
Prof. Dr. Zeynep HATUNOĞLU (Üye)	
Dr. Öğr. Üyesi Cenk KIRITOĞLU (Üye)	

Burak Ali ADANA Tarafından Hazırlanan “**2020 Yılı Bağımsız Denetim Raporlarının Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi: Gıda Ve Perakende Sektörleri İle Turizm Sektöründe Faaliyet Gösteren Halka Açık Şirketler Üzerine Mukayeseli Bir İnceleme**” adlı tez çalışmasının yukarıda imzaları bulunan jüri üyelerince kabul edildiğini **onaylarım.**

Doç. Dr. Mustafa Onur KAN

Enstitü Müdürü

TÜRKİYE CUMHURİYETİ
HATAY MUSTAFA KEMAL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

Bu belge ile, bu tezde yer alan bilgilerin tamamının akademik kurallara ve etik ilkelerine uygun olarak toplanıp sunulduğunu beyan ederim. Söz konusu kural ve ilkelerin gereği olarak tezde yararlandığım eserlerin tamamına uygun bir şekilde atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi ayrıca beyan ederim. (01/07/2022).

Burak Ali ADANA

ÖNSÖZ

Tez çalışmamın her aşamasında engin bilgi ve tecrübesiyle bana yol gösteren, çalışma süresince sabrını, güler yüzünü ve samimiyetini esirgemeyen kıymetli danışman hocam Prof.Dr.Mehmet ÖZBİRECİKLİ'ye sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Hayatımın her anında desteklerini ve sevgilerini hissettiğim sevgili babam Vecdi ADANA ile sevgili annem Münevver ADANA'ya teşekkür ederim. Manevi destekleri için kardeşlerim Sedef ADANA, Setenay ADANA CAN, Hanen ADANA ve kayınvalidem Hülya AKBAY'a teşekkür ederim.

Bana her zaman inanan, desteğini ve sevgisini her zaman hissettiren ve tez yazım sürecinin her anında yanımda olan sevgili eşim Fehime Senem AKBAY ADANA'ya ve gülücükleriyle bana destek olan canım kızım Laçın Arven ADANA'ya teşekkür ederim.

Burak Ali ADANA

Hatay 2022

**2020 YILI BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ COVID-19 SALGINININ
ETKİLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ: GIDA VE PERAKENDE
SEKTÖRLERİ İLE TURİZM SEKTÖRÜNDE FAALİYET GÖSTEREN
HALKA AÇIK ŞİRKETLER ÜZERİNE MUKAYESELİ BİR İNCELEME**

Burak Ali ADANA

İşletme Anabilim Dalı, Yüksek Lisans Tezi, 2022

Danışman: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

ÖZET

Sosyal ve ekonomik hayatı neredeyse durma noktasına getiren Covid-19 salgını ve salgının etkilerini azaltmak adına yapılan kısıtlamalar birçok sektörün faaliyetlerini etkilediği gibi bağımsız denetim faaliyetlerini de etkilemiştir.

Bu çalışmanın amacı araştırma kapsamındaki işletmelerin Covid-19 salgını sürecinde finansal tablolarının ve bağımsız denetim raporlarının söz konusu işletmelerin salgından etkilenme durumlarını yansıtıp yansıtmadığını tespit etmek suretiyle finansal tabloların Covid-19 salgınının etkileri açısından gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediğini ve bağımsız denetçi raporlarının paydaşların güvenilir bilgi beklentilerine yanıt verecek içerikte düzenlenip düzenlenmediğini ortaya koymaktır. Bu bağlamda salgından ekonomik anlamda farklı şekilde etkilenmiş olan gıda ve perakende sektörleri ile turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmeler araştırma konusu edilmiştir. Çalışmada söz konusu işletmelerin finansal performanslarıyla bu işletmelerin bağımsız denetim raporları ve finansal raporlarında yer alan Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamalar arasındaki uyum değerlendirilmiştir.

Araştırma kapsamında yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporları ve diğer finansal raporları incelendiğinde genel olarak sektörlerde beklenen etkilerin gerçekleştiği ve işletmelerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarında Covid-19 salgınının etkileri bağlamında yer verdikleri bilgilerin içinde bulundukları gerçek durumu yansıttığı sonucuna varılmıştır.

ANAHTAR KELİMELER

Bağımsız Denetim, Covid-19 Salgını, Koronavirüs, Denetçi Raporu, Altman Z Skor

**EVALUATION OF THE INDEPENDENT AUDIT REPORTS FOR THE
YEAR 2020 IN TERMS OF THE EFFECTS OF THE COVID-19 PANDEMIC:
A COMPARATIVE INVESTIGATION ON PUBLICLY HELD COMPANIES
OPERATING IN FOOD AND RETAIL SECTORS AND TOURISM SECTOR**

Master's Thesis, Burak Ali ADANA

Business Administration Department, 2022

Supervisor: Prof. Dr. Mehmet ÖZBİRECİKLİ

ABSTRACT

The Covid-19 pandemic and the restrictions placed to reduce the effects of the pandemic, which brought social and economic life to a standstill, affected the activities of independent audit, just like in many sectors.

This study aims at revealing whether the financial statements are prepared truthfully and whether the independent audit reports are prepared in a way that responds to the reliable information expectations of the stakeholders in terms of the effects of the Covid-19 pandemic by identifying whether during the pandemic, the financial statements and the independent audit reports of the enterprises within the scope of the research reflected the situation of them having been affected by the pandemic. In this context, enterprises operating in the food, retail, and tourism sectors, which were affected by the pandemic economically in different ways, were the subjects of the research. In the study, the relationship between the financial performance of these enterprises and the explanations about Covid-19 pandemic in the independent audit reports and financial reports of these enterprises was evaluated.

When the independent audit reports and other financial reports of the companies within the scope of the research are examined, it is concluded that the expected effects in the sectors are generally realized and the information on the Covid-19 pandemic effects included in the independently audited financial statements of the companies reflects the real situation they are in.

KEYWORDS

Independent Audit, Covid-19, Coronavirus, Auditor's Report, Altman Z Score

İÇİNDEKİLER

ÖZET.....	I
ABSTRACT	II
İÇİNDEKİLER	III
TABLolar LİSTESİ.....	VI
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	VII
RESİMLER LİSTESİ.....	VIII
KISALTMALAR LİSTESİ.....	IX
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. DENETİM KAVRAMI.....	3
1.2. MUHASEBE VE DENETİM.....	6
1.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ.....	9
1.3.1. Bağımsız Denetimin Dünya'daki Tarihsel Gelişimi.....	9
1.3.2. Bağımsız Denetimin Türkiye'deki Tarihsel Gelişimi.....	12
1.4. DENETİM TÜRLERİ	15
1.4.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri	15
1.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi.....	15
1.4.1.2. Uygunluk Denetimi.....	16
1.4.1.3. Faaliyet Denetimi	17
1.4.1.4. Özel Amaçlı Denetim.....	17
1.4.2. Yapılış Nedenine Göre Bağımsız Denetim Türleri.....	18
1.4.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim	18
1.4.2.2. İsteğe Bağlı Denetim.....	18
1.4.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri.....	19
1.4.3.1. Genel Denetim	19

1.4.3.2. Özel Denetim	19
1.4.4. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri	19
1.4.4.1. Sürekli Denetim	19
1.4.4.2. Ara Denetim	19
1.4.4.3. Son Denetim	20
1.4.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri	20
1.4.5.1. İç Denetim	20
1.4.5.2. Kamu Denetimi	21
1.4.5.3. Bağımsız Denetim	21
1.5. DENETÇİ TÜRLERİ	24
1.5.1. Bağımsız Denetçiler	25
1.5.2. İç Denetçiler	26
1.5.3. Kamu Denetçileri	28
1.6. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ	28
1.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması	31
1.6.1.1. Müşteri Kabul Politikası Işığında Gerekli Bilgilerin Toplanması	31
1.6.1.2. Bir Önceki Denetçi İle Görüşme	32
1.6.1.3. Denetim Anlaşma Mektubunun Yazılması	33
1.6.2. Denetim Planlaması	34
1.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi	39
1.6.4. Bulguların Raporlanması	41
1.7. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	41
1.7.1. Genel Standartlar	43
1.7.2. Çalışma Alanı Standartları	44
1.7.3. Raporlama Standartları	44

İKİNCİ BÖLÜM

COVID-19 SALGINININ BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETLERİNE ETKİSİ

2.1. COVID-19 SALGINININ EKONOMİK FAALİYETLERE ETKİSİ	46
2.1.1. Covid-19 Salgınının Gıda ve Perakende Sektörleri Üzerine Etkisi.....	50
2.1.2. Covid-19 Salgınının Turizm Sektörü Üzerine Etkisi.....	51
2.2. COVID-19 SALGINININ BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ	54
2.2.1. Yeni Denetim Sözleşmesinin Kabulü Sürecine Etkileri	58
2.2.2. Denetimin Planlanması ve Risk Değerlendirme Sürecine Etkileri	60
2.2.3. Muhasebe Tahminlerinin Denetimine Etkileri	61
2.2.4. Denetim Kanıtlarına Etkileri.....	63
2.2.5. İşletmenin Sürekliliği Esasına Etkileri	64
2.2.6. Kilit Denetim Konularına Etkileri	68
2.2.7. Bağımsız Denetim Görüşüne ve Raporuna Etkileri.....	69

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ COVID-19 SALGINININ ETKİLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI	73
3.2. ARAŞTIRMANIN KAPSAMI	74
3.3 LİTERATÜR ARAŞTIRMASI.....	74
3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	79
3.4.1. Finansal Performans Ölçümünde Altman Z’’ Skor	80
3.5. BULGULAR	81
3.5.1. İşletmelerin Covid-19 Salgını ile İlgili Yapmış Olduğu Açıklamalar	82
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	109
KAYNAKÇA	112

TABLÖLAR LİSTESİ

Tablo 1: 2019-2020 Yılı Ocak-Eylül Dönemi Turizm Gelirleri Karşılaştırması	53
Tablo 2: Altman Z Skor Modellerinin Eşik Değerleri	81
Tablo 3: Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları	82
Tablo 4: Perakende Ticaret Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları	92
Tablo 5: Lokanta ve Oteller Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları	99
Tablo 6: 2019 ve 2020 Yıllarında İlgili Sektörlerde İncelenen İşletme Sayıları	103
Tablo 7: Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Altman Z'' Skorlarına Göre İflasa Yatkinlik Durumları	104
Tablo 8: Perakende Ticaret Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Altman Z'' Skorlarına Göre İflasa Yatkinlik Durumları	104
Tablo 9: Lokanta ve Oteller Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Altman Z'' Skorlarına Göre İflasa Yatkinlik Durumları	104
Tablo 10: İncelenen Sektör ve Ortalama Altman Z'' Skor İlişkisi	105
Tablo 11: İncelenen Sektörlerde Yer Alan İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarında Covid-19 ile İlgili Açıklama Yapma Durumları	105

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Denetim Tanımı Akış Şeması	6
Şekil 2: Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki	8
Şekil 3: Denetim Süreci	30
Şekil 4: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları	43
Şekil 5: Covid-19 Salgının Denetim Raporuna İlişkin Muhtemel Etkileri	70



RESİMLER LİSTESİ

Resim 1: Covid-19 Salgınının Dünya Ekonomisine Etkileri	47
Resim 2: Türkiye’de Covid-19 Salgını Sonrası İncelenen Kategorilerin Dijital Etkileşim Değişimi ve Tahmini Toparlanma Hızları	49



KISALTMALAR LİSTESİ

A.Ş.: Anonim Şirketi

ACCA: Association of Chartered Certified Accountants

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants

BDS: Bağımsız Denetim Standardı

BİST: Borsa İstanbul

EPDK: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

IMF: International Monetary Fund

OECD: Organization for Economic Co-operation and Development

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMUDESK: Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu

TÜİK: Türkiye İstatistik Kurumu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

TÜRSAB: Türkiye Seyahat Acentaları Birliği

TÜSİAD: Türkiye Sanayicileri ve İş İnsanları Derneği

UNWTO: United Nations World Tourism Organization

WHO: World Health Organization

GİRİŞ

Çin Halk Cumhuriyeti'nin Vuhan şehrinde 2019 yılının Aralık ayında ortaya çıkan ve tüm dünyada hızla yayılmasıyla birlikte Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından 11 Mart 2020 tarihinde pandemi olarak ilan edilen Covid-19 salgını, sosyal ve ekonomik hayatı neredeyse durma noktasına getirmiştir. Bu süreçte hükümetler Covid-19 salgınının etkilerini azaltabilmek adına birçok kısıtlama yapmıştır.

Yapılan kısıtlamalarla birlikte ortaya çıkan ekonomik etkiler işletmelerin üretim, satış, pazarlama ve tedarik zinciri gibi hayati alanlarını etkilemiştir. Ekonomik faaliyetleri bu derece etkileyen Covid-19 salgınının iktisadi yapının önemli bir yerini oluşturan bağımsız denetim süreçlerini ve bu sürecin çıktısı olan bağımsız denetim raporlarını da etkilemesi kaçınılmaz hale gelmiştir. Covid-19 salgınıyla birlikte birçok işletmenin her zamankinden daha fazla finansal kaynağa ihtiyaç duyması, yatırımcıların ve kredi verenlerin karar alma süreçlerinde en önemli dayanaklarından biri olan bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloların ve bağımsız denetim raporlarının önemini daha da artırmıştır.

Araştırma kapsamındaki işletmelerin Covid-19 salgını sürecinde finansal tablolarının ve bağımsız denetim raporlarının söz konusu işletmelerin salgından etkilenme durumlarını yansıtıp yansıtmadığını tespit etmeyi amaçlayan bu çalışmada finansal tabloların Covid-19 salgınının etkileri bağlamında gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği ve bağımsız denetim raporlarının Covid-19 salgınının etkileri bağlamında paydaşların güvenilir bilgi beklentilerine yanıt verecek bir içeriğe sahip olup olmadığı inceleme konusu edilmiştir.

Bunun için salgından ekonomik anlamda farklı şekilde etkilenmiş olan gıda ve perakende sektörleri ile turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal performanslarıyla bu işletmelerin bağımsız denetim raporları ve finansal raporlarında yer alan Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamalar arasındaki uyum değerlendirilmiştir.

Üç bölümden oluşan bu çalışmanın birinci bölümünde bağımsız denetim kavramı, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, denetim türleri, denetçi türleri ve bağımsız denetimin süreçlerine yönelik tanımlara yer verilmektedir.

İkinci bölümde, Covid-19 salgınının, araştırmaya konu olan gıda, perakende ve turizm sektörlerine etkisi ele alınmakta ve bağımsız denetim süreçlerine etkilerine yer verilmektedir.

Üçüncü bölümde ise, inceleme kapsamındaki işletmelerin bağımsız denetim raporları ve finansal raporlarında Covid-19 ile ilgili yapmış oldukları açıklamaların işletmelerin finansal performanslarıyla ilişkilerinin değerlendirilebilmesi için işletmelerin Altman Z’’ skorları hesaplanmış ve raporlarda yer alan açıklamalar incelenmiştir.



BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE BAĞIMSIZ DENETİM

1.1. DENETİM KAVRAMI

Hayatın olağan akışında kişi veya kurumların; istek belirttiği, karar aldığı, açıklama yaptığı, görüş bildirdiği veya çeşitli iddialarda bulunduğu ve bunların doğru ve güvenilir olduğunu ispatlamaya çalıştığı birçok durumla karşılaşmaları söz konusudur. Bilgi sunulan kişi veya kurum bazı durumlarda kendisine sunulan bilginin doğruluğunu ve güvenilirliğini herhangi bir incelemeye gerek duymadan kabul edebilir. Kişi ya da kurumların herhangi bir inceleme veya araştırma yapmadan kendisine sunulan bilgiyi doğru ve güvenilir kabul ettiği durumlar sübjektif yargılara dayanan varsayımlar olarak adlandırılabilir. Günümüzde yaşanan gelişmelerle birlikte günden güne daha da karmaşıklaşan toplumsal düzenin bir sonucu olarak bilgi kullanıcılarına sunulan bilgilere olan güvenilirlik azalmakta ve bilgilerin doğru olma olasılığı düşmektedir. Bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri doğrudan elde etme şansını bulması her zaman mümkün olmamaktadır. Bu durumların hepsi göz önüne alındığında karar alıcılar ya kendilerine sunulan bilginin doğruluğuna güvenerek hareket etmek zorunda kalacak ya da bilginin güvenilirliğini tespit etmek adına bazı yöntemlere başvuracaklardır. Bilgiyi sunan tarafın ilettiği bilgilerin bilinçli ya da bilinçsiz bazı hatalar içermeye ihtimali taşıdığını unutmamak ve bilginin güvenilirliğini bilgi sunanın niyetine bırakmamak gerekmektedir. Bu nedenle bilgilerin güvenilir ve doğru olmama riskini mümkün olduğunca düşürmek adına, iki tarafın da güvendiği bir kişi tarafından yapılan denetim faaliyetine ihtiyaç duyulmaya başlanmış ve denetim olgusu ortaya çıkmıştır (Güredin, 2000: 3-4; Bozkurt, 2018: 25-27).

Denetim olgusu; denetimden önce yapılan ve denetimin başlangıcı olarak adlandırılan kontrol; faaliyetlerin düzgün ilerleyip ilerlemediğini tespit etmek adına yapılan teftiş ve yapılan işleri yeniden incelemek anlamına gelen revizyon ile karıştırılmaktadır. Fakat bu kavramlar denetim olgusunu tam olarak tanımlayamamaktadır. (Selimoğlu vd., 2019: 9). Denetim kavramını, ekonomik faaliyetlerle ilgili iddiaların önceden belirlenen kriterlere uygunluğunu

değerlendirmek amacıyla toplanan kanıtların sistematik olarak incelendiği bir süreç olarak tanımlamak mümkündür (Özekicioğlu, 2017: 602).

Toplum içinde faaliyet yürüten örgüt ve kişilerin davranışlarının ve sorumluluklarının toplumun geri kalan kesiminin hak ve çıkarlarına zarar vermemesi adına bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler hukuk devleti çatısı altında kanun, tüzük, yönetmelik, kararname ve genel tebliğlerle oluşturulmuştur. Bu sayede örgüt ve kişilerin faaliyetlerinin hukuka uygunluğunun, raporladıkları bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin, örgütün hedeflerine etkin ve verimli bir şekilde ulaşıp ulaşılmadığının; örgütle çıkar ilişkisi olanlar ve devlet adına, araştırılarak incelenmesi yasalarla zorunlu hale getirilmiştir (Kepekçi, 1998: 1).

Bir ülkenin elinde bulunan ekonomik kaynakların çoğunun işletmelerin elinde olduğu gerçeği göz önüne alındığında, işletmelerin finansal bilgilerinin, karar verme aşamasında yatırımcılara kaynak oluşturmalarının yanı sıra ülkedeki kaynakların ne derece etkin kullanıldığıyla ilgili bilgi verdiğini söylemek mümkündür. Finansal bilgilerin bu denli önemli olması bilginin güvenilirliği hususundaki kaygıyı artırmaktadır. İşletme sorumlularının paylaştıkları bilgilerin bilinçli ya da bilinçsizce yapılmış özensiz davranışlarının sonucunda hatalı olma ihtimali bulunmaktadır. Bu yüzden sorumlular tarafından paylaşılan bilginin doğruluğunun ve güvenilirliğinin, bu bilgiden faydalanan çıkar grupları adına bu konuda bilgili ve tecrübeli biri tarafından incelenmesi gerekmektedir. Tam da bu noktada denetim kavramı ortaya çıkmakta ve bu kavramın önemi daha iyi anlaşılmaktadır (Çömlekçi, 1988: 3-5).

Denetim uygulamasının, bir kişinin diğerinin mülkü üzerinde sorumluluk üstlendiği gün başladığını söyleyebiliriz. Bu bağlamda denetimin özü; yöneten tarafın, yönetimi hakkında mülk sahibine verdiği raporun doğruluğu ve güvenilirliğinin eleştirel bir incelemeye tabi tutulması ihtiyacı olarak açıklanabilmektedir (Porter vd., 2014: 2).

Genel anlamda denetim; kişi veya örgütlerin ekonomik olay ve faaliyetleriyle ilgili iddialarına ilişkin kanıtların objektif olarak toplanıp değerlendirildiği ve bu iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesinin belirlenerek, sonucun kişi veya örgütün sunduğu raporun kullanıcılarına iletildiği sistematik bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Porter vd., 2003: 3; Köse ve Ertan, 2016: 292; Uyar, 2018: 151).

Yapılan tanımlamalar doğrultusunda denetim kavramının özellikleri aşağıdaki gibi sıralanabilir:

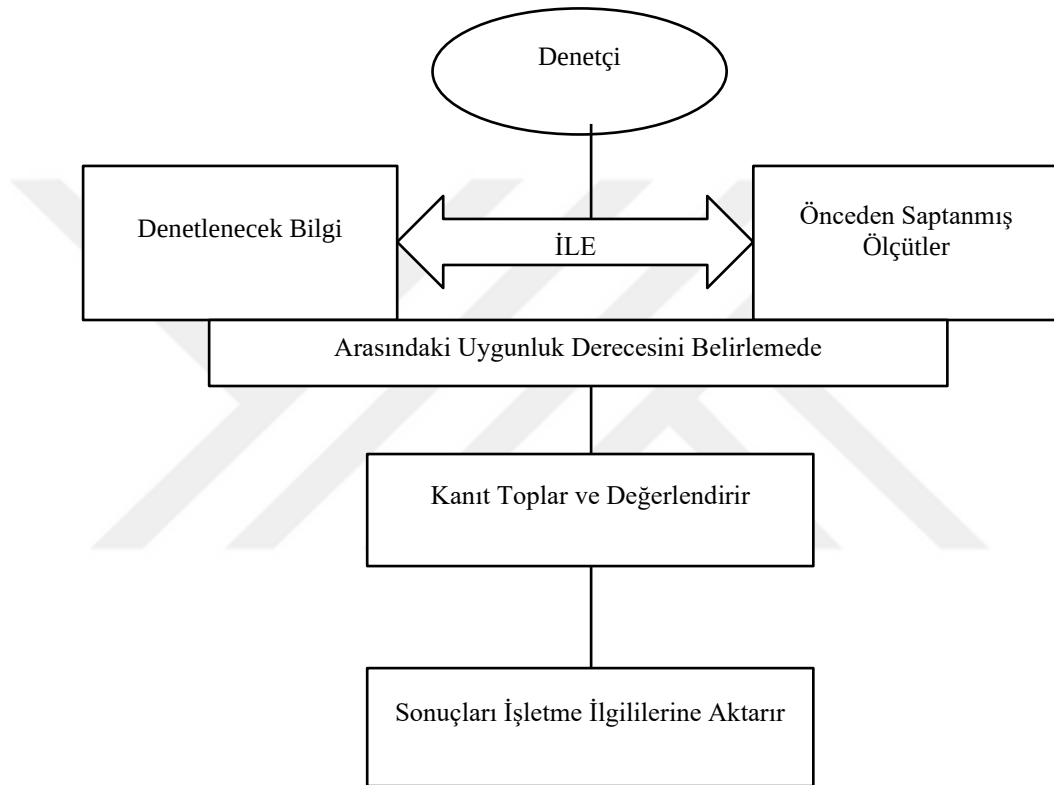
- Denetimin konusu: Örgütlerin iktisadi faaliyet ve olayları ile ilgili bilgiler denetimin konusunu oluşturmaktadır. Bu bilgilere örgütün bilgi sistemi, muhasebe kayıtları, iç raporları ya da mali tabloları gibi unsurlardan ulaşmak mümkündür. (Kepekçi, 1998: 1)
- Denetim sistemli bir süreçtir: Denetim çalışmalarının planlanmış, örnekleme dayalı ve akılcı olması bu sürecin sistemli bir süreç olduğunu göstermektedir (Selimoğlu vd., 2019: 13). Denetim amacına uygun tasarlanmalı ve planlı bir şekilde yürütülmelidir. (Erdoğan, 2006: 2).
- Önceden belirlenmiş ölçütler mevcuttur: Örgütlerin faaliyetleriyle ilgili verdiği bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği, önceden tespit edilmiş ölçütlere uygun olup olmadığı araştırılarak belirlenmektedir. Bu yönüyle denetimi, örgütlerin sunduğu bilgilerle önceden belirlenmiş ölçütlerin karşılaştırılması olarak tanımlamak mümkündür. Bahsedilen önceden belirlenmiş ölçütler: yasalar, yönetmelikler, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, sözleşme şartları ya da işletme yönetiminin saptamış olduğu hedefler olabilmektedir (Gürbüz, 1995: 5; Güredin, 2000: 5).
- Kanıtlar tarafsızca toplanır ve değerlendirilir: Denetlenen bilginin önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığı değerlendirilirken denetçinin kullandığı her türlü belge, bilgi ve kayıta kanıt denmektedir. Denetim çalışmasının sağlıklı bir şekilde yürütülebilmesi ve denetim sonunda bir görüş verilebilmesi için denetçinin yeterli sayıda ve kaliteli kanıt toplaması gerekmektedir (Bozkurt, 2018: 30). Yapılan denetimin amacına göre, toplanan kanıtların türleri ve değerlendirme kriterleri değişebilmektedir. Kanıt toplama ve değerlendirme aşamasında denetçinin, tarafsız ve önyargısız bir uzman olarak hareket etmesi gerekmektedir (Kepekçi, 1998: 1-2).
- Denetim bağımsız bir uzman tarafından yapılır: Denetimi yürütecek kişinin konusunda yetkin ve tecrübe sahibi olması gerekmektedir. Aynı zamanda denetçi denetim sürecini tarafsız ve şeffaf bir biçimde yürütmelidir. (Kavut vd., 2009: 17)
- Denetim çalışması sonucunda bir rapor düzenlenir: Süreç sonunda, elde edilen kanıtlar ve bu kanıtlara dayalı kanaatin yer aldığı bir rapor oluşturulur

ve bilgi kullanıcılarına sunulur. Denetim raporları yapılan denetimin amacına, türüne ve raporun sunulacağı kişilere göre hem biçim hem de içerik olarak değişiklik gösterebilir (Gürbüz, 1995: 7).

Yukarıda denetim kavramının özellikleriyle ilgili yapılan tanımlamalar Şekil 1'deki akış şemasında gösterilmiştir.

Şekil 1

Denetim Tanımı Akış Şeması



Kaynak: Bozkurt, 2018: 31

Özetlemek gerekirse, paylaşılan bilgilerin güvenilirliğinin kanıt toplayarak değerlendirilip ilgililere sunulması süreci olan denetim kavramına duyulan ihtiyacın uzun süredir var olduğu ve dünyada yaşanan gelişmelerle birlikte ilişkilerin karmaşıklaşması sonucunda paylaşılan bilgilere karşı güvenin azalmasıyla birlikte öneminin daha da arttığı sonucuna ulaşılabilir.

1.2. MUHASEBE VE DENETİM

Muhasebe, işletmelerin iktisadi faaliyetleriyle ilgili olan ve para ile ifade edilen işlemlere ait verilerin kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve analiz edilip yorumlanarak ilgili taraflara raporlanması olarak tanımlanabilmektedir.

İşletme yönetimi ve ilgili taraflar, faaliyetlerini planlama, kaynaklarının etkin kullanılıp kullanılmadığını değerlendirme, karar alma gibi işletmenin başarıya ulaşması konusunda önem arz eden konularda muhasebenin sunduğu bilgilere ihtiyaç duyarlar. Muhasebe bu bilgileri finansal tablolar aracılığı ile bilgi kullanıcılarına sunmaktadır (Yücel, 2018: 4-5).

Finansal tablolardaki bilgiler; işletme yönetimi, yatırımcılar, kredi verenler, analistler, satıcılar ve devlet gibi birçok farklı kişi veya grup tarafından kullanılmaktadır. Kişi veya grupların ihtiyaç duydukları bilgi, işletmeyle olan ilişkilerine bağlı olarak değişebilmektedir. İşletme yönetimi, hem işletme ile sürekli ilişki içinde olması hem de işletme faaliyetlerinin yürütücüsü olması sebebiyle bilgiye ulaşmada işletme dışındaki taraflara göre avantaj sahibidir. İşletme dışındaki taraflar ihtiyaç duydukları bilgiye istedikleri zaman ve kalitede ulaşamamaktadırlar. Bu yüzden muhasebenin sunduğu bilgilerin önemi ve bu bilgilere olan bağımlılık bu kişi veya gruplar açısından daha fazladır. Finansal tablo kullanıcıları analiz ve yorum yapma yeteneğine sahip olsa bile bu durum onların doğru bilgi ile yanıltıcı bilgi arasındaki farkı anlayacakları anlamına gelmemektedir. Bu yüzden bilginin analiz edilip yorumlanmadan önce doğruluğunun ve güvenilirliğinin araştırılması gerekmektedir. Bilginin doğru ve güvenilir olup olmadığı aynı zamanda bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarına cevap verip vermediğinin incelenmesi noktasında bağımsız denetim mekanizması devreye girmektedir (Kepekçi, 1998: 10-13).

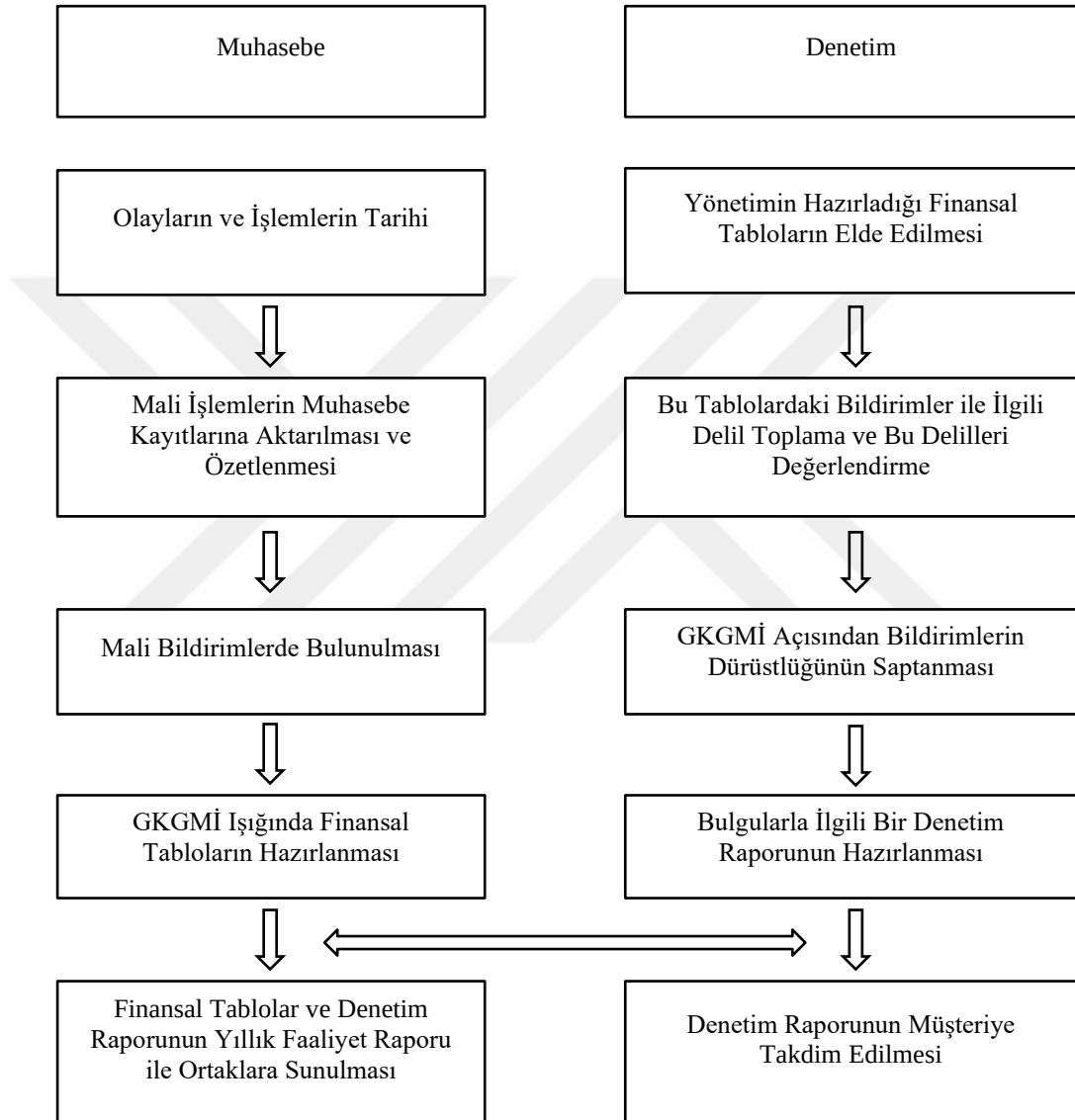
Denetim, işletmenin bağımsız bir göz tarafından iç kontrol ve muhasebe sistemlerinin değerlendirilmesi sürecidir. Bu değerlendirme sonucunda belirlenen eksiklik ve aksaklıkların bir tavsiye mektubu aracılığıyla işletmeye bildirilmesi, işletmenin mevcut sıkıntılarını görmesine ve bu sıkıntılara çözüm üretmeye çalışarak gelişimini aralıksız sürdürmesine olanak sağlamaktadır. Öte yandan bağımsız denetim, işletme faaliyetlerinin yasalara ve yönetmeliklere uygunluğunu, sunduğu bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini tarafsız bir şekilde değerlendirip işletmenin hesap verebilirliğini artırarak daha şeffaf hale gelmesini sağlamaktadır (Başpınar, 2005: 37).

Denetimin işlevinin mali tablolara itibar kazandırmak olduğu söylenebilir. Denetim, işletmenin sorumluluğunda olan finansal tabloların güvenilirliğini artırır. Bunun sonucunda mali tabloların değeri ve faydası artarken işletme tarafından

sunulan fakat denetlenmemiş bilgilerin de güvenilirliği artmaktadır. Bu çerçevede Şekil 2’de muhasebe ve denetim ilişkisi gösterilmiştir.

Şekil 2

Muhasebe ve Denetim Arasındaki İlişki



Kaynak: Toroslu, 2016: 37

Muhasebenin çıktısı olan finansal tabloların denetimin konusunu ve bu tabloların doğru ve güvenilir olmasını sağlamayı amaçlayan muhasebe ilkelerinin de denetimin kıstasını oluşturduğunu söylemek mümkündür (Toroslu, 2016: 36).

Bilgi kullanıcılarının işletmeyle ilgili karar alırken ihtiyaç duydukları bilgilere ulaşabilecekleri finansal tabloları işletmenin vitrinine benzetebiliriz;

bu tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini ölçen bağımsız denetim, bu vitrinin temiz bir camdan oluşmasını sağlamaktadır. Bağımsız denetim, işletme yönetiminin; var olma, bütünlük, haklar, yükümlülükler, değerlendirme, sunuş ve açıklama gibi iddialarını inceleyerek, yönetimin çıkarlarına göre finansal tablo hazırlayıp sunmasını engelleme amacı taşımaktadır. Bu durum bağımsız denetimin işletme yönetimi açısından caydırıcı, işletme dışı taraflar açısından koruyucu niteliğini göstermektedir. Diğer bir taraftan bağımsız denetimin, işletme yönetimine işletmenin zayıf ve güçlü yönlerini gösterip yönetime önerilerde bulunması açısından bilgilendirme amacı taşıdığı söylenebilmektedir. (Usul, 2015: 2-5).

Bu kapsamda muhasebe, işletmeyle ilgili iktisadi olayların kaydedilmesi, sınıflandırılması, özetlenmesi ve raporlanması iken; bağımsız denetim, muhasebe sürecini inceleyip değerlendirerek mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin bir yargıya ulaşma sürecidir (Güredin, 2000: 13).

1.3. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetimin tarihsel süreçte insanların bir arada yaşamasıyla oluşmaya başladığı görülmektedir. Bu süreçte kabileler, devletler gibi örgütlenmelerin oluşmasıyla birlikte iktisadi çıkarların ortaya çıkması denetim sürecinin gelişimine hız kazandırmıştır (Güçlü, 2013: 2). Bu bağlamda denetim sürecinin çok eskiye dayandığını ve toplumda yaşanan değişimlerden etkilenerek geliştiğini söylemek mümkündür. Bu kapsamda Bağımsız denetimin dünyadaki ve Türkiye’deki gelişim süreci aşağıda ele alınmıştır.

1.3.1. Bağımsız Denetimin Dünya’daki Tarihsel Gelişimi

Denetim faaliyetinin Hristiyanlıktan önce ortaya çıktığına dair bilgilere rastlamak mümkündür. Antropologlar, milattan önce 3000 yılına kadar uzanan erken Babil dönemine ait denetim faaliyetlerine ilişkin kayıtlara ulaşmışlardır. Aynı zamanda antik Çin, Yunanistan ve Roma dönemlerine ait denetim faaliyetleri de bulunmuştur. Denetçi kelimesi Latince kökenli ve işiten veya dinleyen anlamına gelen “auditor” kelimesinden gelmektedir. Bu kavramın ortaya çıkışı Roma döneminde çiftçilerin ya da diğer vergi mükelleflerinin yaptıkları işlerin sonuçları ve ödenmesi gereken vergileri hakkında halkı sesli bir şekilde bilgilendirmeleri

sırasında yapılan açıklamaları dinleyerek uygunluklarını değerlendiren kişiye “auditor” yani denetçi denmesine dayanmaktadır (Hayes vd., 2005: 2).

Sanayi devriminden önce ticari alanda bağımsız denetim uygulamasına çok fazla rastlanmamaktadır. Dönemin endüstrisinin, su gücünden yararlanmak adına su kaynaklarına yakın konumlandırılmış evlerden, değirmenlerden ve küçük çaplı üretim işletmelerinden oluştuğu ve bu küçük işletmelerin sahiplerinin aynı zamanda işletmelerin yöneticileri olduğu göz önüne alındığında, herhangi birinin bir diğerine kaynakları nasıl yönettiğiyle ilgili rapor vermesine gerek olmadığını söylemek mümkündür. Ancak özellikle 18. yüzyılda denizaşırı ticaretin önem kazanmasıyla birlikte gemi kaptanlarının, kendilerine emanet edilen yük ve parayla ilgili mal sahiplerine, tuttukları hesaplar aracılığıyla açıklama yaptıkları ve bu hesapların denetime tabi tutulduğu bilinmektedir. Bu bağlamda yapılan denetimde, hesaplar ayrıntılı ve kapsamlı bir incelemeye tabi tutulmaktaydılar. Bu dönemde yapılan denetimin temel amacının hilenin tespit edilmesi olduğu söylenebilmektedir (Porter vd., 2003: 20).

Birleşik Krallık’ta 1840-1920 yılları boyunca ortaya çıkan sanayi devrimine kadar denetim uygulamasının tam olarak yerleşmesinden bahsetmek mümkün değildir. Sanayi devrimiyle beraber ortaya çıkan büyük ölçekli operasyonlar; girişimleri ve organizasyonları kurumsal olmaya yönlendirmiştir. Bu dönemde fazla miktarda sermaye gerektiren makinelere dayalı büyük fabrikalar kurulmaya başlanmıştır. Bu büyük endüstriyel girişimlerin fon sağlayıcısı yine bu dönemde ortaya çıkan ve orta sınıf diye adlandırılan kesim olmuştur. Fon sağlayıcılara hisse senedi sağlayan piyasanın düzensiz ve spekülatif oluşu, işletmelerin iktisadi başarısızlık oranlarının yüksekliği, sorumluluk sınırlarının belirlenmemiş olması gibi durumlar, sayıları hızla artan küçük yatırımcıların ciddi bir korumaya ihtiyaç duymasına sebep olmuş ve denetim mesleğinin ortaya çıkmasına öncülük etmiştir. Bu dönemde denetimin amacı hile ve hataların tespitini yapmak ve bilançoda işletmenin ödeme gücünün doğru bir şekilde gösterilmesini sağlamaktır. Bu bağlamda denetçilerden işlemlerin tam kontrolünü yapmaları ve doğru hesaplar ile finanslar tablolar hazırlamaları beklenmektedir. (Lee ve Azham, 2008: 3).

1920-1960 yılları arasında işletmelerin büyüklüklerinin artmasıyla beraber işletme sahipleri ve işletme yöneticileri arasındaki ayrım daha açık bir hale gelmiştir.

İşletmelerin büyümesi, yapılan işlemlerin hacimlerinin artmasına yol açmış ve bununla birlikte denetçinin tüm işlemleri doğrulaması artık pratikliğini yitirmiştir. Bu sebeple denetçiler denetim faaliyetlerinde örnekleme tekniklerinden ve işletmelerin iç kontrol faaliyetlerinden faydalanmaya başlamışlardır. Bu dönemde bağımsız denetimin işlevi, işletme yöneticileri tarafından hissedarlara yönelik hazırlanan finansal tabloların güvenilirliğini sağlamak olmuştur. Diğer bir deyişle bağımsız denetimin amacı, artık hile ve hataları tespit etmek değil finansal tabloların doğruluğuna ve adilliğine odaklanmak olarak değişmiştir (Ajao vd., 2016: 34-35; Porter, 1997: 33).

Bağımsız denetim anlayışında esas değişim 1960-1990 yılları arasındaki dönemde gerçekleşmiştir. Dönemin başlarında bağımsız denetim yaklaşımının, defterdeki işlemlerin doğrulanması anlayışından uzaklaştığı ve sisteme dayalı bir anlayışa dönüştüğü görülmektedir. İşletmelerin büyüklük ve karmaşıklıklarında devam eden artışla birlikte denetçiler, denetim sürecinde işlemleri doğrulamaktan ziyade işletmelerin iç kontrol sistemlerine dayalı denetim yaklaşımlarına yönelmişlerdir. Bu bağlamda bu dönemde denetçilerin özellikle bilgi akışları ve iç kontrol tanımlamalarına yönelik muhasebe sistemlerini tespit etmeleri ve bildirmeleri beklenmektedir. 1980'lerin başında iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi sürecinin yüksek bir maliyete sahip olduğunun anlaşılmasıyla beraber denetçiler sistem çalışmalarını kısımaya ve analitik prosedürlerden daha fazla yararlanmaya başlamışlardır. Böylece denetçinin hata içermesi daha muhtemel alanlara odaklandığı ve müşteri hakkında hem iç hem dış kaynaklardan daha fazla kanıt elde ederek incelemesini gerektiren, risk odaklı denetim anlayışının geliştiği görülmektedir (Güredin, 2014: 16; Ajao vd., 2016: 35).

Dünya ekonomisinin hızla büyümesiyle birlikte 1990'lardan itibaren bağımsız denetim mesleğinde önemli ve hızlı değişimler görülmeye başlanmıştır. Denetim anlayışı finansal tabloları doğrulamanın ötesine geçmiş ve risk odaklı denetim yaklaşımı temel alınarak yeni denetim süreçleri gelişmiştir. Bu dönemde bağımsız denetim firmalarının danışmanlık hizmetleri de vermesi bu firmaların tarafsızlığını tartışılır hale getirmiştir. 2000'li yılların başında bağımsız denetim firmalarının danışmanlık gelirlerinin denetim faaliyetlerinden elde ettikleri gelirleri geçmesiyle bu konu daha fazla tartışılmaya başlanmıştır. Aynı dönemde dünyaca ünlü firmalarda yaşanan finansal skandallar kanun koyucuların bu konuda harekete geçmelerine ve

denetim sürecinin bağımsızlığını ve kalitesini artırmaya yönelik düzenlemeler yapmalarına sebep olmuştur. Bu dönemde bağımsız denetimin, finansal tabloların güvenilirliğini artırmak olan amacında değil de denetim yaklaşımında değişikliklerin olduğunu söyleyebiliriz. Denetçilerin kamu yararına odaklanmaları, müşteri ile ilişkilerinin tanımlanması, denetim işlevi ile danışmanlık gibi diğer işlevlerin birbirinden ayrılması, risk odaklı olma, tarafsızlık ve bağımsızlığın tanımlanması gibi alanlarda değişiklikler görülmektedir (Lee ve Azham, 2008: 5-7).

Bağımsız denetim sürecinin ve anlayışının, iktisadi alanda yaşanan gelişmelerin finansal bilgi ihtiyacında yol açtığı değişimlerle birlikte geliştiğini söyleyebiliriz. İlk olarak eski medeniyetlerde kontrol faaliyeti olarak ortaya çıkan denetim fonksiyonu, sanayi devriminin getirdiği büyümenin etkisiyle hile ve hataları tespit etmek adına denetçinin tam kontrol yapmasını gerektiren bir süreç haline dönüşmüştür. Yıllar içinde ihtiyacın değişmesiyle birlikte değişen ve gelişen bağımsız denetim sürecinin, son dönemde risk odaklı anlayışla finansal tabloların güvenilirliğini artırmayı amaçlayan bir süreç haline geldiğini söylemek mümkündür.

1.3.2. Bağımsız Denetimin Türkiye’deki Tarihsel Gelişimi

Bağımsız denetimin gelişiminin Türkiye’de de dünyada olduğu gibi iktisadi gelişmelere bağlı olarak ilerlediği görülmektedir. Cumhuriyetin ilk yıllarında iktisadi şartların zayıflığı ve devletçilik politikası, özel sektörün gelişmesini olumsuz yönde etkilemiş ve bunun sonucunda bağımsız denetime ihtiyaç duyulmamıştır. Devletçilik politikasıyla birlikte işletmelerin çoğunun kamu kurumu olması sebebiyle kamuoyuna herhangi bir bilgi verme ihtiyacı doğmamıştır. Bu şartlar göz önüne alındığında ülkemizde hem muhasebenin kurumsal kimliğini kazanmasının hem de bağımsız denetim mesleğinin gelişmesinin geciktiğini söyleyebiliriz. (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 2). Türkiye’de muhasebe denetimi anlamında denetim faaliyetlerinin mahkemelerde bilirkişilik faaliyetleri ile başladığı ve yine cumhuriyetin ilk yıllarında tanınmış uzmanlara vergi denetimi yetkisi verildiği görülmektedir (Uzay vd., 2009: 130).

1960’lı yılların ortalarında Türk bankalarının finansman ihtiyacını karşılayabilmeleri adına uluslararası alanda kredibilitelerini artırma ihtiyaçlarının ortaya çıkması ile birlikte doğru ve güvenilir bilgi sunma gereklilikleri doğmuştur. Böylece bu dönemde profesyonel anlamda ilk bağımsız denetim faaliyetlerinin

başladığı görülmektedir. Türkiye ekonomisinin gelişmesi ve yabancı yatırımcıların piyasaya girmesiyle birlikte yerli ve yabancı ortaklı birçok uluslararası denetim firması ülkemizde faaliyete başlamıştır. Bu süreçte 1967 yılında yerli ve yabancı ortakların beraber kurduğu MUHAS A.Ş., 1975 yılında İstanbul’da şube açan Arthur Andersen, 1981 yılında yine İstanbul’da şube açan Pricewaterhouse Coopers gibi bağımsız denetim firmaları faaliyete geçmiş ve ilerleyen süreçte birçok bağımsız denetim firması kurulmuştur (Fırat ve Şahin, 2017: 1-2).

Türkiye’de ilk defa 1987 yılında bağımsız denetim zorunluluğu bankalara getirilmiş fakat bu zorunluluğa bağlı kurallar 1988 yılında Sermaye Piyasası Kurulunun yayımladığı tebliğler sonucunda yasal bir zemine sahip olmuştur. 1989 yılında kabul edilen 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nda yer alan hükümlere göre hazırlanan meslek mensupları çalışma usul ve esasları yönetmeliğinde de denetim standartlarına yer verilmiştir. Sonraki dönemde muhasebe ve denetim standartlarını oluşturma vazifesi 1994 yılında TÜRMOB tarafından kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’na (TMUDESK) verilmiştir (Kutukız ve Öncü, 2009: 133).

9 Şubat 1994 tarihinde TÜRMOB tarafından kurulan TMUDESK’in amacı, denetlenen finansal tabloların güvenilir, ihtiyaca uygun ve karşılaştırılabilir olmasını sağlamak amacıyla, muhasebe ilkelerini geliştirmek ve denetim çalışmalarının uygun bir şekilde yapılabilmesi için denetim standartlarını belirlemektir (Başpınar, 2005: 43). TMUDESK, denetim standartlarını belirlerken, uluslararası muhasebe standartlarını rehber edinmiş ve bu sayede denetim faaliyetlerinde bir düzene ulaşmaya çalışılmıştır. İlerleyen süreçte kurul, denetim faaliyetlerinde standartların oluşması ve faaliyetlere rehber oluşturması amacıyla, Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarından yola çıkarak Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) yayımlamıştır. (Erdoğan, 2002: 52-53).

Türkiye’de bağımsız denetim uygulamalarına yönelik düzenleme ve gelişmeler 1987 yılında başlamış ve günümüze kadar birçok düzenleme ve gelişme çeşitli kurum ve kurullar tarafından yapılmıştır. Bu düzenleme ve gelişmeleri aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz (Sanlı ve Özbirecikli, 2012: 3-4):

- Maliye Bakanlığı’nın düzenlemeleri

- Muhasebe ve denetim mesleklerinin kurumsallık kazanması ve bu kurumların yaptığı düzenlemeler (1989)
- Sermaye Piyasası Kurulu'nun düzenlemeleri (1987)
- Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun düzenlemeleri (1999)
- Tek Düzen Hesap Planı'nın yayımlanması (1992)
- Sigorta Denetleme Kurulu ve Sigorta Şirketlerinin Bağımsız Denetimi ile ilgili düzenlemeler (1994)
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'nun düzenlemeleri (1999)
- Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Enerji Piyasasında Bağımsız Denetim ile ilgili düzenlemeler (2001)
- Yeni Türk Ticaret Kanunu ile yapılan düzenlemeler (2011)

Sigortacılık faaliyetlerini denetlemek adına 1963 yılında Sigorta Murakabe Kurulu adıyla kurulan ve 1994 yılında yapılan değişiklikle Sigorta Denetleme Kurulu adını alan denetleme kurulu, sigortacılık işlemlerinin muhasebe kayıt ve belgelerini denetlemenin yanı sıra sigortacılık faaliyetlerine yönelik bağımsız denetim kriterlerini belirleyerek denetim şirketlerine yetki vermektedir. Bu bağlamda, Sigorta Denetleme Kurulu'nun sigorta şirketlerini iki yönlü denetlediğini söylemek mümkündür. Bunların ilki, kendi denetim ekipleri aracılığıyla sigortacılıkla ilgili hükümlere yönelik yapılan denetim iken; diğeri, yetki verdiği bağımsız denetim şirketleri tarafından hesap ve kayıt düzeninin uygunluğuna yönelik yapılan muhasebe denetimi olarak ifade edilebilmektedir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011: 168-169).

Enerji piyasasındaki işletmelerin bağımsız denetimine yönelik düzenlemeleri içeren yönetmelik, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) tarafından 2003 yılında yayımlanmıştır. Yönetmelik, piyasada faaliyet gösteren işletmelerin bağımsız denetimlerini yapacak kuruluşların yetkilendirilmelerine ve denetimlerin kapsamına yönelik düzenlemeler yapmak amacıyla yayımlanmıştır. Yönetmelik çerçevesince denetim faaliyetleri yürütmek isteyen kuruluşların, istenen belgeleri EPDK'ye vererek yetkilendirilme talebi başvurusu yapmaları gerekmektedir. Başvuru sonucunda gerekli koşulları taşıyan kuruluşlar Resmi Gazetede yayımlanarak bağımsız denetim yetkisi almaktadırlar (Başpınar, 2005: 52).

2011 yılında kabul edilen Yeni Ticaret Kanunu'nda, muhasebe ve bağımsız denetime ilişkin düzenlemelere de yer verilmiştir. Yapılan düzenlemeler, eski gevşek

uygulamalara son vermeye ve zorunlu bağımsız denetimin yaygınlaşmasını sağlamaya yönelik uygulamalar içermektedir. Yasada, uluslararası muhasebe standartlarının, Türkiye Muhasebe Standartları adı altında yürürlüğe gireceği yer almaktadır. Bu sayede Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarının uluslararası uygulamalarla uyumunun artırılmaya çalışıldığını söylemek mümkündür (Özbirecikli, 2013: 159-160).

Bu bağlamda bağımsız denetimin Türkiye'deki tarihsel gelişimine bakıldığında, değişen iktisadi koşullarla birlikte ortaya çıkan ihtiyaçlara paralel olarak geliştiğini görmekteyiz. Türkiye'deki ekonomik gelişmelerin ve devletin beklentilerinin değişmesinin bir sonucu olarak bağımsız denetim mekanizmasına olan ihtiyacın artmasının bu konuda ciddi gelişmelere neden olduğu söylenebilir.

1.4. DENETİM TÜRLERİ

Denetim genel olarak; konusu ve yapılma amacına, yapılma nedenine, kapsamına, yapılma zamanına ve denetimi yapanın statüsüne göre çeşitli sınıflara ayrılmaktadır.

1.4.1. Konusuna ve Amacına Göre Denetim Türleri

Konusuna ve amacına göre denetim türleri dörde ayrılmaktadır:

- Mali Tablolar Denetimi (Finansal Denetim)
- Uygunluk Denetimi
- Faaliyet Denetimi
- Özel Amaçlı Denetim

1.4.1.1. Mali Tablolar Denetimi

İşletmenin mali tablolarının, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygunluğunun denetlendiği denetim türüdür. Mali tablolar denetiminde, işletmenin finansal durumunun doğru ve dürüst bir şekilde sunulup sunulmadığı hakkında bir görüş belirlemek adına incelemeler yapılmaktadır (Gücenme, 2004: 2).

Bu denetim türünde inceleme konusu, bilançonun ve gelir tablosunun önceden belirlenmiş kurallara uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığının

incelenmesidir. İşletme bünyesinde, nakit akım tablosu, satışların maliyeti tablosu ve kar dağıtım tablosu gibi ek mali tablolar da hazırlanıyor ise hazırlanan bu ek mali tabloların da önceden belirlenmiş kurallara uyumluluğunun denetlenmesi gerekmektedir (Güçlü, 2013: 4).

Finansal tablo kullanıcılarının fazla olduğu göz önüne alındığında, bu denetim türünün önemli bir yer tuttuğunu söylemek mümkündür. Genel anlamda mali tablo denetiminde amaç, tablolarda herhangi bir yanlış veya hatalı bilgi var ise tespit etmek ve mali tabloların güvenilirliğini artırmaktır (Bozkurt, 2018: 34).

1.4.1.2. Uygunluk Denetimi

İşletme personeline yapılan işlemlerin, işletme yönetimi tarafından önceden belirlenen kurallara uyup uymadığının incelenmesini kapsayan denetim türüne uygunluk denetimi denilmektedir. Denetimin yapılma amacına göre denetimi yapacak kişi farklılık gösterebilmektedir. Bu denetimin amacı, çalışanların çalışmaları sırasında önceden belirlenen prosedürlere uygun hareket edip etmediğinin belirlenmesidir (Usul, 2015: 17).

İşletmedeki finansal işlemler ve faaliyetlerin, kanun koyucu, işletme üst yönetimi veya diğer yetki sahiplerince önceden belirlenen kriterlere uygunluğunun incelenmesi uygunluk denetimi kapsamında yapılmaktadır. Bu incelemede işletmenin muhasebe işlemlerinin, otoriteler tarafından koyulan kurallara uyumu da incelenmektedir. Bahsedilen otorite, kamu kurumları veya işletme üst yönetimi olabilir. İşletmenin işlemlerinin vergi mevzuatına uygunluğunun kamu kurumları tarafından incelenmesi ya da üst yönetimce belirlenmiş bir politikaya uyulup uyulmadığının incelenmesini uygunluk denetimine örnek olarak göstermek mümkündür (Durmuş ve Taş, 2008: 14).

Bu denetim türünde elde edilen bilgilerin kullanıcıları genellikle işletmedeki yetki sahibi kişilerdir. Kanun koyucu ya da işletme yönetimi tarafından önceden belirlenen kurallara uyulup uyulmadığı işletme üst yönetimini ilgilendiren konular olduğu için uygunluk denetiminin ilgili tarafının işletme yönetimi olduğu söylenebilmektedir. Uygunluk denetimi sonucunda ulaşılan sonuçlar, işletme içine rapor edildiğinden genellikle işletme iç denetçileri tarafından yürütülürken gerekli hallerde bağımsız denetçi tarafından da yürütülebilmektedir (Güredin, 2000: 14).

1.4.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, işletmenin bir bölümünün ya da tamamının belirli bir dönemdeki faaliyetlerinin sistematik olarak incelenmesidir. Faaliyet denetimi kapsamında yapılan inceleme, işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen amaçlara ulaşmak açısından etkin ve işletme kaynaklarının kullanımının verimli olup olmadığını belirlemeye yönelik yapılmaktadır. Kamu ve özel sektörde iç denetçiler tarafından yapılan faaliyet denetiminin uygulama alanının muhasebeyle sınırlı kalmayıp bunun yanında pazarlama, üretim, yönetim gibi fonksiyonları da kapsadığı göz önüne alındığında bu denetim türünün yapılmasının diğer denetim türlerine kıyasla daha zor ve karmaşık olduğunu söylemek mümkündür (Gücenme, 2004: 2-3).

Bu denetim türü 1960'lı yıllardan sonra gelişmeye başlamış olup genel olarak işletme faaliyetlerinin etken ve etkin olup olmadığını değerlendirmeye yönelik uygulamaları içermektedir. Burada bahsedilen etkenlik, işletmenin önceden belirlenen hedeflerine ulaşma başarısını, etkinlik ise bu hedeflere ulaşılırken işletmenin kaynaklarının verimli kullanılıp kullanılmadığını ölçmek anlamına gelmektedir. Faaliyet denetimi, yapılan değerlendirmeler sonucunda tespit edilen durumlarla ilgili önerilerde bulunma fonksiyonu taşıdığından bir tür danışmanlık hizmeti olarak da kabul edilmektedir. Örgüt yapısı, üretim yöntemleri, pazarlama politikaları ve bilgi işlem faaliyetleri gibi birçok farklı alanın faaliyet denetiminin inceleme konusunu oluşturması ve aynı zamanda oranlar, sektör ortalamaları, bütçeler gibi soyut karşılaştırma ölçütlerinin kullanılması, faaliyet denetimini hem uygunluk denetimi hem de finansal tablolar denetiminden daha karmaşık hale getirmektedir. (Bozkurt, 2018: 35).

1.4.1.4. Özel Amaçlı Denetim

Belirli bir konuda ilgili karar birimlerine ayrıntılı bilgi sağlanması amacıyla işletmenin mali tablolarının, hesaplarının ve bu bilgilerin dayandığı belgelerin incelendiği denetim türüdür (Gürbüz, 1995: 13).

Belli başlı özel amaçlı denetim faaliyetlerinden bazıları şunlardır (Toroslu, 2016: 44):

- Mahkemelerce yapılan özel incelemeler,
- Satın alma, devir ve işletme birleşmelerinde yapılan incelemeler,

- Bir birleşmeye ortak olmadan önce yaptırılan incelemeler,
- Kredi açmadan önce yapılan incelemeler,
- Hisse senedi ve tahvillere yatırım yapmadan önce yapılan incelemeler,
- Ortaya çıkarılan bir yolsuzluk veya ihmalin araştırılması,
- Vergi incelemeleri,
- Devlet kuruluşlarınca yapılan teftiş ve incelemeler.

Yapılan bu tür denetimlerde incelenen hususlar ve değerlendirme kriterleri, denetçiden beklenen bilginin türüne göre değişiklik göstermektedir. Ayrıca özel amaçlı denetim türlerinin her biri farklı uzmanlık alanı gerektirdiğinden denetçinin ilgili konuda ileri düzeyde bilgi ve tecrübe sahibi olması gerekmektedir (Gürbüz, 1995: 14).

1.4.2. Yapılış Nedenine Göre Bağımsız Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri; zorunlu denetim ve isteğe bağlı denetim olarak ikiye ayrılmaktadır.

1.4.2.1. Zorunlu (Yasal) Denetim

Zorunlu denetim, yasal zorunluluklar nedeniyle yapılan denetim türüdür. Zorunlu denetimde uygulanacak metotların, ne zaman, kim tarafından ve nasıl uygulanacağı yasalar ve yönetmeliklerde net bir şekilde belirtilmiştir. Sermaye artırımı veya azaltımı, birleşme ve tasfiye işlemleri gibi bazı özel durumlarda da yasal hükümlere dayanarak zorunlu denetim yapılması söz konusu olabilmektedir (Gürbüz, 1995: 15).

1.4.2.2. İsteğe Bağlı Denetim

Kanunen herhangi bir zorunluluk olmadığı halde işletmelerin kendi talebi üzerine yapılan denetime isteğe bağlı denetim denmektedir. Bu denetim türü çoğunlukla halka açılma düşüncesi olan işletmeler veya üyelerine hesap vermesi gereken dernek ve vakıf gibi kuruluşlarda görülmektedir. Yapılacak olan denetimin sınırları denetim yaptırmak isteyenler tarafından belirlemektedir (Selimoğlu vd., 2019: 14; Toroslu, 2016: 45).

1.4.3. Kapsamına Göre Denetim Türleri

Kapsamına göre denetim türleri; genel denetim ve özel denetim olmak üzere ikiye ayrılmaktadır.

1.4.3.1. Genel Denetim

İşletmenin tüm işlemlerinin, faaliyetlerinin ve bütün muhasebe kayıtlarının incelendiği denetim türüne genel denetim denilmektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 15). Genel denetimde, işletmenin muhasebe işlemlerinin ve finansal durumunun doğru ve gerçek olup olmadığı araştırılmaktadır (Gürbüz, 1995: 14).

1.4.3.2. Özel Denetim

Muhasebe sisteminin tümünün değil sadece belirli bir kısmının incelendiği ve yalnızca bu konuyla ilgili görüş bildirilen denetim türüdür. Sadece alacaklar veya kasa hesabının ayrıntılı incelenmesi, konunun sınırlandırılması sebebiyle özel denetime örnek olabilir. Bu denetim türünde incelenen konu sınırlandırılrsa da yürütülen denetim çalışmalarının genişletilmesi mümkün olmaktadır (Gürbüz, 1995: 14-15).

1.4.4. Yapılış Zamanına Göre Denetim Türleri

Yapılış zamanına göre denetim türleri; sürekli denetim, ara denetim ve son denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.4.4.1. Sürekli Denetim

Sürekli denetim, denetim yapılan işletmeye ait muhasebe işlemlerinin tüm yıl boyunca denetlenmesi ve bu denetlemelerin sonucunda herhangi bir hatalı işlem bulunması halinde gerekli düzeltmelerin yapılması olarak tanımlanabilmektedir (Toroslu, 2016: 47). Bir hesap dönemi boyunca süren bu denetleme işlemleri genellikle iç denetçiler tarafından yürütülmektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 16).

1.4.4.2. Ara Denetim

İşletmenin hesap dönemi süresince belirli tarihlerde yürütülen denetim faaliyetlerine ara denetim denilmektedir. Bir hesap döneminin üç aylık veya altı aylık

gibi belirli dönemlere ayrılması ve bu dönemlere ait hesapların sonuçlarının denetlenmesi bu tür denetimlerde söz konusu olmaktadır (Gürbüz, 1995: 16).

1.4.4.3. Son Denetim

Son denetim, işletmenin hesap dönemi kapandıktan sonra işletme faaliyetlerinin denetlenmesi işlemidir. Bu denetim türüne esas denetim de denilmektedir. Son denetimde denetim çalışmalarına hesap dönemi bitiminden hemen önce başlanabilse de esas denetim çalışmaları hesap dönemi bitiminden sonra yapılmaktadır (Toroslu, 2016: 47).

1.4.5. Denetçinin Statüsüne Göre Denetim Türleri

Denetçinin statüsüne göre denetim türleri; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim olmak üzere üçe ayrılmaktadır.

1.4.5.1. İç Denetim

İşletme faaliyetlerini inceleme ve değerlendirme amacıyla işletme içinde, işletmeye hizmet etmek amacıyla kurulmuş bağımsız denetleme mekanizmasına iç denetim denilmektedir (Özdemir, 2011: 151). İç denetim çalışmaları, finansal ve finansal nitelikte olmayan işlemleri kapsayabilmektedir. Bu özelliğiyle iç denetim faaliyetlerinin; uygunluk denetimi, faaliyet denetimi ve finansal denetimi kapsadığı söylenebilmektedir (Kepekçi, 1998: 3).

Bir işletmeye değer katmak ve işletme faaliyetlerini geliştirmek amacıyla yürütülen iç denetim, tarafsız ve bağımsız bir danışmanlık ve güvence faaliyeti olarak görülmektedir. İşletmelerin yönetim, kontrol ve risk yönetim süreçlerinin etkinliğinin değerlendirilmesi ve geliştirilmesi amacıyla belirli bir sistem ve disiplin oluşturarak işletmenin amaçlarına ulaşmasında destek olmaktadır (Usul, 2015: 16).

İç denetim, çalışanların yapabileceği hata ve hilelerin önüne geçilmesi ve yapılmış olan hata ve hilelerin tespit edilmesini sağlayan denetim faaliyeti olarak karşımıza çıkmaktadır. İşletmelerde iç denetim faaliyetleri genel olarak ayrı bir birim tarafından yürütülmektedir ve bu faaliyetlerin sonuçları direkt üst yönetime raporlanmaktadır (Gücenme, 2004: 3). İşletme çalışanlarının davranış ve tutumlarını inceleyen iç denetim, işletme faaliyetlerinin verimliliğini ve etkinliğini belirlemeyi esas almaktadır (Güçlü, 2013: 5).

1.4.5.2. Kamu Denetimi

Denetim yapma yetkisini kanunlardan alan kişilerce, kamu ihtiyaçlarını karşılamak üzere ve kamu adına yapılan; finansal tablo, faaliyet ve uygunluk denetimine kamu denetimi denilmektedir (Ataman, 2010: 19). Ülkemizde kamu denetimi, kamu kurum ve kuruluşları ile özel sektörde yer alan işletmelerin yasalarla yetkilendirilmiş kişiler tarafından denetlenmesi şeklinde görülmektedir. Kamu denetimi uygulamaları ülkemizde devlet tarafından işletmelere uygulanan, vergi denetimi, çevre denetimi ve ticari denetim gibi farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır (Özen ve Gürel, 2020: 19).

Devletin ülkedeki ekonomik ve sosyal faaliyetlerin tümünü denetleme yetkisi bulunmaktadır. Denetim yetkisine sahip birimlerce kamu kurumları ve özel sektörde kamu adına yapılan denetimlerin amacı kamuoyunun huzur ve güvenini sağlayarak devlete duyulan güveni pekiştirmektir. Bu denetim türünde kamu adına yapılan harcamalar ve toplanan gelirler denetlemenin konusunu oluşturabilmektedir (Güçlü, 2013: 6). Sayıştay ve Devlet Denetleme Kurulu gibi kurumlar kamu denetimi yapan denetim kurumlarına örnek olarak verilebilmektedir. Ayrıca, kamuda ve özel sektörde yer alan işletmelerin ya da bağlı olduğu kurum veya kuruluşun hesaplarının ve işlemlerinin denetimini gerçekleştiren kamuya ait denetim kurulları da bulunmaktadır (Kepekçi, 1998: 4).

1.4.5.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, bir işletmenin mali tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, doğruluğu ve finansal raporlama standartlarına uygunluğu konusunda makul güvence sağlamaya yönelik uygun ve yeterli denetim kanıtlarını elde etmek amacıyla, gereken bağımsız denetim tekniklerinin kullanılarak, kayıtların, defterlerin ve belgelerin incelenip değerlendirildiği ve bu incelemelerin sonucunda bir denetim raporu hazırlama sürecidir (Usul, 2015: 14).

İşletme ile arasında herhangi bir bağı bulunmayan bağımsız taraflarca yürütülen bağımsız denetim süreci başka bir tanımlamada; işletmenin finansal tablolarının, işletmenin finansal durumu ve faaliyet sonuçlarını doğru bir şekilde yansıtır yansıtmadığını ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunun incelendiği ve sonucun bir rapora bağlandığı bir süreç olarak ifade edilmektedir.

İşletmelerin hem kendi durumlarını görmeleri hem de bilgi kullanıcılarıyla durumlarını paylaşmaları açısından büyük önemi olan finansal tabloların, yeterli ve doğru bilgi vermeleri gerekliliği bulunmaktadır. Bu bağlamda finansal tabloların, hazırlandıktan sonra bağımsız bir tarafça denetlenmesi ihtiyacı ortaya çıkmaktadır (Çömlekçi, 1988: 6).

Bağımsız denetim, farklı gruplara çeşitli yararlar bulunarak iktisadi yaşamın düzenlenmesinde rol oynamaktadır. Bağımsız denetim; denetim yapılan işletmelere, iş yaşamının diğer üyelerine ve kamu kuruluşlarına birçok fayda sağlamaktadır (Güredin, 2000: 16).

İşletmelerin içinde bulunduğu durumu tarafsız bir şekilde ortaya koymayı amaçlayan bağımsız denetimin, yapıldığı işletmeye sağladığı faydalardan bazıları aşağıda verilmiştir (Güredin, 2000: 16):

- Bağımsız denetim sürecine mali tabloların denetlenmesi ile birlikte mali tabloların güvenilirliği artmaktadır.
- İşletme üst yönetimi ve personelinin hile yapma eğilimlerinin azalmasına katkı sağlamaktadır.
- Denetlenen mali tablolar resmi makamlara sunulan rapor ve beyannamelerin temelini oluşturduğundan, yapılan bildirimlerin güvenilirliği artmakta ve vergi denetimi yapılma ihtimali azalmaktadır.
- Denetlenmiş mali tablolar, işletmelerin kredibilitelerini artırarak kredi imkanlarının genişlemesini sağlamaktadır.
- Muhasebe kayıtlarının bağımsız denetim faaliyetleri sırasında denetlenmesi, kayıtlarda yapılmış maddi hataların tespit edilmesine ve bu sayede gelir ve giderlerin gösteriminde oluşabilecek hataların engellenmesine yardımcı olmaktadır.
- Grup işletmelerde, belirlenen politika ve uygulamalara grup içi işletmelerin uyup uymadığı konusunda bilgi vermektedir.

Bağımsız denetim sadece uygulanan işletmeye değil ilişkili olduğu diğer işletmeler için de önem taşımaktadır. Diğer işletmeler ve çıkar gruplarıyla ilişkilerde önemli rol oynayan bağımsız denetimin, iş yaşamının diğer üyelerine sağladığı yararlarından bazıları aşağıda verilmiştir (Güredin, 2014: 25; Toroslu, 2016: 59):

- Bağımsız denetimden geçen mali tablolar kredi veren kuruluşların kredi verme sürecinde aldıkları kararlarda yardımcı olmaktadır.
- Mevcut ve potansiyel yatırımcılar, yatırım kararı alırken denetlenmiş mali tablolar bu kararlarını almalarında onlara yön vermektedir.
- Denetlenmiş mali tablolar işçi sendikaları ve işverene, işçilerin ücret ve haklarıyla ilgili görüşmeler yapılırken objektif bilgiler sağlamaktadır.
- İşletme satın alma veya birleşme işlemlerinde hem alıcı hem de satıcı tarafa güvenilir bilgiler sunmaktadır.
- Denetlenmiş mali tablolar çıkar gruplarına, işletmenin faaliyetlerinin verimliliği, karlılığı ve finansal yapısı hakkında güvenilir ve nesnel bilgiler sağlamaktadır.

Bağımsız denetimin kamu kuruluşlarına sağladığı bazı yararlar şu şekildedir (Güredin, 2014: 25-26; Toroslu, 2016: 59-60):

- Kamu kurumları, denetimden geçmiş mali tablolara göre hazırlanan beyanname ve finansal raporlara daha fazla güven duymaktadır.
- Kamu yararına faaliyetlerini yürüten kuruluşların mali tablolarının denetlenmiş olması, kamu kurumlarının bu kuruluşlarda yürüteceği denetim faaliyetlerinin kapsamını daraltır ve ayrıntılı denetim yapılması gerekliliğini ortadan kaldırır.
- Mali tabloları denetlenen işletmelerin iflas ya da ortaklık gibi resmi işlemlerinde adli makamlara sunulan bilgilerin şeffaf ve güvenilir olmasını sağlamaktadır.
- Denetlenmiş mali tablolar, devletin doğru ekonomik ve kültürel politikalar belirlemesine aynı zamanda doğru teşvik ve kredi planları uygulayabilmesine yardımcı olmaktadır.
- Bağımsız denetim, vergi kayıplarını azaltarak devletin vergi gelirlerinde artış sağlayabilmesi açısından da önem taşımaktadır.

Bağımsız denetimin yukarıda belirtildiği gibi farklı kesimlere birçok faydası bulunmaktadır. Yukarıda belirtilenlerle sınırlı olmayan bu faydalar, işletmeyle ilgili bilgilerin bağımsız ve tarafsız bir gözle incelenerek doğruluğunu ve güvenilirliğini artırmaya yönelik yürütülen faaliyetlerle birlikte artmaktadır.

Büyüyen ve gelişen toplumda, ekonominin gitgide daha karmaşık bir hal alması bilgi kullanıcılarının karar alma süreçlerinde kullandıkları bilgilerin güvenilirliğini azaltmaktadır. Bu konuda bilgi kullanıcılarının endişe duymasına yol açan birçok sebep bulunmaktadır. Bağımsız denetime duyulan ihtiyacı da açıklayan bu sebeplerden birkaçını şu şekilde açıklayabiliriz (Sağlar ve Tuan, 2009: 351):

- Bilgi kullanıcılarının çoğunun işletme dışında yer alması, karar alırken kullandıkları bilgileri kendilerinin elde etmelerini ve incelemelerini olanaksız hale getirmektedir. Bu nedenle işletmenin hazırlayıp sunduğu bilgilere güvenmek zorundadırlar. Bu durumda hazırlanmış olan bilgilerin bilerek ya da bilmeyerek bazı hata veya hileleri içermesi ihtimali oluşmaktadır.
- İşletme yönetimi ve bilgi kullanıcıları arasında çıkar çatışması olduğundan yönetimin, bilgileri düzenlerken kendi çıkarlarını gözetme ihtimali yüksek olmaktadır.
- Büyüyen işletmelerin artan faaliyetleri ile birlikte üçüncü taraflarla ilgili işlem ve ilişkilerin karmaşıklaşması sonucunda kayıt ve işlemlerde hata riskinin artması söz konusu olmaktadır.

Bilgi kullanıcılarının aldıkları kararların temelini oluşturan bilgilerin doğruluğu ve gerçekliği konusunda ortaya çıkabilecek olumsuzluklar aldıkları riski artıracaktır. Bu riski azaltmak adına bilgi kullanıcılarının başvurabileceği uygulamaların başında bağımsız denetim gelmektedir (Sağlar ve Tuan, 2009: 351).

1.5. DENETÇİ TÜRLERİ

Denetim faaliyetlerini yürüten, yeterli düzeyde mesleki bilgi ve birikime sahip olan, bağımsız hareket edebilen, yüksek düzeyde ahlaki nitelikler taşıyan ve çalışmalarında özenli davranan uzman kişiye denetçi denmektedir (Bozkurt, 2018: 37).

Denetçinin sahip olması gereken temel özellikler aşağıdaki şekilde sıralanabilmektedir (Güçlü, 2013: 8):

- Denetçiliği meslek olarak edinmiş olması,
- Yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip olması,
- İncelemelerinde bağımsız hareket edebilmesi,

- Yüksek etik değerlere sahip olması,
- Sır saklayabilmesi gerekmektedir.

Denetçiler, yürüttükleri denetim çalışmalarının içeriği ve bulundukları konuma göre; bağımsız denetçiler, i denetçiler ve kamu denetçileri olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

1.5.1. Bağımsız Denetçiler

Bir denetim firmasına bağlı ya da kendi başına denetim hizmeti sunan kişiye bağımsız denetçi denilmektedir (Erdoğan, 2006: 6). Bağımsız denetçiler, finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapan denetçilerdir. (Güredin, 2000: 9).

Finansal tabloları eleştirel bir gözle ve sistematik bir şekilde inceleyen bağımsız denetçiler, denetim faaliyetini yrttrken; iç denetim sisteminin, muhasebe kayıtlarının ve kayıtların dayanağı olan belgelerin, işletme yönetiminin faaliyetlerini içeren belgelerin, müşteri, satıcı ve banka gibi işletme dışı kaynaklardan elde edilen bilgilerin incelemesini ve değerlendirmesini yapmaktadır (mleki, 1988: 6).

Bağımsız denetçiler, denetledikleri işletme ile aralarında işçi – işveren ilişkisi bulunmayan ve işletme verilerini nesnel bir biçimde inceleyen denetçilerdir. Bağımsız denetçiler genel olarak aşağıdaki hizmetleri sunmaktadırlar (Gürbüz, 1995: 22).

- İşletmenin finansal tablolarını denetlemek,
- İşletme yönetimine danışmanlık yapmak,
- Talep edilen konularda özel araştırma ya da incelemelerde bulunmak,
- İç kontrol sistemi ve muhasebe sistemleri gibi konularda işletmeye yardımcı olmak,
- Çeşitli kamu kurumlarında işletmeyi temsil etmek.

Bağımsız denetçiler; yetenekleri, uzmanlıkları, eğitimleri ve bağımsızlıkları ile denetim faaliyetlerini yürüterek, denetledikleri işletmeye karşı sorumluluklarının yanında toplumsal açıdan da büyük bir sorumluluk taşımaktadırlar (Erdoğan, 2006: 6).

Bağımsız denetçinin, finansal tabloların denetimini yürütürken üstlendiği bazı sorumluluklar aşağıda irdelenmiştir (Bozkurt, 2018: 38):

- Finansal tabloların denetiminde bağımsız denetçilerden beklenti, işletmeye ait finansal tablolardaki bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğuyla ilgili bir görüş belirtmeleridir. Bu bakış açısıyla bakıldığında, işletmelerde gerçekleşebilecek hata ve hilelerin önlenmesi, mali tabloların doğru ve dürüst bir şekilde hazırlanması yönetimin sorumluluğundadır.
- Bağımsız denetçiden denetlediği döneme ait muhasebe işlemlerinin tamamını incelemesi beklenemez. Denetçi kendi belirleyeceği miktarda ve önemlilikte kayıt ve belgeleri inceleyerek işletmeyle ilgili genel bir görüşe ulaşmaktadır.
- Denetçi, işletmenin izlediği politikalar ve bu politikaların değerlendirilmesiyle ilgili herhangi bir sorumluluk taşımamaktadır. İşletmenin bu politikalar neticesinde karşılaşılabileceği olumsuzluklar denetçiyi bağlamamaktadır.
- Denetçi görüşünü bir rapor aracılığıyla belirtmektedir. Denetçinin incelemeleri sonucunda ulaştığı sonuçlara göre hazırladığı bu rapor %100 bir güvenilirlik sunmamaktadır. Denetçi hiçbir zaman garanti veren kişi pozisyonunda değildir. Denetçinin yanılma ve yanılma ihtimali her zaman bulunmaktadır.
- Denetçi, denetim faaliyetlerini yürütürken yapması gerekenleri yapmakla mükelleftir. Bunun dışında ortaya çıkan sorunların ve işletme ilgililerinin karşılaşıacağı zararların sorumluluğu işletme yönetimine aittir.

Bu bağlamda bağımsız denetçiler, hem işletmelere hem de bilgi kullanıcılarına karşı sorumluluk taşımakta ve iktisadi faaliyetlere çok önemli katkılarda bulunmaktadır.

1.5.2. İç Denetçiler

İşletmenin organizasyon yapısında yer alan, işletme faaliyetlerinin önceden belirlenen ilke ve prensiplere uygun olup olmadığını denetleyen ve genelde işletme üst yönetimine veya sahiplerine karşı sorumlu olan kişilerdir. Tanımlamadan da anlaşılacağı üzere iç denetçiler, uygunluk ve faaliyet denetimi yapmaktadırlar. İç denetçiler, faaliyetleri sonucunda ulaştıkları bulguları ve önerileri bir rapor

hazırlayarak üst yönetime sunarlar (Toroslu, 2016: 63-64; Arens ve Loebbecke, 1997: 7).

İç denetçiler, işletme içinde iç denetim yapmak için görevlendirilen işletme personelleridir. Denetledikleri işletmeye ait iç kontrol sisteminin etkinliğini inceleyerek; sistemin etkisiz veya zayıf yönlerini ortaya çıkararak alınması gereken önlemleri almaları amacıyla üst yönetime rapor sunarlar (Usul, 2015: 35).

İç denetçilerin görevi, işletme varlıklarının korunması ve kontrol sisteminin takip edilmesinde yönetime yardımcı olunması olarak görülmektedir. Günümüzde iç denetçilerin faaliyet alanı bağlı bulundukları kurumun ihtiyaçlarına ve iç denetim mesleği standartlarının yükselmesine dayalı olarak değişmektedir. Öncekilerden farklı olarak günümüz iç denetçileri, bir antrenör ya da eğitmen olarak görülmektedir. Bu bağlamda işletmede verimlilik ve etkinlik izlemesi yaparak gereken durumlarda iyileştirmeye yönelik önerilerini sunarlar. Mevcut riskleri değerlendirerek iç kontrol sisteminin etkinliğini test ederler ve süreçlerin değerlendirmesini yaparak çalışan ve çalışmayan kısımları belirlerler. İşletmenin hedef ve amaçlarına ulaşması konusunda üst yönetime yardımcı olacak faaliyetlerde bulunurlar (Kızılböğ, 2013: 111).

İç denetçilerin bazı amaç ve görevleri aşağıdaki gibidir (Usul, 2015: 138; Çatıkkaş, 2017: 34):

- İşletmedeki riskli alanları belirlemek ve risk yönetim süreçlerinin verimliliğini ve etkinliğini tespit etmek,
- İşletme içinde üretilen bilgilerin doğru ve güvenilir olmasını sağlayan muhasebe bilgi sistemini incelemek,
- İşletme üst yönetiminin oluşturduğu sistemin, işletme amaçlarına ulaşılmasında verimli ve etkin olup olmadığını tespit etmek,
- İşletmenin varlıklarını korumaya yarayan araçların yeterliliklerini tespit etmek,
- İşletmeye ait kaynakların verimli, etkin ve ekonomik kullanılmasını gözetmek,
- İşletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ne düzeyde ulaşıldığını belirlemek,
- İşletmenin iç ve dış politikalarının uygulanıp uygulanmadığını belirlemek,

- İşletmenin faaliyet planlamalarının hem verimlilik ve etkinlik hem de zamanlama açısından uygun olup olmadığını test etmek.

1.5.3. Kamu Denetçileri

Kamu kurumlarında görevli, denetim faaliyetlerini devlet adına yürüten ve hazırladığı denetim raporunu bağlı bulunduğu kamu kurumuna sunan denetçilere kamu denetçisi denilmektedir. Kamu denetçileri, kamu yararını gözeterek yasalar, yönetmelikler ve genel prosedürler doğrultusunda özel sektör ve kamu kurumlarında faaliyetlerini yürütürler (Koca, 2019: 14).

Çeşitli kamu kurumlarında örgütlenmiş denetim birimlerine bağlı olarak faaliyetlerini yürüten kamu denetçileri, denetledikleri işletmelerin faaliyetlerinin mevzuata, kamu yararına ve devletin ekonomi politikasına uygunluğunu incelemektedir. Vergi denetmenlerinin vergi incelemesi yaparak vergi mükelleflerinin mevzuata uyup uymadıklarını belirleyip raporlarını bağlı bulundukları kamu kurumuna iletmeleri, kamu denetçilerinin faaliyetlerine örnek olarak verilebilir. Raporun iletildiği kamu kurumunun, işletmeye karşı tutumu da kamu denetçisinin verdiği rapor doğrultusunda olacaktır (Altuğ, 2000: 6).

Kamuda denetim faaliyetlerini yürüten kamu denetçilerinden bazıları şunlardır (Çatıkkaş, 2017: 34);

- Maliye Bakanlığı Müfettişleri,
- Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları,
- Sermaye Piyasası Kurumu Denetçileri,
- Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Denetçileri,
- Sosyal Güvenlik Kurumu Denetçileri.

1.6. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetim, belgelendirilmiş ve yapılandırılmış bir planı takip eden sistematik bir yaklaşım olarak tanımlanabilmektedir. Bu belgelendirilmiş ve yapılandırılmış plan, bağımsız denetim süreci olarak adlandırılmaktadır. Bu süreç; denetçinin müşteri seçimi yapması ve işi kabul etmesi ile başlayan, yapılacak denetim çalışmalarının planlanması ve bu denetim programı çerçevesinde denetim çalışmalarının yürütülmesi ile devam eden, denetim kanıtlarının değerlendirilmesi ve

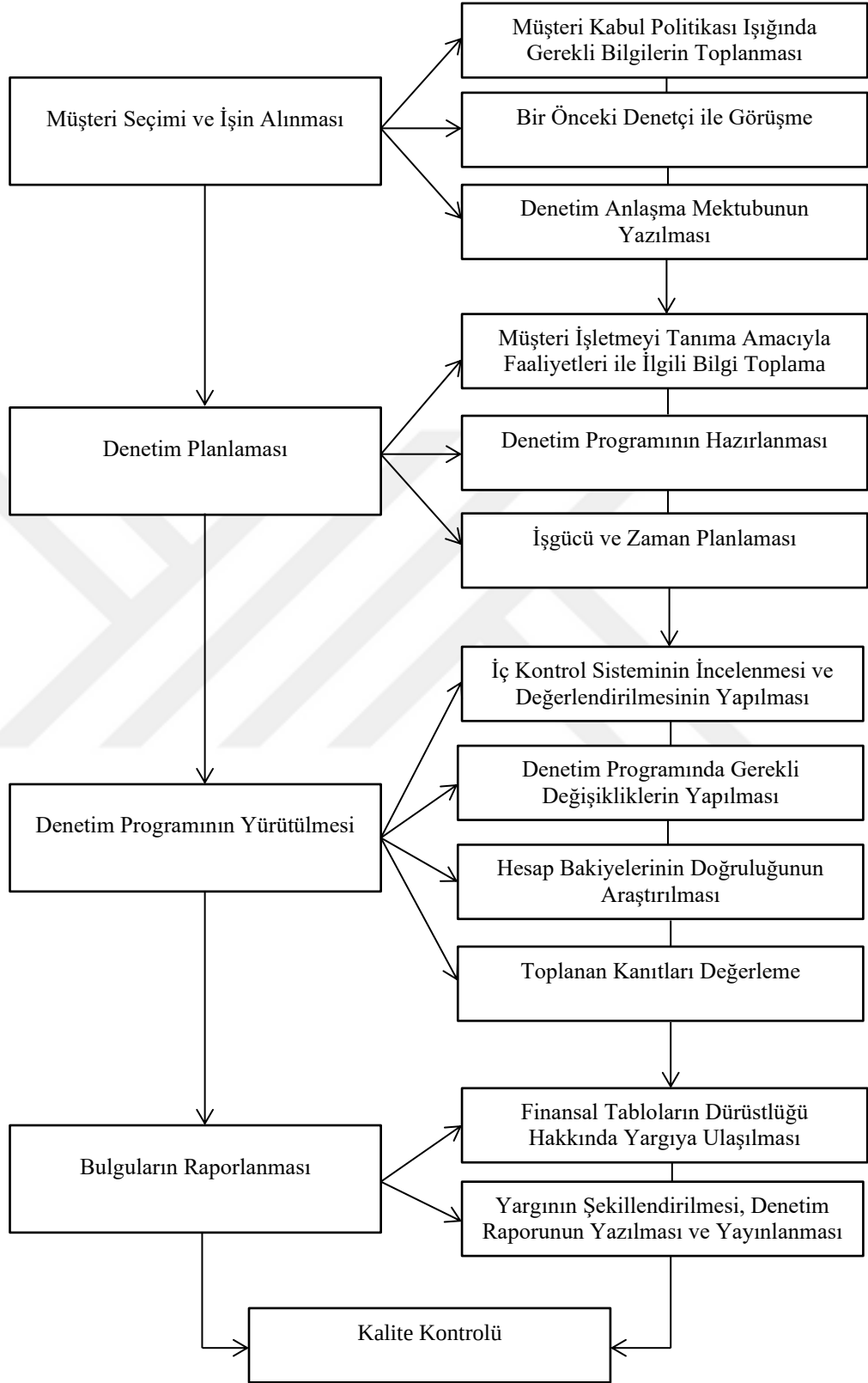
finansal tablolar hakkında bir görüşe varılıp bu görüşün denetim raporu ile açıklanmasıyla son bulan bir süreçtir (Celayir, 2019: 15).

Denetim süreci, işin denetim firması ya da denetçi tarafından kabul edildiği; müşteri seçimi ve işin alınması, denetlenecek işletmeyle ilgili bilgilerin toplandığı; denetim planlaması, görüşün zeminini oluşturan kanıtların toplandığı; denetim programının yürütülmesi ve toplanan kanıtların değerlendirilip işletmeyle ilgili raporun düzenlendiği; bulguların raporlanması olmak üzere 4 ana aşamada incelenebilmektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 39; Güredin, 2000: 65). Bu çerçevede bağımsız denetim süreci Şekil 3'te gösterilmektedir.



Şekil 3

Denetim Süreci



Kaynak: Güredin, 2014: 179

1.6.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması

Denetim faaliyetinin başlaması için ilk olarak denetçinin ya da denetim firmasının bir müşteri işletme ile anlaşması gerekmektedir. Bunun için öncelikle bir işletmenin, denetçiye denetim isteği ile başvurması, daha sonra bu isteğin denetçi tarafından değerlendirilerek işin kabul edilmesi gerekmektedir. İşletme, denetim yaptıracığı denetçiyi seçerken denetçinin daha önceki işlerinin kalitesi ve denetçinin tanınırlığı gibi özelliklerini göz önüne alarak hiçbir prosedüre bağlı olmadan tamamen serbest bir şekilde hareket edebilmektedir. Diğer taraftan denetçi, kendisine başvuran her işletmenin denetim isteğini kabul etmek zorunda değildir. Denetlenmek için başvuruda bulunan işletmeler, denetçi için bazı riskler taşımaktadır. Denetçiler daha sonra zarar görmemek adına bu risk unsurlarını en aza indirmeye çalışırlar ancak işletmenin taşıdığı risk unsurları önemli bir düzeydeyse ilgili işletmenin denetim başvurusunu reddederler. Denetçilerin, müşteri işletmelerin denetim başvurularını kabul edip etmeyeceğine karar verebilmeleri adına oluşturdukları belirli bir politikaları bulunmaktadır (Bozkurt, 2018: 93). Bu aşamada bağımsız denetçi öncelikle denetim isteğinde bulunan müşteri işletme ile ilgili bilgi edinebilmek adına araştırmalar yapmaktadır. Daha sonra bir önceki denetçiyle görüşme yaparak bilgi edinir ve bunların sonucunda denetim işini kabul ederse denetim sözleşmesini imzalar.

1.6.1.1. Müşteri Kabul Politikası Işığında Gerekli Bilgilerin Toplanması

Denetçi, aldığı iş tekliflerini işin maddi boyutundan bağımsız olarak özenli bir şekilde gözden geçirmeli ve işi alıp almayacağına dair kararı sağlam tespitlere dayanarak vermelidir. Denetçinin, iş hayatında olumsuz izlenime sahip bir işletmeyi sadece para kazanma kaygısıyla, gerekli incelemeleri yapmadan kabul etmesi, denetim sürecinde uyma zorunluluğu bulunan mesleki kuralları ihlal etmesine kadar uzanabilecek bir sürecin başlangıcı olabilir. Yönetim anlayışı oluşmamış ya da muhasebe sistemi yetersiz bir işletmede, denetimi sonuçlandırmak çok zor olacağından denetimi üstlenmenin taşıdığı risk göz önüne alınmalıdır. Denetçi, işletmeye ait finansal ve finansal olmayan özellikleri değerlendirmeli ve kabul edeceği denetim işinin kendi mesleki itibarını lekelemeyeceğinden emin olmalıdır (Erdoğan, 2006: 75).

Denetçi, müşteri işletmeyi tanımak amacıyla; işletmenin geçmişi, faaliyet gösterdiği sektörün durumu, sektördeki itibarı, işletme üst yöneticilerinin sektörde nasıl bilindiği gibi konularda araştırmalar yapmaktadır. İşletmenin tanınması; işletmenin taşıdığı risk potansiyeli, yönetimin özellikleri, işletmenin paydaşlarıyla ilişkisi, etik değerlere bağlılığı ve finansal durumu gibi unsurları kapsamaktadır (Usul, 2015: 54).

Denetçinin, müşteri işletmeyi kabul etmeden önce bilgi edinebilmek adına atması gereken bazı adımlar şunlardır (Erdoğan,2006: 76);

- İşletmenin mali yapısı ile ilgili bilgi edinmelidir.
- İşletme ve işletme yönetimi hakkında ilişkili taraflardan bilgi edinmelidir.
- Önceki denetçiyle görüşüp, işletmenin muhasebe uygulama ilkelerinin, denetim prosedürlerinin ve önem arz eden konuların uygulamaları ile ilgili bilgi almalıdır.
- İşletmenin ileride sorun yaratabilecek konularına dikkat etmeli ve bu konuların denetim risklerini göz önünde tutmalıdır.
- Denetim sürecinde kendisinin ihtiyaç duyacağı hizmetlerin, teknik desteğin ve teknik bilginin işletme tarafından sağlanabileceğinden emin olmalıdır.
- Herhangi bir kural ihlali veya mesleki standartların dışında bir uygulama yapmaya zorlanmayacağından emin olmalıdır.

1.6.1.2. Bir Önceki Denetçi İle Görüşme

Denetim talebinde bulunan işletme, önceden başka bir denetçi ya da denetim şirketi tarafından denetlenmiş ise denetim talebinde bulunulan denetçi ya da denetim şirketi, gelen talebi kabul edip etmeyeceğine karar vermeden önce, bir önceki denetçiyle görüşmelidir. Bir önceki denetçi vereceği bilgilerle, denetim talebi alan denetçiye işi kabul edip etmeme konusunda yardımcı olacaktır. Denetçilerin en önemli yükümlülüklerinden biri sır saklamak olduğu için, denetim talebi alan denetçinin bir önceki denetçiyle görüşmeden önce denetim talebinde bulunan işletmeye bir önceki denetçi ile görüşeceğini bildirmesi ve bu konuda işletmeden yazılı izin alması gerekmektedir. Denetçinin bu izin talebi işletme tarafından reddedilir ya da bir önceki denetçinin cevaplayacağı konulara bazı kısıtlamalar getirilmesi istenirse, denetçi bunun sebeplerini araştırmalı ve bu durumu karar verme

aşamasında göz önüne almalıdır. Bir önceki denetçiyle yapılan görüşmede; yöneticilerin dürüst olup olmadıkları, muhasebe ilkeleri ve denetim prosedürleri gibi konularda yönetim ile herhangi bir anlaşmazlığın yaşanıp yaşanmadığı, önceki denetçiye göre denetçi değişikliğinin sebepleri gibi konularda bilgi istenmektedir (Güredin, 2000: 69-70; Kepekçi, 1998: 29).

1.6.1.3. Denetim Anlaşma Mektubunun Yazılması

Denetçi, denetim talebinde bulunan müşteri işletme hakkında topladığı bilgileri değerlendirdikten sonra işi alıp almamaya karar vermektedir. Denetçi, işi almaya karar verirse bu kararını müşteri işletmeye yazılı olarak bildirmektedir. Denetçi tarafından gönderilen ve taraflarca imzalanan bu belge sözleşme niteliğinde olup, adına “denetim sözleşmesi” ya da “denetim anlaşma mektubu” denilmektedir (Bozkurt, 2018: 95). Yapılacak denetim faaliyetinin koşullarını yazılı olarak belirleyen denetim anlaşma mektubu, ortaya çıkabilecek herhangi bir yanlış anlaşılmayı önlemeyi veya en aza indirmeyi hedeflemektedir. Diğer taraftan bu sözleşmeyle birlikte denetçi, işletmedeki tüm yolsuzlukları ortaya çıkarmak gibi bir sorumluluk taşımadığı konusunda müşteri işletmeyi bilgilendirmektedir (Kepekçi, 1998: 31).

Denetim anlaşma mektubunda genellikle aşağıdaki hususlar belirtilmektedir (Selimoğlu vd., 2019: 146-147):

- Mali tabloların denetiminin amacı,
- Mali tablolar konusunda üst yönetimin sorumluluğu,
- Kanunlara, düzenlemelere ya da denetçinin bağlı olduğu meslek kuruluşlarının bildirimlerine atıf da içermek üzere denetimin kapsamı,
- Sonuçlara ilişkin rapor ya da diğer iletişim formları,
- Yapılacak denetim faaliyetinde, önemli yanlışlıkların belirlenememesi gibi kaçınılmaz risklerin bulunduğu,
- Denetimle ilişkili olarak talep edilen tüm kayıt, belge ve diğer bilgilere herhangi bir kısıtlama olmadan erişim olanağı olacağı,
- Denetim faaliyetinin planlaması ve yürütülmesine ilişkin düzenlemeler,
- Denetimle ilgili olarak yönetim tarafından yapılan beyanlara ilişkin yazılı teyit alınacağı,

- Denetçi tarafından müşteriye verilmesi planlanan diğer mektup ve raporların tanımları,
- Denetim ücretinin hesaplanmasının ve faturalandırma düzeninin esasları,
- Denetçi ile müşteri arasında yapılmış ilave sözleşmelere yapılacak bir atıf.

Müşteriye gönderilen denetim anlaşma mektubunun, işletme tarafından imzalandıktan sonra bir kopyasının denetçiye gönderilmesiyle denetim süreci fiili olarak başlamış olur (Bozkurt, 2018: 95).

1.6.2. Denetim Planlaması

Denetim planı, denetim riskini makul bir seviyeye indirebilecek uygun ve yeterli denetim kanıtının toplanabilmesi adına, denetim ekibince tatbik edilecek denetim tekniklerinin yapısını, kapsamını, ve zamanlamasını içermektedir. Denetim planlaması; denetim uygulamasının etkinliğinin artmasına, denetim riskinin azaltılmasına ve denetim verimliliğinin artması ile birlikte denetim raporunun doğru hazırlanmasına imkan vermekle beraber denetimin itibarına ve sürdürülebilirliğine katkı sağlamaktadır. Denetim planlaması aşaması denetim süresince devam eder. Denetim sürecinde, denetçinin karşılaşılabileceği beklenmedik olaylar, şartlarda meydana gelebilecek değişiklikler veya denetçinin topladığı denetim kanıtları neticesinde; denetimin zamanlaması ve kapsamı gibi konularda değişikliğe gitme ihtiyacı duyulabilmektedir (Usul, 2015: 82).

Denetim planlaması, denetimin geneline ait denetim stratejisini oluşturmayı ve denetim planını geliştirmeyi içermektedir. Denetim planlamasının yeterli bir şekilde yapılmasının finansal tablo denetimine aşağıdaki gibi katkıları bulunmaktadır (BDS 300, 2017):

- Denetçiye, dikkatini denetimde önemli alanlara yoğunlaştırması konusunda yardımcı olmak,
- Olası problemlerin zamanında belirlenerek çözülmesi konusunda denetçiye yardımcı olmak,
- Etkin ve verimli bir denetim yürütülebilmesi adına denetimi düzgün bir şekilde düzenleme ve idare etme konusunda denetçiye yardımcı olmak,

- Ortaya çıkması muhtemel risklere karşılık verebilecek yetenek ve yetkinliğe sahip kişilerden denetim ekibi oluşturulması ve iş dağılımının bu ekip arasında uygun bir şekilde yapılması konularında denetçiye yardımcı olmak,
- Denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi, gözetimi, ve yapmış oldukları çalışmaların gözden geçirilmesi gibi konuları kolaylaştırmak,
- Uygun durumlarda, topluluk denetçileri ile uzmanlar tarafından yapılmış çalışmaların koordinasyonunda yardımcı olmak.

Kepekçi'ye (1998: 33) göre denetimin planlanması, denetimin amacına ulaşabilmesi için yapılacak işlerin sırayla düzenlenmesidir. Denetim planlaması; denetçinin, tasarladığı denetimin uygulaması ve kapsamı ile ilgili bir strateji oluşturmasıdır. Denetim planlamasını; nitelik, kapsam ve zamanlama yönünden etkileyen başlıca faktörler, denetçinin müşterisinin işi hakkındaki bilgisi, denetçinin müşterisini denetlemedeki deneyimi, müşterinin işinin büyüklüğüdür. Denetim planlamasını oluşturan aşamalar aşağıdaki gibi sıralanabilmektedir:

- Müşteri işletme hakkında bilgi toplanması
- Denetim çalışmalarının bölümlenmesi
- İç kontrol sistemi ile ilgili bilgi toplanması ve kontrol riskinin değerlendirilmesi
- Önemlilik düzeyinin belirlenmesi
- Denetim riski düzeyinin belirlenmesi
- Denetim amaçlarının belirlenmesi
- Denetim programının taslağının yazılması
- Denetim süresinin ve zamanının belirlenmesi
- Denetim personelinin görevlendirilmesi

Yeterli ve iyi bir denetim planı yapılabilmesi için denetçinin öncelikle işletmeyi iyi tanıması gerekmektedir. Hiçbir işletmeyi bulunduğu sektörden veya endüstriyel yapıdan bağımsız olarak ele almak mümkün değildir. Bu bağlamda denetçi, işletmeye daha nesnel bir tutumla yaklaşabilmek için; sektörün çalışma şartları, ekonomik yapıdan nasıl etkilendiği, sektörde geçerli finansal oranlar ve sektörle ilgili yasal düzenlemeler gibi konularda bilgi edinmeli ve işletmeyi bu bilgiler ışığında değerlendirmelidir. Diğer yandan işletme ile ilgili olarak; sermaye ve ortaklık yapısı, ürün çeşitleri ve üretim şekli, faaliyet süresi, şirketin türü, kullandığı

Üretim teknolojileri, satış ve dağıtım politikaları, şubeleri, örgütsel yapısı, muhasebe politikaları, rekabet şartları gibi konularda bilgi edinmelidir. Denetçi bu bilgileri elde etmek için işletmeyi ziyaret edip çalışanlarla ve yönetimle görüşmeli, üretim sürecini yerinde görmeli ve önceki denetimlerin çalışma kağıtlarını gözden geçirmelidir (Erdoğan, 2006: 79-80).

Denetçi, denetim çalışmalarını küçük birimlere ayırıp yürütebilmek adına denetim çalışmalarını blmlendirmektedir. Bu bölümlendirme sayesinde denetimle ilişkili her birim ayrı ayrı denetlenecek ve denetim çalışmalarına katılanların performansı ölçülerek denetimin verimliliği artırılacaktır. Denetim çalışmalarının bölümlenmesinin finansal tabloların sınıflamasına göre yapıldığı geleneksel yaklaşımda, mali tablolardaki hesapların her biri ayrı birimler olarak kabul edilmektedir. Bu yaklaşım bilanço ve gelir tablosunda bulunan hesapların tek tek incelenmesini gerektirdiğinden verimsizdir. Modern yaklaşımda ise, birbiriyle ilişkili ve bilanço ve gelir hesaplarını birlikte etkileyen işlemler aynı denetim bölümünde yer almaktadır. Bu yaklaşım daha verimli bir bölümleme yapılmasını sağlamaktadır. Modern yaklaşımda denetim çalışmasını; hasılat işlemleri, üretim işlemleri, harcama işlemleri, yatırım işlemleri ve finansman işlemleri gibi blmllemek mümkündür (Toroslu, 2016: 73).

Büyük organizasyonların finansal tablolarının denetimi sırasında, bir yıllık süreçte gerçekleşen faaliyetlerin tümünün kayıt ve belgelerinin kısa bir sürede incelenmesi hem zor hem de masraflı olacağından denetçi, kayıt ve belgelerin belli bir kısmını incelediği örnekleme yöntemini kullanmaktadır. Denetçi, denetimde uygulayacağı testlerin niteliğini, kapsamını ve zamanını iç kontrol sisteminin etkinliğine göre belirlemektedir. İç kontrol sisteminin etkinliği ile yapılacak denetim çalışmalarının kapsamı arasında ters yönlü bir ilişki vardır. İşletme, etkin bir iç kontrol sistemine sahip ise denetçi bu sisteme güvenerek denetim çalışmalarının kapsamını daraltabilir. İç kontrol sisteminin etkinliği zayıf ise denetçi tam tersi bir tutumla denetim çalışmalarının kapsamını genişletme yoluna gidebilmektedir (Gürbüz, 1995: 65). Denetçi, iç kontrol sisteminin etkinlik düzeyini anlayabilmek adına işletme faaliyetlerine ait işlemleri inceleyerek bu işlemlerin yönergelere uygun yrtlp yürütülmediğini tespit etmektedir (mleki, 1998: 41).

Denetim kapsamı belirlenirken dikkate alınması gereken en kritik konulardan biri önemlilik düzeyinin belirlenmesidir. Bir bilginin mali tablolarla yer almamasının ya da yanlış yer almasının, bilgi kullanıcılarının mali tablolara dayanarak aldıkları kararları etkileme düzeyi, önemlilik olarak ifade edilebilmektedir. Genel denetim stratejisi oluşturulurken, denetçi, mali tablolar için önemliliği bir bütün olarak belirlemektedir. İşletmenin özel şartları göz önüne alınarak, bilgi kullanıcılarının alacakları kararları etkilemesi makul düzeyde beklenen, hesap bakiyeleri, açıklamalar ve özel işlem sınıflarına uygulanmak üzere, eğer gerekiyorsa ayrıca bir önemlilik düzeyi ya da düzeyleri belirlenebilmektedir. Denetçi, önemli yanlışlık risklerini değerlendirip denetim prosedürlerinin niteliğine, kapsamına ve zamanlamasına karar vermek için performans önemliliğini de belirlemektedir. Denetimin sadece, tek başına önemli yanlışlık olarak nitelenen yanlışlıkları tespit ederek planlanması, tek başına önemli olmayan yanlışlıkların toplu bir şekilde mali tablolarda önemli yanlışlığa yol açabileceği ihtimalini göz önüne almamaktadır. Performans önemliliği de bu ihtimali makul bir seviyeye indirmek amacıyla denetçinin mesleki yargısına göre belirlenmektedir. Bu sebeple, işletmenin iyi anlaşılması, geçmiş denetimlerde tanımlanan önemli yanlışlıkların kapsamı ve niteliği, denetçinin cari dönemdeki beklentileri gibi denetçinin mesleki yargısını etkileyebilecek faktörlerin göz önüne alınması gerekmektedir (Akdoğan ve Muluk, 2019: 705-707; BDS 320, 2017).

Denetçinin, işletmenin mali tablolarının bir bütün halinde önemli yanlışlık içerip içermediği hususunda makul bir güvence vermesi gerekmektedir. Denetçi bu güvenceyi, denetim riskini azaltacak yeterlilikte ve düzeyde denetim kanıtı toplayarak sağlamaktadır. Bu bağlamda denetçinin denetim sürecinde karşılaştığı denetim riski; önemli yanlışlık içeren mali tablolar hakkında olumlu görüş beyan etme ihtimalidir. Denetim riskinin bileşenleri; yapısal (doğal) risk, kontrol riski ve ortaya çıkartma (tespit) riski olmak üzere üç tanedir. Yapısal risk, işletmede hiçbir iç kontrol sisteminin olmadığı varsayımıyla, işletmenin sunduğu bilgilerin ve belgelerin önemli yanlışlık içermesi olasılığıdır. Kontrol riski; işletmenin sunduğu bilgi ve belgelerde yer alabilecek önemli bir yanlışlığın, işletmenin iç kontrol sistemi tarafından tespit edilememesi veya önlenememesi olasılığıdır. Ortaya çıkartma riski ise; mali tablolardaki önemli bir yanlışlığın denetçi tarafından ortaya çıkartılamaması olasılığıdır. Bu bağlamda denetçi, tespit ettiği düzeltilmemiş önemli yanlışlıkların

hem ayrı hem de toplu bir şekilde, mali tablolara önemli bir etkisinin olup olmadığını belirlemeye çalışmaktadır (İnalton ve Taş, 2015: 75-76; Kır, 2010: 53-54; Toroslu, 2016: 80-83).

Denetçi, denetim süreci başlamadan önce, yürüteceği denetim faaliyetinin genel anlamda amaçlarını belirleyip, denetim sürecinde yapacağı uygulamaların genel hatlarını ortaya koymaktadır (Durmuş ve Taş, 2008: 45). Denetçinin bu aşamadan önce tamamladığı planlama adımları sayesinde, denetçi, işletmenin çevresel koşullarını, yönetim yaklaşımlarını, örgütsel yapısını daha yakından tanımaktadır. Bu kritik belirleyiciler ile birlikte ayrıca denetim riski ve önemlilik hakkında ulaştığı yargılar da denetçinin denetim stratejisini belirleyerek, denetim amaçlarını belirlemesi ve amaçlara ulaşmak adına rotasını çizmesini sağlamaktadır (Erdoğan, 2006: 82).

Denetçi, planlama faaliyetlerinin sonuçlarına dayanarak denetim programını yazılı bir şekilde hazırlamaktadır. Denetim programı, denetçinin denetim sürecinde her bir denetim alanı için uygulamayı düşündüğü denetim çalışmalarının türünün ve uygulama sırasının belirlendiği taslaklardır. İyi hazırlanmış bir denetim programı; yürütülecek denetim çalışmasının çerçevesini belirleyerek işin nasıl tamamlanacağına dair yönlendirmeleri içerir, denetimin koordine edilmesinin, gözetiminin ve kontrolünün temelini oluşturur ve aynı zamanda yürütülen çalışma için bir kanıt oluşturur. Denetim programı değişmez bir yönerge değildir. Denetim çalışmaları ilerledikçe karşılaşılan yeni koşullara göre denetim programında ihtiyaç duyulan değişiklikler yapılmaktadır (Güredin, 2014: 191-192; Usul ve Mizrahi, 2016: 47-48).

Denetçinin, uygulamayı tasarladığı denetim prosedürlerine göre bir denetim programı hazırladıktan sonra, denetim çalışmasının yürütülmesine ilişkin zamanı planlaması gerekmektedir. Denetimle ilgili çalışmalar, müşteri işletmenin hesap dönemi içinde ve hesap dönemi bitiminden kısa bir süre sonra yapılmaktadır. Denetimle ilgili çalışmaların süresinin ve zamanının belirlenmesi, denetim ekibinin zamanını verimli kullanmasını ve denetim faaliyetlerinin hedeflenen sürede tamamlanmasını sağlamaktadır (Kepekçi, 1998: 53). Denetimle ilgili çalışmaların bir kısmının hesap dönemi içinde, bir kısmının ise hesap dönemi bitiminden sonra yapılması etkin bir denetim süreci geçirilmesini sağlamaya yöneliktir. Denetim

sürecinde yapılacak çalışmaların planlanması, müşteri işletmenin tanınması, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi gibi faaliyetler hesap dönemi içinde yapılırken; kasa sayımı, stok sayımı, kapanış kayıtlarının incelenmesi, denetim testlerinin uygulanması gibi faaliyetler hesap dönemi bitiminde veya sonrasında yapılmaktadır. Denetçi, denetim çalışmalarının uygulama zamanıyla ilgili seçim yaparken; müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin etkinlik düzeyi, denetlenen birimin nitelikleri, denetim çalışmalarının tamamlanması için verilen süre, mesleki bilgi ve tecrübesi, müşteri işletmeyi daha önceden denetlemiş olup olmadığı gibi faktörleri göz önünde bulundurarak karar vermektedir (Gülbüz, 1995: 166-168).

Denetim planlamasının son aşaması, denetim sürecini yürütecek denetim ekibinin oluşturulmasıdır. Denetim ekibinin belirlenmesi; her bir denetim çalışmasına, denetim amaçları doğrultusunda ve denetim yardımcılarının mesleki gelişimlerine katkı sağlayacak düzeyde personellerin denetim işine atanmasıdır. Denetim faaliyetini yürütecek denetim personelleri; her bir denetim çalışmasına atanacak denetim personelinin taşıması gereken özellikler ile denetlenecek hesapların özellikleri karşılaştırılarak, hesabın karmaşıklığı ve hesabı denetleyecek personel arasında paralellik olacak şekilde belirlenmektedir. Bir denetim ekibi oluşturulurken; denetim ekibinin çalışma saatleri, denetim personellerinin tecrübeleri, denetim maliyeti, denetim personellerinin birbiriyle ikamelerinin mümkün olması, denetlenen işletmenin büyüklüğü ve bulunduğu sektörün özellikleri gibi unsurlar dikkate alınmalıdır (Uşul, 2015: 96-97).

1.6.3. Denetim Programının Yürütülmesi

Denetim sürecinde denetim planlamasından sonraki evre, denetim programının uygulanmaya başlanarak denetim faaliyetlerinin yürütülmesidir. Denetim programının yürütülmesi; denetim çalışmalarının yapıldığı, denetim kanıtlarının toplanıp değerlendirildiği evre olarak tanımlanabilmektedir. Bu evre denetçinin iç kontrol yapısını değerlendirdiği, denetim programında gerekli değişiklikleri yaptığı ve hesap kalanlarının doğruluğunu araştırdığı üç aşamadan oluşmaktadır (Toroslu, 2016: 101).

Denetim planlaması yapıldıktan, denetim konusu ilgili denetim alanlarına ayrıldıktan ve her bir denetim alanına uygulanacak denetim yöntemlerine karar verildikten sonra denetim kanıtlarının toplanmasına başlanmaktadır. Denetçi bazı

teknikleri kullanarak denetim kanıtlarını elde etmekte ve bu kanıtları değerlendirmektedir. Bu bağlamda denetim programının yürütülmesi; uygun bir denetim görüşüne varabilmek için, denetim çalışmalarının yapıldığı ve yeterli sayıda güvenilir ve uygun kanıtların toplandıktan sonra değerlendirildiği aşamadır (Gücenme, 2004: 63).

Fiiilen denetim çalışmalarının yürütüldüğü bu evrede denetçiler, denetim teknikleriyle elde ettikleri denetim kanıtlarını toplayarak bu kanıtlara göre işletmeyi değerlendirirler. Normal şartlar altında denetim programının yürütülmesi aşamasına, işletmenin iç kontrol sisteminin incelenip değerlendirilmesi ile başlanmaktadır. Bu değerlendirme, yönetimce geliştirilmiş tüm yöntem ve politikalara uyulup uyulmadığına, işletme varlık ve kayıtlarının iyi korunup korunmadığına yönelik incelemeleri içermektedir. Denetçi, iç kontrol sistemini inceledikten sonra elde ettiği bulgulara göre denetim programında gerekli değişiklikleri yapar ve sonrasında mali tablolardaki hesapların doğruluğunu araştırır (Durmuş ve Taş, 2008: 47).

Denetçinin iç kontrol sistemi incelemesinden elde ettiği bulgular beklediğinden farklı ise, daha önceden planlamış olduğu denetim programında bazı düzeltme ve değişiklikler yapması gerekmektedir. Bu bağlamda ulaşılan bulgulara göre denetim çalışmasının; uygulama zamanının, türünün ve kapsamının değiştirilmesi söz konusu olabilmektedir (Güredin, 2014: 198).

Denetim programının yürütülmesinin aşamalarından biri olan hesap bakiyelerinin doğruluğunun araştırılması; hesapların incelendiği ve denetlendiği aşamadır. Daha önceki yıllarda hesapların tek tek denetlenmesi biçiminde yapılan çalışmalar, günümüzde birbiriyle ilişkisi olan hesapların bir araya getirilmesi ile oluşturulan ve döngü yaklaşımı denilen bir anlayışla yürütülmektedir. Bu yaklaşım mali tabloların oluştuğu süreci işlevlerine göre ayırmakta, doğrudan ilişkili hesap kümelerinden bir döngü oluşturmaktadır. Oluşan bu döngüler ayrı ayrı zamanlarda ve farklı kişiler tarafından incelenerek işgücü ve zamandan tasarruf edilmekte ve biten incelemelerin sonuçları birleştirilerek mali tablolar hakkında genel bir görüşe varılmaktadır (Toroslu, 2016: 102).

1.6.4. Bulguların Raporlanması

Denetim sürecinin son evresi, denetim ekibinin veya denetçinin işletme hakkındaki yargısını belirttiği denetim raporunun hazırlanmasıdır. Denetim raporunda denetçi, neyi denetlediğini ve bu denetleme sonucunda ulaştığı sonuçları bildirmektedir (Gücenme, 2004: 71). Denetçi, denetim çalışmaları sonucunda elde ettiği bulguları ve kanıtları değerlendirerek denetim ile ilgili görüşüne karar vermektedir. Denetçi topladığı kanıt ve bulguları değerlendirerek ulaştığı denetim görüşünü bir rapor aracılığıyla bilgi kullanıcılarına sunmaktadır. Denetimin içeriğine göre denetim raporları farklılaşabilmektedir (Durmuş ve Taş, 2008: 49).

Denetçi, denetim çalışmalarını bitirdikten ve eksik kalmış veya unutulmuş bir işin kalmadığından emin olduktan sonra denetim raporunu hazırlayabilmektedir. Denetimin tamamlanması aşamasında denetçi ilk olarak, yapılacak çalışmaların planlaması olan denetim programını inceleyerek eksik bir çalışma olmadığından emin olmalı ve eğer eksik bir çalışma varsa bu çalışmanın tamamlanmasını sağlamalıdır (Çömlekçi, 1988: 171).

Denetçi yürüttüğü her denetim faaliyetini bir raporla sonuçlandırmak zorundadır. Bazı durumlarda aynı denetim sürecine ilişkin birden fazla rapor da yazabilmektedir (Güçlü, 2013: 43). Denetim çalışmalarını tamamlayan denetçinin, işletmenin mali tablolarıyla ilgili yargısını belirttiği denetim raporu, denetçinin sorumluluğunu somutlaştıran belgedir. Denetçi, denetim çalışmaları sonucunda; olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere dört farklı görüş bildirebilmektedir. Denetçi, denetim çalışmaları sonunda mali tabloların gerçeği yansıtıp yansıtmamasına göre görüşünü belirlemekte ve raporlamaktadır (Gücenme, 2004: 71; Erdoğan, 2006: 292).

1.7. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

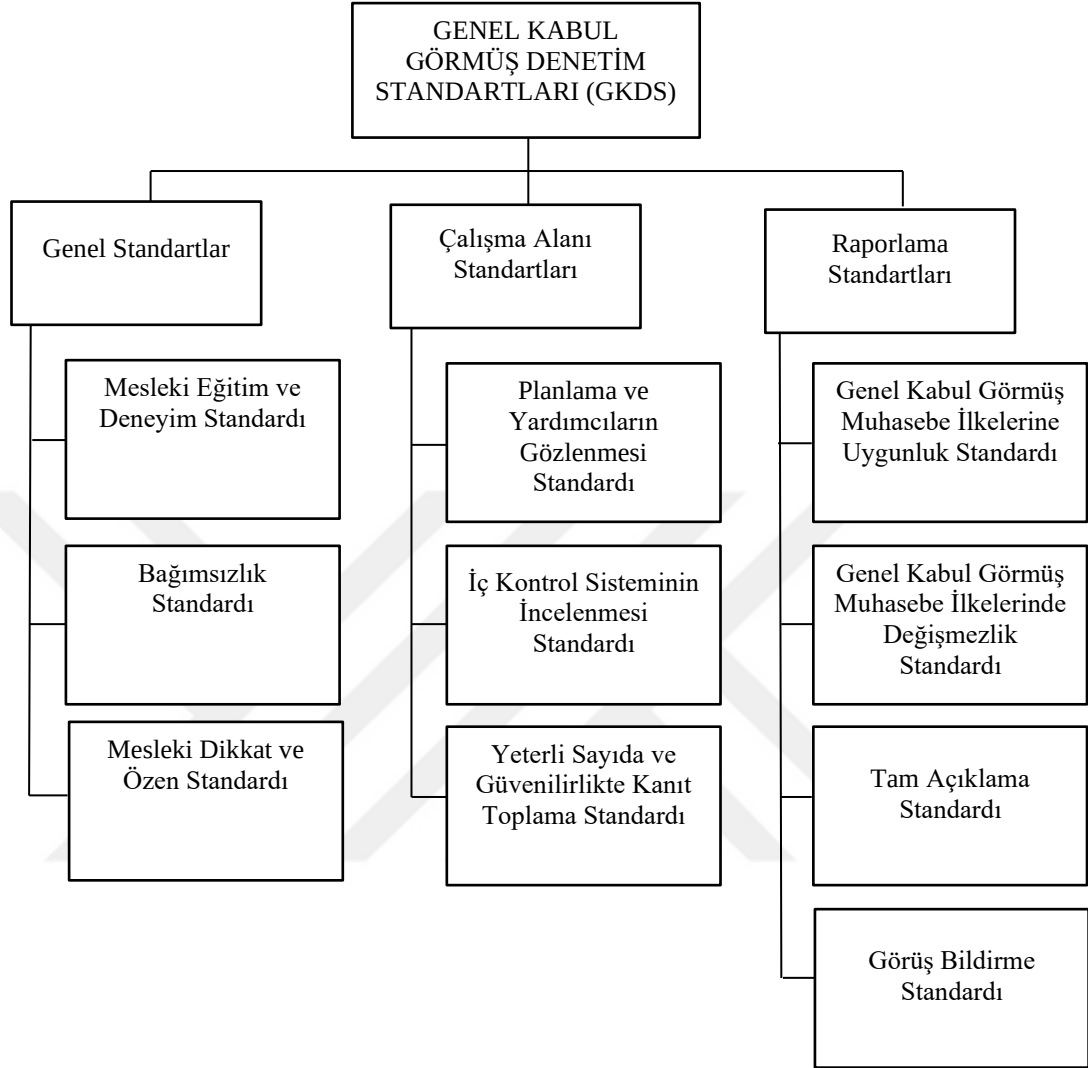
Bağımsız denetim raporlarının, bilgi kullanıcıları açısından çok önemli olması; denetim faaliyetlerinin önceden belirlenmiş bir düzen, kalite ve güvenilirlikte yürütülmesini gerektirmektedir. Bunu sağlayabilmek adına yasalar veya meslek kuruluşları aracılığıyla belirlenen ve meslek mensupları tarafından benimsenen standartlara ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda bağımsız denetimin temel standartları olarak ifade edilen Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, American

Institute of Certified Public Accountants (AICPA) tarafından 1947 yılında oluşturulmuştur. Bu standartlar, yürütülen denetim faaliyetlerinin uygunluğu ve geçerliliği için denetçinin ayrılmaması gereken ve mesleki sorumluluğunu yerine getirirken denetçiye yol gösteren genel ilkelerdir. Genel anlamda kaliteli bir denetimin nasıl olması gerektiğini belirleyen bu standartlar, denetçilere spesifik ve ayrıntılı bilgiler vermemektedirler. AICPA, bağımsız denetçilerin; denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması süreçlerinde genel kabul görmüş standartlara uyumlu hareket etmesinin gerekliliğini vurgulamış ve bu standartların hem denetim kalitesi hem de denetimde hedeflenen amaçlar açısından ölçüt olduğunu belirtmiştir (Altıntaş, 2011: 25-26).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Sahası Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç ana başlık altında toplanan on adet standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar Şekil 4'te gösterilmiştir.

Şekil 4

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Kaynak: Selimoğlu ve diğerleri, 2019: 70

1.7.1. Genel Standartlar

Denetçinin taşıması gereken özellikler ve denetimin kalitesi ile ilgili standartlardan oluşmaktadır. Bu standartlar kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir (Akçay ve Bilen, 2018: 233-235; Gücenme, 2004: 32-41).

- Mesleki eğitim ve deneyim standardına göre; denetim faaliyetini yürütecek kişinin yeterli bilgi ve deneyime sahip olması gerekmektedir. Bu mesleki bilgi ve deneyim, başta muhasebe ve denetim olmak üzere denetçinin denetim esnasında ihtiyaç duyabileceği alanları kapsamaktadır.

- Bağımsızlık standardına göre; denetçi, denetim faaliyetlerini yürütürken tüm konularda, işletme yönetimi ve diğer bilgi kullanıcılarından bağımsız hareket etmelidir.
- Mesleki dikkat ve özen standardına göre; denetçi, denetimin alınmasından raporlanmasına kadar olan tüm süreçlerde mesleki özen göstermeli ve titizlikle hareket etmelidir.

1.7.2. Çalışma Alanı Standartları

Denetim faaliyetlerini yürütürken, denetçinin uyması gereken kurallarla ilgili standartlardan oluşmaktadır. Bu standartlar kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir (Erol ve Aslan, 2017: 77; Kepekçi, 1998: 17-18).

- Planlama ve yardımcılarının gözlenmesi standardına göre; denetim faaliyetlerinin planlaması yeterli bir şekilde yapılmalı ve varsa denetime yardımcı elemanlar tarafından yapılan çalışmalar gereken şekilde gözlenmelidir.
- İç kontrol sisteminin incelenmesi standardına göre; denetçinin, denetim faaliyetlerini planlamak ve uygulanacak denetim testlerinin niteliği ve büyüklüğü gibi konuları belirleyebilmek adına işletmenin iç kontrol sistemini incelemesi gerekmektedir.
- Yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplanması standardına göre; denetlenen işletmenin finansal tablolarına ilişkin bir görüşe ulaşılabilmesi için belge inceleme, gözlem, doğrulama, soru sorma gibi ilgili denetim teknikleri uygulanarak yeterli sayıda ve güvenilirlikte denetim kanıtının toplanması gerekmektedir.

1.7.3. Raporlama Standartları

Bağımsız denetim sürecinin sonunda elde edilen görüşün yer aldığı denetim raporunun kapsam ve özellikleriyle ilgili standartlardan oluşmaktadır. Bu standartlar kısaca aşağıdaki gibi açıklanabilmektedir (Dönmez vd., 2005: 57; Bozkurt, 2018: 46-47).

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardına göre; denetçi, denetlenen işletmenin hazırlamış olduğu mali tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu açıkça belirtmelidir.

- Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değışmezlik standardına göre; denetçi, cari dönemde, işletmenin önceki dönemine ilişkin muhasebe ilkelerinde, mali tablolarda karşılaştırma yapılabilmesini önleyecek herhangi bir değışiklik varsa bu değışiklikleri ve bunların etkilerini raporunda açıkça belirtmelidir.
- Tam açıklama standardına göre; denetçi, bilgi kullanıcılarının verdikleri kararlara temel oluşturan mali tabloların, yeterli bilgileri içerip içermediğini ve anlaşılabilir bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını belirlemeli ve mali tablolardaki bilgiler yetersiz veya anlaşılması zor ise bu duruma raporunda yer vermelidir.
- Görüş bildirme standardına göre; denetçi, denetim süreci sonunda bir görüşe ulaşmışsa bu görüşünü denetim raporunda bildirmelidir ya da denetim sonunda bir görüşe ulaşamamışsa, bu durumun gerekçelerini açıklamalıdır. Ayrıca bu standart, denetçilerin yürüttükleri çalışmaların özelliklerini ve üstlendikleri sorumluluğun derecesini belirtmelerini de zorunlu kılmaktadır.

İKİNCİ BÖLÜM

COVID-19 SALGINININ BAĞIMSIZ DENETİM FAALİYETLERİNE ETKİSİ

Bu bölümde Covid-19 salgınının bağımsız denetim sürecine etkileri ele alınmıştır. Covid-19 salgınının bağımsız denetim faaliyetlerine etkilerinden bahsetmeden önce, Covid-19 salgınının işletmelerin faaliyetlerini ve finansal tablolarını nasıl etkilediğini anlayabilmek adına Covid-19 salgınının ekonomik faaliyetlere ve araştırmaya konu olan; gıda, perakende ve turizm sektörlerine etkisine yer verilmiştir.

2.1. COVID-19 SALGINININ EKONOMİK FAALİYETLERE ETKİSİ

Çin Halk Cumhuriyeti'nin Vuhan şehrinde 2019 yılının Aralık ayında ortaya çıkan Covid-19 salgını tüm dünyada hızla yayılarak, sosyal ve ekonomik hayatı neredeyse durma noktasına getirmiştir. Dünya Sağlık Örgütü tarafından 11 Mart 2020 tarihinde pandemi olarak ilan edilen Covid-19 salgınının etkilerini azaltabilmek adına hükümetler bu süreçte birçok kısıtlama yapmıştır.

Pandemi kelimesi, hepsi anlamına gelen “pan” ve insanlar veya nüfus anlamına gelen “demos”un birleşiminden meydana gelen ve Yunanca bir kelime olan “pandemos” kelimesinden gelmektedir. Bu bağlamda pandemi, uluslararası sınırları tanımayan ve tüm insanlığı bir şekilde etkileyen salgın olarak tanımlanabilmektedir (Nangia ve Mohsin, 2020: 932).

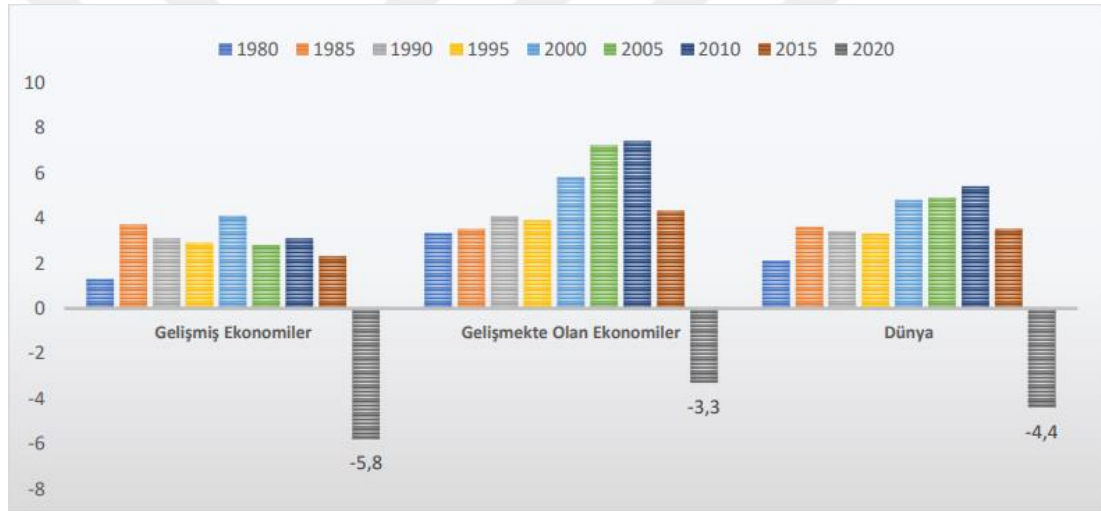
Pandemi, dünya tarihinde ilk defa karşılaşılan bir durum değildir. Salgının hızla yayılması ile birlikte halk sağlığını korumak adına, 1918’de İspanyol gribi ve 2009’da Meksida’daki grip salgınında binlerce hayatı kurtaran; okulların ve işletmelerin kapatılması, sokağa çıkma kısıtlamaları gibi uygulamaları içeren sosyal mesafe önlemleri alınmıştır. Bu önlemlerin amacı salgının yayılma hızını düşürmek ve sağlık sistemi üzerindeki yükü azaltmaktır. Fakat Covid-19’un yayılması ile birlikte, daha önce yaşanan pandemiler gibi Covid-19 salgınının da ekonomiye birçok olumsuz etkisi olmuş ve olacaktır (Brodeur vd., 2021: 1008).

Covid-19 salgınının patlak vermesi ile birlikte uygulanan karantinalar, ülkeleri bir hayli etkilemiştir. Sürekli etkinlik ve faaliyet içinde olan dünya sessizliğe bürünerek tüm kaynaklarını daha önce görülmemiş krizleri atlatmak için kullanmaya başlamıştır. Uluslararası Çalışma Örgütü yayımladığı bir raporda, Covid-19 salgınının yarattığı krizin, hem mal ve hizmet üretimini hem de tüketim ve yatırımı etkileyen bir ekonomi ve işgücü şokuna dönüştüğünü belirtmiştir (Chaudhary vd., 2020: 169-170).

Covid-19 salgınının gelişmiş ekonomiler, gelişmekte olan ekonomiler ve küresel ekonomiye olan etkileri Resim 1’de gösterilmiştir.

Resim 1

Covid-19 Salgınının Dünya Ekonomisine Etkileri



Kaynak: Türkiye Seyahat Acentaları Birliği [TÜRSAB], 2020

Covid-19 salgını öncesinde 2020 yılı için büyüme beklentisi ortalama %3 seviyelerindeyken Covid-19’un küresel bir salgına dönüşmesi ile birlikte dünyada ekonomik faaliyetler durma noktasına gelmiş ve dünya tarihinde ekonomik anlamda en büyük daralma dönemlerinden biri yaşanmaya başlamıştır. Uluslararası Para Fonu (International Monetary Fund-IMF) Covid-19 salgını nedeniyle dünya ekonomisinde yaşanacak olan daralmanın, 1930’lu yıllarda yaşanan Büyük Buhran’dan bu yana görülmemiş bir seviyede olacağını tahmin etmektedir (TÜRSAB, 2020).

Ülkeler, salgının etkilerini azaltmak için, vakaları izole etmek ile birlikte zorunlu karantina uygulamaları ve ülke sınırlarını kapatma yoluna gitmişlerdir. Modern dünya ekonomilerinin temellerini sarsan bu gibi önlemlerin etkileri hala

hissedilmektedir. Covid-19 salgınının yayılmasının, üretim faaliyetlerini, tedarik zinciri süreçlerini ve finansal piyasaları ciddi anlamda etkilediğini söylemek mümkündür (İbn-Mohammed vd., 2021: 2).

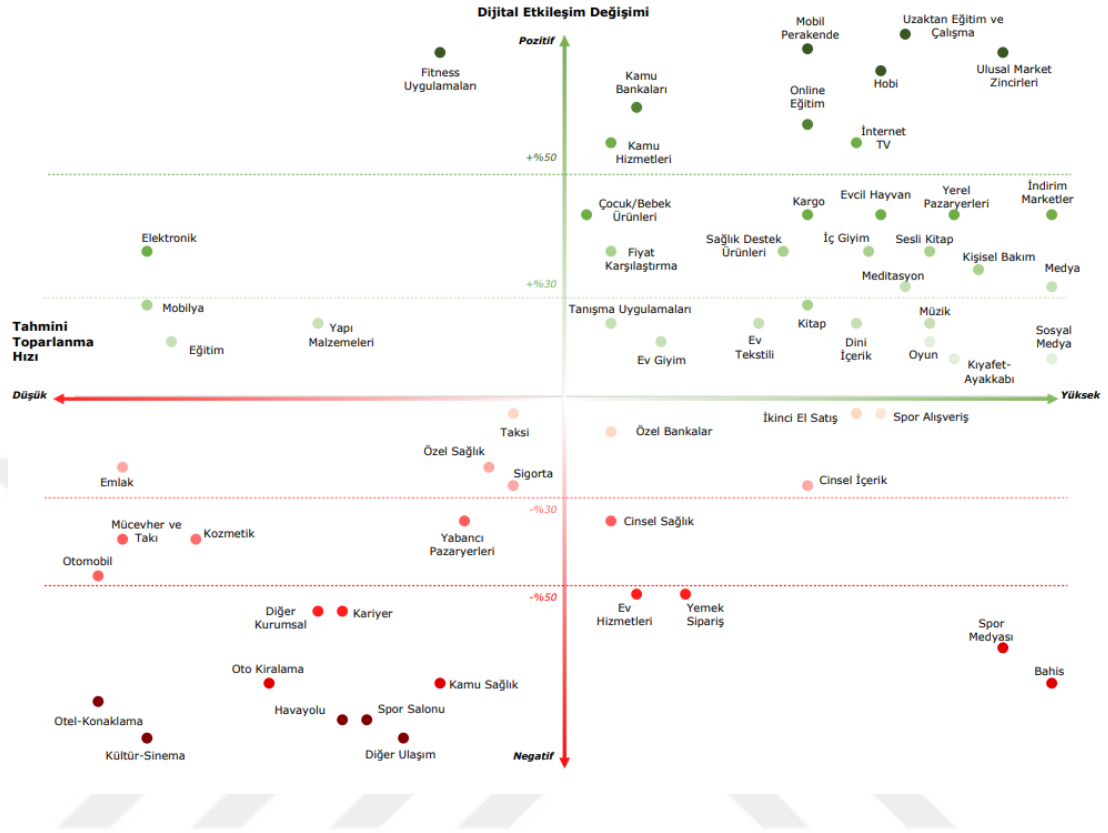
Covid-19 salgını, son yıllarda insanlığın karşılaştığı en büyük küresel kriz olarak nitelendirilmektedir (Bareket-Bojmel vd., 2020: 566). Özellikle küresel tedarik zincirlerine olan kötü etkileri sonucunda sadece bir sağlık krizi olmaktan çıkıp aynı zamanda bir işgücü ve ekonomik krize dönüşmüştür. Uluslararası Para Fonu, gelişmiş ve gelişmekte olan ekonomilerin, Covid-19 salgınının etkileriyle birlikte ciddi oranlarda küçüleceği tahminini yapmıştır. Salgın sonucu ekonomide yaşanan krizle birlikte, iş ve gelir kayıplarının dünya genelinde arttığı görülmüştür (Karmaker vd., 2021: 411).

Covid-19 salgınının yayılmasını önlemek amacıyla uygulanan karantinalar, sadece fabrika ve işletmelerdeki faaliyetlerin durmasına sebep olmakla kalmamış aynı zamanda hava, kara ve deniz taşımacılığını da durma noktası getirerek uluslararası ekonomik sistem üzerinde çok büyük bir etki yaratmıştır. Covid-19 salgını döneminde uygulanan kısıtlamalar sonucunda üretimin kesintiye uğramasıyla birlikte arzda yaşanan düşüş ve özellikle turizm, eğlence ve hizmet sektöründe küresel anlamda talebin azalması salgının ekonomik sisteme bir diğer önemli etkilerindendir (Qarallelh ve Majali, 2021: 385).

Covid-19 salgınının ülkemizdeki farklı kategorilere etkilerini belirlemek amacıyla, tüketicilerin dijital etkileşimleri analiz edilmiş ve kategorilerdeki değişimler ile tahmini toparlanma hızları Resim 2’de gösterilmiştir.

Resim 2

Türkiye’de Covid-19 Salgını Sonrası İncelenen Kategorilerin Dijital Etkileşim Değişimi ve Tahmini Toparlanma Hızları



Kaynak: Deloitte, 2020

Yukarıda görüldüğü üzere Covid-19 salgınının farklı kategoriler üzerinde farklı etkileri bulunmaktadır. Örneğin; otel-konaklama, havayolu, kültür-sinema gibi kategoriler Covid-19 salgınından negatif yönde etkileneceği ve bu kategorilerin tahmini toparlanma hızlarının da düşük olacağı öngörülmüştür. Ülkeler tarafından salgının yayılma hızını azaltmak adına alınan kısıtlamaların bu kategorilerin olumsuz etkilenmesinin temel sebebi olduğunu söyleyebiliriz. Aynı dönemde, uygulanan kısıtlamaların insanları evlerinde daha çok vakit geçirmeye zorlaması sebebiyle, ulusal market zincirleri, perakende uygulamaları, kargo, indirim marketleri ve uzaktan eğitim gibi kategorilerin de pozitif yönlü etkilenmesi beklenmiştir.

Ekonomik Kalkınma ve İşbirliği Örgütü (Organization for Economic Co-operation and Development-OECD), Uluslararası Para Fonu (IMF) ve Dünya Bankası gibi uluslararası kuruluşlar; hükümetleri, Covid-19 salgınının yarattığı krizin üstesinden gelmek için, etkili ve iyi kaynaklara sahip halk sağlığı önlemleri almaları ve sağlık sistemlerini desteklemek adına hedefleri iyice belirlenmiş politikalar

uygulamaları konusunda uyarmışlardır. Ayrıca bu kuruluşlar, ekonomide güveni ve talebi yeniden tesis etmek ve işçiler ile işletmelerin işlerini ve gelirlerini korumak için destekleyici makroekonomik ve mali önlemler almaları konusunda hükümetleri zorlamışlardır (Açıkgöz ve Günay, 2020: 524).

Covid-19 salgını neredeyse dünyadaki her ülkeyi kasıp kavururken; çalışma düzeni, iş kalıpları, tedarik zincirleri, kişisel ve aile hayatı gibi konularda benzeri görülmemiş değişikliklere yol açmış ve toplumsal yaşamın temellerini sarsmıştır. Covid-19 salgınının; yerel ve küresel düzeydeki yapısal eşitsizlikleri açığa çıkarması ve derinleştirmesi, yaşanan sağlık krizi sonucunda ortaya çıkan ekonomik çöküş ile başa çıkmak için devlet müdahalesine yol açması, devletin ve piyasaların rolü hakkında kamu söylemlerini önümüzdeki dönemde yeniden şekillendirme potansiyeli gibi sonuçları göz önüne alındığında; bugüne kadar kurulan ve kurulması mümkün görülen tek küresel ekonomik sistemin kırılganlığını ortaya çıkardığını ve buna bağlı olarak alışlagelmiş yönetim düzenlemelerini bozma potansiyeli olduğunu söylemek mümkündür (Cotula, 2021: 1).

2.1.1. Covid-19 Salgınının Gıda ve Perakende Sektörleri Üzerine Etkisi

Covid-19 salgını dünya genelinde birçok sektörü olumsuz yönde etkilemiştir. Az da olsa bazı sektörlerin olumsuz etkilenen sektörlerin aksine Covid-19 salgını sürecinde bazı mal ve hizmetlere olan talebin artmasına bağlı olarak pozitif yönlü etkilendikleri görülmüştür. Talebi artan malların başında yiyecek ve içecekler ile kişisel bakım ürünleri gelmektedir (Gençyürek Erdoğan, 2020: 1300-1303). Amerika Birleşik Devletleri'nde Covid-19 salgını ve insanların tüketim alışkanlıkları arasındaki ilişkinin incelendiği bir çalışmada; vaka sayılarında değişiklikler oldukça harcama davranışlarında da değişiklik olduğu görülmüştür. Değişen satın alma davranışları ile birlikte özellikle gıda sektöründe stoklama ve ihtiyaçtan fazla alma gibi davranışlar ortaya çıkmış ve bu durum salgının ilk dönemlerinde harcamalarda %40'lık bir artışa neden olmuştur (Baker vd., 2020: 836).

Covid-19 salgınının ilk günlerinden itibaren temel ihtiyaç malzemeleri ve gıdaya olan talebin artması, aynı zamanda uygulanan karantinalar sonucu evde geçirilen zamanın uzamasıyla birlikte ev içindeki tüketimin artması perakende sektörünün önemli belirleyicilerinden olmuştur. 2020 yılının Kasım ayında perakende sektörünün satış hacmi 2019 yılına göre %11,9 artmıştır. Bu artış

incelendiğinde, otomotiv akaryakıtları hariç gıda dışı satışların %13,8 arttığı; gıda, içecek ve tütün satışlarının da %11,4 arttığı görülmektedir. Türkiye İstatistik Kurumunun Açıkladığı verilere göre Covid-19 salgını döneminde yaşanan ekonomik belirsizlik ve kısıtlamalara rağmen Türkiye’de 2020 yılında perakende sektörünün cirosu yıllık ortalama %15,9 oranında artmıştır (TÜSİAD, 2021).

Covid-19 salgınının Borsa İstanbul’da yer alan sektörlerin endeks getirilerine etkileri incelendiğinde, gıda sektörünün getirilerinin olumlu etkilendiği görülmektedir. Temel ihtiyaç ve hizmetlerin üretildiği sektörlerden biri olan gıda sektörü, olağanüstü durumlarda insanların temel ihtiyaçlarını karşılama güdüsüyle hareket etmesinden dolayı talebin arttığı sektörlerdendir. Covid-19 salgını sürecinde de gıda sektöründeki nakit akışı devam etmiş ve bu sektör önceki döneme göre yatırımcılar için daha cazip bir hale gelmiştir (Göker vd., 2020: 15).

Covid-19 salgınının spor, ulaşım, turizm, makine sanayi gibi birçok sektöre olumsuz etkilerine olmuşken; gıda, içecek, perakende ve toptan ticaret sektörlerine daha az veya olumlu etkileri olmuştur. Bunun sebebinin bu sektörlerdeki ürünlere olan talebin artması ve insanların gıdaya ulaşabilmelerini sağlamak için hükümetlerin aldıkları önlemler ve verdikleri destekler olduğu söylenebilmektedir (Öztürk vd., 2020: 64).

Covid-19 salgını sebebi ile gıda ürünlerine ve perakende marketlere olan talep artmış ve bu durumun sonucunda bu sektörlerin beklendiği gibi pozitif yönde anormal getiriler elde ettiği görülmüştür (Kılıç, 2020: 70). Çalışmamızda bu sektörlerde yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporlarının inceleme konusu olmasının sebebi de bu sektörlerin salgın sürecinde yaşanan yoğun talepten dolayı pozitif yönlü etkilenmesinin beklenmesidir.

2.1.2. Covid-19 Salgınının Turizm Sektörü Üzerine Etkisi

Covid-19 salgınına karşı alınan önlemler kapsamında insanların evlerinde kalması ve ülke sınırlarının kapanmasıyla birlikte küresel turizm ve eğlence sektörüne çok büyük bir darbe inmiştir. İnsanların otel ve tatil talebi 2020 yılının Nisan ve Haziran ayları arasında neredeyse sıfıra inerek tarihi bir düşüş göstermiştir. Geçimini turizm sektöründen sağlayan yüz milyonlarca insan göz önüne alındığında

bu durumun çok büyük sosyoekonomik sonuçlar doğuracağını söylemek mümkündür (Duro vd., 2021: 1).

Turizm, eğlence ve seyahat sektörleri, salgın hastalık ve felaket dönemlerinde ciddi bir düşüşle karşılaşmaktadır. Bu gibi zor süreçlerde insanların düşünce ve davranışlarında meydana gelen değişiklikler bu durumun sebebi olarak görülebilmektedir. İnsanlar, seyahat esnasında hastalık bulaşma korkusuyla planladıkları tatillerini iptal etmekte ve kendilerini korumaya çalışmaktadır. Ayrıca seyahat eden insanların, hastalığın yayılmasında büyük rol oynadığı bilindiğinden salgının yayılmasını önlemek adına alınabilecek en etkili yöntemlerden biri olan seyahat kısıtlamaları getirilmektedir. Covid-19 salgını sürecinde de bu gibi durumlar ortaya çıkmış ve bunların sonucunda turizm ve eğlence sektörü bu süreçten en çok etkilenen sektörler arasında yer almıştır (Abbas vd., 2021: 1-2).

Birleşmiş Milletler Dünya Turizm Örgütü (United Nations World Tourism Organization-UNWTO), dünya çapında turizm endüstrisi üzerinde benzeri görülmemiş etkiler yaratan Covid-19 salgını sürecinde, 2020 yılının ilk sekiz ayında uluslararası turist hareketliliğinde bir önceki yılın aynı dönemine göre %70’lik bir düşüş görüldüğünü bildirmiştir. Bu düşüşün 730 milyar dolarlık bir kayıp anlamına geldiği de belirtilmiştir. Dünya Seyahat ve Turizm Konseyi Eylül 2020 itibariyle Covid-19 salgınının etkileri sonucunda 121 milyondan fazla iş ve geçim kaynağının etkilendiğini ve bu durumun çok ciddi ekonomik ve sosyal kriz yarattığını belirtmiştir. Konsey, sektörün hayatta kalabilmesi için uluslararası koordinasyon ve işbirliği çağrısında bulunmuştur (Lu vd., 2021: 1).

Dünya Turizm Örgütü, 2021 Ocak ayında 2020 yılının Ocak ayına göre uluslararası turist hareketliliğinde %87’lik bir düşüş yaşandığını ve Covid-19 salgınının küresel turizm üzerindeki yıkıcı etkisinin 2021 yılında da devam ettiğini belirtmiştir (World Tourism Organization, 2021). Örgütün 2021 Haziran raporuna göre uluslararası turist hareketliliği 2021’in ilk çeyreğinde %83’lük bir kayıp yaşamıştır (Tekin, 2021: 879). Turizm ve seyahat sektöründen elde edilen gelirlerin azalmasının yanı sıra dünya genelinde Covid-19 salgını kaynaklı istihdam kaybının 100 milyon civarında olacağı tahmin edilmektedir (Jaipura vd., 2020: 245).

Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK)’nin açıkladığı verilere göre Türkiye’de turizm sektörü özellikle 2020 yılının üçüncü ve dördüncü çeyreklerinde yaşadığı

daralmayla uluslararası turist sayısında %69,48’lik bir düşüş yaşamıştır. Kurumun açıklamış olduğu verilere göre 2020 yılında Türkiye’nin turizm gelirlerinde %65 oranında bir azalma görülerek yaklaşık 14 milyar dolarlık bir kayıp yaşanmıştır (Gün ve Tutcu, 2021: 538-539).

TÜİK tarafından açıklanan verilere göre hazırlanan, 2019-2020 yıllarının Ocak-Eylül dönemlerine ait turizm gelirlerinin karşılaştırması Tablo 1’de gösterilmiştir.

Tablo 1

2019-2020 Yılı Ocak-Eylül Dönemi Turizm Gelirleri Karşılaştırması

Dönem	2019 Yılı	2020 Yılı	Değişim Oranı (%)
Ocak	1.585.517	1.834.008	15,7
Şubat	1.359.194	1.479.447	8,8
Mart	1.684.968	787.750	-53,2
Nisan	1.996.446	-	-
Mayıs	2.639.675	-	-
Haziran	3.337.843	-	-
Temmuz	4.384.887	561.409	-87,2
Ağustos	5.244.124	1.622.303	-69,1
Eylül	4.402.111	1.860.644	-57,7
Ocak-Eylül Toplamı	26.634.764	8.145.561	-69,4

Kaynak: Türkiye Seyahat Acentaları Birliği (TÜRSAB), 2020

TÜİK verilerine göre 2019 yılında bir önceki yıla göre %17’lik artışla 34,5 milyar dolara ulaşarak rekor kıran turizm gelirlerindeki artışın 2020 yılında da süreceği öngörüldürken Covid-19 salgınının ortaya çıkması buna engel olmuştur. Çalışmalar turizm gelirlerinin 2023 yılına kadar 2019 yılındaki seviyeye gelmesinin çok zor olduğunu göstermektedir (Urfa vd., 2021: 23-24).

Turizm sektörünün birçok ülke için önemli bir gelir ve istihdam kaynağı olduğu göz önüne alındığında sektörün Covid-19 salgını sürecindeki durumunun önemi daha iyi anlaşılmaktadır. Çalışmamızda turizm sektöründe yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporlarının inceleme konusu olmasının sebebi turizm sektörünün salgın sürecinde yukarıda da belirtildiği üzere negatif yönlü etkilenmesinin beklenmesidir.

2.2. COVID-19 SALGINININ BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİNE ETKİLERİ

Covid-19 salgınının tüm dünyaya yayılması küresel piyasalarda benzeri görülmemiş bir etkiye sebep olmuştur. Dünya ekonomisini çok ciddi bir şekilde etkileyen Covid-19 salgınının, işletmelerin finansal raporlarını ve bağımsız denetim süreçlerini etkilemesi de kaçınılmazdır. Bu durumun etkisinin, işletmeler açısından muhasebe ve denetim alanlarında özellikle raporlama dönemlerinde görüleceği düşünülmektedir. Covid-19 salgını, yatırımcıların ve paydaşların yüksek kaliteli denetim faaliyetlerine ve finansal bilgiye olan ihtiyaçlarını artırmıştır. Uygulanan kısıtlamalar nedeniyle de finansal tablo hazırlayıcıları ve denetçilerin özellikle veri elde etme, verileri hazırlama ve veri üretme süreçleri üzerindeki kontrolleri değişmiştir. Bu nedenle denetçilerin karşılaştıkları zorlukları ve riskleri göz önüne alarak salgının etkilerine göre hareket etmeleri büyük önem arz etmektedir (Kaka, 2021: 2).

Denetim faaliyetleri küresel çaplı krizlerden ciddi anlamda etkilenmektedir. Bu etkileri hem bu dönemlerde yayımlanan denetim raporlarından hem de yapılan düzenlemelerden anlaşılabilmektedir. Bağımsız denetim, son teslim tarihlerinin önemli olduğu bir süreçtir. Bu sebeple denetim kanıtlarının zamanında görülmemesi durumunda telafisi çok zor olmaktadır. Diğer taraftan finansal rapor kullanıcıları da faydalanacakları bilgilere ihtiyaç duydukları zamanda ulaşmayı istemektedirler (Hay vd., 2021: 179-180).

Covid-19 salgınının ekonomide ve piyasada yarattığı belirsizliğin, yatırımcıların, işletmelerin finansal tablolarına olan güvenini etkileyebileceği ve bunun sonucunda işletmelerin çeşitli finansal sıkıntılarla karşı karşıya kalabileceği göz önüne alındığında bağımsız denetim sürecinin Covid-19 salgını dönemindeki rolünün önemi anlaşılmaktadır. Ekonomik belirsizlik dönemlerinde yatırımcıların yaşadığı kaygılar nedeniyle işletmeler kaynak bulmakta zorlanmaktadır. Bu nedenle dönem sonuna yaklaştıkça işletmeler, paydaş grupların karar verme süreçlerinin en önemli araçlarından olan finansal raporların, Covid-19'dan nasıl etkilendiğini değerlendirmeye ihtiyaç duymaktadırlar. Bu gibi olağandışı dönemlerde birçok işletmenin iflas edebileceği ya da finansal tablolarında manipülasyon yapabileceği

düşünüldüğünde denetçilerin alışık olmadıkları zorluklarla karşılaşacağı dikkate alınmalıdır (Albitar vd., 2020: 170).

Covid-19 salgınının finansal raporlama üzerindeki etkisinin ve sonuçlarının karmaşıklığı hem üst yönetimden sorumlu olanları hem de denetçileri zorlamaktadır. Finansal raporlamanın önemli bileşenlerinden olan; ekonomik durum ve gelecekteki kazançlar gibi girdilerde görülen olağandışı belirsizlikler bu durumu artırmaktadır. Bu ve diğer belirsizlikler denetçinin, yönetimin iddialarının makullüğüne ilişkin bir görüş oluşturması için gerek duyduğu uygun denetim kanıtlarını elde etmesini de zorlaştırmaktadır. Ayrıca bu dönemde uygulanan kısıtlamalar nedeniyle denetçiler denetim faaliyetlerini yürütmede zorluklar yaşamışlardır. Covid-19 salgını döneminde daha önce karşılaşmadıkları sorunlarla karşılaşan denetçilerin bu sorunları çözmek adına denetime hazırlık süreçlerini artırdığı söylenebilmektedir (Saleem, 2021: 37-38).

Covid-19 salgını kaynaklı sorunlarla birlikte işletmelerin zamanında finansal raporlama yapabilmeleri zorlaşmıştır. Bu dönemde işletmeler zamanında finansal raporlama yapabilmek adına normalden daha fazla muhasebe tahminleri kullanmışlardır. Covid-19 salgınının belirsizliği yükseltmesi sonucu muhasebe tahminlerine daha fazla güven duyulması gerekecektir. Denetçiler de kullanılan bu muhasebe tahminlerinde kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılan yönetimin yanlışlığına ilişkin göstergelere karşı tetikte kalarak mesleki şüphecilik ve ihtiyatlılık kavramlarına sıkı sıkıya bağlanmalıdır (Levy, 2020: 26).

Denetçiler Covid-19 salgını döneminde uygulanan kısıtlamalar nedeniyle denetim prosedürlerinin tamamını gerçekleştirememişlerdir. Salgın nedeniyle uygulanan sosyal kısıtlamalarla birlikte fiziksel olarak sınırlanan ve evden çalışmak zorunda kalan denetçiler, denetim süreçlerinde yeterli kanıt toplamada zorlanmışlardır. Bu nedenle denetim faaliyetlerini daha fazla denetim riskini kabul etme, önemli yanlışlıklara karşı daha toleranslı olma ve görüş bildirme konularında taviz vererek tamamlamışlardır. Bağımsız denetimin kurum ve işletmelerin hesap verebilirliğini ve şeffaflığını artırmaya olan katkıları göz önüne alındığında Covid-19 salgını sürecinde yaşanan aksaklıkların denetim mesleği, denetimin kalitesi ve denetimin değerine ilişkin ciddi bir kaygı yarattığını söylemek mümkündür (Ritonga ve Suyanto, 2021: 1).

Küresel anlamda yaşanan kriz ve belirsizliklerin, temel misyonu denetledikleri işletmeler hakkında bilgi kullanıcılarına makul güvence sağlamak olan bağımsız denetim mesleği üzerinde çok ciddi etkiler yaratması kaçınılmazdır. Krizler sonucu ortaya çıkan ihtiyaçlar, denetim faaliyetleri, denetim teknikleri ve denetim türlerinde bazı değişmelere yol açmıştır. Müşteri işletmenin faaliyetleri, organizasyon şeması ve finansal verileri gibi konularda yaşanan olumsuz gelişmeler ve belirsizliklerle birlikte bağımsız denetimin de daha esnek ve değişime açık olması gerekmektedir (Bircan, 2020: 245-249).

Kısıtlamalar ve uzaktan çalışma gibi uygulamalar nedeniyle bilgiye erişim ve müşteri ile iletişim konularında sıkıntı yaşayan denetçiler denetim prosedürlerini uygulamakta zorluk yaşamaktadırlar. İçinde bulunulan bu durumda denetçiler, işlerini nerede ve nasıl yapacakları, yeterli ve uygun denetim kanıtlarını nasıl elde edecekleri gibi konularda yaklaşımlarını değiştirmişlerdir. Bu olağanüstü dönemde işletme yönetimi ile denetçi arasında zamanında ve etkin iletişim her iki tarafın da sorumluluklarını yerine getirebilmeleri açısından büyük önem arz etmektedir (Mchedlishvili ve Zazadze, 2021: 1-2).

Finansal kriz dönemlerinin denetim faaliyetleri üzerindeki etkisine yönelik yapılan çalışmalarda, kriz dönemlerinde denetime ayrılan zaman ve kaynakların azaldığı ve sonuç olarak da bu dönemlerde denetim riskinin arttığı sonucuna varılmıştır. Finansal kriz dönemlerinde, yapısal risklerin ve kontrol risklerinin birleşimi olan önemli yanlışlık riskinin artabileceği ve buna bağlı olarak denetimin kapsamının genişleyebileceği ve denetim için uygulanması gereken çabanın artmasının gerekebileceği söylenmektedir. Bir finansal kriz döneminde denetçiler daha fazla çaba gösterebilirler de yine de her türlü denetim prosedürünü uygulama imkânları bulunmaktadır. Covid-19 döneminde denetçilerin karşılaştıkları kısıtlamaların bazı denetim prosedürlerini uygulamalarına engellediği göz önüne alındığında Covid-19 salgınının bağımsız denetim üzerindeki etkisinin, bir finansal krizin bağımsız denetim üzerine etkisinden daha şiddetli olduğu söylenebilir (Ritonga ve Suyanto, 2021: 2).

Birçok kuruluşun faaliyetlerinde büyük aksamalara neden olan Covid-19 salgını, işletme faaliyetlerinin bazılarını durma noktasına getirmiştir. Bu duruma bağlı olarak yeni çalışma yöntemleri geliştirme ihtiyacı duyan işletme yönetiminin

üzerinde bir takım baskılar oluşmaya başlamıştır. Gelirlerinde azalmalar yaşayan işletmeler, maliyetlerini karşılama ve bazı durumlarda sürekliliklerini sürdürme baskısı altına girmişlerdir. Bu dönemde yöneticilerin, devam eden işletme faaliyetlerini korumak adına hissedarlara, borç verenlere ve kamu otoritesine yanıltıcı finansal bilgiler verme ve mevcut projelerin karını veya getiri oranlarını abartma konularında potansiyel bir baskı altında kalma ihtimalleri bulunmaktadır (Humphreys ve Trotman, 2021: 14).

Covid-19 salgınının işletmelerin likidite risklerini nasıl etkileyebileceği üzerine 26 ülkede borsada listelenen firmalarla yapılan bir çalışmada, ortalama bir işletmenin nakit varlıklarını yaklaşık iki yıl içinde tüketeceği ve mevcut yükümlülüklerin sürdürülebilir bir seviyenin üzerine çıkacağı belirtilmiştir. Ayrıca incelenen işletmelerin onda birinin altı ay içinde çok ciddi likidite sorunuyla karşılaşacağına yer verilmiştir. Covid-19 kaynaklı likidite sorunu ve ödeme gücünde düşüş yaşayan işletmelerin, yaşadıkları olumsuz gelişmeleri yanlış raporlama, ilgili bilgileri açıklamaktan kaçınma veya finansal performansları hakkında yanıltıcı bilgi verme olasılıkları artmaktadır. Denetçilerin içinde bulundukları bu belirsiz ve öngörülemez durumların önemli yanlışlık riskini artırabileceğini söylemek mümkündür (Anisere-Hameed, 2021: 53; Humphreys ve Trotman, 2021: 14).

Covid-19 salgınının benzeri görülmemiş doğası ve hayatın her alanı üzerindeki ezici etkisi göz önüne alındığında salgının bugüne kadarki krizlerden farklı yönleri olduğunu söylemek mümkündür. Covid-19 salgını özellikle bağımsız denetçiler için, Arthur Anderson'ın çöküşü veya finansal krizler gibi, geçmişte yaşanan krizlerden daha farklı bir kriz olma özelliği taşımaktadır. Geçmişte yaşanan krizler denetim faaliyetlerinin kendisinden veya piyasa kaynaklı krizlerden kaynaklanmakta iken Covid-19 salgınının yarattığı kriz, kuruluşların temel faaliyetlerinin dışında meydana gelen olağanüstü bir olay olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu durumda denetçilerin daha önce karşılaşmadıkları olağanüstü bir durumla baş etme ve bunun sonucunda bazı aksamalar yaşama olasılıkları artmaktadır (Luo ve Malsch, 2020: 13).

Covid-19 salgını sebebiyle ortaya çıkan sorunlara rağmen denetim faaliyetlerinin standartlara uygun olarak yürütülmesi gerekmektedir. Salgın şartlarında standartlara uymanın zorlaşmasıyla birlikte denetimin tamamlanması

normal zamanlara göre daha uzun ve zorlu bir hale gelebilmektedir (Nezhyva ve Minialio, 2020: 125). Bu süreçte denetçiler, Covid-19 salgını sürecinde denetim faaliyetlerinde ortaya çıkan zorluklara karşı çözüm getirmeye çalışmaktadır. Bu bağlamda Covid-19 salgınının bağımsız denetim faaliyetlerine etkilerini incelemek önem arz etmektedir.

2.2.1. Yeni Denetim Sözleşmesinin Kabulü Sürecine Etkileri

Covid-19 salgını sürecinde bağımsız denetime olan talepte herhangi bir düşüş olmadığından hatta bu süreçte gerçekleşen halka arz ve şirket satın almaları nedeniyle denetim faaliyetlerinde bir yoğunluk yaşanmaya başlandığından söz etmek mümkündür. Artan talebe karşın salgın sürecinin yarattığı koşulların bu aşamada yüz yüze anlaşmaları kısıtladığı görülmüştür. Yüz yüze etkinlikler yoluyla potansiyel müşterilerle tanışıp anlaşabilmenin Covid-19 sebebiyle zorlaşması yeni müşterilerle anlaşma konusunda denetçilerin stratejilerinin eskiye oranla daha planlı olmasına sebep olmuştur. Covid-19 salgını sürecinde değişen bu stratejiler daha çok çevrimiçi ortamlarda gerçekleşmiştir (Adio-Moses, 2021: 4-5).

Covid-19 salgını sebebiyle değişen ekonomik koşullar, işletmelerin likiditesini, riskini ve performansını etkilemekle kalmayıp aynı zamanda denetim ücretlerini de etkileyecektir. Daha yüksek risk seviyeleri ve alacaklıların artan endişeleri, denetçileri daha geniş kapsamlı denetim prosedürleri benimsemeye ve işletmelerin sürekliliği varsayımlarını değerlendirirken denetim çalışmalarına daha fazla yatırım yapmaya zorlayacaktır. Covid-19 salgınının yarattığı koşullar denetçinin çabasını ve çalışma saatlerini artıracaktır. Finansal kriz dönemlerinde denetim ücretlerinde bir artış görülmekte ve bu artışın artan müşteri riskine bağlı olarak uygulanan ek denetim prosedürlerinden kaynaklandığı öne sürülmektedir. Buna karşın kriz dönemlerinde müşteri işletmelerin denetim hizmetlerini düşürebilmek adına pazarlık yaptıklarından da söz edilmektedir. Covid-19 salgını döneminde yaygınlaşan uzaktan çalışma uygulamaları ve değişen ekonomik koşullar, denetçilerin çabalarını ve çalışma saatlerini artıracak olsa da müşteri işletmelerin düşük denetim ücretleri talep etmeleri yeni denetim sözleşmesinin kabulü sürecinde dikkate alınması gereken konulardan biri olarak karşımıza çıkabilmektedir (Albitar vd., 2020: 171).

Yeni denetim sözleşmesi yapılması sürecinde denetçi bir önceki denetçi ile görüşmek ve denetçinin yapmış olduğu çalışmaları incelemek isteyecektir. Covid-19 salgını nedeniyle uygulanan kısıtlamalar sonucunda seyahat etmenin ve kalabalık ofis ortamlarında bulunmak mümkün olamayabilir. Bu bağlamda denetçi denetim dosyasına uzaktan erişim gibi uygulamalar dahil olmak üzere eskiye göre dijital yolları daha çok kullanarak uzaktan erişim yoluyla ulaşabileceği bilgilere dayalı olarak bu süreci yürütecektir (Acar Uğurlu ve Sarısoy, 2021: 46).

Covid-19 salgınının denetimin bu aşaması üzerindeki önemli etkilerinden biri de müşteri işletme çevresinin tanınması ile ilgilidir. Yeni bir müşteriye kabul etme veya mevcut bir müşteriyle çalışmaya devam etme kararını verirken göz önünde bulundurulması gereken önemli hususlardan biri, denetlenen işletmenin iş ortamı hakkında güvenilir ve sağlam bir fikre sahip olunmasıdır. Covid-19 salgınından birçok işletmenin olumsuz olarak etkilenmesi ve bununla birlikte iş ortamlarının tahmin edilemez bir hal alması bu durumu önceki yıllara göre farklı bir hale getirmiştir. Bu süreçte işletmenin amaçları, stratejisi, organizasyon yapısı ve iş modelinde değişiklikler görülebilmektedir. Bu bağlamda denetçinin işletme ve çevresi hakkındaki düşüncelerinin Covid-19 salgınının etkileri ile değişmesi muhtemeldir. Bu noktada denetçinin bu değişikliklerin denetim faaliyetlerine olan etkilerini göz önüne alarak yeni denetim sözleşmesinin kabulü sürecini yürütmesi gerekmektedir (Adio-Moses, 2021: 5-6).

Covid-19 salgınının yarattığı belirsizlik ortamı, işletmelerin gelecek dönemlerine ilişkin tahmin yapmayı güçleştirmektedir. İşletmelerin mevcut durumlarının sürekli değiştiği bu gibi zamanlarda sürecin dinamiklerini anlayıp, bağımsız denetim bağlamında gerekli değişiklikleri hızlıca yapıp ihtiyaç halinde denetim sözleşmelerinde esnetmeye gidilmesi gerekebilmektedir. Bu bağlamda denetim sürecinde Covid-19 salgınına bağlı olarak yaşanabilecek aksaklıklar nedeniyle oluşabilecek gecikmeler hakkında müşteri işletmenin bilgilendirilmesi sürece katkı sağlayacaktır. Özetle Covid-19 salgını sürecinde denetçilerin, yeni denetim sözleşmesinin kabulü aşamasında salgın öncesinde uyguladıkları politikaları daha dinamik ve esnek bir yapıya kavuşturması ve gerekli hallerde bu politikalara bazı eklemeler yapması gerekliliğinden bahsetmek mümkündür (Acar Uğurlu ve Sarısoy, 2021: 46; Bircan, 2020: 254).

2.2.2. Denetimin Planlanması ve Risk Değerlendirme Sürecine Etkileri

Covid-19 salgını döneminde denetçinin, risk değerlendirmelerini ve buna bağlı olarak uygulayacağı denetim prosedürlerini yeniden değerlendirmesi gerekebilir. İçinde bulunulan salgın sürecinin değişkenlik göstermesi nedeniyle denetçinin önemli yanlışlık riskiyle ilgili değerlendirmesini sürekli gözden geçirmesi uygulanan denetim prosedürlerinin ihtiyaca uygun olması açısından önem taşımaktadır. İçinde bulunulan Covid-19 salgını dönemi gibi olağanüstü durumların görüldüğü dönemlerde iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin azalması söz konusu olabilmektedir. Bu gibi durumlarda denetçi, belirlediği ve iç kontrol riskini de kapsayan hata ve hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinde herhangi bir artış olup olmadığına ve bu duruma ilişkin ilave denetim prosedürlerinin uygulanıp uygulanmayacağına karar vermelidir (Acar Uğurlu ve Sarısoy, 2021: 46; “Covid-19 Salgınının”, 2020).

Denetimin planlanması ile ilgili olarak, Covid-19 salgını sebebiyle hem denetçilerin hem de müşterilerin uzaktan çalışmasından kaynaklı ortaya çıkabilecek yeni risklerin göz önünde bulundurulması gerekmektedir. Örneğin Covid-19 salgınından önce işletmeler, çalışanlar tarafından haftanın belirli günlerinde yapılan inceleme ve onaylama işlemlerinden sonra ödemelerini yapmaktaysalar Covid-19 salgını nedeniyle ofislerde daha az personelin bulunması ödeme yapılan gün sayısını azaltabilir ve buna bağlı olarak yapılan inceleme ve onaylama işlemlerinin işlevinin azalması söz konusu olabilir. Denetçinin bu gibi durumların getirebileceği ek riskleri dikkate alması ve bu durumun denetimin kapsamını ve planlamasını nasıl etkileyeceğini düşünmesi gerekmektedir (Adio-Moses, 2021: 12).

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlarla Covid-19 salgınının işletme faaliyetleri üzerindeki etkilerini nasıl değerlendirdikleri hakkında görüşmeli ve önemli olabilecek yeni veya değişen riskler olup olmadığını değerlendirmelidir. Üst yönetimin riskleri nasıl ele aldığını anlamak, denetçinin denetim planında nerelerde değişiklik yapılması gerekebileceğini anlaması açısından önemlidir. Denetim sürecinde işletmenin koşulları değişebileceğinden denetim boyunca üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim halinde olunması önemlidir. Ayrıca bu süreçte kanun, yönetmelik veya finansal raporlama standartlarında, raporlama dönemlerinin uzatılması gibi, yapılan herhangi bir değişikliğin işletmeyi ve faaliyetlerini nasıl

etkilediğini anlamak ve gerekli hallerde duruma göre değişiklik yapmak da önemlidir (Arnold, 2020).

Denetçinin risk tanımlama ve değerlendirme süreci dinamik bir süreçtir. Denetçilerin, denetim kanıtlarına veya elde edilen yeni bilgilere göre risk değerlendirmelerini gözden geçirmeleri ve denetim prosedürlerini değiştirmeleri gerekebilir. Covid-19 salgını sürecinde hızla değişen ve karmaşılaşan koşullar nedeniyle risk tanımlama ve değerlendirmesini gözden geçirmesi gerekebileceğinden denetçinin sürekli tetikte olması gerekmektedir (Arnold, 2020). Covid-19 salgını denetçilerin tanımlanan risklere verdikleri cevapların oluşturulmasının ve bu cevapların uygulanmasının geçerliliğini veya revize edilme ihtiyaçlarının olup olmadığını değerlendirmelerini gerektirecektir. Salgın döneminde işletmelerin uzaktan çalışmaya geçmesi, beraberinde yeni riskleri de getirmiştir. Bu dönemde birçok işlemin çevrimiçi ortamlarda gerçekleştirilmesinin ortaya çıkarabileceği risklere karşı önlemlerin alınması ve bunlara ilişkin planlamaların yapılması gerekmektedir (Selimoğlu vd., 2021: 784).

Covid-19 salgını ile birlikte denetçilerin, hangi tür denetimlerin veya denetim prosedürlerinin denetim sürecine en fazla değer katabileceğine karar vermeleri ve bu süreci etkin bir şekilde yönetmeleri gerekmektedir. Bunu gerçekleştirirken; verilere erişmedeki kısıtlamaları, denetçiler için sağlık riskleri, uygulanan seyahat kısıtlamaları ve resmi kurumların denetçilerin ihtiyaç duydukları bilgiler konusunda yardımcı olmadaki yetersiz kapasiteleri gibi durumları göz önünde bulundurmaları gerekmektedir. Bu bağlamda denetçiler; Covid-19 salgınının müşteri işletmenin bulunduğu ülkeye mevcut ve beklenen etkilerini ve ortaya çıkan sorunları kontrol edebilmek adına uygulanan resmi önlemleri değerlendirerek denetim planlarını gözden geçirmelidir (Diab, 2021: 4).

2.2.3. Muhasebe Tahminlerinin Denetimine Etkileri

Parayla ifade edilen büyüklüklerin doğrudan gözlemlenemediği zamanlarda yönetim tarafından oluşturulan muhasebe tahminleri, niteliklerinden kaynaklı olarak farklılık göstermektedir. Verilerde görülebilecek yapısal kısıtlamalar, ölçüm sonuçlarında farklılığa ve öznelliğe yol açabilmektedir. Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 540 “*Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi*” yapılan bütün muhasebe tahminlerine uygulanmakla birlikte muhasebe tahminlerinin

maruz kaldıkları tahmin belirsizliği farklılık göstermektedir. Yapılacak risk değerlendirmesinin niteliği, kapsamı ve zamanlaması ile BDS 540'ın gerektirdiği denetim prosedürleri, tahminlerdeki belirsizliğe bağlı olarak değişmektedir. Yapılan muhasebe tahminindeki belirsizlik, karmaşıklık ve öznellik düşük ise bu muhasebe tahminine uygulanacak BDS 540'ın gerektirdiği denetim prosedürlerinin kapsamının geniş olması beklenmez. Bunun tersi durumunda ise uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamlı olması beklenir (BDS 540, 2019: 6).

Finansal raporlarda kesin olarak ölçülemeyen ve tahminlere dayanarak raporlanan pek çok unsur bulunmaktadır. Tahminler geliştirilirken kullanılan varsayımları doğrulamanın çok zor olması, muhasebe tahminlerinin çoğunlukla kompleks finansal işlemlere dayalı modellerden oluşması ve yargı odaklı olması sebebiyle denetçinin raporlanan bu unsurları doğrulaması çok kolay olmamaktadır. Kıdem tazminatı karşılıkları, şüpheli alacaklar, amortismanlar ve stok değer düşüklüğü gibi konular muhasebe tahmini oluşturmayı gerektiren durumlara örnek verilebilir. Covid-19 salgını ile birlikte muhasebe tahminleri salgın öncesi döneme göre daha zor yapılmakta ve bu tahminlere duyulan güven azalmaktadır. Bu bağlamda denetçilerin, salgın döneminde işletme yönetiminin yargılarına dayanan tahminlere karşı mesleki şüpheciliği elden bırakmamaları gerekmektedir (Özdemir vd., 2020: 170). Covid-19 salgınının önemli etkilerinin 31 Aralık 2019 tarihinden sonraki hesap dönemlerine ait raporlarda açık bir şekilde ortaya çıkmasının beklenmesi, işletmelerin bu dönemde yapacakları bütün tahmin, değerlendirme ve ölçümlerini Covid-19 salgını göz önünde bulundurarak yapmalarını gerektirmektedir (Öktem ve Öktem, 2021: 84).

Covid-19 salgınının sürekli değişen etkisinin yarattığı belirsizlik ortamı denetçilerin, muhasebe tahminlerini denetlemelerini daha karmaşık ve zor bir hale getirmektedir. Muhasebe tahminlerinin ve finansal tablolardaki ilgili açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesi bağlamında makul olup olmadığını belirleyebilmek adına yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek denetçinin bu aşamadaki amacını oluşturmaktadır. Değişen koşullar ve belirsizlik ortamı, muhasebe tahmininde kullanılan yöntemin veya verilerin seçimiyle uygulanış biçimlerini etkileyerek güvenilir veriler elde etmeyi zorlaştırabilmektedir. Ayrıca belirsizlik arttıkça yöntem, varsayım ve veri seçimindeki öznelliğin de artmasıyla birlikte muhasebe tahminlerinin öznelliği de artmakta ve işletme yönetiminin etkisine

açık bir hale gelmektedir. Böyle durumlarda işletme yönetiminden, kullanılan varsayımlar ve modeller hakkında farklı bilgi ve değerlendirmeler istenmesi gerekebilmektedir (Arnold, 2020).

Covid-19 salgınının yarattığı belirsizlikler işletme yönetimi için birçok zorluğu beraberinde getirmekte ve bununla birlikte denetçilerin işletme yönetiminin yargılarını değerlendirirken şüpheli davranışları gerekmektedir. İçerdiği karmaşıklık ve muhakemeler nedeniyle doğası gereği riskli olan muhasebe tahminlerinin denetiminde Covid-19 kaynaklı oluşabilecek herhangi bir risk artışına karşı denetçilerin tetikte olmaları gerekmektedir. Bu süreçte muhasebe ve denetim alanlarında standart belirleyicilerin yapacakları güncelleme ve bilgilendirmelerin, denetçiler tarafından takip edilmesi de büyük önem arz etmektedir (ACCA, 2020).

2.2.4. Denetim Kanıtlarına Etkileri

Görüşünü oluştururken denetçinin dayandığı bilgilere denetim kanıtı denilmektedir. Denetim kanıtları, mali tabloların temelini oluşturan muhasebe kayıtları ve diğer kaynaklardan sağlanan bilgileri içermektedir. Denetim kanıtı elde edilirken önemli olan iki husus vardır. Bunlar denetim kanıtının uygunluğu ve yeterliliğidir. Denetim kanıtının uygunluğu, elde edile kanıtın ihtiyaç duyulan bilgiyi karşılayıp karşılamadığı ile ilgilidir. Denetim kanıtının yeterliliği ise elde edilen kanıtın miktar olarak ölçütüdür. Denetim kanıtının miktar olarak yeterli olup olmadığı, önemli yanlışlık riskleriyle ilgili denetçinin değerlendirmesi ve denetim kanıtının kalitesine bağlıdır (BDS 500, 2019: 5-6).

Denetçi, denetim kanıtı elde etmek için, gözlem, fiziki inceleme, yeniden hesaplama, belge incelemesi, dış teyit, tetkik, sorgulama, yeniden uygulama, gibi çeşitli denetim teknikleri kullanmaktadır. Bu tekniklerin çoğu işletmede inceleme yapılmasına dayanmaktadır. Ancak Covid-19 salgınına yönelik alınan sokak ve seyahat kısıtlamaları, uzaktan çalışma uygulamaları ve sosyal mesafe kuralları gibi uygulamalar denetim kanıtı elde etmeyi zorlaştırmıştır. Bu gibi uygulamalar fiziki kanıtların yanı sıra dijital kanıtlar elde etmenin de salgın döneminde önemini ortaya çıkarmıştır (Atabay vd., 2021: 176).

Salgın döneminde özellikle fiziki belgelere dayanan müşteri kayıtları söz konusu olduğunda ve bu kayıtları sorgulamak için personelle görüşülmesi

gerektiğinde denetçiler için riskli durumlar ortaya çıkabilmektedir. Denetlenen işletmeler farklı şehirlerdeyse uygulanan kısıtlamalar nedeniyle denetçilerin müşteri işletmenin tesislerini kapsamlı bir şekilde ziyaret etmeleri pek mümkün olamamaktadır. Bu durum yeterli ve uygun kanıt elde etmek isteyen denetim personeli için büyük sorunlara yol açmaktadır. Bu süreçte denetçiler önemli konularla ilgili belgelerin orijinal kopyalarını ilişkili taraf olan üçüncü taraftan alamama ya da finansal raporlarda yer alan stok bakiyelerini doğrulayamama gibi durumlarla karşılaşabilirler. Böyle durumlarda denetçiler, salgın sebebiyle uygulanan kısıtlamalar kalktıktan sonraki sürece sayımı ertelemek, geriye dönük mutabakat yapmak, mümkünse denetim sürecini ertelemek veya kapsamı sınırlandırılmış bir denetim raporu hazırlamak gibi uygulamalar yapabilirler (Diab, 2021: 5).

Fiziki kanıt toplama ihtiyacı duyan ve Covid-19 salgını nedeniyle zorlanan denetçilerin bu süreçte teknolojiyen faydalanmaları karşılaştıkları zorlukları aşmalarında yardımcı olabilmektedir. Örneğin envanter sayımına fiziki olarak katılamayan denetçiler, sayımları görüntülü görüşmeler aracılığıyla veya drone kullanarak gözlemleyebilirler. Ancak denetçiler bu gibi teknolojilerden faydalanacaklarsa şüpheli davranmayı ihmal etmemelidir. Bunu yapabilmek adına mesela sayıma başlamadan önce bütün depoya ait net bir görüntü isteyebilir veya kendince başka doğrulamalara başvurabilir (Selimoğlu vd., 2021: 784).

Denetim raporlarını, elde ettikleri denetim kanıtları doğrultusunda hazırlayan denetçiler, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezlerse hazırlayacakları denetim raporunun da güvenilirliği azalacaktır. Bu nedenle denetçilerin kanıt elde edebilmek adına alternatif yolları denemeleri ve elde edilecek kanıtların yeterliliğini ve kalitesini değerlendirip ulaştıkları sonuçları çalışma kâğıtlarında belirtmeleri büyük önem arz etmektedir (Başkan, 2020: 34).

2.2.5. İşletmenin Sürekliliği Esasına Etkileri

Mali tablolar, işletmenin ömrünün bir sınırının olmadığı ve öngörülebilir gelecekte de faaliyetlerine devam edeceği varsayımına dayanarak hazırlanır. İşletme yönetimi, işletmenin tasfiye edilmesi veya kapatılması gibi bir durum olmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanma sorumluluğunu taşımaktadır. Denetçi, işletmenin sürekliliği esasını kullanan işletme yönetiminin, bu esas uygun olarak kullanıp kullanmadığını belirlemeye yönelik olarak uygun ve yeterli denetim kanıtı

elde etmeli ve bu kanıtlara dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirmesine ilişkin önemli belirsizlik olup olmadığını belirlemelidir (BDS 570, 2020: 5-6).

Covid-19 salgınının yarattığı belirsiz ortamda, salgınının yayılma hızını düşürmek amacıyla alınan tedbirler kapsamında yaşamın neredeyse her alanında uygulanan kısıtlamalar, ekonomi ve ticareti durma noktasına getirmiş ve bu durum işletmelerin sürekliliğini tartışılır hale getirmiştir. Covid-19 salgınının yarattığı koşullarda işletmelerin faaliyetlerine devam edip edemeyecekleri konusunda tahmin yürütmek çok zor bir hal almıştır. Denetçilerin bu konuyu önemsemeleri ve elde ettikleri denetim kanıtları ışığında işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik olup olmadığını değerlendirip durumu raporlarına yansıtmaları gerekmektedir. Covid-19 salgını sürecinde denetçi, işletmenin karlılığı ve borç ödeyebilme potansiyeli gibi pek çok faktörü işletmenin sürekliliği esası açısından değerlendirmelidir. Denetçinin, işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği ile ilgili yaptığı değerlendirmeyi değişen koşullara göre yenilemesini veya herhangi bir değerlendirme yapılmamışsa yapılmasını talep etme gibi prosedürlere başvurması gerekebilir (Parlak, 2021: 35-36).

Covid-19 salgınının olumsuz etkileri, işletmelerin daha önceden deneyimlemedikleri birçok risk ile karşı karşıya kalmalarına sebep olmuştur. Bu riskler, yönetilmesi gereken ve işletmelerin sürekliliğine zarar verebilecek konuları da beraberinde getirmiştir. Covid-19 salgınının ne zaman biteceğine dair bir tahminde bulunmak mümkün olmadığından işletmelerin denetim süreçleri daha önemli bir hale gelmiştir. Covid-19 salgını, denetlenmesi ve değerlendirilmesi gereken konu ve olaylarda farklılaşmalara yol açtığı için denetçilerin güncel değerlendirmeleri göz önünde bulundurarak denetim sürecini yürütmeleri gerekmektedir. İçinde bulunulan dönemde ilk olarak mutabık olunması gereken konu işletmenin sürekliliğidir. Hem işletme yönetimi hem de denetçiler bu konuyla ilgili çalışmalarını yaparak bu durumu kanıtlamak zorundadırlar. Denetçiler, yönetimin süreklilikle ilgili iddiasını denetleyip kamuoyuyla paylaşmalıdır çünkü bu konudaki bir olumsuz görüş bu aşamadan sonraki denetim prosedürlerinin geçerliliğini ortadan kaldıracaktır (Karakaya, 2020: 22).

İşletmenin sürekliliğini etkileyen kilit konuların başında, işletmenin yükümlülüklerini vadesi gelince yerine getirmesi için yeterli düzeyde likiditeye sahip

olup olamayacağı gelmektedir. Covid-19 salgınıyla çoğu işletme için bozulan ekonomik koşullar beraberinde işletmeler açısından ekonomik belirsizliği de getirmiştir. Bu sebeple denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğiyle ilgili iddiasının uygunluğuna ilişkin uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmeli ve işletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli bir belirsizlik olup olmadığını belirlemelidir (Köse ve Ağdeniz, 2020: 79).

Bu süreçte işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik olup olmadığını anlayabilmesi adına denetçinin aşağıdaki hususlara dikkat etmesi gerekmektedir (Köse ve Ağdeniz, 2020: 80-81):

- İşletmelerin sermaye ve likidite yeterlilikleri,
- Covid-19 salgınının ve salgına bağlı olarak alınan önlemlerin uzaması halinde işletmelerin nakit akışlarının nasıl etkileneceği,
- İşletmelerin yeni kaynak bulabilme olanakları,
- İşletme yönetiminin işletmenin sürekliliği için gelecekte atmayı düşündüğü adımlara ilişkin planların Covid-19 salgını şartlarında uygulanabilirliği,
- Eğer nakit akışı tahmini hesaplanmış ise tahminin dayandığı veri ve varsayımların güvenilirliği,
- İşletme yönetiminin süreklilikle ilgili tahmin yaptığı tarih sonrasında herhangi bir ek durum veya bilginin ortaya çıkıp çıkmadığı gibi konuların değerlendirilmesi gerekmektedir.

Covid-19 salgını sürecindeki olumsuz ekonomik gelişmeler işletmelerin sürekliliğini sağlayabilmeleri açısından ciddi şüpheye yol açan olay ve koşulları doğurmuştur. Bu bağlamda işletme yönetiminin karşılaşılan bu riskler çerçevesinde faaliyetlerini devam ettirebilme kabiliyetini değerlendirmesi gerekmektedir (Demirkol ve Kızıl, 2021: 156). Bağımsız denetim çerçevesinde ise süreklilik, işletmenin faaliyetlerini gelecekte sürdürebilecek kabiliyete sahip olduğuna ilişkin denetçinin bir inanca sahip olup olmadığının göstergesidir. İşletmenin sürekliliği çok kritik bir önem taşıdığından bağımsız denetçiye de bu konuda büyük ölçüde sorumluluk verilmiştir (Senal ve Erkan, 2019: 107).

İşletmenin sürekliliğini, elde ettiği denetim kanıtları ve koşullar ışığında muhakemesine dayalı olarak değerlendiren denetçi, bu değerlendirmesini denetim raporuna aşağıdaki gibi yansıtmalıdır (Arnold, 2020):

- Finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmışsa, önemli bir belirsizlik tespit edilmişse ve bu belirsizliğe ilişkin uygun açıklamalar yapılmışsa denetçi olumlu görüş bildirmelidir. Bu durumda “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” başlığı altında finansal tablolardaki ilgili açıklamalara da dikkat çeken ayrı bir bölüm yer almalıdır.
- Finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmışsa ve önemli bir belirsizlik tespit edilmiş ancak bu belirsizliğe ilişkin uygun açıklama yapılmamışsa denetçi şartlı veya olumsuz görüş bildirmelidir. Bu durumda raporun “Olumsuz Görüşün Dayanağı” bölümünde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu ve konunun işletmenin finansal tablolarında uygun bir şekilde açıklanmadığı belirtilmelidir.
- Finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış ancak işletmenin sürekliliği esasının kullanılması uygun değilse denetçi olumsuz görüş bildirmelidir.
- İşletmenin sürekliliğiyle ilgili olumsuz bir görüş varsa ve finansal tablolar işletmenin sürekliliği dışında bir temele göre hazırlanmışsa ve içinde bulunan şartlar altında alternatif muhasebeleştirme esasının uygun olması durumunda denetçi, finansal tabloların hazırlandığı muhasebe esasları hakkında yeterli açıklama varsa olumlu görüş bildirebilir. Bu durumda raporun “Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar” paragrafında denetçinin, kullanılan alternatif muhasebe esasına ve kullanım nedenlerine dikkat çekmesi gerekmektedir.

Covid-19 salgını sürecinde işletmenin sürekliliği esasının devam edebilmesi için; denetçilerin ve işletme yönetiminin birbirlerine destek olarak günü kurtarmaktan ziyade işletmeyi bu gibi sıkıntılı süreçlerden kurtaracak yapısal çözümler geliştirmesi faydalı olacaktır. Ayrıca işletmenin sürekliliği esasına odaklanan bir denetim planı oluşturularak hem Covid-19 salgını öncesi hem de salgın sürecinde işletmenin sürekliliği ile ilgili ortaya atılan iddiaların bütüncül bir denetim

bakış açısıyla denetlenmesinin bu süreçte çok büyük katkısı olacaktır (Karakaya, 2020: 27).

2.2.6. Kilit Denetim Konularına Etkileri

Yürütülen denetim faaliyetinin daha şeffaf olmasını sağlayarak denetim raporunun anlaşılabilirliğini artırmak ve finansal tabloların denetimi sürecinde en fazla öneme sahip konuların anlaşılmasında bilgi kullanıcılarına yardımcı olmak amacıyla denetim raporunda kilit denetim konularına yer verilmektedir. Kilit denetim konuları, hem işletmeyi hem de denetlenmiş finansal tablolarda yönetimin muhakemesine dayalı konuları anlamalarında bilgi kullanıcılarına yardımcı olmaktadır. Kilit denetim konuları, bağımsız denetçinin mesleki muhakemesine göre finansal tabloların denetiminde en önemli gördüğü konular olarak tanımlanabilmektedir. Kilit denetim konuları belirlenirken; önemli yanlışlık riskinin yüksek olarak değerlendirildiği alanlar, finansal tablolarda işletme yönetiminin yargılarını içeren alanlarla ilgili denetçinin yargıları, cari dönemde gerçekleşen önemli işlem ve olayların denetim faaliyetlerine etkisi göz önünde bulundurulmaktadır (BDS 701, 2019: 6-8).

Covid-19 salgını nedeniyle değişen koşullarla birlikte denetim raporunda yer alan kilit denetim konularına önceki dönemlerden daha fazla odaklanılması gerekebilmektedir. Önceki dönemlerde kilit denetim konuları kapsamında önemli olan alanların, cari yılda Covid-19 salgını kaynaklı o alanda gerçekleşen değişimlere verdiği yanıtın yanı sıra Covid-19 salgınının etkileri ile ortaya çıkan diğer kilit denetim konularının o alana etkilerinin dikkate alınmasını kapsayacak şekilde genişletilmesi de gerekebilmektedir. Bu alanlara; değerlendirme raporları, devlet desteği ve önemlilik hesaplamaları gibi konular örnek olarak gösterilebilir. Covid-19 salgınının yarattığı belirsizlikler göz önünde bulundurulduğunda denetçilerin özellikle işletmenin sürekliliği ve önemli tahminlerle ilgili yapılan açıklamaları değerlendirmeleri kolay olmayacaktır. Bu gibi konularda, örneğin işletmenin sürekliliğini değerlendirebilmek adına yapılacak görüşmeler gibi ek kilit denetim konularına ihtiyaç duyulabilir (Selimoğlu vd., 2021: 788-789).

Bağımsız denetimi daha şeffaf ve daha güvenilir yapmak amacıyla denetim raporunda yer alan kilit denetim konuları bağımsız denetim sürecinin en önemli konuları arasında yer almaktadır. Kilit denetim konuları, denetim raporunda denetçinin denetlenen işletmeyle ilgili belirtilmesini gerekli ve uygun gördüğü

konulardan oluşmalıdır. Denetçi mesleki yargısına dayanarak Covid-19 salgının etkilerini kilit denetim konusu olarak belirleyebilir ve bu duruma ilişkin açıklamalara denetim raporunda yer verebilir. Denetçinin, Covid-19 salgınını kilit denetim konusu olarak belirlemesi ya da Covid-19 salgınının yayılmasını önlemek amacıyla alınan tedbirler nedeniyle yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı elde etme konusunda yaşayabileceği zorluklar sonucunda Covid-19 salgınının finansal tablolara olan etkilerine ilişkin yeterli bir değerlendirme gerçekleştirememesi gibi durumlarda denetimi sınırlandırdığı görülebilmektedir (Parlak, 2021: 35).

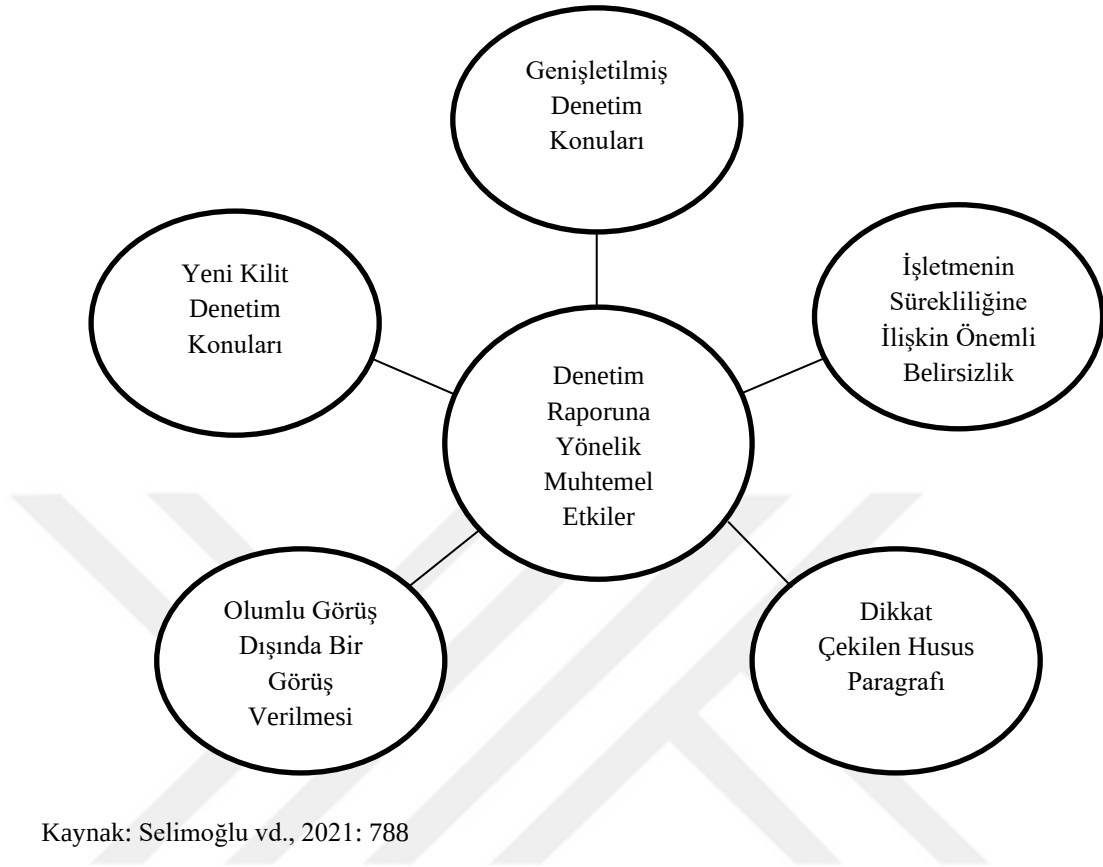
2.2.7.Bağımsız Denetim Görüşüne ve Raporuna Etkileri

BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardı, bağımsız denetçinin finansal tablolarla ilgili olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesi gerektiği sonucuna varması durumunda, içinde bulunduğu şartlara uygun olarak bağımsız denetim raporunu düzenlemedeki sorumluluğunu ele almaktadır. Ayrıca denetçinin, denetim raporunda olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesi gerektiği sonucuna varması durumunda denetim raporunun şekil ve içerik açısından nasıl etkileneceği de bu bağımsız denetim standardında yer almaktadır (BDS 705, 2020: 4). Covid-19 salgınının ekonomik hayata olan etkileri göz önüne alındığında bu süreçte denetçinin denetim raporunda olumlu görüş dışında bir görüş bildirme olasılığının artacağını söyleyebiliriz. Bu sebeple Covid-19 salgını sürecinde BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standardı önceki dönemlere göre daha önemli bir hale gelmektedir.

Covid-19 salgınının denetim raporuna ilişkin muhtemel etkileri Şekil 5’te gösterilmiştir.

Şekil 5

Covid-19 Salgının Denetim Raporuna İlişkin Muhtemel Etkileri



Kaynak: Selimoğlu vd., 2021: 788

Covid-19 salgınının yarattığı belirsizlik ortamının bağımsız denetim süreçlerinde uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı elde etmeyi zorlaştırması, denetçilerin görüş bildirmelerini de zorlandırmaktadır. Aynı zamanda Covid-19 salgınının etkilerine bağlı olarak işletmenin sürekliliğine ilişkin bir kanıya varılamaması veya sürekliliğe ilişkin önemli şüpheler olması da denetçilerin görüş belirtmesini zorlandırmaktadır. Oluşabilecek bu gibi durumların, denetim raporlarındaki olumlu görüş sayısını azaltabileceğini söylemek mümkündür. (Parlak, 2021: 36; Acar Uğurlu ve Sarısoy, 2021: 47).

Finansal tablolarda, Covid-19 salgını kaynaklı oluşan koşulların denetlenen işletme için uygulanan tahmin ve yargılar gibi konularda işletme üzerindeki etkilerinin uygun ve yeterli bir şekilde açıklanmamış olmaması denetçinin görüşünü değiştirmesine neden olabilir (Arnold, 2020). Ayrıca Covid-19 salgını döneminde görülen ekonomik belirsizliklerle birlikte yaşanabilecek; müşteri ve kazanç kayıpları, işgücü azalışları, dönen varlıkların değerinde düşüş, dövizdeki dalgalanma, işletmenin ödeme gücündeki azalış gibi durumların açıklanması adına denetim

raporlarında önceki dönemlere göre daha fazla “Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar” paragrafına yer verilmesi muhtemeldir (Diab, 2021: 6). İşletmenin Covid-19 salgını kaynaklı yaşayacağı bunlara benzer ekonomik sıkıntılar aynı zamanda işletmenin sürekliliği ile ilgili ciddi şüphelere yol açabilir. Bunun sonucunda denetim raporlarında “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” paragrafına daha fazla yer verilmesi beklenmektedir (Adio-Moses, 2021: 34-35).

Covid-19 salgınının denetim raporu üzerinde, normal şartlarda sıkça başvurulmayan bölümlerin rapora eklenmesi veya raporda yer alan bölümlerde bazı değişiklikler yapılması gibi muhtemel etkileri bulunmaktadır. Örneğin denetim raporunda görüş bölümünün etkilenmesiyle birlikte görüşün dayanağı bölümünde de bazı değişiklikler olacaktır. Önceki dönemlere göre kapsam sınırlaması veya kanıt toplamada yaşanabilecek sıkıntıların daha fazla görüleceği göz önüne alındığında diğer hususlar paragrafına yer verilme durumunun artacağını söylemek mümkündür. Ayrıca Covid-19 salgını döneminde önceki dönemlere kıyasla, bildirilen kilit denetim konusunda bir artış görülmesi muhtemeldir. Yine Covid-19 salgınına bağlı olarak “İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik” paragrafının bağımsız denetim raporlarında bu süreçte önceki dönemlere göre daha fazla yer alması olasıdır. Bu bağlamda Covid-19 salgını döneminde daha önceden çok sık başvurulmayan bölümlere daha fazla yer verilmesi ve denetim raporlarının eskiye nazaran daha fazla bilgi içermesi beklenmektedir (Acar Uğurlu ve Sarısoy, 2021: 47).

Sonuç olarak Covid-19 salgını ekonomik, sosyal ve siyasi neredeyse tüm alanları gözden geçirmeyi ve bu alanlarda çeşitli aksiyonlar almayı mecbur kılmıştır. İşletmelerin mevcut faaliyetlerini yürütmede yaşadığı zorluklar ve işletmenin sürekliliği varsayımının olumsuz etkilendiği bu ekonomik şartlarda bağımsız denetim daha da önemli bir hale gelmiştir. Olumlu denetim raporu alan işletmeler ihtiyaç duyabilecekleri kaynaklara daha kolay ulaşabileceğinden bu dönemde denetim raporları kritik bir öneme sahiptir. Bu bağlamda Covid-19 salgınıyla beraber değişen koşullar ve bu süreçte yaşanan gecikmelere bağlı olarak ortaya çıkan zaman baskısı bağımsız denetim standartlarına uyum konusunda herhangi bir değişikliğe yol açmamalı ve standartlara eksiksiz bir biçimde uyulmaya devam edilmelidir. Hem işletme yönetimi hem de denetçiler açısından olağanüstü sonuçlara sebep olan Covid-19 salgını sürecinde işletme yönetimi ve denetçiler arasında işletmenin

sürekliğini korumaya yönelik bir mutabakat oluşturulması çok büyük öneme sahiptir. Bu süreçte denetim standartlarına ve işletme prosedürlerine sadık kalarak gerekli aksiyonları alıp çözümler üretmek esas amaç olmalıdır (Karakaya, 2020: 26-27).



ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ COVID-19 SALGINININ ETKİLERİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bu bölümde araştırmanın amacı, kapsamı ve yöntemine yer verildikten sonra araştırma kapsamında yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporlarının Covid-19 salgınından nasıl etkilendiği incelenmiştir. Bu bağlamda araştırma kapsamındaki işletmelerin Covid-19 salgınıyla ilgili yapmış oldukları açıklamalar ile işletmelerin finansal performanslarını ölçmede kullanılan Altman Z'' skorları hesaplanarak bu iki husus arasındaki uyum değerlendirme konusu edilmiştir.

3.1. ARAŞTIRMANIN AMACI

Çin Halk Cumhuriyeti'nin Vuhan şehrinde 2019 yılının Aralık ayında ortaya çıkan ve sonrasında dünyada hızla yayılarak neredeyse her alanı etkisi altına alan Covid-19 salgınının toplumsal hayata, ülke ekonomilerine ve işletme faaliyetlerine çok önemli etkileri olmuştur. Covid-19 salgının hem sosyal hayatta hem de ekonomik faaliyetlerde yarattığı etkilerin bağımsız denetim süreçlerine de yansısı söz konusudur. Covid-19 salgınının etkilerinin yalnızca salgın döneminde değil salgın sonrası dönemde de sürmesinin beklenmesi salgının bağımsız denetim faaliyetleri üzerine etkilerinin incelenmesinin önemini artırmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, araştırma kapsamındaki işletmelerin Covid-19 salgını sürecinde finansal tablolarının ve bağımsız denetim raporlarının söz konusu işletmelerin salgından etkilenme durumlarını yansıtır yansıtmadığını tespit etmektir. Bunun için finansal tabloların Covid-19 salgınının etkileri bağlamında gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği ve bağımsız denetim raporlarının yine Covid-19 salgınının etkileri bağlamında paydaşların güvenilir bilgi beklentilerine yanıt verecek bir içeriğe sahip olup olmadığı inceleme konusu edilmektedir.

Bu bağlamda salgından ekonomik anlamda farklı şekilde etkilenmiş olan gıda ve perakende sektörleri ile turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmeler araştırma konusu edilmiştir. Çalışmada söz konusu işletmelerin finansal performanslarıyla bu

işletmelerin bağımsız denetim raporları ve finansal raporlarında yer alan Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamalar arasındaki uyum değeriendirilmiştir.

3.2. ARAşTIRMANIN KAPSAMI

Faaliyetlerinin Covid-19 salgınından ekonomik faaliyetlerin artması ağıısından olumlu yönde etkilenmesi beklenen gıda, içecek ve tütün sektörü ile perakende ticaret sektörü ve olumsuz etkilenmesi beklenen oteller ve lokantalar sektöründe yer alan halka açık işletmeler araştırmanın kapsamını oluşturmaktadır. Bu kapsamda gıda, içecek ve tütün sektöründe 28, perakende ticaret sektöründe 11, oteller ve lokantalar sektöründe 10 tane olmak üzere toplamda 49 halka açık işletmenin 2020 yılına ait bağımsız denetim raporları ve finansal raporları inceleme konusu edilmiştir.

3.3 LİTERATÜR ARAşTIRMASI

Doruk (2022) alışmasında, gıda imalat sanayisindeki işletmeler ile diğeri imalat sanayi işletmelerinin performanslarını Covid-19 salgını öncesi ve Covid-19 salgını döneminde ele alarak karşılaştırmalı bir şekilde incelemiştir. Araştırma sonucunda gıda işletmelerinin, satışlarının büyümesi aracılığıyla ölçülen performanslarının Covid-19 salgını döneminde azaldığı; varlık büyümesi, aktiflere göre getiri ve Tobin Q aracılığıyla ölçülen işletme performanslarının gıda sanayi işletmeleri ağıısından Covid-19 salgını döneminde olumlu seyrettiğı, diğeri imalat işletmeleri ağıısından Covid-19 salgını öncesi döneme göre anlamlı bir farklılık göstermediğı tespit edilmiştir. Satışların büyüme oranında daha sonra bir toparlanma olduğı da tespit edilmiştir. Araştırmada satılan malın maliyetinin toplam varlıklara oranının gıda işletmeleri için azaldığı diğeri imalat işletmeleri için sabit kaldığı görülmüştür. Covid-19 salgını döneminde gıda işletmelerinin çalışma sermayesinde artış görüldüğü ve bunun sonucunda diğeri imalat işletmeleriyle aralarındaki farklılaşmanın ortadan kalktığı sonucuna ulaşılmıştır. Faaliyetlerden kaynaklı nakit akışlarının diğeri imalat işletmeleri ağıısından gıda işletmelerine göre daha fazla arttığı ve bununla birlikte aradaki farkın kaybolduğı belirtilmiştir.

Yaroğlu ve Kurt (2022) alışmalarında, Covid-19 salgınının küresel ekonomik faaliyetler üzerinde yarattığı önemli belirsizliklerin işletmenin sürekliliğı esasıyla ilgili yarattığı şüpheye atıfta bulunarak bu önemli belirsizliklerin bağımsız denetim raporlarına etkilerini BDS 570 İşletmenin Sürekliliğı Standardı kapsamında

araştırmışlardır. Çalışmada BİST’de faaliyet gösteren 391 halka açık işletmenin 30 Haziran 2020 tarihli ara dönem denetim raporları ve 31 Aralık 2020 tarihli dönem sonu bağımsız denetim raporları araştırma konusu edilerek dökümantasyon tarama yöntemi aracılığıyla incelenmiştir. Araştırma sonucunda araştırma kapsamındaki işletmelerin 38 tanesinin 2020 yılı ara dönem, 69 tanesinin 2020 yıl sonu bağımsız denetim raporları veya finansal tablo dipnotlarında Covid- 19 salgınına ilişkin çeşitli durum veya etkilerin yer aldığı görülmüştür. Covid-19 salgınının işletmenin sürekliliği esasına önemli etkilerinin olacağı ve buna bağlı olarak denetim görüşlerinin değişebileceği motivasyonu ile yapılan çalışmanın bu beklentisinin aksine BİST’de faaliyet gösteren 391 halka açık işletmenin sadece 5 tanesinin 2020 yılı ara dönem denetim raporlarında, sadece 3 tanesinin ise 2020 yıl sonu bağımsız denetim raporlarında Covid-19 salgınına bağlı olarak işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesi ile ilgili ciddi şüpheye yol açabilecek önemli belirsizliklerin yer aldığı tespit edilmiştir.

Demir (2020), çalışmada Covid-19 salgınının yarattığı belirsizliklerin finansal raporlama üzerinde büyük etkisi olduğunu ve olmaya devam edeceğini belirterek denetçilerin dikkate alması gereken hususları değerlendirmiştir. Araştırmada; yapılan tahmin ve değerlemelerin yeniden gözden geçirilmesi, mesleki şüphecilik ve mesleki yargının her zaman olduğundan daha fazla kullanılması, salgının işletmenin sürekliliğine etkisinin değerlendirilmesi, dipnotlardaki açıklamaların daha kapsamlı yapılması, salgın kaynaklı yapılan kısıtlamalar nedeniyle veri paylaşımı ve toplantı düzenlemede teknolojik araçlardan faydalanılması, Covid-19 salgınının etkilerine yönelik detaylı açıklamalar yapılması gibi önerilere yer verilmiştir.

Selimoğlu vd. (2021) tarafından gerçekleştirilen çalışmada Covid-19 salgını döneminde denetim kalitesinin salgın öncesindeki düzeyde sürdürülmesinin önemli olduğu vurgulanarak denetim sürecinde dikkate alınması gereken konulara, teknolojik fırsatlara ve bağımsız denetim standartlarında yapılan düzenlemelere yer verilmiştir. Çalışmada, salgın sürecinde denetçilerin teknolojiden faydalanmalarının salgının yarattığı olumsuzlukların üstesinden gelmelerinde denetçilere yardımcı olacağı belirtilmekle beraber sanal ortamda yapılan belge paylaşımının güvenliğinin sağlanmasının önemine vurgu yapılmıştır.

Karakaya (2020) çalışmasında Covid-19 salgını sürecinde bağımsız denetim ve işletmenin sürekliliği kavramı arasındaki ilişkiyi incelemiş ve bağımsız denetimin işletmenin sürekliliği kavramına pozitif bir katkısı olduğunu belirtmiştir. Çalışmada, Covid-19 salgını döneminde bağımsız denetimin öneminin arttığı belirtilerek; bağımsız denetim sözleşmesinin imzalanması, işletmenin tahmin ve iddialarının değerlendirilmesi, denetim planının oluşturulması, denetim kanıtlarının toplanması, kilit denetim konularının belirlenmesi, denetim raporunun düzenlenmesi gibi denetim süreçlerinin Covid-19 salgınından etkileneneğine ve salgın döneminde bu süreçlerin nasıl yürütülmesi gerektiğiyle ilgili bilgilere yer verilmiştir.

Adana ve Özbirecikli (2020) çalışmalarında Covid-19 salgınının bağımsız denetim sürecine ve bağımsız denetim raporuna potansiyel etkilerini inceleyerek denetim meslek mensuplarına salgın sürecinde yürüttükleri faaliyetlerde katkı sunmayı amaçlamışlardır. Bu amaçla işletmelerin bağımsız denetim raporlarında Covid-19 salgınına nasıl yer verildiği incelenmiştir. Araştırmada denetim sözleşmesinin hazırlanması, denetimin planlanması, denetim kanıtlarının elde edilmesi, kilit denetim konuları, denetçi görüşünün oluşturulması ve denetim raporunun hazırlanması gibi denetim süreçlerinin Covid-19 salgınından etkilenmesinin beklendiği belirtilmiştir.

Karakoç ve Gündüz (2021) tarafından yapılan çalışmada 1 Ocak-30 Haziran 2020 dönemine ait ara dönem finansal tablolar ve sınırlı denetim raporları incelenerek Covid-19 salgınının bağımsız denetim sürecine etkileri saptanmaya çalışılmıştır. Araştırmada, salgın sürecinde uzaktan denetim tekniklerinin denetim faaliyetlerini kolaylaştırdığı ve araştırma kapsamındaki işletmelerin büyük çoğunluğunun raporlarında doğru ve gerçek bilgilere yer verdiği sonucuna varıldığı ve denetim raporlarında Covid-19 salgınının etkilerine daha fazla yer verilmesi gerektiği ifade edilmiştir.

Deniz (2021) BİST 100'deki mevduat bankalarına ait 2020 yılı sınırlı bağımsız denetim raporlarını inceleyerek Covid-19 salgınının raporlarda ne kadar yer tuttuğunu ve bağımsız denetçi görüşüne ne ölçüde etki ettiğini belirlemeyi amaçlamıştır. Araştırmada, incelenen bankaların sınırlı denetim raporlarındaki Covid-19 salgınına ilişkin açıklamaların ve ilgili dönemdeki Covid-19 salgını sürecinin denetçinin görüşlerine etkisi olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Parlak (2021) çalışmasında Covid-19 salgınının denetçinin görüşüne ve denetim raporuna etkisini araştırmıştır. Araştırmada BİST’te toptan ve perakende ticaret sektörü ile lokantalar ve oteller sektöründe yer alan 31 işletmenin 2017-2020 yılları arasındaki denetim raporları incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda Covid-19 salgını sürecinde işletmelerin yeni denetim sözleşmesi yaparak denetçi değişikliğine gittiklerine ve dikkat çekilen husus paragrafında Covid-19 salgınının işletme faaliyetlerine etkisine yer verdiklerine ulaşılmıştır. Araştırmada salgının, denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş bildirmesine ve işletmenin sürekliliğine önemli bir etkisinin olmadığı gözlenmiştir.

Köse ve Ağdeniz (2020) BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı uygulanmasının Covid-19 salgını sürecinde nasıl etkilendiğini incelemişlerdir. Bu kapsamda BİST’de faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporlarında Covid-19 salgınının işletmenin sürekliliğine etkisinin yer alıp almadığı içerik analizi aracılığıyla incelenmiştir. Araştırmada Covid-19 salgınıyla ilgili denetim raporlarında bilgilendirme yapılmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Acar Uğurlu ve Sarısoy (2021) çalışmalarında Covid-19 salgınının bağımsız denetim faaliyetlerine muhtemel etkilerini belirleyebilmek için bağımsız denetçi görüşlerini incelemişlerdir. Denetçi görüşlerinden elde ettikleri verileri faktör analizi ve korelasyon analizi aracılığıyla değerlendirmişlerdir. Araştırmanın sonucunda, Covid-19 salgının denetim süreçlerine olumsuz etkilerini azaltabilmek için denetçilerin salgın sürecinde yeni kanıt toplama teknikleri geliştirdikleri, teknolojik araçlardan daha fazla faydalandığı ve denetim çalışmalarını kısmen evden yürüttükleri görülmüştür. Analiz sonuçlarına göre denetçiler, bağımsız denetim faaliyetlerinin Covid-19 salgınından olumsuz etkilendiğini ve salgın sebebiyle uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmenin zorlaştığını bildirmişlerdir.

Bircan (2020) çalışmasında kriz ortamlarının işletmeler üzerindeki sonuçlarının denetim mesleği üzerindeki etkilerini incelediği çalışmasında denetim alanında önemi artan çeviklik kavramı üzerinde durmuştur. Bu bağlamda Covid-19 salgınının yarattığı krizin; denetim faaliyetleri, denetim kapsamı, denetim sözleşmesi, denetim plan ve programı, denetim süresi, denetim riskleri, denetçinin taşınması gereken nitelikler, denetim raporu ve görüşü gibi çok geniş bir alana etki ettiğini belirterek çevik denetim anlayışı altında denetim faaliyetlerinin ihtiyaçlara

karşılık vermesinin salgının olumsuz etkileriyle mücadelede önemli bir yöntem olduğunu belirtmiştir.

Başkan (2020) çalışmasında Covid-19 salgınının işletmelerin sürekliliğine yönelik etkilerinin denetim raporlarına nasıl yansıtıldığını ve bu durumun raporlara getirdiği farklılıkların neler olduğunu tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışmanın sonucunda Covid-19 salgınının işletmelerin sürekliliğine etkilerinin raporlarda ayrıntılı olarak yer alması gerektiği belirtilmiştir.

Özbay (2022) çalışmasında Covid-19 salgını kaynaklı belirsizlik ortamının BİST-100’de yer alan işletmelerin kilit denetim konularına etkisini incelemeyi amaçlamıştır. Çalışmada işletmelerin 2019 ve 2020 yıllarının kilit denetim konuları açıklamaları içerik analizi tekniği kullanılarak karşılaştırılmıştır. Araştırmanın sonucunda belirsizlik ortamında en çok etkilenmesi muhtemel olan muhasebe tahminlerinin kilit denetim konuları içindeki payının arttığı görülmüştür.

Daloğlu (2022) çalışmasında Covid-19 salgınının 2020 yılına ait denetim raporlarına etkisi denetim raporlarında yer alan açıklamalar kapsamında incelemiştir. Çalışmada denetimin planlama aşamasından raporlamaya kadar tüm süreçlerinin gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca çalışmada bağımsız denetim raporlarında Covid-19 salgınına yönelik özel olarak yapılan açıklamalar ya da dikkat çekilen hususlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın sonucuna göre genel olarak denetçiler, Covid-19 salgınının yarattığı belirsizlikle ilgili önemli bir kaygı taşımamaktadırlar.

Demirkol ve Kızıl (2021) çalışmalarında Covid-19 salgınının işletmelerin finansal performanslarına etkisinin finansal raporlara, iç denetime ve bağımsız denetime olan etkilerini incelemiştir. Çalışmada salgın sebebiyle uygulanan kısıtlamaların yeterli denetim kanıtı toplanmasında yarattığı sorunların, denetçilerin farklı kanıt toplama yöntemleri uygulamalarına neden olduğuna dikkat çekilmiştir. Öte yandan işletmelerin finansal raporlarını düzenlerken salgının yarattığı belirsizliklerin olası etkilerini göz önünde bulundurmalarının önemli olduğu vurgulanmıştır.

Uludağ (2022) çalışmasında Covid-19 salgınının denetim sürecinde; uygun ve yeterli kanıt toplama, işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli belirsizlikler gibi

alanlara muhtemel olumsuz etkileri sebebiyle bağımsız denetim görüşlerini etkileyeceğinin düşünüldüğünü belirterek, BİST-100'deki işletmelerin 2020 yılına ait bağımsız denetim raporlarında olumlu görüş dışında bir görüş verilen raporları incelemiştir. Bu kapsamda yer alan 16 adet şartlı olumlu görüş verilen rapor detaylı bir şekilde analiz edilmiş ve Covid-19 salgınının şartlı olumlu görüş verilmesinde önemli bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Ataman vd. (2022) çalışmalarında Covid-19 salgınının sektör performanslarına etkilerini değerlendirmeyi amaçlamışlardır. Bu amaçla 22 sektörde toplam 250 işletmenin 2016-2020 yılları arasındaki finansal verileri oran analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Araştırma sonucunda lokanta ve oteller, spor faaliyetleri, ulaştırma ve depolama sektörlerinin aralarında bulunduğu 10 sektörün Covid-19 salgınından olumsuz etkilendiği; gıda, içecek ve tütün, haberleşme ve iletişim, toptan ve perakende ticaret sektörlerinin içinde bulunduğu 12 sektörün salgından olumlu etkilendiği tespit edilmiştir.

Bu çalışmada ise, yukarıda belirtilen çalışmalardan farklı olarak, Covid-19 salgını sürecinde işletmelerin finansal tablolarının ve bağımsız denetim raporlarının söz konusu işletmelerin salgından etkilenme durumlarını yansıtıp yansıtmadığı finansal performanslarıyla da mukayese edilerek tespit edilmeye çalışılmaktadır.

3.4. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Araştırma kapsamındaki işletmelerin bağımsız denetim raporları ve finansal raporları Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun internet adresinden (www.kap.org.tr) elde edilmiştir. Elde edilen raporlar nitel araştırma yöntemlerinden dökümantasyon tarama yöntemi kullanılarak değerlendirilmiştir. Mevcut etkiler bağımsız denetim standartlarının ve bağımsız denetim sürecinin gereklilikleri açısından değerlendirilmiştir. Bağımsız denetim raporları ve finansal tablo dipnotlarında Covid-19 salgınıyla ilgili açıklama bulunan işletmelerin yapmış oldukları açıklamaların ve bağımsız denetim raporları ile finansal tablo dipnotlarında herhangi bir açıklama bulunmayan işletmelerin açıklama yapmama durumlarının anlamlı bir şekilde değerlendirilebilmesi amacıyla inceleme kapsamındaki işletmeler için Altman Z'' skor hesaplanmış ve bu skorların yapılan açıklamalarla uyumlu olup olmadığı değerlendirilmiştir.

3.4.1. Finansal Performans Ölçümünde Altman Z'' Skor

Finansal başarısızlık yaklaşık elli yıldır çalışmalara konu olmakta ve bu konuda farklı modeller oluşturulmaktadır (Selimoğlu ve Orhan, 2015: 23). Altman (1968) yaptığı çalışmasında iflas durumunda 33 ve başarılı durumda 33 olmak üzere toplam 66 üretim işletmesine ait finansal oranları çoklu diskriminant analizi yöntemi kullanarak incelemiş ve finansal başarısızlık tahmininde kullanılabilecek Z skoru modelini geliştirmiştir.

Finansal oranlara yönelik olumsuz eleştirilerin oranların yetersizliğinden değil de tek tek hesaplanıp değerlendirilmesinden kaynaklandığını belirten Altman, oranları tek tek ele almak yerine aralarındaki etkileşimlerin de dikkate alınarak birleştirilmesi gerektiğini öne sürmüştür (Erol Fidan, 2021: 1951).

Altman, modelde kullanmak için ilk olarak 22 finansal oran belirlemiştir. Sonrasında uyguladığı istatistiksel analizler sonucunda kullanılacak değişkenleri 5'e indirmiştir. Geliştirilen modele göre işletmeler iflastan iki yıl öncesi için %72, bir yıl öncesi için %95 oranında doğru sınıflandırılmıştır (Terzi, 2011: 4).

Halka açık işletmeler için finansal başarısızlığı ölçen Z skor formülü aşağıdaki gibidir (Altman, 1968: 594):

$$Z = 0,012 \cdot X_1 + 0,014 \cdot X_2 + 0,033 \cdot X_3 + 0,006 \cdot X_4 + 0,999 \cdot X_5$$

- X1: Net Çalışma Sermayesi/Toplam Varlıklar
- X2: Dağıtılmayan Karlar/Toplam Varlıklar
- X3: Faaliyet Karı/Toplam Varlıklar
- X4: Piyasa Değeri/Toplam Kaynaklar
- X5: Net Satışlar/Toplam Varlıklar

Geliştirilen bu klasik skor hesaplamasında piyasa değeri yer aldığından hesaplama yalnızca halka açık işletmelere uygulanabilmektedir. Bu sebeple Altman bu modeli geliştirme ihtiyacı duymuş ve 2000 yılında yaptığı çalışmasında klasik modeldeki piyasa değeri yerine özkaynakların defter değerini kullanarak başarısızlık skorunu hesaplamıştır (Aytaç, 2022: 123). Altman (2000) üretim işletmeleri için kullanılan bu revize edilmiş skor hesaplamasını Z' skor olarak ifade etmiş ve aşağıdaki gibi hesaplamıştır:

$$Z' = 0,717 \cdot X_1 + 0,847 \cdot X_2 + 3,107 \cdot X_3 + 0,420 \cdot X_4 + 0,998 \cdot X_5$$

Altman (2000), aynı çalışmada tüm sektörlerde yer alan işletmeler için finansal başarısızlığın ölçümünde kullanılabilecek bir formüle daha yer vermiştir. Z'' skor olarak ifade ettiği bu formül şu şekildedir:

$$Z'' = 3,25 + 6,56 \cdot X_1 + 3,26 \cdot X_2 + 6,72 \cdot X_3 + 1,05 \cdot X_4$$

Altman geliştirdiği üç Z Skor hesaplaması için farklı eşik değerler belirlemiş ve işletmelerin Z skorlarını bu eşik değerlere göre değerlendirip sınıflandırmıştır. Bu eşik değerler Tablo 2'de gösterilmiştir.

Tablo 2

Altman Z Skor Modellerinin Eşik Değerleri

Z Skor	Z' Skor	Z'' Skor
Z < 1,8 ➡ Batık	Z < 1,23 ➡ Batık	Z < 1,1 ➡ Batık
1,8 ≤ Z < 2,99 ➡ Gri Alan	1,23 ≤ Z < 2,9 ➡ Gri Alan	1,1 ≤ Z < 2,6 ➡ Gri Alan
Z ≥ 3,00 ➡ Başarılı	Z ≥ 2,9 ➡ Başarılı	Z ≥ 2,6 ➡ Başarılı

Kaynak: Hauschild, 2013: 7

Altman Z skoru modeli sonuçları başarılı, uygulanması ve anlaşılması zor olmayan ve bağımsız denetimden geçmiş raporlarda yer alan finansal bilgilere göre hızlı ve güvenilir bir şekilde uygulanabilen bir model olarak çalışmalarda kullanılmaktadır. Bu model her ne kadar işletmelerin iflas durumlarını öngörmek amacıyla geliştirilmişse de işletmelerin finansal performanslarını değerlendirmede ve kredi verenler veya yatırımcıların karar alırken faydalanabilecekleri bir model olarak da kullanılmaktadır (Erol Fidan, 2021: 1952).

3.5. BULGULAR

Bu bölümde araştırma kapsamındaki sektörlerde yer alan işletmelerin bağımsız denetim raporlarında ve finansal tablo dipnotlarında Covid-19 ile ilgili yapmış oldukları açıklamalara ve bu açıklamaların işletmelerin Altman Z'' skorlarıyla ilişkilerine yer verilmektedir.

3.5.1. İşletmelerin Covid-19 Salgını ile İlgili Yapmış Olduğu Açıklamalar

Tablo 3’te gıda, içecek ve tütün sektöründe yer alan işletmelerden bağımsız denetim raporlarında ve finansal tablo dipnotlarında Covid-19 salgını ile ilgili açıklama yapanların açıklamaları yer almaktadır.

Tablo 3

Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları

Firma: Ekiz Kimya Sanayi ve Ticaret A.Ş.		Bağımsız Denetçi: A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.	
Bağımsız Denetim Görüşü		Sınırlı Olumlu Görüş	
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm		Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (İşletmenin Sürekliliği Varsayımı)	
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“11 Mart 2020 Dünya Sağlık Örgütü bütün dünyada ve Türkiye’de yayılmakta olan Covid-19 için pandemi ilan etmiştir. Şirket yönetimi, söz konusu durumun şirketin faaliyetleri üzerindeki etkisini değerlendirmiş ve Şirket’in finansal durumu ve performansı üzerinde önemli bir etkisi bulunmadığı sonucuna varmıştır. Şirket yönetimi söz konusu durumun genel faaliyetler, operasyonel sonuçlar ve finansal durum üzerinde doğabilecek etkilerinin içeriği ve kapsamıyla ilgili değerlendirmelerine devam edecektir.”		

Firma: Tat Gıda Sanayi A.Ş.		Bağımsız Denetçi: KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	
Bağımsız Denetim Görüşü		Olumlu Görüş	
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm		Dipnotlar-32: Finansal Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen Ya Da Finansal Tabloların Açık. Yorumlanabilir Ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gerekli Olan Diğer Hususlar	
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgınından dolayı, genel ekonomik durumda gözlemlenen yavaşlama Şirket’in içinde bulunduğu sektöre en az seviyede etki etmiş olup, Şirket’in tedarik ve satış süreçlerinde aksamalar yaşanmamış, üretim faaliyetlerinde duruş meydana gelmemiştir. Bu süreçte Covid-19’un Şirket’in faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Şirket yönetimi tarafından alınmıştır. Covid-19 salgını etkisinin gerek dünyada gerekse Türkiye’de ne kadar süre ile devam edeceği henüz net olarak tahmin edilememekte olup, etkilerin şiddeti ve süresi netleştikçe orta ve uzun vade için daha belirgin ve sağlıklı bir değerlendirme yapma imkanı söz konusu olabilecektir. Şirket, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarını hazırlarken Covid 19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir. Bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklükleri değerlendirilmiş ve önemli bir etki tespit edilmemiştir.”		

Tablo 3

Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)

Firma: Fade Gıda Yatırım Sanayi Ticaret A.Ş.		Bağımsız Denetçi: HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.	
Bağımsız Denetim Görüşü		Olumlu Görüş	
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm		Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları)	
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgınından dolayı gerek Grup'un içinde bulunduğu sektörde gerekse genel ekonomik aktivitede ağırlıklı olarak yılın ikinci çeyreğinde yaşanan gelişmeler/yavaşlamalar ile paralel olarak Grup'un faaliyet gösterdiği alanlarda tedarik ve satış süreçlerinde aksamalar yaşanmış, özellikle sokağa çıkma yasaklarının uygulandığı dönemlerde üretim faaliyetleri geçici olarak duraklatılmıştır. Bu süreçte Covid-19'un Grup'un faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Grup yönetimi tarafından alınmıştır. 2020 yılı sonunda, yıllık bazda ortalama doluluğa ve aylık net satış cirolarına karşılık gelen kira bedeli ile elde edilen kira geliri karşılaştırıldığında, grubun faaliyette bulunduğu Novada AVM Alışveriş Merkezinde belirlenen doluluk seviyelerine ve cirolara ulaşamadığı için tahmin edilen kira bedelinin altında kira geliri elde edilmiştir. Koronavirüs salgını kapsamında, kamu sağlığının korunması amacıyla 2020 yılı içerisinde alışveriş merkezi ve çarşıların faaliyetlerine bir süre ara verilmesi, faaliyete açılmalarını müteakip salgınla mücadele kapsamında kamu otoritelerince alınan tedbirler, salgının seyrine paralel olarak azalan ziyaretçi sayısı ve azalan iş hacmi söz konusu alışveriş merkezi ve çarşılarında kira değerlerinin altında kira geliri elde edilmesinde etkili olmuştur. Covid-19 salgını etkisinin gerek dünyada gerekse Türkiye’de ne kadar süre ile devam edeceği henüz net olarak tahmin edilememekte olup, etkilerin şiddeti ve süresi netleştikçe orta ve uzun vade için daha belirgin ve sağlıklı bir değerlendirme yapma imkanı söz konusu olabilecektir. Grup, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir.”		

Firma: Coca-Cola İçecek A.Ş.		Bağımsız Denetçi: DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü		Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm		Dipnotlar-2: Konsolide Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Covid-19 Salgınının Grup Faaliyetlerine Etkisi)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19’un, Grup’un faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Grup yönetimi tarafından alınmıştır. Covid-19 salgınından dolayı gerek Grup’un içinde bulunduğu sektörde gerekse genel ekonomik aktivitede yaşanan gelişmeler/yavaşlamalar ile paralel olarak Grup’un faaliyet gösterdiği	

Tablo 3*Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)*

	ülkelerde sokağa çıkma yasakları ve belli kanalların kapalı olması sebebiyle satış süreçlerinde kısmi aksamalar yaşanmıştır. Bu esnada Grup tarafından, yatırım harcamaları, operasyonel giderler ve stoklardaki artışın minimize edilmesi için aksiyonlar alınmış, güçlü bilanço ve likidite pozisyonunu daha da etkin hale getirmek adına nakit yönetim stratejisi gözden geçirilmiştir. Salgının yayılmasını engellemeye yönelik kısıtlamaların azalması ile birlikte özellikle talepte meydana gelen toparlanmanın Grup'un faaliyetlerine olumlu etkisi olmuştur. Grup, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir. Grup bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, şerefiye ve markaların değerlerinde meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini test etmiş ve herhangi bir değer düşüklüğü tespit edilmemiştir.”
--	--

Firma: Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A.Ş.	Bağımsız Denetçi: KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-38: Konsolide finansal tabloları önemli ölçüde etkileyen ya da konsolide finansal tabloları açık, yorumlanabilir ve anlaşılabilir olması açısından açıklanması gerekli olan diğer hususlar
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından 11 Mart 2020’de pandemi olarak ilan edilen Covid-19 salgınının ve salgına karşı alınan önlemlerin, ekonomik koşullar, sektörler, işletmeler, tüketiciler ve bununla birlikte varlık fiyatları, likidite, kurlar, faiz oranları ve diğer pek çok konuda etkileri olmakta ve geleceğe ilişkin belirsizliğini korumaktadır. Grup yönetimi Covid-19 salgınının konsolide finansal tablolara olan olumsuz etkilerini kabul edilebilir düzeye indirmek amacıyla tüm gelişmeleri yakından takip etmekte ve detaylı değerlendirmeler yapıp gerekli önlemleri almaktadır. Buna istinaden, Grup yönetimi, aşağıda belirtilen önlemleri almıştır; -Grup’un ana ortağı BRF S.A. tarafından Covid-19 salgını ile mücadele edebilmek ve ortaya çıkan riskleri yönetebilmek için “Salgınla Mücadele Komitesi” oluşturulmuştur. Söz konusu komite mevcut durumu günlük olarak değerlendirmekte ve gerekli tedbirlerin hayata geçirilmesi için çalışmaktadır. -Grup, stratejik hedeflere ulaşmak, mevcut rekabet gücünü arttırmak ve finansal göstergelerini iyileştirmek için çalışmalarına devam etmektedir. -Mevcut pazarlama ve fiyat stratejileri gözden geçirilmekte ve salgın etkilerini azaltıcı yeni stratejiler ve maliyet düşürücü planlar üzerinde çalışılmaktadır. -Grup hammadde alımlarından kaynaklanabilecek kur riskini minimum seviyede tutmak adına üretim seviyelerini yakından takip etmektedir. -Grup kısa ve orta vadeli nakit akış ihtiyacını karşılayabilmek adına ilave spot krediler kullanmıştır. Kullanılan yeni kredilerin faiz oranları düşük olduğu için kullanılan bu yeni kredilerin bir kısmı ile var olan finansal yükümlülüklerini sonlandırmak suretiyle ortalama finansman maliyetini azaltmıştır. -Grup operasyon birimlerinde idari çalışanların bir kısmı için uzaktan çalışma

Tablo 3*Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)*

	sistemini benimsemiştir. Ek olarak operasyon birimlerine ait ziyaretçilerin tesislere erişimini sınırlamış ve tedbirli kontrol faaliyetlerine başlamıştır. Grup yönetimi, alınan tedbirler ile birlikte işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin değerlendirme yapmıştır. Ayrıca Grup yönetimi, 2021 yılı bütçe projeksiyonlarını çeşitli senaryolara göre tekrar gözden geçirmiştir. Grup yönetimi, alınan bu kararlar ve tedbirlerin sonucunda, önümüzdeki dönemlerde söz konusu salgının Grup'un finansal durumu ve operasyonlarına etkisinin asgari düzeyde olacağını öngörmektedir.”
--	--

Firma: A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda ve Tarım Ürünleri Sanayi Ticaret A.Ş.		Bağımsız Denetçi: HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.	
Bağımsız Denetim Görüşü		Olumlu Görüş	
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm		Dikkat Çekilen Hususlar	
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Koronavirüs salgını sebebiyle faaliyetler ile ilgili olarak Grup’un açıklamalarının yer aldığı Not 2’ye dikkat çekeriz. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir.”		
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm		Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Önemli Muhasebe Değerlendirme, Tahmin ve Varsayımları)	
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgınından dolayı gerek Grup'un içinde bulunduğu sektörde gerekse genel ekonomik aktivitede ağırlıklı olarak yılın ikinci çeyreğinde yaşanan gelişmeler/yavaşlamalar ile paralel olarak Grup'un faaliyet gösterdiği alanlarda tedarik ve satış süreçlerinde aksamalar yaşanmış, özellikle sokağa çıkma yasaklarının uygulandığı dönemlerde üretim faaliyetleri geçici olarak duraklatılmıştır. Bu süreçte Covid-19’un Grup'un faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Grup yönetimi tarafından alınmıştır. Covid-19 salgını etkisinin gerek dünyada gerekse Türkiye’de ne kadar süre ile devam edeceği henüz net olarak tahmin edilememekte olup, etkilerin şiddeti ve süresi netleştikçe orta ve uzun vade için daha belirgin ve sağlıklı bir değerlendirme yapma imkanı söz konusu olabilecektir. Grup, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir.”		

Firma: Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş.		Bağımsız Denetçi: DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	
Bağımsız Denetim Görüşü		Olumlu Görüş	

Tablo 3*Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)*

Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-1: Grup'un Organizasyonu ve Faaliyet Konusu (Covid-19 Salgınının Grup Faaliyetlerine Etkisi)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	"Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19'un, Grup'un faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Grup yönetimi tarafından alınmıştır. Covid-19 salgınından dolayı gerek Grup'un içinde bulunduğu sektörde gerekse genel ekonomik aktivitede yaşanan gelişmeler/yavaşlamalar ile paralel olarak Grup'un faaliyet gösterdiği ülkelerde sokağa çıkma kısıtlamaları ve belli kanalların kapalı olması sebebiyle satış süreçlerinde kısmi aksamalar yaşanmıştır. Bu esnada Grup tarafından, yatırım harcamaları, giderler ve stoklardaki artışın minimize edilmesi için aksiyonlar alınmış, güçlü bilanço ve likidite pozisyonunu daha da etkin hale getirmek adına nakit yönetim stratejisi gözden geçirilmiştir. Salgının yayılmasını engellemeye yönelik kısıtlamaların azalması ile birlikte özellikle talepte meydana gelen toparlanmanın Grup'un faaliyetlerine olumlu etkisi olmuştur. Grup, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir. Grup bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, şerefiye ve markaların değerlerinde meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini test etmiş ve önemli bir değer düşüklüğü tespit edilmemiştir. Grubun finansal araçlardan kaynaklanan risklerinin niteliği, risk yönetim politikaları ve risk düzeyi Not 33'de ayrıca sunulmuştur."
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-22: Sermaye Yedekleri ve Diğer Özkaynak Kalemleri (Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler ve Geçmiş Yıllar Karları)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	"17 Nisan 2020 Resmi Gazete tarihli ve 7244 Sayılı "Yeni Koronavirüs (Covid-19) Salgınının Ekonomik ve Sosyal Hayata Etkilerinin Azaltılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun"un 12. Maddesi ile, sermaye şirketlerinin kar dağıtımına 31 Aralık 2020 tarihine kadar, Türk Ticaret Kanununa eklenen geçici madde ile düzenleme getirilmiştir. Bu kapsamda kar dağıtımına getirilen sınırlamalar ve diğer ilgili mevzuat çerçevesinde, Yönetim Kurulumuzun 27 Şubat 2020 tarihli kar dağıtım önerisi 28 Nisan 2020 tarihli 2019 Olağan Genel Kurul Toplantısı'nda reddedilmiş ve ortaklarımızca herhangi bir şekilde kar dağıtımının yapılmasına karar verilmiştir."

Firma: Konfrut Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Bağımsız Denetçi: Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Cari Döneme İlişkin Önemli Değişiklikler)

Tablo 3*Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)*

Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından 11 Mart 2020’de pandemi olarak ilan edilen Covid-19 salgını ve salgına karşı alınan önlemler, salgına maruz kalan tüm ülkelerde operasyonlarda aksaklıklara yol açmaya ve ekonomik koşulları olumsuz yönde etkilemeye devam etmektedir. Bunun sonucunda varlık fiyatları, likidite, kurlar, faiz oranları ve diğer pek çok konu etkilenmekte ve salgının etkiler nedeniyle geleceğe ilişkin belirsizliğini korumaktadır. Şirket yönetimi Covid-19 salgınının faaliyetlerine, finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına olan olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek amacıyla tüm gelişmeleri yakından takip etmekte ve detaylı değerlendirmeler yapıp gerekli önlemleri almaktadır.”
-------------------------------------	---

Firma: Pınar Entegre Et ve Un Sanayii A.Ş.	Bağımsız Denetçi: PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Cari Döneme İlişkin Önemli Değişiklikler)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19’un, Şirket’in faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Şirket yönetimi tarafından alınmıştır. Covid-19 salgınından dolayı Şirket’in içinde bulunduğu sektörde yaşanan gelişmeler neticesinde Şirket’in faaliyetleri olumlu etkilenmiştir. Ancak Şirket yönetimi tarafından yine de bazı aksiyonlar alınmıştır. Şirket, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir. Şirket bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarında yer alan finansal varlıklar, stoklar ve maddi duran varlıklarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini test etmiş ve herhangi bir değer düşüklüğü tespit edilmemiştir.”

Firma: Pınar Su ve İçecek Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Bağımsız Denetçi: PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Cari Döneme İlişkin Önemli Değişiklikler)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Ülkemizi ve dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgınının, Şirket’in faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerinin asgari seviyede tutulması için gerekli aksiyonlar Şirket yönetimi tarafından alınmıştır. Bu dönemde içecek sektöründeki tüketimin önemli kısmının gerçekleştiği ev dışı tüketim kanalında oluşan satış kayıplarını telafi etmek amacıyla Şirket, doğrudan eve teslim satışlar

Tablo 3*Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)*

	ve perakende satış kanallarına odaklanarak satış ve pazarlama çalışmaları yapmıştır. Şirket, buna ilave olarak operasyonel giderler ile yatırım harcamalarının minimize edilmesi yönünde aksiyonlar almış ve etkin nakit yönetimi için çalışmalarda bulunmuştur. Pandeminin olumsuz etkilerine rağmen, Şirket'in tedarik, üretim ve lojistik süreçlerinde herhangi bir aksama yaşanmamış, Şirket faaliyetlerini çalışanlarının sağlığını da göz önünde bulundurarak kesintisiz biçimde sürdürmüştür. Pınar Su ve İçecek, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir. Şirket bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarında yer alan finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, satış amaçlı sınıflandırılan duran varlıklar değerlerinde meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini test etmiş ve herhangi bir değer düşüklüğü tespit edilmemiştir.”
--	---

Firma: Frigo-Pak Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Bağımsız Denetçi: BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Konsolide Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Cari Döneme İlişkin Önemli Değişiklikler)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“-Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından 11 Mart 2020’de pandemi olarak ilan edilen Covid-19 salgını ve salgına karşı alınan önlemler, salgına maruz kalan tüm ülkelerde operasyonlarda aksaklıklara yol açmaya ve ekonomik koşulları olumsuz yönde etkilemeye devam etmektedir. Bunun sonucunda varlık fiyatları, likidite, kurlar, faiz oranları ve diğer pek çok konu etkilenmekte ve salgının etkileri nedeniyle geleceğe ilişkin belirsizliğini korumaktadır. Bu süreçte, Covid-19’un Grup’un faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Grup yönetimi tarafından alınmıştır. -Bu yapılan çalışma ve değerlendirmelerle an itibariyle, yaşanan Covid-19 salgını ile ilgili sıkıntılar ve olumsuzluklar, Grubun faaliyetlerine ve finansal tablolarına olabildiğince yansımamıştır. -Grup 31 Aralık 2020 tarihli ara dönem konsolide finansal tablolarını hazırlanırken Covid-19 salgınının olası etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımları gözden geçirmiştir. Grup bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli döneme ait konsolide finansal tablolarında yer alan finansal varlıklar, stoklar ve maddi duran varlıkların değerlerinde meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini test etmiş; herhangi bir değer düşüklüğü tespit edilmemiştir.”

Firma: Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş.	Bağımsız Denetçi: Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim	Olumlu Görüş

Tablo 3

Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)

Görüşü	
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Konsolide Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Yeni ve Revize Edilmiş Uluslararası Finansal Raporlama Standartları:)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“TFRS 16’daki değişiklikler - Covid-19 ile ilgili olarak kira ödemelerinde tanınan imtiyazlar; 1 Ocak 2020 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan yıllık raporlama dönemlerinde geçerlidir. Söz konusu değişikliğin Grup’un konsolide finansal durumu veya performansı üzerinde önemli bir etkisi olmamıştır.”
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Konsolide Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Cari Döneme İlişkin Önemli Değişiklikler)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19’un, Grup’un faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Grup yönetimi tarafından alınmıştır. Bu esnada Grup tarafından, yatırım harcamaları, operasyonel giderler ve stoklardaki artışın minimize edilmesi için aksiyonlar alınmış, likidite pozisyonunu güçlendirmek adına nakit yönetim stratejisi gözden geçirilmiştir. Salgın kaynaklı Grup’un finansal durumunda önemli bir etki gözlemlenmemiştir. Grup, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının konsolide finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir. Bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, şerefiye ve markaların değerlerinde meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklükleri analiz edilmiş ve gerekli değişiklikler konsolide finansal tablolara yansıtılmıştır.”

Firma: Ulusoy Un Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Bağımsız Denetçi: DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Finansal Tabloların Hazırlanış Esasları)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Çin’de ortaya çıkan ve dünyaya yayılan, ölümcül solunum yolu enfeksiyonlarına neden bir virüs olan koronavirüs salgını; maruz kalınan ülkelerde bölgesel ve küresel olarak ekonomik koşulları olumsuz yönde etkilemektedir. koronavirüs vakası ilk kez Türkiye’de 10 Mart 2020 tarihinde tespit edilmiştir. Dünya Sağlık Örgütü’nün verilerine göre pandemi olarak ilan edilmesi 2020 yılının üçüncü ayını bulmuştur. Covid-19 etkisinin gerek dünyada gerekse Türkiye’de ne kadar devam edeceği net olarak tahmin edilmemekte olup, etkilerinin boyutu ve süresi orta ve uzun vadeli süreçte daha sağlıklı bir değerlendirme imkanı sağlayacaktır. Grup yönetimi Covid-19 salgının finansal tablolara etkileri ile ilgili tüm gelişmeleri takip etmekte ve gerekli önlemleri almaktadır. Salgının olumsuz etkilerine rağmen Şirket’in tedarik, üretim ve

Tablo 3*Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)*

	lojistik süreçlerinde herhangi olumsuzluk yaşanmamış Şirket ilgili birimlerdeki çalışanların başta olmak üzere tüm çalışanlarının sağlığını gözeterek faaliyetlerini sürdürmektedir. 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tabloları hazırlanırken Grup yönetimi olası etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloları hazırlanırken kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiştir. Bununla birlikte Coronavirüs salgınının nihai büyüklüğü şu an da belirsizliğini koruması sebebiyle Grup operasyonları üzerindeki etkisini makul bir şekilde tahmin edememekle birlikte gıda sektörü ciroları ve faaliyet hacmi üzerinde olumsuz etkisi olacağı beklentisi bulunmamaktadır.”
--	---

Firma: Tukaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.		Bağımsız Denetçi: Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	
Bağımsız Denetim Görüşü		Sınırlı Olumlu Görüş	
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm		Dipnotlar-2: Konsolide Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Cari döneme ilişkin önemli değişiklikler)	
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgınından dolayı, gerek Şirket’in içinde bulunduğu sektörde gerekse genel ekonomik aktivitede yaşanan gelişmeler/yavaşlamalar paralelinde, Grup’un faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkileri en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Grup yönetimi tarafından alınmıştır. Covid-19 etkisinin gerek dünyada gerekse Türkiye’de ne kadar süre ile devam edeceği, ne kadar yayılabileceği henüz net olarak tahmin edilememekte olup; etkilerin şiddeti ve süresi netleştikçe orta ve uzun vade için daha belirgin ve sağlıklı bir değerlendirme yapma imkânı söz konusu olabilecektir. Bununla birlikte, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tabloları hazırlanırken Covid-19 salgınının olası etkileri değerlendirilmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiştir. Bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarda değer düşüklüğü tespit edilmemiştir.”		

Firma: Taze Kuru Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.		Bağımsız Denetçi: Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	
Bağımsız Denetim Görüşü		Sınırlı Olumlu Görüş	
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm		Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Yükümlülüklerin Kısa veya Uzun Vadeli Olarak Sınıflandırılması-Yürürlük tarihine ilişkin erteleme)	
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“TMS 1’de yapılan revizyon uyarınca yapılacak sınıflandırma değişikliklerinin uygulanması için işletmelere daha fazla zaman tanımak ve böylelikle Covid-19’un etkilerine karşı aksiyon almak amacıyla IASB tarafından bu değişikliklerin 1 Ocak 2022 olan yürürlük tarihi bir yıl ertelenmiştir. Böylelikle Yükümlülüklerin Kısa veya Uzun Vadeli Olarak Sınıflandırılması’nın yeni yürürlük tarihi 1 Ocak 2023 olmuştur.		

Tablo 3

Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)

	Bu değişikliğin erken uygulamasına izin verilmekle birlikte, geriye dönük olarak uygulaması gerekmektedir. TMS 1’de yapılan bu değişikliğin, Grup’un konsolide finansal tabloları üzerinde önemli bir etkisinin olması beklenmemektedir.”
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-27: Diğer Hususlar
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Çin Halk Cumhuriyeti’nin Wuhan kentinde 2019 yılının Aralık ayında ortaya çıkan koronavirüs (Covid-19) salgını tüm dünyaya yayılmış ve 11 Mart 2020 tarihinde Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi ilan edilmiştir. Ülkemizde ve tüm dünyada koronavirüs (Covid-19) salgınına ilişkin alınan önlemler kapsamında üretim, ticaret ve ulaşım gibi birçok alanda kısıtlayıcı tedbirler getirilmiştir. Getirilen bu tedbirlerin ve yavaşlayan ekonomik aktivitelerin etkisiyle, şirketlerin gelirlerinin düşmesi ve nakit akışlarının olumsuz etkilemesi muhtemeldir. Grup Yönetimi, gelecek bir yıl içerisinde salgının, Grup faaliyetleri üzerinde önemli bir etkisi olmasını beklememektedir.”

Firma: Türk Tuborg Bira ve Malt Sanayii A.Ş.	Bağımsız Denetçi: PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Konsolide Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Cari Döneme İlişkin Önemli Gelişmeler)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19’un, Grup’un faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Grup yönetimi tarafından alınmıştır. Covid-19 salgınından dolayı gerek Grup’un içinde bulunduğu sektörde gerekse genel ekonomik aktivitede yaşanan gelişmeler/yavaşlamalar ile paralel olarak küresel olarak tedarik ve satış süreçlerinde aksamalar yaşanmıştır. Bu esnada Grup tarafından, yatırım harcamaları, operasyonel giderler ve stoklardaki artışın minimize edilmesi için aksiyonlar alınmış, likidite pozisyonunu güçlendirmek adına nakit yönetim stratejisi gözden geçirilmiştir. Salgının yayılmasını engellemeye yönelik kısıtlamaların azalması ile, bilanço tarihi itibarıyla üretim ve satış faaliyetleri kesintisiz devam etmektedir. Covid-19 etkisinin gerek dünyada gerekse Türkiye’de ne kadar süre ile devam edeceği, ne kadar yayılabileceği henüz net olarak tahmin edilememekte olup; etkilerin şiddeti ve süresi netleştikçe orta ve uzun vade için daha belirgin ve sağlıklı bir değerlendirme yapma imkanı söz konusu olabilecektir. Bununla birlikte, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tabloları hazırlanırken Covid-19 salgınının olası etkileri değerlendirilmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiştir. Grup, bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıkların değerlerinde meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve önemli bir değer düşüklüğü tespit edilmemiştir.”

Tablo 4’te perakende ticaret sektöründe yer alan işletmelerden bağımsız denetim raporlarında ve finansal tablo dipnotlarında Covid-19 salgını ile ilgili açıklama yapanların açıklamaları yer almaktadır.

Tablo 4

Perakende Ticaret Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları

Firma: Casa Emtia Petrol Kimyevi ve Türevleri Sanayi Ticaret A.Ş.		Bağımsız Denetçi: Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	
Bağımsız Denetim Görüşü		Olumlu Görüş	
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm		Kilit Denetim Konusu (Hasılatın Muhasebeleştirilmesi)	
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Hasılat, gelir tutarının güvenilir şekilde belirlenebilmesi ve işlemle ilgili ekonomik yararların Şirket’e akmasının muhtemel olması üzerine alınan veya alınabilecek bedelin gerçeğe uygun değeri üzerinden tahakkuk esasına göre kayıtlara alınmaktadır. 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla Şirket’in hasılatının 241.905.853 TL olması ve mali tabloların içinde en önemli hesap kalemi olması ve Covid-19 salgınının hasılat kaleminin detaylarına etkileri sebepleriyle söz konusu alan kilit denetim konusu olarak ele alınmıştır.”		
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm		Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Covid-19 Salgını Etkileri)	
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Dünyada ve Türkiye’de yayılan ve Dünya Sağlık Örgütü tarafından 11 Mart 2020’de pandemi olarak ilan edilen Covid-19 salgını ve salgına karşı alınan önlemler, salgına maruz kalınan tüm ülkelerde operasyonlarda aksaklıklara yol açmakta ve hem küresel olarak hem de ülkemizde ekonomik koşulları olumsuz yönde etkilemektedir. Bu salgının ekonomik etkilerinin, Şirket’in üst yönetimi tarafından yapılan değerlendirmeye istinaden raporlama tarihi itibarıyla önemli derecede olumsuz bir etkisi olmadığı değerlendirilmiştir.”		

Firma: Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş.		Bağımsız Denetçi: KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş	
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-4: İlişkili Taraf Açıklamaları	
Covid-19 ile İlgili Açıklama	““İlişkili Taraflardan Kısa Vadeli Ticari Alacaklar” arasında yer alan Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş. kalemi bir önceki yılda bakiye vermemişken 31 Aralık 2020 tarihinde Covid-19 salgını sebebiyle bakiye	

Tablo 4

Perakende Ticaret Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)

	vermiştir. Dipnotta bu duruma ilişkin; “Covid-19 döneminde Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş. mağazalarında açılan satış noktalarına ilişkin alacaklardan oluşmaktadır” açıklaması yapılmıştır.”
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-22: Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Gelir Tablosunda yer alan “Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler” hesabındaki “Kira Ödemelerinde Tanınan İmtiyazlar” kalemi bir önceki yılsonunda bakiye vermemişken 31 Aralık 2020 tarihinde Covid-19 salgını sebebiyle bakiye vermiştir. Dipnotta bu duruma ilişkin; “Kiralama ödemelerinde tanınan imtiyazlar, Covid-19 önlemleri nedeniyle mağazaların kapalı kaldığı yoğunluğu Nisan ve Mayıs 2020 aylarında olmak üzere, ödenmeyen veya indirimine gidilen TFRS 16 kapsamındaki mağaza kiralardan oluşmaktadır” açıklaması yapılmıştır.”
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-29: Finansal Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen ya da Finansal Tabloların Açık, Yorumlanabilir ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gereken Diğer Hususlar
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından 11 Mart 2020’de pandemi olarak ilan edilen Covid-19 salgını ve salgına karşı alınan önlemler, salgına maruz kalan tüm ülkelerde operasyonlarda aksaklıklara yol açmaya ve ekonomik koşulları olumsuz yönde etkilemeye devam etmektedir. Bunun sonucunda varlık fiyatları, likidite, kurlar, faiz oranları ve diğer pek çok konu da etkilenmekte ve salgın etkiler nedeniyle geleceğe ilişkin belirsizliğini korumaktadır. Şirket yönetimi tarafından Covid-19 salgınının Şirket faaliyetlerine, finansal durumuna, finansal performansına ve nakit akışlarına olası etkileri tüm açılardan detaylı şekilde takip edilmekte ve etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek amacıyla detaylı değerlendirmeler yapılarak gerekli aksiyonlar alınmaktadır. Toplum ve çalışan sağlığı göz önünde bulundurularak 22 Mart 2020 tarihi itibarıyla mağazalar geçici olarak kapatılmıştır ancak bu süre boyunca Şirket faaliyetlerine teknosa.com ve Carrefoursa’nın mağazalarında açılan satış noktaları üzerinden yapılan satışlarla devam etmiştir. Online kanaldaki Şirket faaliyetleri, geçmiş dönemlere göre finansal ve operasyonel açılardan etkisini ve önemini artırmıştır. Mağazaların Covid-19 önlemleri kapsamında kapalı olduğu ve hafta sonu yasaklarının bulunduğu dönemler için, mülk sahipleri ile karşılıklı görüşmeler yapılarak kira ödemelerinde muafiyetler alınmış ve koşulları sağlayan çalışanlar için kısa çalışma ödeneğine başvurularak ödenekten faydalanılmıştır. Türkiye ve Dünya’da normalleşme sürecinin başlamasıyla birlikte, Şirket de sağlıklı satış ve alışveriş ortamının sağlanması konusunda önlemlerini almış ve planlamalarını yapmıştır. 1 Haziran 2020 tarihinde mağazalarının büyük çoğunluğunda hizmete başlanmıştır. 12 Haziran 2020 itibarıyla tüm mağazalarını açılışı tamamlanmış, Şirket Carrefoursa mağazalarında açılan 23 satış noktası ile birlikte çoklu kanalda satışlarını gerçekleştirmeye devam etmiştir. Kasım 2020 itibarıyla Türkiye ve Dünya genelinde salgın tedbirlerinde artışlar, Aralık itibarıyla hafta sonu sokağa çıkış yasaklarına neden olması mağazaların bu günlerde kapalı olmasıyla sonuçlanmıştır. Bu salgının Türkiye’de ve dünyada sosyal ve ekonomik etkilerinin nasıl seyredeceği ve ne kadar süreyle devam edeceği belirsizliğini korumaktadır.

Tablo 4*Perakende Ticaret Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)*

	Şirket, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir. Şirket bu kapsamda, finansal tablolarında yer alan finansal ve finansal olmayan varlıklarında meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini test etmiş ve herhangi bir değer düşüklüğü tespit edilmemiştir. Rapor tarihi itibarıyla finansal tablolarda açıklananlar dışında Şirket faaliyetlerini ve finansal tabloları etkileyen önemli bir husus bulunmamaktadır.”
--	---

Firma: Milpa Ticari Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Bağımsız Denetçi: PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Kovid-19 Salgınının Şirket Faaliyetlerine Etkisi)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“11 Mart 2020 tarihinde Dünya Sağlık Örgütü bütün dünyada ve Türkiye’de yayılmakta olan Covid-19’u pandemi olarak ilan etmiştir. Şirket Yönetimi söz konusu durumun duran varlıklar üzerindeki etkisini değerlendirmiş ve Şirket’in finansal durumu ve performansı üzerinde önemli bir etkisi bulunmadığını belirlemiştir. Şirket Yönetimi söz konusu durumun genel faaliyetler, operasyonel sonuçlar ve finansal durum üzerinde doğabilecek etkilerinin içeriği ve kapsamıyla ilgili değerlendirmelerine devam edecektir.”

Firma: Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş.	Bağımsız Denetçi: PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-1: Grup’un Organizasyonu ve Faaliyet Konusu (Covid-19 Yönetim Değerlendirmesi)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“11 Mart 2020 itibarıyla ilk vakanın ülkemizde görülmesinden önce Grup kültürüne yerleştirmeye başlanan Covid-19 pandemisi ile mücadele yöntemleri, vakaların görülmesi ile birlikte daha da belirgin şekilde iş yapış şekline etkisini göstermiştir. Toplum sağlığına azami düzeyde önem verilmesinin sonucunda ilk günden itibaren çalışan ve müşteri sağlığına yönelik ek önlemler alınmıştır. İş kolu itibarıyla hem B2B hem B2C müşterilerinin ihtiyaçlarını sağlamakta olup, pandemi dönemi içerisinde operasyonların devam etmesini gerekli hale getirmiştir. Grup kamu otoritelerinin belirlediği pandemi kurallarına uymanın yanında, müşterilerine kesintisiz hizmet etme anlayışını sürdürmüştür. Sokağa çıkma yasaklarının olduğu dönemde operasyonun gereği olarak belirli mağazaların kapalı kalması ve ev dışı tüketim sektöründe yer alan müşterilerin pandemi nedeniyle işyerlerinin kapalı olması, Covid-19 pandemisinin Grup’un üzerindeki olumsuz etkileri arasında yer almaktadır. Bununla birlikte Grup çok kanallı satış stratejisini başarıyla uygulayarak oluşturduğu iş modeli, pandemi

Tablo 4*Perakende Ticaret Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)*

	koşullarında hedeflerinden sapmadan operasyonlarını sürdürmeyi ve mali yapısını korumasını sağlamıştır.”
--	--

Firma: Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş.	Bağımsız Denetçi: PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Konsolide Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Cari Döneme İlişkin Önemli Değişiklikler)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19’un, Grup’un faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Grup yönetimi tarafından alınmıştır. Covid-19 salgınından dolayı gerek Grup’un içinde bulunduğu sektörde gerekse genel ekonomik aktivitede yaşanan gelişmeler/yavaşlamalara paralel olarak satış süreçlerinde aksamalar yaşanmıştır. Grup tarafından, yatırım harcamaları, operasyonel giderler ve stoklardaki artışın olumsuz etkilerini en düşük seviyede tutmak için önlemler alınmış, likidite pozisyonunu güçlendirmek adına nakit yönetim stratejisi gözden geçirilmiştir. Mart ayının ikinci yarısı itibarıyla Türkiye genelindeki çoğu alışveriş merkezinin (AVM) faaliyetine ara vermesi ile birlikte, Grup Yönetimi tarafından 19 Mart 2020 tarihi itibarıyla hem alışveriş merkezlerindeki hem de cadde mağazalarındaki tüm satış faaliyetleri durdurulmuştur. Şirket bununla birlikte online satış faaliyetlerine de Nisan ayı içerisinde iki hafta ara vermiş olup, sonrasında kendi web siteleri üzerinden, online mağazalardan ve Vakko app üzerinden devam etmiştir. Mağaza kira giderlerinin ödenmesine ilişkin olarak hem AVM’ler hem de mal sahipleri ile görüşülerek, AVM’lerin kapalı olduğu dönemde AVM kiralarının ve diğer mağaza kiralarının ödenmemesi veya indirimli ödenmesi ve AVM ortak alan giderlerinin indirimli ödenmesi konusunda anlaşılmıştır. Biz Bize Yeteriz Türkiye Milli Dayanışma Kampanyası katılımı ile 3 milyon adet maske bağışı yapılmış ve maskelerin üretimi için makine ve teçhizat yatırımı yapılmıştır. Buna ilave olarak, Grup, ayrıca, 18 Mart 2020 tarihinde açıklanan koronavirüse karşı alınan ekonomik tedbirlerden, Kısa Çalışma Ödeneği’ne başvurmuştur. Grup, 1 Haziran 2020 tarihi itibarıyla tüm mağazalarında faaliyete yeniden başlamıştır. Grup, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir. Grup bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan ticari alacaklar, stoklar, maddi duran varlıklar ve maddi olmayan varlıkların değerlerinde meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tablolara yansıtılanlar haricinde önemli bir değer düşüklüğü tespit etmemiştir.”

Firma: Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş.	Bağımsız Denetçi: Reform Bağımsız Denetim
---	--

Tablo 4

Perakende Ticaret Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)

Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dikkat Çekilen Hususlar
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“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.”
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Covid-19’un Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Ülkemizi ve dünyayı etkisi altına alan Covid-19 sağlık krizi, küresel olduğu kadar bölgesel olarak da ekonomik koşulları olumsuz etkilemiştir. Bu çerçevede Şirket, finansal tablolarında gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerinde operasyonel durumlarını değerlendirmiş ve bu değerlendirme ışığında 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarında söz konusu değerlerde bir değişiklik ihtiyacı doğup doğmadığının analizini gerçekleştirmiştir. Yapılan analizler neticesinde, mevcut koşulların öncelikle Şirket’in yatırım amaçlı gayrimenkulleri olmak üzere, maddi duran varlıkları, stokları ve finansal yatırımları üzerinde önemli bir etkisi olmadığı değerlendirilmiştir.”
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-8: Finansal Yatırımlar Kısa ve Uzun Vadeli Borçlanmalar
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Covid-19 sebebiyle bağlı ortaklık olan Gürcistan’da faaliyet gösteren Metro Trade Center JSC kredi taksitlerinin ödemelerinin vadesinde ödemediğinden faiz tahakkukunda artış söz konusudur. Söz konusu yüksek bakiyenin sebebi ödenmeyen taksitlerin faiz etkisidir. Grup pandemi sebebiyle banka ile protokol imzalayarak kredi taksitlerinden erteleme talep etmiş olup, ilgili ertelenen taksitlere temerrüt hesaplanmayacaktır.”
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-36: Finansal Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen Ya Da Finansal Tabloların Açık, Yorumlanabilir ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gereken Diğer Hususlar
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Covid-19 Salgınına İlişkin Belirsizlikler koronavirüs (Covid-19) küresel salgını nedeniyle, kamu sağlığını korumak amacıyla Grup portföyünde yer alan Tesisler geçici süreyle hizmete kapatılmış olup 2020 yılı Nisan ve Mayıs ayı için ilgili tesislerden kapalı oldukları süre boyunca kira geliri elde edilememiştir. Grup portföyünde bulunan tesislerin hepsi raporlama dönemi itibarıyla açılmış, ancak restoran ve dinlenme tesislerindeki kısıtlamalar ve müşterilerin pandemi nedeni ile alışkanlıklarını değiştirmesi sebeplerinden dolayı sektördeki toparlanmanın zaman alacağı tahmin edilmektedir. Ana ortaklık yukarıda bahsi geçen söz konusu ekonomik kısıtlamalar sebebiyle kira gelirlerindeki belirsizliği ortadan kaldırabilmek adına 17 Ağustos 2020

Tablo 4*Perakende Ticaret Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)*

	tarihinde almış olduğu 2020/09 sayılı yönetim kurulu kararıyla, kira sözleşmeleri ile belirlenen kira tutarlarının Nisan/2020 ve Mayıs/2020 dönemleri için kira alacaklarından vazgeçilmesine, mevcut kira sözleşmelerinin aynı şekilde devam etmesine, süresi biten sözleşmelerin kontratlardaki şartlara göre iki tarafın istediği ile tekrar uzatılmasına, Haziran/2020 – Mart/2021 dönemi arası kira bedelleri göz önünde bulundurularak kiracılara destek vermek, pandemi döneminde var olan sistemi devam ettirmek için kira bedeli üzerinden %30 oranına kadar indirim yapılmasına karar vermiştir. Grup'un Gürcistan'da avm işletmeciliği faaliyetinde bulunan bağlı ortaklığı, Metro Trade Center JSC ise avm kira gelirlerinin belirsizliğini ortadan kaldırabilmek adına kiracıları ile yapmış olduğu muhtelif yeni kira sözleşmeleri ve protokollerle ile beraber Nisan 2021 ayını kadar sabit kira sistemini terk edip ciro üzerinden kira sistemine geçmiştir. Grup'un ana faaliyet konularından biri olan akaryakıt istasyon işletmeciliği faaliyeti de koronavirüs (Covid-19) küresel salgını nedeniyle kamu sağlığını korumak için getirilen kısıtlamalardan olumsuz etkilenmiş olup, Şirket'in ciro ve brüt karlığını olumsuz etkilemiştir. Koronavirüs (Covid-19) salgını nedeniyle ortaya çıkan ekonomik belirsizlikler Grup faaliyetleri üzerinde önemli etkiye sahiptir.”
--	--

Firma: Şok Marketler Ticaret A.Ş.	Bağımsız Denetçi: PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Konsolide Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (İşletmenin Sürekliliği Varsayımı)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Konsolide finansal tablolar, Grup'un önümüzdeki bir yılda ve faaliyetlerinin doğal akışı içerisinde varlıklarından fayda elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği varsayımı altında işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmıştır. 6 Aralık 2020 tarih ve 31346 sayılı Resmi Gazete'de “6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun 376. Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Tebliğde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ” (“Tebliğ değişikliği”) yayınlanmış ve Türk Ticaret Kanununun (“TTK”) “Sermayenin Kaybı, Borca Batık Olma Durumu” başlıklı 376. maddesinin uygulamasına dair bir takım değişiklikler yapılmıştır. Bu kapsamda, Grup'umuz sermaye ve kanuni yedek akçelerinin toplamının yarısından fazlasının karşılıksız kalma durumu olmadığı tespit edildiğinden TTK'nın 376. maddesinde öngörülen tedbirlerin almasına gerek olmadığı görülmektedir. Ayrıca, 12 Mart 2020 tarihinde Dünya Sağlık Örgütü bütün dünyada ve Türkiye'de yayılmakta olan Covid-19'u pandemi olarak ilan etmiştir. Grup Yönetimi söz konusu durumun Grup'un konsolide finansal durumu ve performansı üzerinde önemli olumsuzlukta bir etkisi bulunmadığını belirlemiştir. Grup Yönetimi söz konusu durumun genel faaliyetler, konsolide operasyonel sonuçlar ve finansal durum üzerinde doğabilecek etkilerinin içeriği ve kapsamıyla ilgili değerlendirmelerine devam edecektir.”

Tablo 4

Perakende Ticaret Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)

Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-23: Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler ve Giderler
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Grup, koronavirüs salgınından dolayı maske, temizlik ve hijyen malzemeleri vb. giderlerini Diğer Giderler altında göstermiş olup bu giderlerin toplamı 11.551.141 TL’dir.”

Firma: Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Bağımsız Denetçi: DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-28: Finansman Gelirleri
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Diğer finansman gelirlerinin 100.300 TL tutarındaki bölümü 17/4/2020 tarihinde Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayımlanan duyuruya göre belirlenen Covid-19 salgını nedeniyle kira ödemelerine ilişkin olarak alınan indirimlerden oluşmaktadır.”
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-37: Cari Döneme İlişkin Gelişmeler
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Covid-19 salgınının özellikle 2020 yılı Mart ayından bugüne kadar yarattığı zorluklar yönetilmeye devam edilmektedir. İlgili yerel ve küresel sağlık yetkililerinin yönlendirmeleri doğrultusunda tüm pazarlarda gerekli önlemler uygulamaya konulmuştur. Bu kapsamda geçici olarak kapatılan mağazalar ikinci çeyrekte itibaren tekrar açılmıştır. Türkiye'deki belirli mağazalar 12 Mayıs 2020'den itibaren kademeli olarak yeniden açılırken mağazaların tamamı 1 Haziran 2020'de açılmış olup, hafta içi çalışma saati sınırlamaları ve hafta sonu kısıtlamaları çerçevesinde müşterilerimize hizmet sunmaktadır. Uluslararası pazarlarda ise Almanya ve Kanada'daki mağazalar Mayıs ayında tekrar açılırken Rusya'da mağazalar Haziran'dan itibaren kademeli olarak hizmet sunmaya başlamış olup, Eylül ayı itibarıyla tüm mağazalar açılmıştır. Uluslararası pazarlardaki faaliyetler ilgili pazarlardaki kısıtlamalar çerçevesinde devam etmektedir. Öte yandan, Mavi.com ile birlikte marketplace ve toptan e-ticaret kanalları Mayıs ayından itibaren faaliyetlerini sürdürmüştür. Grup yönetimi ürün planlaması ve pazara erişim hızı ile ilgili gerekli aksiyonları almış ve tüm satış kanallarında sürekli yeni ve güncel stok sunulabilmesini sağlamıştır. Grup, 31 Ocak 2021 tarihli konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir. Grup bu kapsamda, 31 Ocak 2021 tarihli konsolide finansal tablolarında yer alan finansal varlıklar, stoklar, maddi duran varlıklar, ve şerefiye değerlerinde meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini test etmiş ve

Tablo 4

Perakende Ticaret Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)

	herhangi bir değer düşüklüğü tespit edilmemiştir.”
--	--

Tablo 5’te lokanta ve oteller sektöründe yer alan işletmelerden bağımsız denetim raporlarında ve finansal tablo dipnotlarında Covid-19 salgını ile ilgili açıklama yapanların açıklamaları yer almaktadır.

Tablo 5

Lokanta ve Oteller Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları

Firma: Marmaris Altinyunus Turistik Tesisler A.Ş.		Bağımsız Denetçi: PwC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş	
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Cari Döneme İlişkin Önemli Değişiklikler)	
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgınından dolayı, gerek Şirket’in içinde bulunduğu sektörde gerekse genel ekonomik aktivitede yavaşlamalar meydana gelmiştir. Bu süreçte, Covid-19’un Şirket’in faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Şirket yönetimi tarafından alınmıştır. Bu kapsamda Şirket’in Marmaris’teki Mares Otel tesisi için MP Hotel Management Turizm İnşaat Yatırım A.Ş. ile imzalanan Kira Sözleşmesi’nin Yenileme Fonu’na ilişkin hükümlerinin tadil edilmesine karar verilmiştir. Bu kapsamda; 17 Ekim 2016 tarihli özel durum açıklamasında belirtilen Otel’in yıllık toplam gelirinin %3,5’i tutarındaki Yenileme Fonu 01 Ocak 2020 tarihinden itibaren 4 yıl boyunca Otel’in yıllık toplam gelirinin %1,5’i olarak uygulanacak olup, yıllık minimum 300.000 USD koşulu aranmayacaktır. İzleyen 4 yıl süresince Otel’in yıllık toplam gelirinin %4,5’i oranında Yenileme Fonu ayrılacaktır. İlk 4 yıllık dönemde Yenileme Fonu kapsamında yapılan fiili yatırımın 4 yıllık cironun % 6’sından fazlasına ulaşması halinde aşan kısım, ikinci 4 yıllık dönemdeki yıllık Yenileme Fonu oranının %3,5’den az olmaması kaydıyla, yıllık yatırıma esas Yenileme Fonu oranından düşülecektir. Bununla birlikte, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolar hazırlanırken Covid-19 salgınının olası etkileri değerlendirilmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlar gözden geçirilmiştir. Şirket bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarında varlıkların değerlerinde meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklüklerini test etmiş ve herhangi bir değer düşüklüğü tespit edilmemiştir.”	

Firma: Merit Turizm Yatırım ve İşletme A.Ş.		Bağımsız Denetçi: Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	
Bağımsız Denetim Görüşü		Olumlu Görüş	

Tablo 5

Lokanta ve Oteller Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)

Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-27: Finansal Tabloları Önemli Ölçüde Etkileyen ya da Finansal Tabloların Açık, Yorumlanabilir ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gerekli Olan Diğer Hususlar
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Çin’in Wuhan kentinde ortaya çıkan ve kısa sürede, tüm dünyaya yayılan ve Dünya Sağlık Örgütü tarafından pandemi olarak ilan edilen, üst ve alt solunum yolu hastalığı olan yeni koronavirüs (Covid-19) nedeniyle birçok ülke arasında uçuşlar ve sınır geçişleri durdurulmuştur. Şirket’in turizm faaliyetlerini sürdürmekte olduğu K.K.T.C., ve Bulgaristan ile havayolu operasyonlarının ve sınır geçişlerinin kısıtlanması ve K.K.T.C hükümetinin uyguladığı karantina şartları sonucunda turizm sektöründe 2020 yılı operasyonları beklenenden düşük gerçekleşmiştir. Koronavirüs salgınının nihai şiddetinin şu anda belirsiz olması sebebiyle Şirket’in gelecek dönemlerdeki operasyonları üzerindeki etkisi makul bir şekilde tahmin edilememektedir.”

Firma: Kuştur Kuşadası Turizm Endüstri A.Ş.	Bağımsız Denetçi: Ser-Berker Bağımsız Denetim A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-30: Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Yeni koronavirüs veya Covid-19 hastalığı, 2019 yılı Aralık ayında Çin’in Wuhan şehrinde tespit edilmesi ile birlikte 2020 Mart ayında ülkemizde de görülmüştür. Küresel çapta bir salgın hastalık olması sebebiyle ülkemizde geniş çapta karantina önlemleri alınmaktadır. Alınan tedbirler kapsamında Şirket’in yurtdışı işlemleri göz önünde bulundurulduğunda cari dönemde ticari faaliyetleri ciddi miktarda etkilemiştir ve izleyen dönemde de etkisini sürdürmesi söz konusu olabilir.”

Firma: Petrokent Turizm A.Ş.	Bağımsız Denetçi: C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Ekteki finansal tablolar “İşletmenin Sürekliliği” ilkesi uyarınca hazırlanmıştır. Ancak, bilanço tarihi içerisinde, tüm dünyada yaşanan ve ülkemizi de 11 Mart 2020 tarihi itibarıyla dünyayı etkisi altına alan “Covid-19 Salgını” sebebiyle normal şartlarda 15 Nisan 2020 tarihi itibarıyla otellerde başlayacak yaz sezonunun yurtdışı seferlerinin iptal edilmesi, Covid-19 Salgını gibi sebeplerden ötürü 09 Temmuz 2020 açılarak 85 gün süreyle satışlar zorunlu olarak durdurulmuştur. Salgının tüm dünya çapında devam etmesi ve birçok tedbirlerin

Tablo 5

Lokanta ve Oteller Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)

	uygulandığı yeni normal ile sosyal hayata kısıtlamalar getirilmesi sebebiyle, “Covid-19 Salgını”nın ekonomiye ve işletmeye olan etkileri henüz ölçülememektedir. Denetim raporu tarihi itibarıyla, bu gelişmenin Şirket’in finansal tabloları üzerindeki olası etkilerinin belirlenmesi mümkün değildir.”
--	---

Firma: Altın Yunus Çeşme Turistik Tesisler A.Ş.	Bağımsız Denetçi: Pwc Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Cari Döneme İlişkin Değişiklikler)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 salgınından dolayı gerek Şirket’in içinde bulunduğu sektörde gerekse genel ekonomik aktivitede ağırlıklı olarak yılın ikinci çeyreğinde yaşanan gelişmeler/ yavaşlamalar ile paralel olarak satış, net çalışma sermayesi ve nakit akış süreçlerinde aksamalar yaşanmış, özellikle sokağa çıkma yasaklarının uygulandığı dönemlerde Şirket’in faaliyetleri geçici olarak duraklatılmıştır. Bu doğrultuda Şirket yönetimi tarafından 1 Nisan 2020 ile 30 Haziran 2020 tarihleri arasında Covid-19 nedeniyle faaliyetlere ara verilmesine karar verilmiş, bu süreçte Covid-19’un Şirket’in faaliyetlerine ve finansal durumuna olası etkilerini mümkün olan en az seviyeye indirmek için gerekli aksiyonlar Şirket yönetimi tarafından alınmıştır. Bu esnada Şirket tarafından, yatırım harcamaları, operasyonel giderler ve stokların minimize edilmesi için aksiyonlar alınmış, kısa çalışma ödeneği ve devlet tarafından sağlanan teşviklerden faydalanılmış, likidite pozisyonunu güçlendirmek adına ödeme ve tahsilat vadeleri incelenerek nakit yönetim stratejisi gözden geçirilmiştir. Buna ilave olarak, Covid-19 kapsamında gerekli önlemler sağlanarak “Güvenli Turizm Sertifikası” alınmıştır. Web sitesi, çağrı merkezi ve sosyal medyanın (yurt içi-yurt dışı reklamlar) etkin bir şekilde kullanılması yönetimiyle Temmuz-Eylül döneminde satışların artırılmasına yönelik gerekli çalışmalar sürdürülmüştür. Tüm bu gelişmeler sonucunda Şirket, 1 Temmuz 2020 tarihi itibarıyla faaliyetlerine tekrar başlamış, ancak 1 Kasım 2020 tarihi itibarıyla artan Covid-19 vakaları ve ülke genelinde uygulanan sokağa çıkma yasakları nedeniyle faaliyetlerine tekrar ara vermek durumunda kalmıştır. Şirket, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarını hazırlarken Covid-19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir. Bu kapsamda, 31 Aralık 2020 tarihli finansal tablolarda meydana gelebilecek muhtemel değer düşüklükleri değerlendirilmiş ve önemli bir etki tespit edilmemiştir. Covid-19 salgını etkisinin gerek dünyada gerekse Türkiye’de ne kadar süre ile devam edeceği henüz net olarak tahmin edilememekte olup, etkilerin şiddeti ve süresi netleştikçe orta ve uzun vade için daha belirgin ve sağlıklı bir değerlendirme yapma imkanı söz konusu olabilecektir. Salgının seyri ve ülke çapında alınacak kararlar doğrultusunda değerlendirmeler yapılacak olmakla birlikte, Şirket yönetimi, Şirket’in faaliyetlerine 2021 yılının ikinci çeyreğinden itibaren devam etmesini planlamaktadır. 45 yılı aşkın deneyimiyle konuklarına yüksek kalitede hizmet sunan Şirket, deniz-kum-güneş tatilinin yanı sıra turizmde çeşitlilik sağlayan “kongre, termal ve yat turizmi” gibi alanlarda da

Tablo 5

Lokanta ve Oteller Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)

	hizmet vermekte olup, açıldıktan sonra da çalışmalarına kaldığı yerden devam edeceğini öngörmektedir. Bu doğrultuda Şirket, 2021 yılı için planlamalarını yapmıştır. Salgının ortaya çıktığı ilk dönemlerde gerekli tüm önlemleri hızla hayata geçiren Şirket, Güvenli Turizm Sertifikası doğrultusunda birçok mecrada tanıtımlarına ağırlık vermektedir. Ayrıca, “4 Mevsim Çeşme’de Ev” başlığında pazarlamaya çıkarılan, mutfaklı apart odalar “Altın Yunus Homes” öncelikli hizmete açılarak izole tatil anlayışı ön plana çıkartılmış olup, dış mekandan da erişimi olan bu odalar ilgi görmektedir. Şirket, uygulamaya aldığı yeni satış ve pazarlama stratejileri çerçevesinde, artması beklenen iç pazar talebinden daha fazla pay almayı hedeflemektedir. Öte yandan, Şirket’in ana ortağı durumunda olan Yaşar Holding A.Ş., Şirket’in mali yapısının güçlenmesi, mevcut olan ticari ve ticari olmayan borçlarını ödemekte herhangi bir güçlükle karşılaşmaması ve ödemelerini zamanında gerçekleştirmesi için Şirket’e gerekli kaynak ve desteğin sağlanacağını taahhüt etmektedir.”
--	--

Firma: Avrasya Petrol ve Turistik Tesisler Yatırımlar A.Ş.	Bağımsız Denetçi: Reform Bağımsız Denetim A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Sınırlı Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-2: Konsolide Finansal Tabloların Sunumuna İlişkin Esaslar (Covid-19’un Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri)
Covid-19 ile İlgili Açıklama	“Ülkemizi ve dünyayı etkisi altına alan Covid-19 sağlık krizi, küresel olduğu kadar bölgesel olarak da ekonomik koşulları olumsuz etkilemiştir. Bu çerçevede Şirket, finansal tablolarında gerçeğe uygun değerinden muhasebeleştirilen yatırım amaçlı gayrimenkullerinde operasyonel durumlarını değerlendirmiş ve bu değerlendirme ışığında 31 Aralık 2020 tarihi itibarıyla hazırlanan finansal tablolarında söz konusu değerlerde bir değişiklik ihtiyacı doğup doğmadığının analizini gerçekleştirmiştir. Yapılan analizler neticesinde, mevcut koşulların öncelikle Şirket’in yatırım amaçlı gayrimenkulleri olmak üzere, maddi duran varlıkları, stokları ve finansal yatırımları üzerinde önemli bir etkisi olmadığı değerlendirilmiştir.”

Firma: Martı Otel İşletmeleri A.Ş.	Bağımsız Denetçi: Güreli Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
Bağımsız Denetim Görüşü	Sınırlı Olumlu Görüş
Covid-19 ile İlgili Bilginin Geçtiği Bölüm	Dipnotlar-41: Finansal Tabloların Önemli Ölçüde Etkileyen ya da Finansal Tabloların Açık, Yorumlanabilir ve Anlaşılabilir Olması Açısından Açıklanması Gereken Diğer Hususlar (19.10.2020 tarihli Özel Durum Açıklaması)
Covid-19 ile İlgili	“Şirketimizin 19.10.2020 tarih 1053 sayılı Yönetim Kurulu Toplantısı’nda; Dünyada yaklaşık 7 aydır etkin olan Covid-19’un, aktiflerimizin gelir kaynağını

Tablo 5*Lokanta ve Oteller Sektöründeki İşletmelerin Covid-19 ile İlgili Açıklamaları (Devamı)*

Açıklama	oluşturan turizm sektöründeki etkilerini minimize etmek ve Şirketimizin özkaynak yapısının güçlendirilmesi, finansal yükümlülüklerinin yeniden yapılandırılması ve ödenmesi, Covid-19 sonrası hızlı bir toparlanma beklenen sektörümüzde rekabetçi pozisyonumuzu korumak ve olası fırsatların değerlendirilebilmesi amacıyla; Şirketimiz Esas Sözleşmesinin 8. maddesinin Yönetim Kurulu'na vermiş olduğu yetkiye istinaden; 500.000.000 TL kayıtlı sermaye tavanı içinde, çıkarılmış sermayesinin %200 bedelli olmak üzere 220.000.000 TL nakit artırılarak 110.000.000 TL'den 330.000.000 TL'ye çıkarılmasına karar verilmiştir."
-----------------	---

Bağımsız denetim raporlarında ve finansal tablo dipnotlarında Covid-19 ile ilgili yukarıdaki açıklamaları yapan işletmelerin yapmış oldukları açıklamaların etkilerini değerlendirebilmek adına araştırma kapsamındaki sektörlerde yer alan tüm işletmelerin 2019 ve 2020 yıllarına ait Altman Z'' skorları hesaplanmış ve skorlarda gerçekleşen değişimin yapılan açıklamalarla ilişkisi incelenmiştir. İnceleme sonucunda ulaşılan sonuçlara aşağıda yer verilmiştir.

Araştırmaya konu olan sektörlerde yer alan halka açık işletmelerin tümü araştırmaya dahil edilmiştir. Tablo 6'da araştırma kapsamındaki sektörlerde yer alan işletmelerin 2019 ve 2020 yıllarındaki sayıları verilmiştir.

Tablo 6*2019 ve 2020 Yıllarında İlgili Sektörlerde İncelenen İşletme Sayıları*

	Gıda, İçecek ve Tütün Sektörü	Perakende Ticaret Sektörü	Lokanta ve Oteller Sektörü
2019	28	11	10
2020	28	11	10

Araştırma kapsamındaki işletmelerin finansal başarısızlık durumlarını tespit edebilmek adına finansal raporlardaki verilere dayanarak Altman Z'' skorları hesaplanmıştır. Hesaplamalar sonucu ulaşılan skordardan 1,1'den küçük olan işletmeler "İflas", 2,6'dan büyük olanlar "Güvenli Alan", aradaki skorlar ise "Gri Alan" bölgesinde yer almaktadır.

Tablo 7'de gıda, içecek ve tütün sektöründeki işletmelerin Altman Z'' skor sonuçlarına göre iflasa yatkınlık durumlarının dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 7

Gıda, İçecek ve Tütün Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Altman Z'' Skorlarına Göre İflasa Yatkinlik Durumları

	Güvenli Alan	Gri Alan	İflas
2019	24	2	2
2020	25	1	2

Tablo 8’de perakende ticaret sektöründe yer alan işletmelerin Altman Z'' skor sonuçlarına göre iflasa yatkinlik durumlarının dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 8

Perakende Ticaret Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Altman Z'' Skorlarına Göre İflasa Yatkinlik Durumları

	Güvenli Alan	Gri Alan	İflas
2019	6	3	2
2020	7	3	1

Tablo 9’da lokanta ve oteller sektöründe yer alan işletmelerin Altman Z'' skor sonuçlarına göre iflasa yatkinlik durumlarının dağılımına yer verilmiştir.

Tablo 9

Lokanta ve Oteller Sektöründe Yer Alan İşletmelerin Altman Z'' Skorlarına Göre İflasa Yatkinlik Durumları

	Güvenli Alan	Gri Alan	İflas
2019	8	0	1
2020	8	0	1

Çalışma kapsamındaki sektörler belirlenirken Covid-19 salgınından olumlu etkilenmesi beklenen sektörler ile olumsuz etkilenmesi beklenen sektör arasında mukayese yapılması amaçlanmıştır. Bu bağlamda seçilen sektörlerin Altman Z'' skor ortalamaları incelendiğinde olumlu etkilenmesi beklenen sektörlerde 2020 yılının ortalama skorunun 2019 yılına göre artmış olması, olumsuz etkilenmesi beklenen sektörde ise 2020 yılının ortalama skorunun 2019 yılına göre azalmış olması beklenmektedir. Sektörlerin ortalama Altman Z'' skorlarına bakıldığında, beklendiği üzere, Gıda, İçecek ve Tütün ile Perakende sektörlerinin 2020 yılı skorlarının 2019 yılına göre arttığı ve Lokanta ve Oteller sektörünün 2020 yılı skorunun 2019 yılına göre düştüğü görülmektedir. Söz konusu değişimler Tablo 10’da gösterilmektedir.

Tablo 10*İncelenen Sektör ve Ortalama Altman Z'' Skor İlişkisi*

Sektör	2019 Yılı Ortalama Altman Z'' Skor	2020 Yılı Ortalama Altman Z'' Skor
Gıda, İçecek ve Tütün	4,83	5,37
Perakende Ticaret	3,10	3,37
Lokanta ve Oteller	5,50	4,53

İşletmelerin bulundukları sektörler ile bağımsız denetim raporları ve finansal raporlarında yer alan açıklamalar arasındaki ilişki incelenmiştir. Araştırma kapsamındaki sektörlerde yer alan işletmeler yaptıkları açıklamalara göre “Olumlu Açıklama Yapanlar”, “Açıklama Yapmayanlar veya Olumsuz Etkilenmediğini Düşünenler” ve “Olumsuz Açıklama Yapanlar” olmak üzere üç gruba ayrılmıştır. Tablo 11’de söz konusu gruplarda yer alan işletme sayıları verilmiştir.

Tablo 11*İncelenen Sektörlerde Yer Alan İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarında Covid-19 ile İlgili Açıklama Yapma Durumları*

	Olumlu Açıklama Yapanlar	Açıklama Yapmayanlar veya Olumsuz Etkilenmediğini Düşünenler	Olumsuz Açıklama Yapanlar
Gıda, İçecek ve Tütün Sektörü	3	19	6
Perakende Ticaret Sektörü	-	7	4
Lokanta ve Oteller Sektörü	-	4	6

Gıda sektöründe yer alan ve Covid-19 salgınının işletmelerine olumlu etkisi olduğunu finansal tablo dipnotlarında belirten üç işletme vardır. Bu işletmelerin birinin (Coca-Cola İçecek A.Ş.) Altman Z'' skorunun 2019 yılına göre arttığı, diğer ikisinin (Anadolu Efes Biracılık ve Malt Sanayii A.Ş. ve Pınar Entegre Et ve Un Sanayii A.Ş.) ise skorlarının önemli büyüklükte olmasa da düştüğü görülmüştür. İki işletmenin finansal tabloları incelendiğinde işletmelerin faaliyet gelirlerinde artış olmasına rağmen söz konusu skor düşüklüğünün, artan banka kredilerinden ve ticari borçlardan kaynaklanmış olabileceği değerlendirilmiştir.

Gıda sektöründe yer alan ve Covid-19 salgınının işletmelerine önemli bir olumsuz etkisi olmadığını belirten yedi işletme vardır. Bu yedi işletmenin altısının (Ekiz Kimya Sanayi ve Ticaret A.Ş., Tat Gıda Sanayi A.Ş., Frigo-Pak Gıda

Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş., Ülker Bisküvi Sanayi A.Ş., Ulusoy Un Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Tukaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.) Altman Z'' skoru, sektörlerinde beklenen etkiye paralel olarak artmıştır. Bu işletmeler arasında yer alan bir işletmenin (Taze Kuru Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.) Altman Z'' skorunda düşüş görülmüştür. Söz konusu işletmenin finansal tabloları incelendiğinde bu düşüşün, satışların maliyetinde ve faaliyet giderlerinde gerçekleşen artış sonucunda bir önceki yıla göre artan dönem net zararından kaynaklanmış olabileceği değerlendirilmiştir.

Gıda sektöründe yer alan ve Covid-19 salgınıyla ilgili hem bağımsız denetim raporlarında hem de finansal tablo dipnotlarında hiçbir açıklama bulunmayan on iki işletmenin dokuzunun (Dardanel Önentaş Gıda Sanayi A.Ş., Vanet Gıda Sanayi İç ve Dış Ticaret A.Ş., Oylum Sınai Yatırımlar A.Ş., Kent Gıda Maddeleri Sanayii ve Ticaret A.Ş., Kervan Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş., Penguen Gıda Sanayi A.Ş., Selçuk Gıda Endüstri İhracat İthalat A.Ş., Kerevitaş Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Merko Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.) Altman Z'' skorlarında, bulundukları sektörde beklendiği gibi, artış görülmüştür. Diğer üç işletmenin (Kristal Kola ve Meşrubat Sanayi Ticaret A.Ş., Ersu Meyve ve Gıda Sanayi A.Ş. ve Pınar Süt Mamulleri Sanayii A.Ş.) hâsılat ve brüt karları artmasına rağmen faaliyet giderlerinde ve banka kredilerinde meydana gelen artış sebebiyle çok önemli düzeyde olmasa da Altman Z'' skorlarında düşüş gözlenmiştir.

Gıda sektöründe yer alan ve Covid-19 salgınının işletme faaliyetlerine olumsuz etkisi olduğunu belirten altı işletme vardır. Bu altı işletmeden beşinin (Banvit Bandırma Vitaminli Yem Sanayii A.Ş., A.V.O.D. Kurutulmuş Gıda ve Tarım Ürünleri Sanayi Ticaret A.Ş., Konfrut Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş., Pınar Su ve İçecek Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Türk Tuborg Bira ve Malt Sanayii A.Ş.) Altman Z'' skorlarında düşüş görülmüştür. İşletmelerin skorlarında görülen bu düşüşlerin faaliyet giderlerinde, satışların maliyetinde, banka kredilerinde ve diğer yükümlülüklerde meydana gelen artışlardan kaynaklandığı görülmüştür. Covid-19 salgınının AVM kira gelirleri açısından olumsuz etkileri olabileceğini açıklayan bir işletmenin (Fade Gıda Yatırım Sanayi Ticaret A.Ş.) ise beklenenin aksine satışlarında ve ticari alacaklarında meydana gelen artış sebebiyle Altman Z'' skorunun arttığı görülmüştür.

Perakende sektöründe yer alan işletmelerden dört tanesi Covid-19 salgınının işletmelerine önemli bir olumsuz etkisi olmadığını belirtmiştir. Bu dört işletmenin üçünün (Casa Emtia Petrol Kimyevi ve Türevleri Sanayi Ticaret A.Ş., Teknosa İç ve Dış Ticaret A.Ş., Şok Marketler Ticaret A.Ş.) Altman Z'' skorları, bulundukları sektörde beklendiği gibi, artmıştır. Altman Z'' skoru düşen bir işletmenin (Milpa Ticari Sınai Ürünler Pazarlama Sanayi ve Ticaret A.Ş.) finansal tabloları incelendiğinde işletmenin brüt kar ve zararında anlamlı bir değişiklik olmadığı, ancak skordaki düşüklüğün şirketin sahip olduğu yatırım amaçlı gayrimenkullerde 2020 yılında meydana gelen değer artış tutarının, bir önceki yıla göre daha düşük olmasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Perakende sektöründe yer alan ve Covid-19 salgınıyla ilgili hem bağımsız denetim raporlarında hem de finansal tablo dipnotlarında hiçbir açıklama yer almayan üç işletmeden ikisinin (Carrefoursa Carrefour Sabancı Ticaret Merkezi A.Ş. ve Bim Birleşik Mağazalar A.Ş.) Altman Z'' skorlarının, sektörde beklendiği üzere, bir önceki yıla göre arttığı ve çok önemli bir düzeyde olmasa da düşüş olan bir işletmenin (Migros Ticaret A.Ş.) Altman Z'' skorundaki düşüşün banka kredileri ve ticari borçlardaki artışla beraber geçmiş yıl zararlarından kaynaklandığı anlaşılmaktadır.

Perakende sektöründe yer alan dört işletme (Bizim Toptan Satış Mağazaları A.Ş., Vakko Tekstil ve Hazır Giyim Sanayi İşletmeleri A.Ş., Mepet Metro Petrol ve Tesisleri Sanayi Ticaret A.Ş. ve Mavi Giyim Sanayi ve Ticaret A.Ş.), bağımsız denetim raporlarında ve finansal tablo dipnotlarında Covid-19 salgınının işletme faaliyetlerine olumsuz etkisinin olduğunu belirtmiştir. Söz konusu dört işletmenin ikisi hazır giyim perakendecisi, birisi petrol ve dinlenme tesisi, birisi de toptan satış mağazasıdır. Söz konusu işletmelerin Altman Z'' skorlarında görülen düşüş, salgın sürecindeki kapanmaların hazır giyim ve petrol talebinde yarattığı azalma ve toptan satışların en büyük alıcısı olan ev dışı tüketim sektöründe yer alan müşterilerin işyerlerini kapatmasından kaynaklanmış olabilir.

Turizm sektöründe yer alan ve Covid-19 salgınının işletme faaliyetlerine olumsuz etkisinin olduğunu belirten altı işletmenin beşinin (Marmaris Altinyunus Turistik Tesisler A.Ş., Merit Turizm Yatırım ve İşletme A.Ş., Kuştur Kuşadası Turizm Endüstri A.Ş., Petrokent Turizm A.Ş. ve Altın Yunus Çeşme Turistik

Tesisler A.Ş.) Altman Z'' skorunda 2019 yılına göre düşüş gözlenmiştir. Covid-19 salgınından olumsuz etkilendiğini belirtip Altman Z'' skorunda artış gözlemlenen işletmenin (Martı Otel İşletmeleri A.Ş.) finansal tabloları incelendiğinde, skordaki artışın şirkette hissedarlar tarafından sermaye artırımını yapılmasından kaynaklandığı görülmüştür.

Turizm sektöründe yer alan ve Covid-19 salgınıyla ilgili hem bağımsız denetim raporlarında hem de finansal tablo dipnotlarında hiçbir açıklama yer almayan üç işletmenin birinin (Ulaşlar Turizm Yatırımları ve Dayanıklı Tüketim Malları Ticaret Pazarlama A.Ş.) Altman Z'' skorunda sektörde beklenen düşüşe paralel olarak bir düşüş görülmüştür. Hasılatının yarıdan fazla seviyede düşmesine ve esas faaliyet zararının önemli seviyede artmasına rağmen Altman Z'' skorunda az da olsa yükselme olan diğer işletmenin (Tek-Art İnşaat Ticaret Turizm Sanayi ve Yatırımlar A.Ş.) skorunda görülen bu artışın uzun vadeli borçlanmaların artmasından kaynaklandığı anlaşılmaktadır. Altman Z'' skorunda anlamlı artış olan bir diğer işletmenin (Etiler Gıda ve Ticari Yatırımlar Sanayi ve Ticaret A.Ş.) skorunda gerçekleşen artışın yüksek miktarda sermaye artırımını yapılmasından kaynaklandığı değerlendirilmiştir.

Turizm sektöründe Covid-19 salgınının işletme faaliyetlerine önemli bir olumsuz etkisinin olmadığını belirten bir işletme (Avrasya Petrol ve Turistik Tesisler Yatırımlar A.Ş.) bulunmaktadır. Söz konusu işletmenin Altman Z'' skorunda anlamlı bir değişiklik olmadığı görülmüştür.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Araştırma kapsamındaki işletmelerin Covid-19 salgını sürecinde finansal tablolarının ve bağımsız denetim raporlarının söz konusu işletmelerin salgından etkilenme durumlarını yansıtıp yansıtmadığını tespit etmeyi amaçlayan bu çalışmada finansal tabloların Covid-19 salgınının etkileri bağlamında gerçeğe uygun bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği ve bağımsız denetim raporlarının Covid-19 salgınının etkileri bağlamında paydaşların güvenilir bilgi beklentilerine yanıt verecek bir içeriğe sahip olup olmadığı inceleme konusu edilmiştir.

Bunun için salgından ekonomik anlamda farklı şekilde etkilenmiş olan gıda ve perakende sektörleri ile turizm sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin finansal performanslarıyla bu işletmelerin bağımsız denetim raporları ve finansal raporlarında yer alan Covid-19 salgınıyla ilgili açıklamalar arasındaki uyum değerlendirilmiştir.

Literatürde ülkemizde Covid-19 salgınının, bağımsız denetim sürecinin aşamaları ve bağımsız denetim raporunun içeriği üzerinde önemli etkileri olduğunu gösteren çalışmalar bulunmaktadır. Dolayısıyla denetimin planlanması, risk değerlendirme süreci, muhasebe tahminlerinin denetimi, denetim kanıtlarının niteliği ve niceliği, kilit denetim konuları, işletmenin sürekliliği esasının denetlenmesi ve denetim raporunun hazırlanması aşamalarının her birinin önemli ölçüde etkilendiği salgın sürecinde, alışlagelmiş iş yapış şekillerine alternatif uygulamalar geliştirilerek salgının denetim sürecine olan olumsuz etkilerinin azaltılmaya çalışıldığı görülmektedir.

Bu çalışmada elde edilen bulguların da literatürde yer alan çalışmalarda yukarıda sözü edilen çerçevede ulaşılan sonuçlara paralel olduğu yani, işletmelerle ilgili çıkar gruplarının Covid-19 salgınının etkileri bağlamında ihtiyaç duydukları güvenilir bilginin temini açısından hem finansal raporların hem de bağımsız denetim raporlarının gerekli içeriğe sahip oldukları söylenebilir.

Şöyle ki; bu araştırma kapsamındaki gıda sektöründe yer alan 28 işletmenin bağımsız denetim raporları ve finansal raporları incelendiğinde, Covid-19 salgınıyla ilgili yapılan açıklamaların faaliyet sonuçlarıyla ve finansal performanslarıyla uyumlu olduğu görülmüştür. Altman Z skorlarında beklenenin aksine değişiklik görülen işletmelerin birçoğunun skorlarındaki bu değişimin, işletmelerin

hâsılatlarındaki artışa rağmen artan banka kredileri, ticari borçlar ve faaliyet giderlerinden kaynaklandığı söylenebilir.

Perakende sektöründe araştırma kapsamındaki 11 işletmenin yedisi sektörde beklendiği üzere Covid-19 salgınından olumsuz etkilenmemiştir. Bu işletmelerden Altman Z skorunda düşüş görülen iki işletmenin skorlarındaki bu düşüşün, satışların düşmesinden kaynaklanmadığı, banka kredilerindeki artış ve gayrimenkul değer artış tutarlarındaki düşüş gibi nedenlerden kaynaklandığı görülmüştür. Sektörde yer alan ve Covid-19 salgınından olumsuz etkilendiğini belirten dört işletme, giyim perakendeciliği, petrol ve dinlenme tesisi işletmeciliği, toptan satış mağazacılığı gibi faaliyetlerde bulunmaktadır.

Araştırma kapsamındaki turizm sektöründe faaliyet gösteren 10 işletmenin altısı Covid-19 salgınından olumsuz etkilendiğini açıklamıştır. Bu işletmelerin Altman Z skorları, sektörde de beklendiği üzere, düşüş göstermiştir. Söz konusu sektörde yer alan ve Altman Z skorlarında artış gözlemlenen işletmelerin skorlarının yüksek çıkmasının, bu işletmelerde yüksek miktarda sermaye artırımını yapılmasından veya uzun vadeli borçlanmalarla finansman sağlanmasından kaynaklandığı görülmüştür.

Covid-19 salgını gibi küresel çaplı kriz dönemlerinde işletmelerin finansal raporlarının gerçeği yansıtması özellikle işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilere ihtiyaç duyan tüm paydaşların yanıtılmaması açısından hayati önem taşımaktadır. Bu süreçte bağımsız denetim raporlarının paydaşlar için ne denli önemli olduğu daha iyi anlaşılmaktadır. Bu itibarla araştırma kapsamındaki işletmelerin, finansal raporlarında Covid-19 salgınının etkilerinin yansıtılması bağlamında yapmış oldukları açıklamaların söz konusu işletmelerin içinde bulundukları durumu yansıttığı sonucuna varılmıştır.

Öte yandan bağımsız denetim firmalarının bağımsız denetim raporlarında Covid-19 salgınının etkilerinin yansıtılması bağlamında yapmış oldukları açıklamaların da denetimi yapılan işletmelerin içinde bulundukları durumu yansıttığını söylemek mümkündür.

Dolayısıyla araştırma kapsamında inceleme konusu edilen halka açık şirketlerde Covid-19 salgınının etkileri ile ilgili dipnot açıklamaları bağlamında

denetim faaliyetlerinde salgın koşullarına rağmen belirli bir kalitenin yakalandığı söylenebilir.

Böylece şirketlerin finansal raporları ile finansal raporlara ilişkin bağımsız denetim raporlarının Covid-19 salgınının etkileri ile ilgili dipnot açıklamaları bağlamında paydaşların beklentilerine uygun olduğu yönünde tespitlere ulaşılmıştır. Bilindiği üzere denetim faaliyetleri ile paydaşların denetimden beklentileri arasındaki boşluğun ortadan kaldırılması bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesi ile ilgili en önemli göstergelerden biridir. Benzer bir kaliteye halka açık olmayan şirketlerde de ulaşılp ulaşılmadığının tespit edilmesi gerekmektedir.

Halka açık olmayan şirketlerin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarının Kamu Gözetim Kurumu'nun Finansal Raporlama Sistemi gibi bir portal üzerinden erişilebilir kılınması halinde bu şirketler için de benzer çalışmalar yapılması mümkün olabilir. Bu gibi çalışmalar hem bağımsız denetim kalitesinin hem de şeffaflığın artırılmasına yarar sağlayacaktır.

Öte yandan son zamanlarda yapay zeka içeren teknolojik gelişmeler bağımsız denetim faaliyetlerini de önemli derecede etkilemektedir. Nitekim son zamanlarda özellikle büyük denetim firmalarının bağımsız denetim faaliyetlerinde yapay zeka içeren programlar kullanmaya başladığı bilinmektedir. Bu programların denetim sürecinin ayrılmaz parçası olan fiziksel kontrolleri ortadan kaldırmayacağı, dolayısıyla beşeri unsurun tam olarak yerine geçemeyeceği açık olmakla birlikte denetim kalitesinin yükseltilmesine katkı sağlaması da kuvvetle muhtemeldir.

KAYNAKÇA

- Abbas, J., Mubeen, R., Iorember, P. T., Raza, S. ve Mamirkulova, G. (2021). Exploring the Impact of Covid-19 on Tourism: Transformational Potential and Implications for a Sustainable Recovery of the Travel and Leisure Industry. *Current Research in Behavioral Sciences*, 2:100033, 1-11. doi:10.1016/j.crbeha.2021.100033
- Acar Uğurlu, Y. ve Sarısoy, Ö. (2021). Covid-19 Pandemisinin Bağımsız Denetime Etkileri: Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 65, 39-58. doi:10.26650/MED.838559
- ACCA. (2020). The Impact of Covid-19 on Audit and Assurance – challenges and considerations. https://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA_Global/img/respcam/Coronavirus/The%20impact-of-Covid-19-on-Audit-and-Assurance-challenges-and-considerations.pdf (Erişim Tarihi: 11.01.2022).
- Açıkgöz, Ö. ve Günay, A. (2020). The Early Impact of the Covid-19 Pandemic on the Global and Turkish Economy. *Turkish Journal of Medical Sciences*, 50, 520-526. doi:10.3906/sag-2004-6
- Adana, B. A. ve Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12/2, 2080-2093. doi:10.20491/isarder.2020.963
- Adio-Moses, M. (2021). *The Impact of Covid-19 on Audit Practices* (Yayımlanmamış Lisans Bitirme Tezi). Eastern Michigan University, Michigan.
- Ajao, O. S., Olamide, J. O. ve Temitope, A. A. (2016). Evolution and Development of Auditing. *Unique Journal of Business Management Research*, 3/1, 32-40.
- Akçay, A. ve Bilen, A. (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri. *Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 40, 227-256.
- Akdoğan, N. ve Muluk, F. Z. (2019). Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Grup Şirketlerinin Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesi, Kullanılan

Yöntemlerin İncelenmesi ve Bayesian Modeli Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21/3, 704-732.

Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H. ve Hussainey, K. (2020). Auditing in Times of Social Distancing: The Effect of Covid-19 on Audit Quality. *International Journal of Accounting and Information Management*, 29/1, 169-178.

Al-Qaralleh, A. S. ve Al-Majali, R. M. (2021). Coronavirus Political and Economic Repercussions on World Order. *Palarch's Journal of Archaeology of Egypt/Egyptology*, 18/3, 374-391.

Altıntaş, T. (2011). *Halka Açık Şirketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Altman, E. I. (1968). Financial Ratios, Discriminant Analysis and the Prediction of Corporate Bankruptcy. *The Journal of Finance*, 23/4, 589-609.

Altman, E. I. (2000). Predicting Financial Distress of Companies: Revisiting Z-Score and ZETA Models. *Stern School of Business, Newyork University*, 1-54.

Altuğ, F. (2000). *Mali Denetim* (2. Baskı). Bursa: Ezgi Kitabevi Yayınları.

Anisere-Hameed, R. A. (2021). Effects of Covid-19 Pandemic on Accounting and Financial Reporting in Nigeria. *European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research*, 9/6, 50-63. doi:10.37745/ejaaf.2013

Arens, A. A. ve Loebbecke, J. K. (1997). *Auditing: An Integrated Approach* (7. Baskı). New Jersey: Prentice Hall Inc.

Arnold, C. (2020, 3 Haziran). Summary of Covid-19 Audit Consideration. <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/summary-covid-19-audit-considerations> (Erişim Tarihi: 03.12.2021).

Atabay, E., Boztepe, E. ve Gülten, S. (2021). Pandemi Döneminde Bağımsız Denetim Standartlarının Uygulanmasında Karşılaşılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri. R. Güneş, S. Karabınar, M. Saban (Ed.). *Denetimde Seçme Konular-7* içinde (s:153-200). Ankara: Gazi Kitabevi.

- Ataman, B. (2010). Türkiye’de Kamu Denetimi ve Kamu Denetçilerine Genel Bakış. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1/87, 17-26.
- Ataman, B., Gökçen, G. ve Şimşek, K. (2022). The Impacts of the Covid-19 Pandemic on Sectoral Performance: A Review on the BIST Sectors in Turkey. *Finans Ekonomi ve Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 7/2, 253-269. doi:10.29106/fesa.1105014
- Aytaç, A. (2022). *Muhasebe Tahminlerinin Denetimi ve Bir Uygulama* (Yayımlanmamış Doktora Tezi). Bursa Uludağ Üniversitesi, Bursa.
- Baker, S. R., Farrokhnia, R. A., Meyer, S., Pagel, M. ve Yannelis, C. (2020). How Does Household Spending Respond to an Epidemic? Consumption During the 2020 Covid-19 Pandemic. *The Review of Asset Pricing Studies*, 10, 834-862. doi:10.1093/rapstu/raaa009
- Bareket-Bojmel, L., Shahrar, G. ve Margalit, M. (2020). Covid-19 Related Economic Anxiety is as High as Health Anxiety: Findings from the USA, the UK, and Israel. *International Journal of Cognitive Therapy*, 14, 566-574.
- Başkan, 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. doi:10.46291/ISPECIJSSHvol4iss2pp28-42
- Başpınar, A. (2005). Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- BDS 300 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması” Standardı. (2017, 13 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı:30269). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171213-3-1.pdf> (Erişim Tarihi: 10.11.2021).
- BDS 320 “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik” Standardı. (2017, 8 Aralık). *Resmi Gazete* (Sayı: 30264). <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/12/20171208-5-1.pdf> (Erişim Tarihi: 15.11.2021).

BDS 500 “Bağımsız Denetim Kanıtları” Standardı. (2019, 31 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 30995 (4. Mükerrer)).
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20500.pdf (Erişim Tarihi: 13.01.2022).

BDS 540 “Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi” Standardı. (2019, 31 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 30995 (4. Mükerrer)).
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/bds%20540.pdf (Erişim Tarihi: 11.01.2022).

BDS 570 “İşletmenin Sürekliliği” Standardı. (2020, 30 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 31350 (2. Mükerrer)).
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20570.pdf (Erişim Tarihi: 15.01.2022).

BDS 701 “Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi” Standardı. (2019, 31 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 30995 (4. Mükerrer)).
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2022_Seti/BDS%20701_2022_Site.pdf (Erişim Tarihi: 16.01.2022).

BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” Standardı. (2020, 30 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 31350 (2. Mükerrer)).
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20705.pdf (Erişim Tarihi: 25.01.2022).

Bircan, N. G. (2020). Belirsizlik ve Kriz Durumlarında Çevik Denetim Anlayışı ve Denetim Mesleği Üzerine Etkileri: Covid-19 Vakası Üzerine Bir Değerlendirme. *Mali Çözüm Dergisi*, 30/161, 245-258.

Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi* (8. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.

Brodeur, A., Gray, D., Islam, A. ve Bhuiyan, S. (2021). A Literature Review of the Economics of Covid-19. *Journal of Economic Surveys*, 35, 1007-1044.

Celayir, D. (2019). *Bağımsız Denetimde Hileye İlişkin Beklenti Farkları*. İstanbul: Der Yayınları.

- Chaudhary, M., Sodani, P. R. Ve Das, S. (2020). Effect of Covid-19 on Economy in India: Some Reflections for Policy and Programme. *Journal of Health Management*, 22/2, 169-180.
- Cotula, L. (2021). Towards a Political Economy of the Covid-19 Crisis: Reflections on an Agenda for Research and Action. *World Development*, 138, 1-4. doi:10.1016/j.worlddev.2020.105235
- Covid-19 Salgınının Yürütülen Bağımsız Denetimlere Etkisi. (2020, 31 Mart). <https://www.alomaliye.com/2020/03/31/covid-19-salgininin-yurutulen-bagimsiz-denetimlere-etkisi/> (Erişim Tarihi: 25.11.2021).
- Çatıkkaş, Ö. (2017). *Sigortacılık Sektöründe İç Denetim* (1. Baskı). İstanbul: Yalın Yayıncılık.
- Çömlekçi, F. (1988). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Eğitim, Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları.
- Daloğlu, P. (2022). Covid-19'un 2020 Yılı Denetim Raporlarına Etkileri. *Muhasebe ve Finans İncelemeleri Dergisi*, 5/1, 1-14. doi:10.32951/mufider.997767
- Deloitte (2020, Mayıs). *Küresel Covid-19 Salgınının Türkiye’de Farklı Kategorilere Etkileri - 2*. <https://www2.deloitte.com/tr/tr/pages/consulting/articles/kuresel-covid-19-salgininin-turkiyede-farkli-kategorilere-etkileri.html> (Erişim Tarihi: 12.01.2021).
- 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, V. ve Kızıl, C. (2021). Covid-19 Sürecinin Denetim Üzerindeki Etkisi. O. Özdemir, S. Boğa (Ed.). *Yeni Milat: Covid-19 - İktisadi, Finansal ve Kurumsal Yönleriyle içinde* (s:137-161). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Deniz, F. (2021). Covid-19 Pandemisinin Sınırlı Bağımsız Denetim Raporları Üzerine Etkisi: Türk Bankacılık Sektörü Örneği. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9/114, 220-240. doi:10.29228/ASOS.49268

- Diab, A. (2021). The Implications of the Covid-19 Pandemic for the Auditing and Assurance Processes. *Journal of Legal, Ethical and Regulatory Issues*, 24/5, 1-8.
- Doruk, Ö. T. (2022). Covid-19'un Finansal Performansa Etkisi: Gıda Sektörü Firmaları İçin Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 22/66, 67-82. doi:10.55322/mdbakis.1019158
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B. ve Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının ABD Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları - AB Sekizinci Yönergesi ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, 9, 52-78.
- Durmuş, C. N. ve Taş, O. (2008). *SPK Düzenlemeleri ve 3568 Sayılı Mevzuat Kapsamında Denetim* (1. Baskı). İstanbul: Alfa Yayınları.
- Duro, J. A., Perez-Laborda, A., Turrión-Prats, J. ve Fernández-Fernández, M. (2021). Covid-19 and Tourism Vulnerability. *Tourism Management Perspectives*, 38:100819, 1-12. doi:10.1016/j.tmp.2021.100819
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 5, 51-63.
- Erdoğan, M. (2006). *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı* (Güncelleştirilmiş 3. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erol Fidan, M. (2021). BİST'te İşlem Gören Tekstil, Giyim Eşyası ve Deri Sektörü İşletmelerinin Altman-Z Skor Yöntemi ile Finansal Başarısızlık Tahmini. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 13/3, 1945-1969. doi:10.20491/isarder.2021.1239
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 12, 55-86.
- Fırat, A. ve Şahin, M. (2017). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Gözetimi ve Denetim Faaliyetlerinin Gelişimi ve Tarihçesi. *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, 1-10.

- Gençyürek Erdoğan, M. (2020). Covid-19 Döneminde E-Ticaret ve Dijital Reklam Yatırımları. *Selçuk İletişim Dergisi*, 13/3, 1296-1318. doi:10.18094/josc.776605
- Gücenme, Ü. (2004). *Muhasebe Denetimi* (1. Baskı). İstanbul: Aktüel Yayınları.
- Güçlü, F. (2013). *Muhasebe Denetimi (İlkeler ve Teknikler)* (Göz. Geç. 4. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Gün, S. ve Tutcu, A. (2021). Covid-19 Sürecinde Turizm Sektörü ve Türkiye Açısından Bir Değerlendirme. *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 4/6, 530-543.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi* (Göz. Geç. Genişletilmiş 4. bs.). Eskişehir: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (2000). *Denetim* (10. Baskı). İstanbul: Beta Basım A.Ş.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri* (14.Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011). Türkiye’de Bağımsız Denetimin Gelişim Süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1, 146-180.
- Hauschild, D. (2013). Altman Z-Score: Not Just for Bankruptcy. *AMPros Corporation*, 1-21.
- Hay, D., Shires, K. ve Van Dyk, D. (2021). Auditing in the Times of Covid-19 - the Impact of Covid-19 on Auditing in New Zealand and Subsequent Reforms. *Pacific Accounting Review*, 33/2, 179-188.
- Hayes, R., Dassen, R., Schilder, A. ve Wallage, P. (2005). *Principles of Auditing: An Introduction to International Standards on Auditing* (2. Baskı). Harlow: Pearson Education Limited.
- Humphreys, K. A. ve Trotman, K. T. (2021). Judgment and Decision Making Research on CSR Reporting in the Covid-19 Pandemic Environment. *Accounting and Finance*, 1-27. doi:10.1111/acfi.12805

- Ibn-Mohammed, T., Mustapha, K. B., Godsell, J., Adamu, Z., Babatunde, K. A., Akintade, D. D., Acquaye, A., Fujii, H., Ndiaye, M. M., Yamoah, F. A. ve Koh, S. C. L. (2021). A Critical Analysis of the Impacts of Covid-19 on the Global Economy and Ecosystems and Opportunities for Circular Economy Strategies. *Resources, Conservation and Recycling*, 164, 105166, 1-22.
- İnaltong, C. ve Taş, O. (2015). Bağımsız Denetim Sürecinde Önemlilik Düzeyinin Belirlenmesi ve Bir Uygulama. *Vergi Dünyası*, 401, 73-89.
- Jaipura, S., Parida, R. Ve Ray, Pritee. (2020). The Impact of Covid-19 on Tourism Sector in India. *Tourism Recreation Research*, 46/2, 245-260. doi:10.1080/02508281.2020.1846971
- Kaka, E. J. (2021). Covid-19 and Auditing. *Journal of Applied Accounting and Taxation*, 6/1, 1-10.
- Kandil Göker, İ. E., Eren, B. S. ve Karaca, S. S. (2020). The Impact of the Covid-19 (Coronavirus) on The Borsa Istanbul Sector Index Returns: An Event Study. *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 19, Covid-19 Special Issue, 14-41. doi:10.21547/jss.731980
- Karakaya, G. (2020). Covid-19 Gündeminde İşletme Sürekliliği ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19/37-Bahar (Covid-19 Özel Ek), 14-29.
- Karakoç, M. ve Gündüz, M. (2021). Covid-19 Sürecinde Sınırlı Bağımsız Denetim ve BİST 100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *OPUS International Journal of Society Researches, Pandemi Special Issue*, 3568-3592. doi:10.26466/opus.895785
- Karmaker, C. L., Ahmed, T., Ahmet, S., Ali, S. M., Moktadir, M. A. ve Kabir, G. (2021). Improving Supply Chain Sustainability in the Context of Covid-19 Pandemic in an Emerging Economy: Exploring Drivers Using an Integrated Model. *Sustainable Production an Consumption*, 26, 411-427.
- Kavut, L., Taş, O. ve Şavlı, T. (2009). *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*. İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası.

- Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim* (3. Baskı). Ankara: Siyasal Kitabevi.
- Kılıç, Y. (2020). Borsa İstanbul'da Covid-19 (Koronavirüs) Etkisi. *Journal of Emerging Economies and Policy*, 5/1, 66-77.
- Kır, H. (2010). Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık. *Denetışim*, 4, 47-61.
- Kızılboğa, R. (2013). İç Denetim Sisteminde Denetçilerin Bağımsızlık ve Tarafsızlığının Önemi. *Marmara Üniversitesi Siyasal Bilimler Dergisi*, 1/1, 107-119.
- Koca, N. (2019). *Bağımsız Denetçinin Mesleki Bağlılığı ve Denetimde Kalite Algısı* (1. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2020). Covid-19 Salgınının BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Sürecine Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 30/161, 69-94.
- Köse, Y. ve Ertan, S. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetçilik ve Bağımsız Denetçinin Sorumluluğu. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12, 290-307.
- Kutukız, D. ve Öncü, M. A. (2009). Bağımsız Denetimin Anonim Ortaklıklarda Kurumsal Yönetimin Gelişmesine Etkisi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 41, 131-139.
- Lee, T. H. ve Azham, Md. A. (2008). The Evolution of Auditing: An Analysis of the Historical Development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4/12, 1-8.
- Levy, H. B. (2020). Financial Reporting and Auditing Implications of the Covid-19 Pandemic. *The CPA Journal*, 90/5, 26-33.
- Lu, J., Xiao, Xiao., Xu, Zixuan., Wang, Chenqi., Zhang, Meixuan. ve Zhou, Yang. (2021). The Potential of Virtual Tourism in the Recovery of Tourism Industry During the Covid-19 Pandemic. *Current Issues in Tourism*, 1-17. doi:10.1080/13683500.1959526

- Luo, Y. ve Malsch, B. (2020). Exploring Improvisation in Audit Work through Auditors' Responses to Covid-19. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3643823> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3643823>
- Mchedlishvili, M. ve Zazadze, N. (2021). Results of Covid-19 on Small and Medium Practise Auditing Firms. *Ecoforum Journal*, 10/2, 1-4.
- Nangia, M ve Mohsin, F. (2020). Identifying Vuca Factors in a Pandemic Era - A Framework Focused on Indian IT Industry. *Journal of Critical Reviews*, 7/7, 931-936.
- Nezhyva, M. ve Miniailo, V. (2020). Digitalization of Audit in the Conditions of the Covid-19. *Herald of Kyiv National University of Trade and Economics*, 3, 123-134. doi:10.31617/visnik.knute.2020(131)09
- Öktem, B. ve Öktem, R. (2021). Covid-19 Pandemisinin Finansal Raporlama Üzerindeki Etkisi: Finansal Dayanıklılık Kapsamında Değerlendirme. *Mali Çözüm Dergisi*, 165, 61-87.
- Özbay, D. (2022). Covid-19 Pandemi Döneminde Artan Belirsizlik Ortamı ve Kilit Denetim Konuları Açıklamaları Üzerindeki Etkisi: BİST 100 Şirketleri İncelemesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, 66, 49-63. doi:10.26650/MED.1023848
- Özbirecikli, M. (2013). Türkiye’de Ticaret Kanunlarında Denetim Anlayışı Üzerine Bir İnceleme. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 4, 152-167.
- Özdemir, M., Karavardar, A. ve 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.
- Özdemir, S. (2011). İç Denetim Etiği ve Kamu İç Denetçileri Tarafından Algılanışı. *Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3/2, 150-168.

- Özekicioğlu, S. (2017). Türkiye’de Dış Denetim Mevzuatı ve Kamu Mali Yönetimine Yansımaları. *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 39/2, 601-618. doi: 10.14780/muiibd.372675
- Özen, A. ve Gürel, F. N. (2020). Kamu Denetiminde Dijital Dönüşüm: Dijital İkiz Yöntemi. *İzmir Sosyal Bilimler Dergisi*, 2/1, 16-23.
- Öztürk, Ö., Şişman, M. Y., Uslu, H. ve Çıtak, F. (2020). Effects of Covid-19 Outbreak on Turkish Stock Market: A Sectoral-Level Analysis. *Hitit University Journal of Social Sciences Institute*, 13/1, 56-68. doi:10.17218/hititsosbil.728146
- 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.
- Porter, B. (1997). Auditors’ Responsibilities with Respect to Corporate Fraud - A Controversial Issue. M. Sherer, S. Turley (Ed.). *Current Issues In Auditing* (3. Baskı) içinde (s: 31-54). London: Paul Chapman Publishing Ltd.
- Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2003). *Principles of External Auditing* (2. Baskı). Chichester: John Wiley and Sons Ltd.
- Porter, B., Simon, J. ve Hatherly, D. (2014). *Principles of External Auditing* (4. Baskı). Chichester: John Wiley and Sons Ltd.
- Ritonga, I. T. Ve Suyanto, S. (2021). Impacts of the Covid-19 Pandemic on the Audit of Local Government Financial Statements: Experience from Indonesia. *Public Money & Management*, 1-8. doi:10.1080/09540962.2021.1964770
- Sağlar, J. ve Tuan, K. (2009). İşletmelerde İç Denetim Fonksiyonunun Bağımsız Dış Denetim Maliyeti Üzerindeki Etkileri. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18/1, 343-358.
- Saleem, K. S. M. A. (2021). The Impact of the Coronavirus Pandemic on Auditing Quality in Jordan. *International Journal of Innovation, Creativity an Change*, 15/4, 31-40.

- Sanlı, N. ve Özbirecikli, M. (2012). Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 38, 1-28.
- Selimoğlu Kardeş, S., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2019). *Bağımsız Denetim* (Göz. Geç. 3. Baskı). Ankara: Nobel Akademik Yayıncılık.
- Selimoğlu Kardeş, S., Yeşilçebi, G. ve Altunel, M. (2021). Pandemi Krizi Döneminde Bağımsız Denetim İçin Yeni Bir Anlayış. *Business and Management Studies: An International Journal*, 9/2, 778-793. doi:10.15295/bmij.v9i2.1744
- Selimoğlu, S. ve Orhan, A. (2015). Finansal Başarısızlığın Oran Analizi ve Diskriminant Analizi Kullanılarak Ölçülmesi: BİST’de İşlem Gören Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri İşletmeleri Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 66, 21-40.
- Senal, S. ve 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.
- Tekin, Y. (2021). Covid-19 Sürecinde Turizm Sektörü ve Turizm Eğitiminde Yenilikçi Uygulamalar. *Sosyal, Beşeri ve İdari Bilimler Dergisi*, 4/9, 876-888. doi:10.26677/TR1010.2021.804
- Terzi, S. (2011). Finansal Rasyolar Yardımıyla Finansal Başarısızlık Tahmini: Gıda Sektöründe Ampirik Bir Araştırma. *Çukurova Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15/1, 2-18.
- Toroslul, M. V. (2016). *Finansal Tablolar Denetimi* (Güncellenmiş 2. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Türkiye Seyahat Acentaları Birliği (2020, Aralık). *Covid-19 Sürecinde Türkiye ve Dünya Turizmi Değerlendirmesi*. <https://www.tursab.org.tr/assets/uploads/arastirmalar/covid-19-surecinde-turkiye-ve-dunya-turizmi.pdf> (Erişim Tarihi: 16.02.2021).
- Tüsiad (2021, Haziran). *Perakendenin Geleceği Mevcut Durum, Beklentiler ve Önerileri*.

https://tusiad.org/tr/yayinlar/raporlar/item/download/9616_08419201b053741c294bbdfc213b041d (Erişim Tarihi: 05.11.2021).

Uludağ, S. (2022). Covid-19 Döneminde, BİST 100 Şirketlerinde Şartlı Olumlu Görüş Açıklanan Bağımsız Denetçi Raporlarına İlişkin Bir Analiz. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (COVID-19 Özel Sayısı), 249-266. doi:10.31460/mbdd.1063417

Urfa, A. M., Can, E. ve Yüceol, N. (2021). Covid-19 Salgını Bağlamında Türkiye’de Turizm Sektörünün Swot Analizi. *Aydın Adnan Menderes University Journal of Travel and Tourism Research*, 18, 22-50.

Uşul, H. (2015). *Bağımsız Denetim* (Yenilenmiş 2. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Uşul, H. ve Mizrahi, R. (2016). *Risk Odaklı Denetim* (1. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.

Uyar, M. (2018). Muhasebe Denetimi ve İç Kontrol Sisteminin İşletmelerde İnovasyon Yapma Yeteneğine Etkileri Üzerine Ampirik Bir İnceleme. *İstanbul Gelişim Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5/1, 149-168.

Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1. *Mali Çözüm*, 95, 125-140.

World Tourism Organization (2021, Mart). *Tourist Arrivals Down 87% in January 2021 as UNWTO Calls For Stronger Coordination to Restart Tourism*. <https://www.unwto.org/news/tourist-arrivals-down-87-in-january-2021-as-unwto-calls-for-stronger-coordination-to-restart-tourism> (Erişim Tarihi: 14.11.2021).

Yaroğlu, Z. ve Kurt, G. (2022). Covid-19 Pandemisinin BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı Kapsamında BİST’te İşlem Gören Şirketlerin Denetim Raporlarına Etkisi. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 22/16, 171-194. doi:10.55322/mdbakis.982862

Yücel, A. T. (2018). *Genel Muhasebe* (5. Baskı). İstanbul: Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği.