

PAPER DETAILS

TITLE: COVID 19'UN 2020 YILI DENETİM RAPORLARINA ETKİLERİ

AUTHORS: Pinar DALOĞLU

PAGES: 1-14

ORIGINAL PDF URL: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1983704>

COVID 19'UN 2020 YILI DENETİM RAPORLARINA ETKİLERİ

EFFECTS OF COVID 19 ON AUDIT REPORTS FOR 2020

Pınar DALOĞLU^{a*}

^{a*} Sorumlu Yazar, Dr. Öğr. Üyesi., İstanbul Arel Üniversitesi, İİBF, İşletme Bölümü, pinardaloglu@arel.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1456-4603.

MAKALE BİLGİLERİ

Makale Tarihçesi:
Gönderilme Tarihi 20.09.2021
Kabul Tarihi 20.10.2021
Anahtar Kelimeler: Denetim,
COVID 19, Pandemi,
Muhasebe, Denetim Raporu
Jel Kodları: M40, M41, M49

MAKALE TÜRÜ

ARAŞTIRMA MAKALESİ

BENZERLİK/ PLAGIARISM

Ithenticate: %19

ÖZET

Dünya Sağlık Örgütü 11 Mart 2020 tarihinde Covid 19 salgını nedeniyle pandemi ilan etmesi, tüm ekonomik ilişkilerde ve süreçlerde değişime neden olmuştur. İşletmelerin faaliyet sonuçlarının ve finansal durumlarının gerçeğe uygun sunumuna ilişkin makul güvence vermeyi amaçlayan denetim hizmetleri de bu süreçten etkilenmiştir. Denetimin planlanmasından görüş bildirmeye kadar tüm süreçlerin yeni koşullara göre gözden geçirilmesi kaçınılmaz hale gelmiştir. 2020 yılı ara finansal raporlamalar üzerinden yapılan çalışmalarda bu etki ortaya koyulmaya çalışılmış olsa da, pandeminin etkilerinin 2020 yılı finansal raporlarında ve denetim raporlarında daha belirgin hale geleceği kabul edilmektedir. Bu çalışmada, Covid 19'un 2020 yılı denetim raporlarına etkisi, denetim raporlarındaki açıklamalar kapsamında incelenmektedir. 2020 yılı denetim raporlarındaki açıklamalar incelenerek, denetçinin Covid 19'a bağlı olarak özel olarak değerlendirdiği veya dikkat çektiği hususlar ile bu hususların sektörel dağılımını tespit etmek amaçlanmaktadır. Bu doğrultuda, 2020 yılı denetim raporlarından 30 Mart 2021 tarihine kadar açıklanmış olunan 478 adet denetim raporu incelemeye tabi tutulmuştur. Çalışmanın sonucuna göre, denetçilerin genel olarak belirsizliğe ilişkin önemli bir kaygı duymadıkları dikkat çekmekte; Covid 19 ile ilgili açıklamaların, en fazla muhasebe tahminlerine ilişkin olup, mali kuruluşların raporlarında yer aldığı görülmektedir.

ABSTRACT

The World Health Organization's announcement of a pandemic due to the Covid 19 outbreak on March 11, 2020 has caused a change in all economic relations and processes. Audit services aimed at providing reasonable assurance of the fair presentation of the operating results and financial position of the enterprises were also affected by this process. It has become inevitable that all processes, from planning an audit to expressing opinions, will be reviewed in accordance with the new conditions. Although studies conducted over 2020 interim financial reports have tried to decipher this effect, it is accepted that the effects of the pandemic will become more pronounced in 2020 financial reports and audit

ARTICLE INFO

Article history:
Received 20.09.2021
Accepted 20.10.2021
Keywords: Auditing, COVID
19, Pandemic, Accounting,
Auditing Report
Jel Codes: M40, M41, M49

reports. In this study, the impact of Covid 19 on the 2020 audit reports is examined within the scope of the explanations in the audit reports. By examining the explanations in the 2020 audit reports, it is aimed to determine the sectoral distribution of these issues and the issues that the auditor specifically evaluates or draws attention to depending on Covid 19. Accordingly, 478 audit reports announced from the 2020 audit reports until March 30, 2021 have been reviewed. According to the results of the study, it is noted that auditors do not have significant concerns about uncertainty in general; the explanations related to Covid 19 are most often related to accounting estimates and appear in the reports of financial institutions.

1. GİRİŞ

Finansal raporlar, şirketlerin finansal faaliyetlerinin ve durumlarının gerçeğe uygun bir biçimde kullanıcılara sunulmasına hizmet eden bir sistemin çıktısıdır. Bu bakımdan finansal raporlar işletmelerin dış dünyaya açılan iletişim aracı olarak kabul edilmektedir. Finansal raporların gerçeğe uygun sunumuna ilişkin makul güvence sağlamaya dönük risk değerlendirme, kanıt toplama, kanıtları değerlendirme ve görüş bildirme süreci ise denetim faaliyetinin kapsamındadır. Denetçi görüş bildirmek üzere toplayacağı kanıtın miktarını ve kalitesini belirlerken, işletmenin sektörünü, mevcut ekonomik koşulları, müşterilerini, tedarikçilerini; kısaca tüm çevresini değerlendirmek durumundadır. Bu da denetimi salt işletme özelinden sıyrıp, tüm ekonomik ilişkileri değerlendirmeye dönük biçimde organize etmeye yönlendirmektedir. Bu nedenle, Covid 19'un küresel etkisi dikkate alındığında, finansal raporlara ve denetime etkisi yadsınamayacaktır.

2019 Aralık ayında Çin'in Vuhan kentinde ilk kez ortaya çıkan Covid 19, Dünya Sağlık Örgütü'nün 11 Mart 2020 tarihinde dünya genelinde pandemi ilan etmesiyle neticelenmiştir. Pandeminin sağlık açısından etkileri bir yana, alınan tedbirler birçok işletmeyi ve sektörü önemli derecede etkilemiştir. Özellikle, şirketlerin birçoğunda üretime ara verilmiş veya kısıtlamaya gidilmiş; sokağa çıkma yasakları ve süre kısıtlamaları nedeniyle tüketim alışkanlıkları değişmiştir. Bu durum pek çok işletmenin faaliyet sonuçlarına etki eden bir ortam yaratmaktadır. Muhasebe dünyası ile ilgili taraflar, 31/12/2019 yılı finansal raporlarına Covid 19'un etkisinin, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olay olarak değerlendirilmesi hususunda tavsiye vermiştir. (İSMMO, 2020: 5-6; KPMG 2020) Bu nedenle işletmeler, 31 Aralık 2019 tarihli finansal tablolarında COVID 19 etkisi ile ilgili herhangi bir düzeltme yapmamış, önemli bir etkinin bulunması halinde dipnotlarda açıklama yapma yoluna gitmiştir. Cavlak'ın (2020), BIST 100 Endeksi'ndeki işletmeler üzerine yaptığı çalışmaya göre; 01.01.2020-31.03.2020 dönemi finansal raporlarında Covid 19 ile ilgili herhangi bir açıklama yapan işletmelerin oranı % 80'dir. İşletmelerin % 20'si ise herhangi bir açıklama yapmamıştır. Buna göre, Covid 19'un 31.03.2020 finansal tablolarında ve denetim raporlarında önemli etkisinin olmadığı ya da muhtemel etkinin ara dönem tabloları ve raporlarına yansımadağı söylenebilmektedir. Pandemi koşullarının 2020 yılı süresince yaşandığı göz önünde bulundurulduğunda, faaliyet sonucu ve finansal durumunu net olarak görebilmek ancak 31.12.2020 finansal raporları ile ihtimal dahilindedir.

Bu dönemde işletmelerin faaliyet süreçlerindeki uzaktan çalışma, yoğun dijitalleşme, iç kontrol sistemlerinde değişiklik gibi pandeminin etkisi ile süregelen değişimler, denetimin kapsamında sınırlanma veya çalışmanın yürütülmesinde aksaklıklara neden olmuştur. Bu bakımdan finansal raporların yanı sıra denetim görüşlerinin yıllar itibarı ile seyrinde farklılık beklenen bir durumdur. Çalışmada, 31.12.2020 tarihli finansal raporlara ilişkin denetim görüşleri tasnif edilmekte, görüş tiplerine göre değerlendirilmekte, görüş tiplerinin sektörlere göre dağılımı incelenmektedir. Bu sayede ekonomik açıdan öngörülere göre yapılan sektörel değerlendirmelerin, somut kanıtlar ile karşılaştırılması mümkün hale gelmektedir.

2. PANDEMİ DÖNEMİNİN MUHASEBE RAPORLARINA VE DENETİME MUHTEMEL ETKİLERİNE İLİŞKİN GÖRÜŞLER

Risk Pandemi, öncelikle ulaşım ve hizmet olmak üzere pek çok sektörü etkilemiştir. İşletmeler finansal durumlarını koruyabilmek adına, bu süreçte bir dizi tedbirler almışlardır. Buna karşın, bazı sektörler sürecin doğası nedeniyle daha fazla etkilenmektedir. Bu etkinin en önemli sonucu ise sürekliliklerine ilişkindir. Süreklilik, bir işletmenin kendine haiz kişiliği ile ortaklarından bağımsız bir ömre sahip olmasını ifade etmektedir. Pandemi sürecinde işletmelerin sürekliliğine ilişkin değerlendirmeler özellikle üzerinde durulan

araştırma konularından birisi haline gelmiştir. (Karakaya, 2019; Köse ve Ağdeniz, 2020; Demir, 2020; Cavlak, 2020) Bu kavramın bu kadar dikkate değer olmasının temelinde, işletmelerin muhasebeleştirme süreçlerinde sürekliliklerine ilişkin değerlendirme yapma zorunluluğu yer almaktadır. Yönetim, raporlama döneminin sonundan itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate alarak sürekliliğini değerlendirmelidir. (TMS 1, Md. 25-26). Yönetimin yanı sıra denetçinin de BDS 570 standardı gereğince, işletmelerin süreklilik esasına göre raporlama yaptığına ilişkin yeterli ve uygun kanıt toplama ve de işletmenin sürekliliğinin devamlılığına ilişkin kabiliyetini değerlendirme sorumluluğu bulunmaktadır. (BDS 570, Md.6-9) İşletmenin sürekliliğine göre denetçinin belirleyeceği kilit denetim konuları da şekillenmektedir. (BDS 701) Bu noktada işletmenin sürekliliği, finansal raporlama ve denetim görüşünün çehresini değiştirici etkiye sahiptir.

İşletmelerin sürekliliğinin yanı sıra Covid 19 döneminin, finansal tablolara pek çok açıdan etkisinin olacağı kabul edilmektedir. KPMG'nin raporunda (2020), bu etkiler kapsamlı bir biçimde listelenmektedir. Rapora göre muhasebe politikaları ve tahminler, gerçeğe uygun raporlama, varlıklarda değerlendirme, hasılatın kaydedilmesi gibi hususların mevcut belirsizlikten en çok etkilenen işlem grupları olduğu belirtilmektedir. Bu kalemler, finansal tabloların gerçeğe uygun sunumuna ilişkin normal süreçte dahi dikkatli risk değerlendirmesi gerektirmektedir. Mevcut süreçteki belirsizlik, risk değerlendirme sürecini daha da derinleştirmeyi mecburi kılmaktadır. Denetçilerin Covid 19'un etkilerini değerlendirirken dikkat etmesi gereken hususlar Financial Reporting Council (2020) tarafından aşağıdaki gibi maddelenmiştir.

- ✓ Denetçiler risk değerlendirmesini gerekli koşullarda gözden geçirmelidir.
- ✓ Denetçi, gerekli olması durumunda planlanan denetim sürecini revize etmeli, bu değişiklik doğrultusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalı ve ilave denetim prosedürleri uygulamalıdır.
- ✓ Kıdemli denetçinin, örneğin seyahatin kısıtlı olduğu durumlarda, ekip denetçileri ile denetimin gerekliliklerini, standartlardaki alternatif prosedürlerin kullanılıp kullanılmayacağını da içerecek biçimde değerlendirmelidir.
- ✓ Küresel ekonomi hakkındaki belirsizliğin ve birçok şirket için anlık değişkenliğin arttığı göz önüne alındığında, denetçinin değerlendirme sürecini devamlı hale getirmesi gerekmektedir.
- ✓ Yönetim tarafından COVID-19'un şirket üzerindeki etkisi hakkında yapılan açıklamaların yeterliliği, yüksek derecede belirsizlik göz önünde bulundurularak, finansal tablo kullanıcılarının uygun şekilde bilgilendirilmesi, şirketin beklentileri ve bunların nasıl etkilenebileceği hususları göz önünde bulundurularak değerlendirilmelidir.
- ✓ Denetçi, denetim raporunun imzalandığı ana kadar, denetiminin temel yönlerini yeniden değerlendirmesi gerektiğinin ve bu nedenle daha fazla kanıt ve bilgiye ihtiyaç duyabileceğinin farkında olmalıdır.

Financial Reporting Council'in tavsiyeleri kapsamında, 2020 yılı denetim raporlarında denetçilerin belirsizlik ile ilgili açıklamalarının ve buna bağlı olarak belirlenen kilit denetim konularının Covid 19'un yarattığı etkiler neticesinde şekilleneceği söylenebilmektedir.

3. DENETİM GÖRÜŞ TİPLERİ

BDS 700'e göre *"Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca"* varmakta ve bu sonuç denetim görüşüne temel teşkil etmektedir. (BDS 700, Md. 10-11) Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirmelidir. (BDS 700, Md. 12) Uygun hazırlandığı hususunda kanaat getirmesi durumunda olumlu görüş bildirmektedir. (BDS 70, Md. 16) Denetçi, *"Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse"* (BDS 700, Md.17),

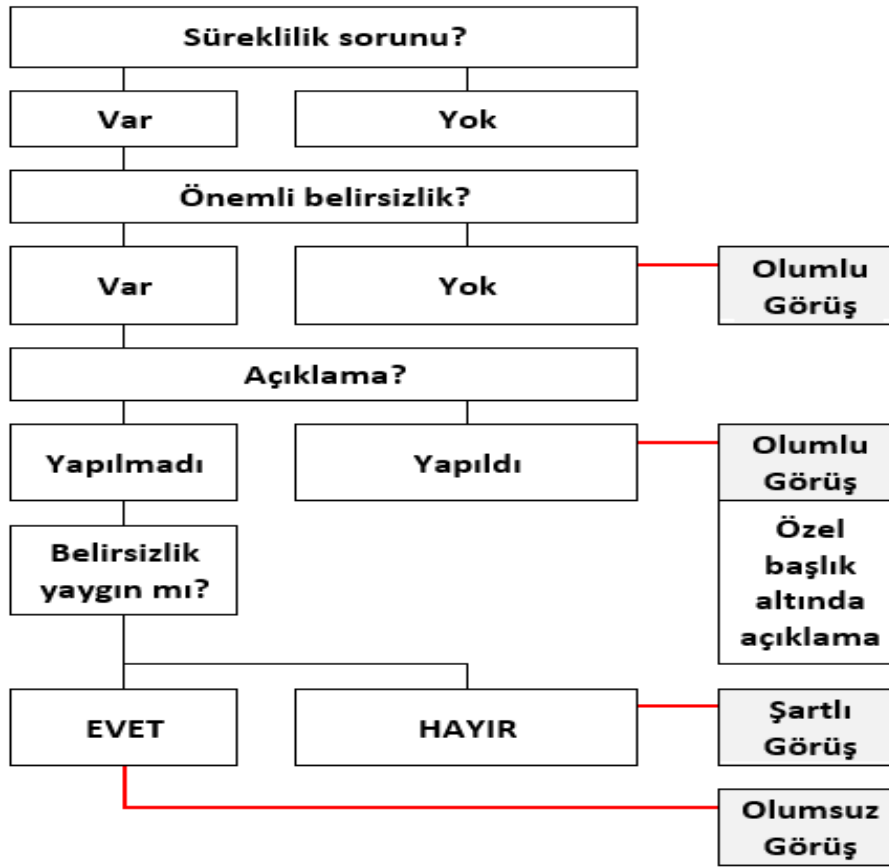
BDS 705 uyarınca raporunda sınırlı olumlu görüş, olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınan görüş (BDS 705, Md. 7,8,9) türlerinden birini bildirmelidir. Denetçinin görüş bildirmeye ilişkin karar süreci Şekil 1'deki gibidir.



Şekil 1: Denetçi Görüşü Karar Süreci

Kaynak: Dabbağoglu, K. ve Gökberk C. (2018).

BDS 705'te, finansal tabloların belirli unsurları, hesapları veya kalemleriyle sınırlı olmayan, sınırlı ise finansal tabloların önemli bir bölümünü temsil edebilecek vasa sahip olan ve/veya kullanıcıların finansal tabloları anlaması açısından temel teşkil eden "Yaygın" terimi; finansal tablolar üzerindeki etkilerini veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini tanımlamak için kullanılmaktadır. (BDS 705, 5b) Denetim görüşünün oluşmasında tespit edilememiş yanlışlıkların yaygın olup olmamasının yanı sıra, sürekliliğin değerlendirilmesi de önem teşkil etmektedir. Görüş bildirme sürecinde sürekliliğin etkisi ise Şekil 2'deki gibidir.



Şekil 2: Denetçi Görüşünün Oluşmasında Sürekliliğin Değerlendirilmesi

Kaynak: Dabbaçoğlu, K. ve Gökberk C. (2018).

Denetim görüşünün hemen ardından, görüşün dayanağı paragrafının eklenmesi gerekmektedir. (BDS 700) Aynı zamanda denetim raporunda BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı'na göre denetçinin, denetimin yürütülmesi sırasında azami düzeyde dikkat etmesini gerektiren konuları belirlemesi ve bu hususları raporunda açıklaması gerekmektedir. Kilit denetim konuları, finansal tabloların denetiminde önem arz eden konulardan oluşmaktadır. (BDS 701) Denetçi raporunda ayrıca dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragrafları yer almaktadır. BDS 706'ya göre dikkat çeken hususlar paragrafı, “denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamalarıyla ilgili olan, finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında bir hususa atıfta bulunan paragraf”; diğer hususlar paragrafı ise “denetçi raporuna eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların finansal tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, finansal tablolarda uygun bir şekilde sunulan veya açıklanan bir hususa atıfta bulunan paragraf” şeklinde tanımlanmaktadır. (BDS 706, Md.7)

Covid 19'un etkileri göz önünde bulundurulduğunda, denetim raporunun tüm bölümlerine etki etme potansiyelinin olduğu dikkat çekmektedir. Pandemi süreci ile birlikte normal koşullarda tercihe bağlı olan uzaktan çalışmanın, pek çok şirket için zorunluluk haline geldiği görülmektedir. Bu durum dijital anlamda gelişmiş şirketler haricindeki şirketlerin faaliyet süreçlerinde ve iş akışlarında aksaklıklara neden olmuştur. Bu aksaklıklar şirketlerin bilgi üretme ve belgelendirme süreçlerine de etki etmektedir. Bu nedenle Pandemi sürecindeki denetim kanıtlarının toplanmasında önemli aksaklıklar olması kaçınılmazdır. Diğer taraftan ekonomik ilişkilerin daralması ve işletmelerin içerisinde bulunduğu belirsiz süreç onların sürekliliğinin değerlendirilmesinde de farklı bir bakış açısını gerekli kılmaktadır. Özellikle denetim kanıtı toplama sürecindeki aksaklıkların görüş bildirmekten kaçınma; işletmenin sürekliliği ile ilgili şüphelerin de şartlı görüşün temel nedenlerinden birisi olacağı beklenen bir durumdur. Denetim raporunun düzenlenmesi ve görüşün bildirilmesi titiz bir muhakeme gerektirmektedir. ISMMMO 2020 yılındaki ara finansal raporların denetiminde aşağıdaki hususlara dikkat edilmesi gerektiğini belirtmektedir.

- “Denetçi görüşü oluşturulurken Kilit Denetim Konuları’nın ayrıca değerlendirilmesi gerekecektir.
- “Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar” paragrafının eklenmesi önemlidir.
- “Dikkat Çekilen Husus Olarak İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Önemli Belirsizlik” paragrafının eklenmesi gerekmektedir.
- Yetersiz dipnot ve süreklilik konusundaki belirsizlikler ile ilgili görüşlerin gerçeğe uygun bir şekilde verilmiş olması gerekmektedir.
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediğinde, kapsam sınırlandırılması nedeniyle sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) ya da görüş bildirmekten kaçınma gereklidir.” (ISMMMO, 2020)

2020 yılında yayımlanan ara dönem raporlarda, pek çok denetçi sınırlı olumlu görüş (Şartlı Görüş) bildirmeyi tercih etmiştir. Adana ve Özbirecikli (2020), bu duruma aşağıdakileri örnek göstermektedirler.

- “Şirketin faaliyetlerinde yaşanması muhtemel aksaklıklar dolayısıyla satış gelirleri ile tahsilâtlardaki düşüşün etkisiyle finansal durumu ve faaliyet sonuçları olumsuz yönde etkilenmesi olasıdır. Kamu otoriteleri tarafından vergi, sosyal güvenlik gibi ödemelere ilişkin alınan erteleme kararları, koruyucu tedbirler ve destekleyici uygulamalar ile bu sürecin olumsuz etkileri giderilmeye çalışılmaktadır. Bu salgının ekonomik etkilerinin hesap dönemi sonu itibarıyla belirsiz olması nedeniyle, Şirket’in 31 Aralık 2019 tarihli finansal tabloları üzerindeki etkileri tahmin edilemediğinden, sınırlı olumlu görüş verilmiştir.”
- “Covid-19 salgınının ve yaşanan döviz kurundaki artışların işletmenin sürekliliğine etkileri, bu dipnotlarda açıklanan olay veya şartlar ve diğer hususlarla birlikte değerlendirildiğinde şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli belirsizliklerin mevcut olduğu belirtilmekte ve bu nedenle sınırlı olumlu görüş verilmektedir.”
- “Şirketin 2018 yılında “İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar” içerisindeki Alıcılar hesabındaki alacağın tahsil edilmemesi ve Covid-19 nedeniyle de bu tahsilatın yapılmasının daha da zorlaştığı gerekçesi ile sınırlı olumlu görüş verilmiştir.”

2020 yılında yayımlanan finansal raporların denetimi sınırlı denetim olup, yıllık finansal tablo denetimi kadar kapsamlı bilgi sunamamaktadır. Pandeminin etkileri 31.12.2020 tarihli finansal tabloları ve bu tablolara ilişkin denetim raporları ile netleşmektedir. Fakat ISMMMO (2020)’nin raporundaki hususların, “Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar Paragrafı” haricinde geçerli olduğu söylenebilmektedir. Çalışmada, denetim görüşleri bu amaçla incelenmekte, pandeminin denetim görüşlerine hangi yönden etkide bulunduğu ortaya konulmaya çalışılmaktadır.

4. 2020 YILI DENETİM GÖRÜŞLERİ VE COVID 19 ETKİLERİ

BIST’te işlem gören 2020 yılı sonu itibarıyla 481 şirket bulunmaktadır. Bu şirketlerden 30.3.2021 tarihine kadar henüz finansal tablolarını yayınlamamış olan T.C. Toplu Konut İdare Başkanlığı, Naturel Gaz Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Matriks Bilgi Dağıtım Hizmetleri A.Ş. incelemenin dışında tutulmuş olup, kalan 478 şirketin denetim raporları incelenmiştir. Bağımsız Denetim Kuruluşları’nın görüş türleri Tablo 1’de özetlenmektedir.

Tablo 1: Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Görüş Türleri

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞU	Olumlu	Şartlı	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz
A-1 YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1		
ABAKÜS BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	3			
AC İSTANBUL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	2			
ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	6			
AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	2		
AKSİS ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	5			
AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1			
AREN BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.		2		
ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	3			
ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	13	1		
AS BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	2			
ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	3	4		
AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	1			
BAKIŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1			
BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	3	1		
BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	9			
BİRLEŞİK EKOL BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2			
BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	3	2		
C&Ç BAĞIMSIZ DENETİM VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.	1			
CNS BAĞIMSIZ DENETİM ANONİM ŞİRKETİ	1			
CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M. A.Ş.	2			
DENGE ANKARA BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	5	1		
DMR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	1			
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	36	1		
ECOVIS DEĞER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1			
EDİT BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.		1		
ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1	3		
EREN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	11	2		
FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	3			
GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	2			
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	70	8		

GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	16	6	
HSY DANIŞMANLIK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	17		
IŞIK YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	1	
İDA BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1		
İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	7		
İTİMAT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2		
KAP TEST BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1		
KARAR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	8	1	
KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	3		
KÖKER YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2		
KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	39	6	
LİDYA BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.		2	
LİSANS BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	1		
MEGA GLOBAL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.		1	
MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1		
MGI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	3		
NOTE OFFİCE ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1	1	1
PwC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	90	3	
RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1		
REFORM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	8		
REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	2		
REPORT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1		
SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	2	
SGD BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	2		
SUN BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	3		
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	5		
ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1		
VEZİN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	3		
VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	5		
YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	2	2	
YKY BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	1		
TOPLAM	423	54	1

Kaynak: www.kap.gov.tr, 04.04.2021.

2020 yılı denetim raporlarının 423'ünde olumlu, 54'ünde ise sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirilmiştir. Raporların 55'inde olmak üzere toplam 62 tane Covid 19'un etkilerine ilişkin açıklama yer almaktadır. Açıklamaların sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildiren raporlara göre dağılımı ve açıklamanın denetim raporundaki yeri Tablo 3'te sunulmaktadır. Covid 19 açıklamalarının yer aldığı sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildiren toplam 9 açıklama bulunmaktadır. 31 Aralık 2020 Denetim raporlarının 54 tanesinin sınırlı olumlu görüş bildirilmesine karşın, yalnızca 9 açıklamanın yer alması; kanıt toplama ve sürekliliğe ilişkin etkiler göz önüne alındığında tahmin edilenden düşük seviyededir.

Tablo 2: Sınırlı Olumlu Görüş/ Şartlı Denetim Görüşlerinde Covid 19 Açıklamaları

Bağımsız Denetim Kuruluşu	Diğer Hususlar Paragrafı	Dikkat Çeken Hususlar Paragrafı	Denetim Konusu	Kilit Denetim Konusu	Görüşün Dayanağı Paragrafı
AKADEMİK BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1				1
DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.					1
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.				1	
EDİT BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.		1			
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.				1	
GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.		1			
LİDYA BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.		2			
RAPORUN BÖLÜMLERİNE GÖRE AÇIKLAMA	1	4	0	2	2
TOPLAM AÇIKLAMA			9		

Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı) bildiren denetim raporlarında Covid 19 açıklamalarına en fazla yer bulan bölüm dikkat çeken hususlar paragrafıdır. Finansal tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında denetçinin kullanıcılara bilgi vermeyi amaçladığı hususların yer aldığı bu paragraf, görüşün dayanağına temel teşkil etmemektedir. Bu açıklamalarda genel olarak Covid 19'un işletme faaliyetlerine olumsuz yansımalarının olası olduğu, ancak 31 Aralık 2020 tarihli finansal tabloları üzerindeki etkilerinin belirsiz olduğuna değinilmektedir. Denetçilerin bu açıklaması, işletmelerin finansal tablolarda veya dipnotlarında açıklamadıkları Covid 19'a dikkat çekmek amacı taşımaktadır. Şekil 2'de de görülebileceği gibi, önemli belirsizliğin mevcut olması durumunda, şirketin bu husus hakkında açıklama yapmaması; denetçinin ayrı bir muhakemesini gerekli kılmaktadır. Bu noktada denetçi belirsizliğin etkisinin yaygın olup olmadığı hususunu incelemektedir. Bu açıklama ile denetçilerin söz konusu şirketler için mevcut belirsizlik halinin etkisinin yaygın olmadığına kanaat getirdikleri söylenebilmektedir.

Açıklamaların olumlu görüş bildiren raporlara göre dağılımı ve açıklamanın denetim raporundaki yeri Tablo 3'de sunulmaktadır. 31 Aralık 2020 denetim raporlarının 423 tanesi olumlu görüş bildirmektedir. Bu raporlardaki Covid 19 açıklamalarının sayısı ise 53 tane.

Tablo 3: Olumlu Denetim Görüşlerinde Covid 19 Açıklamaları

Bağımsız Denetim Kuruluşu	Diğer Hususlar Paragrafi	Dikkat Çeken Hususlar Paragrafi	Denetim Konusu	Kilit Denetim Konusu
ABAKÜS BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2			
ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.				1
BAKIŞ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM		1		
BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	1			
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.		3		8
EREN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.		1		
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.		2		10
GÜRELİ YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.		3		
PwC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.			2	17
ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YEMİNLİ MALİ MÜŞAVİRLİK				1
VEZİN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.		1		
RAPORUN BÖLÜMLERİNE GÖRE AÇIKLAMA	3	11	2	37
TOPLAM AÇIKLAMA	53			

53 açıklamanın %72'sinde Covid 19 açıklamalarına kilit denetim konularında yer verilmektedir. %21'i ise dikkat çeken hususlar paragrafındadır. Kilit denetim konusu olarak seçilen hususlar, denetim özellikle dikkat çekilen ve Covid 19 ile ilişkilendirilen meselelerden oluşmaktadır. Belirsizlik ile ilgili değerlendirmelerde, önemli bir etkinin mevcut olması durumunda, şirket açıklamalarına ek olarak denetçilerin bu hususları özel bir başlık altında açıklaması gerekmektedir. Fakat denetim raporları büyük bir kısmı (olumlu görüş bildiren denetim raporları) dikkate alındığında, Covid 19 açıklamasının yer almadığı denetim raporlarında denetçilerin söz konusu şirketlerin belirsizliklerine ilişkin önemli bir sorun görmedikleri ve dolayısı ile bir açıklama yapmaya gerek duymadan olumlu görüş bildirdikleri söylenebilmektedir.

Covid 19 ile ilgili açıklamaların içeriksel detayları Tablo 4'de sunulmaktadır. Diğer taraftan bu içeriklerin sektörel dağılımı da Tablo 5'deki gibidir.

Tablo 4: Covid 19 Açıklamalarının İçeriği

COVID 19'A İLİŞKİN AÇIKLAMA	Denetim Raporu Bölümü					Toplam
	Diğer Hususlar Paragrafı	Dikkat Çeken Hususlar Paragrafı	Denetim Konusu	Kilit Denetim Konusu	Görüşün Dayanağı Paragrafı	
Muhasebe Tahminlerine Etkisi				21		21
Hasıllata Etkisi	1	1		5	1	8
Yeterli Kanıt Toplayamama					1	1
Denetim Sürecinde Nasıl Ele Elindiği			2			2
Ertelenmiş Vergilerin Geri Kazanılabilirliği				1		1
Finansal Yatırımlar				2		2
Etkisinin Değerlendirilmediği Genel Açıklama	2					2
Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü				4		4
Grup Yönetimi Değerlendirmelerine Dikkat Çekme		2				2
MDV Değer Düşüklüğü				2		2
MODV değer düşüklüğü				2		2
Şerefiye				2		2
Şirket Faaliyetini Etkilemesi Muhtemel	1	1				2
Şirket Faaliyetleri Olumsuz Etkilenmesi Muhtemeldir		4				4
Şirket Faaliyetleri Olumsuz Etkilenmiştir		1				1
Kısa Çalışma Uygulamasına Dikkat Çekme		2				2
Şirketin Faaliyeti Üzerinde Etkisi Belirsizlik Nedeniyle Tahmin Edilememektedir		3				3
Şirketin Medikal Ürün Satışına Başlaması		1				1
Denetim Raporu Bölümlerine Göre Toplam	4	15	2	39	2	62
TOPLAM	62					

Tablo 5: Sektörlere Göre Covid 19 Açıklamaları

SEKTÖR	Muhasebe Tahminlerine Etkisi	Hasıllata Etkisi	Şirket Faaliyetini Etkilemesi Muhtemel	Şirket Faaliyetleri Olumsuz Etkilenmesi Muhtemeldir	Şirket Faaliyetleri Olumsuz Etkilenmiştir	Şirketin Faaliyeti Üzerinde Etkisi Belirsizlik Nedeniyle Tahmin Edilememektedir	Etkisinin Değerlendirilmediği	Yeterli Kanıt	Denetim Sürecinde Nasıl Ele Elindiği	DİĞER	SEKTÖR TOPLAM
EĞİTİM, SAĞLIK, SPOR VE DİĞER SOSYAL HİZMETLER									1		1
GAYRİMENKUL YATIRIM ORTAKLIKLARI	1									1	2
HOLDİNGLER VE YATIRIM ŞİRKETLERİ	1									7	8
İMALAT	1	1	1	1						3	7
İNŞAAT VE BAYINDIRLIK		1		1		1				1	4
KİMYA İLAÇ PETROL LASTİK VE PLASTİK ÜRÜNLER	1	2								1	4
MALİ KURULUŞLAR	17	2			1					1	21
MESLEKİ, BİLİMSEL VE TEKNİK FAALİYETLER							1				1
METAL EŞYA MAKİNE ELEKTRİK Lİ CİHAZLAR VE ULAŞIM ARAÇLARI									1		1
SPOR FAALİYETLERİ EĞLENCE VE OYUN FAALİYETLERİ		1									1
TEKNOLOJİ				1					1		2
TEKSTİL, GİYİM EŞYASI VE DERİ				1				1			2
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET, LOKANTALAR VE OTELLER				1						1	2
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA		1	1			2				2	6
TOPLAM	21	8	2	5	1	3	1	1	3	17	62

Tablo 5’de görüldüğü üzere Covid 19 ile ilgili açıklamaların büyük bir kısmını kilit denetim konuları oluşturmaktadır. Kilit denetim konusu olarak belirlenen hususların 21 tanesi Covid 19’un muhasebe

tahminlerine etkisi üzerinedir. Mali kuruluşların denetim raporlarındaki 17 açıklama, krediler ve alacaklara ilişkin değer düşüklüklerinin hesaplanmasında Covid 19'un etkilerini göz önünde bulundurarak ilave denetim teknikleri uygulandığına dikkat çekmektedir. Mali kuruluşların alacak ve kredilerinin geri kazanılabilir tutarının tahmini, geleceğe dönük piyasa koşullarına oldukça duyarlıdır. Dolayısı ile denetçilerin krediler ve alacaklara ilişkin muhasebe tahminlerini kilit denetim konusu olarak belirlemesi şaşırtıcı değildir.

Hasılat ve Covid 19'a ilişkin açıklamalarda genel olarak piyasadaki koşulların doğal sonucu olarak hasılatın olumsuz etkilenmesi olasılığına vurgu yapılmıştır. Esasında mevcut ekonomik koşullar, müşteri sözleşmelerinden doğan hasılatın güvenilir bir biçimde ölçülmesi ile ilgili yeniden değerlendirmeleri gerektirmektedir. Örneğin Türk Hava Yolları (THY) gibi önemli derecede etkilenen ulaşım sektörü şirketlerinde hasılat ile ilgili değerlendirmelerin yeniden yapılandırılması gerekmektedir. Zira THY'nda hasılat kilit denetim konularından birisi olarak belirlenmiş ve raporda *"Covid-19 salgını sebebiyle uygulanan seyahat kısıtlamalarının Grup'un 31 Aralık 2020'de sona eren yılda elde ettiği yolcu gelirlerine önemli etkilerinin olması. Covid-19 sebebiyle uygulanan seyahat kısıtlamaları neticesinde cari dönemde normalin üzerinde gerçekleşen bilet ücretlerinin iadelerine ilişkin doküman ve ödemeler örneklem yöntemiyle test edilmiştir."* ibaresine yer verilmiştir. Ulaşım sektörünün en fazla etkilenen sektörlerden birisi olarak kabul edilmesi, pek çok uçuşun iptali ve iadelerin gerçekleşmesi, kaydedilecek hasılat rakamının yeniden gözden geçirilmesini zorunlu kılmaktadır. Ancak diğer bir hava yolu şirketi Pegasus'ta hasılat ile ilgili değerlendirmelere yer verilmemekte; dikkat çeken hususlar paragrafında *"Küresel olduğu kadar bölgesel olarak da ekonomik koşulları olumsuz etkileyen Covid-19 salgınının, Grup'un faaliyetlerini aksattığını ve bu salgının nihai etkisinin şu an itibarıyla belirsiz olması nedeniyle Grup'un faaliyetleri üzerindeki etkisinin makul bir şekilde tahmin edilemediğini açıklayan 1 numaralı finansal tablo dipnotuna dikkat çekeriz. Ancak bu husus tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir"* şeklindeki açıklamaya yer verilmektedir. Belirsizliğin, etkiyi tespit etmeyi engellediği hususuna vurgu yapılmakta, kilit denetim konuları ve diğer bölümlerde etkisinden bahsedilmemektedir. Bu durum, denetçinin muhakemesinin farklı sonuçlar ortaya çıkardığına güzel bir örnek teşkil etmektedir.

Açıklamalardaki dikkat çeken hususlar paragrafında Covid 19'un işletmeye etkisine genel olarak dört farklı biçimde değinilmektedir. Bunlar, *"...şirket faaliyetini etkilemesi muhtemel, şirket faaliyetlerinin olumsuz etkilenmesi muhtemel, şirket faaliyetleri olumsuz etkilenmiştir ve şirketin faaliyeti üzerinde etkisi belirsizlik nedeniyle tahmin edilememektedir."* şeklindedir. Faaliyet alanına göre incelendiğinde olumsuz etkilenen şirketin mali kuruluş olduğu görülmektedir. Diğerleri ise belirgin bir yoğunlaşma olmaksızın Tablo 7'deki gibi sektörlerle dağılmıştır.

Sınırlı olumlu (şartlı) görüşün dayanağı olarak iki raporda, Covid 19'un etkileri yer almaktadır. Bu dayanakların bir tanesinde, *"Covid 19 salgını nedeniyle firmalar faaliyetlerini geçici süreliğine durdurmuş ya da evden çalışma sistemi ile çalışmalarına devam etmeye başlamıştır. Şirket'in 31 Aralık 2020 itibari ile ticari ve diğer alacakları ile ticari ve diğer borçlarının doğruluğuna yönelik yeterli mutabakat çalışması yapılamamış olup, alternatif test yöntemleri ile de gerekli denetim kanıtları elde edilememiştir"* ibaresi yer almaktadır. Bu açıklamaya göre, işletmelerin pandemi koşullarına bağlı olarak uzaktan çalışmaya geçişlerinin, denetim kanıtı toplamaya olumsuz etkisinin olduğu, tespit edilemeyen önemli yanlışlığın muhtemel etkisinin yaygın olduğuna kanaat getirildiği ve dolayısı ile sınırlı olumlu görüşün (şartlı) dayanağı ile neticelendiği görülmektedir. Buna karşın diğer denetim raporlarının hiçbirinde yeterli kanıt toplayamamaya bağlı olarak yaygın önemli yanlışlık riskinin mevcut olmadığı söylenebilmektedir. Bu nedenledir ki denetçiler sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) yerine, olumlu görüş vermeyi uygun görmüşlerdir. Diğer sınırlı olumlu görüş bildiren raporda da Covid 19'un genel ekonomik süreçteki olumsuz etkileri nedeniyle şirketin tahsilatlarında ciddi sıkıntıların yaşandığı, mevcut sözleşmelerin feshedildiği bilgisi yer almaktadır. Bu noktada da denetçilerin önemli belirsizlik tespit etmesi görüşün dayanağına temel teşkil etmektedir.

5. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

11 Mart 2020 tarihinde Covid 19 salgınının Pandemi olarak ilan edilmesi pek çok işletmeyi ve de sektörü etkilemiştir. Muhasebe, işletmelerin faaliyet sonuçlarını ve finansal durumlarını göstermesi nedeniyle, pandeminin etkilerini yansıtmaya potansiyeline sahiptir. Diğer taraftan finansal raporların dürüstlüğüne ilişkin makul güvence veren denetim raporları, denetimin planlanmasından denetim görüşünün oluşmasına kadar tüm süreç ile birlikte pandemi koşullarının etkisinde kalmıştır. Öncelikle planlama aşamasında denetlenen ve

denetleyen işletmelerin uzaktan çalışma koşulları nedeniyle alışlagelmemiş bir süreçle karşı karşıya kalmıştır. Dolayısı ile pandeminin etkisinin denetim raporlarına ve görüşüne etkisi kaçınılmazdır. 2020 yılı ara finansal raporlamalar üzerinden yapılan çalışmalarda bu etki ortaya koyulmaya çalışılmış olsa da, pandeminin etkilerinin 2020 yılı finansal raporlarında ve denetim görüşlerinde daha belirgin hale geleceği genel kabul görmüştür. Çalışmada, Covid 19'un denetim raporlarına etkisi incelenmektedir. 2020 yılı denetim raporlarından 30 Mart 2021 tarihine kadar açıklanmış olunan 478 adet denetim raporu incelemeye tabi tutulmuştur. Denetim raporlarında 478 şirketin 423'ü olumlu, 54'ü sınırlı olumlu (şartlı), 1'i görüş bildirmekten kaçınan görüşten oluşmaktadır. Raporların 55'inde olmak üzere toplan 62 tane Covid 19 açıklaması yer almaktadır.

Covid 19'un etkilerinin en başında mevcut belirsizlik ve bunun sürekliliğe etkisi yer almaktadır. Bu husus denetim sürecinde önemli bir yer tutmaktadır ve denetimi şekillendirmektedir. Belirsizliğin etkisinin önemli olduğu durumlarda denetçinin, denetlenen işletme bu durumu açıklaması durumunda özel bir başlık altında durum ile ilgili açıklama yapması koşulu ile olumlu görüş bildirmelidir. Denetlenen işletmenin açıklama yapmaması ve belirsizliğin yaygın olması durumunda olumsuz, yaygın olmaması durumunda sınırlı olumlu (şartlı) görüş bildirmelidir. Eğer ki önemli belirsizlik olmadığına karar vermiş ise açıklama yapmaksızın olumlu görüş verebilmektedir. Raporların 370'ünün Covid 19 açıklamasına yer vermeden olumlu görüş bildirmiş olması, denetçilerin belirsizliğe ilişkin önemli bir kaygı duymadıklarına kanıt gösterilebilmektedir. Covid 19' a ilişkin değerlendirmelerin büyük bir kısmı ise kilit denetim konuları bölümünde yer almaktadır. Belirsizliğe ve sürekliliğe ilişkin değerlendirmeler 62 açıklamanın sadece 9'unda yer almaktadır. Bu değerlendirmeler; şirket faaliyetini etkilemesi muhtemel, şirket faaliyetini olumsuz etkilemesi muhtemel, şirket faaliyetleri olumsuz etkilenmiştir ve şirket faaliyetleri üzerine etkisi belirsizlik nedeniyle tahmin edilememektedir ifadelerine dayandırılmaktadır.

Covid 19'un getirdiği koşullara bağlı olarak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasında aksaklıklar yaşanabilmesi muhtemel görünmektedir. Buna karşın 1 denetim raporu haricinde denetim kanıtı toplama ve denetim sürecinde uzaktan çalışmaya bağlı aksaklıklara ilişkin değerlendirme ve açıklama yer almamaktadır. Sınırlı olumlu (Şartlı) görüşün dayanağı olarak bir raporda, Covid 19 koşullarının denetim kanıtı elde etmeye olumsuz etkisine değinilmektedir.

Sektörel bazda Covid 19 açıklaması en fazla mali sektörde yer bulmuştur. Bunun da temelinde mali sektörün, ekonomiye duyarlılığı gerekçe gösterilebilmektedir. Diğer taraftan alacaklar ve kredilerin geri kazanılabilirliği hususu bu sektörde kilit denetim konusu olarak öne çıkmaktadır.

2020 yılı denetim raporlarının incelenmesi denetim süreçlerinin etkilenme düzeyini anlamaya yöneliktir. Sonraki çalışmalarda 2020 finansal raporlarındaki açıklamaların Covid 19 bağlamında incelenmesi, işletmelerin bu süreçteki tutumlarını anlamaya katkı sağlayabilecektir

Yazar Katkı Oranı Beyanı

Çalışmanın tamamı Pınar DALOĞLU tarafından yazılmıştır.

Çatışma Beyanı

Çalışmada yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Destek Beyanı

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

KAYNAKÇA

Adana, B. A. ve Özbirecikli, M. (2020) Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 2080-2093.

Bağımsız	Denetim	Standartı	570:	İşletmenin	Sürekliliği.
	https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20570.pdf			(Erişim	Tarihi:
	30.04.2021).				

- Bağımsız Denetim Standardı 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20700.pdf . (Erişim Tarihi: 30.04.2021).
- Bağımsız Denetim Standardı 701: Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20701.pdf. (Erişim Tarihi: 30.04.2021).
- Bağımsız Denetim Standardı 705: Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20705.pdf. (Erişim Tarihi: 30.04.2021).
- Bağımsız Denetim Standardı 706: Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları. https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20706.pdf (Erişim Tarihi: 30.04.2021).
- Cavlak, H. (2020) Covid-19 Pandemisinin Finansal Raporlama Üzerindeki Olası Etkileri: BİST 100 Endeksi'ndeki İşletmelerin Ara Dönem Finansal Raporlarının İncelenmesi, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt: 19, COVID-19, Özel Sayı 143 – 168.
- Dabbaoğlu, K. ve Gökberk C. (2018) *Bağımsız Denetim*, Eğitim Yayınevi, Konya
- Demir Z. (2020) Covid-19'un TFRS Kapsamındaki Finansal Raporlamaya Olan Etkileri ve TMS Kapsamında Denetçinin Dikkate Alması Gereken Hususların Değerlendirilmesi, *Muhasebe ve Denetim Bakış*, Cilt 20, Sayı: 61, 255 – 278.
- Financial Reporting Council (2020) Guidance on Audit Issues Arising From The Covid-19 (Coronavirus) Pandemic. [www.frc.org.uk/news/march-2020-\(1\)/guidance-on-audit-issues-arisingfrom-the-covid-19/](http://www.frc.org.uk/news/march-2020-(1)/guidance-on-audit-issues-arisingfrom-the-covid-19/) (Erişim Tarihi: 22 August 2020).
- İSMMMO Bağımsız Denetim Komitesi Çalışması (2020) Koronavirüsün (Covid-19) Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Çalışmaları Üzerine Muhtemel Etkileri. https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/31032020_bulten.pdf/ (Erişim Tarihi: 25.11.2020)
- Karakaya G. (2019) Covid - 19 Gündeminde İşletme Sürekliliği Ve Bağımsız Denetim İlişkisi, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Covid-19 Sosyal Bilimler Özel Sayısı Cilt:19 Sayı:37 Bahar (Özel Ek) s.14-29.
- KPMG Raporu. (2020) <https://home.kpmg/tr/tr/home/gorusler/2020/04/covid-19-finansal-raporlama.html> (Erişim Tarihi: 22.12.2020).
- www.kap.gov.tr (Erişim Tarihi: 04.04.2021).
- Köse T. ve Ağdeniz Ç. (2020). Covid-19 Salgınının Bds 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Sürecine Etkileri, *Mali Çözüm*, 30(161), 69-94
- Türkiye Muhasebe Standardı 1: Finansal Tabloların Sunuluşu. https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_1_Finansal%20Tablolar%C4%B1n%20Sunulu%C5%9F.pdf(Erişim Tarihi: 12.1.2021).