



# Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi

<https://dergipark.org.tr/pub/aruibfdergisi>



## Covid-19'un bağımsız denetim raporuna ve denetçinin görüşüne etkisi: BİST'te bir araştırma

*Effect of Covid-19 on independent audit report and auditor's opinion: a research on BIST*

Neşegül Parlak<sup>a\*</sup>

<sup>a</sup> Öğr. Gör. Dr., Ordu Üniversitesi, Fatsa MYO, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Ordu, Türkiye, nparlak@odu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1669-7389

### MAKALE BİLGİSİ

#### Makale geçmişi:

Başvuru: 27 Mart 2021

Kabul: 9 Mayıs 2021

#### Anahtar kelimeler:

Covid-19,  
BİST,  
Bağımsız Denetim

#### Makale türü:

Araştırma makalesi

### ARTICLE INFO

#### Article history:

Received: 27 March 2021

Accepted: 9 May 2021

#### Keywords:

Covid-19,  
BİST,  
Independent Audit

#### Article type:

Research article

### ÖZET

İşletmelerin finansal tabloları ile ilgilenen taraflar işletmelerden kaliteli, olağandışı durumları ele alan, şeffaf ve güvenilir bilgi talep etmektedirler. Bağımsız denetimin temel amacı, işletmenin finansal tablolarının, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarına ilişkin tüm önemli yönlerini doğru ve gerçeğe uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı hususunda, uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı elde etmek ve bu kanıtlar ışığında güvenilir bir denetim görüşü sunmaktır. Dünya Sağlık Örgütü (WHO) tarafından, 11 Mart 2020 tarihinde pandemi olarak ilan edilen Covid-19'un yarattığı belirsizlik ortamı küresel ekonomiyi olduğu gibi ülkemiz ekonomisinin de zor bir dönem yaşamasına neden olmuştur. Covid-19'un oluşturduğu bu belirsizlik süreci birçok meslek dalını olduğu gibi bağımsız denetim mesleğini de etkilemiştir. Bu çalışma, Covid-19'un bağımsız denetçinin görüş ve denetim raporuna etkisini araştırmayı amaçlamaktadır. Çalışmada, BİST Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller Sektöründe faaliyet gösteren 31 şirketin 2017-2020 yılları arasında yayımlanan denetim raporları [www.kap.org.tr](http://www.kap.org.tr) internet sitesinden çekilerek incelenmiştir. Yapılan çalışma sonucunda, denetçilerin denetim raporlarında Covid-19'a ilişkin değerlendirmelerde buldukları ve denetim raporlarında diğer husus ve dikkat çeken husus paragrafında açıklamalara yer verdikleri görülmüştür. Ancak, bağımsız denetim raporlarında Covid-19'un işletmenin sürekliliğine ve olumlu görüş dışında bir görüş bildirme durumuna yönelik önemli etkisinin bulunmadığı gözlemlenmiştir.

### ABSTRACT

The parties dealing with the financial statements of the enterprises demand high quality, transparent and reliable information addressing extraordinary situations. The main purpose of the independent audit is to obtain sufficient and appropriate audit evidence on whether the financial statements of the enterprise represent the financial situation and operating results of the enterprise in all material respects in a true and accurate manner, and to present a reliable audit opinion in the light of these evidence. The uncertainty created by Covid-19, which was declared as a pandemic by the World Health Organization (WHO) on March 11, 2020, caused the global economy as well as our country's economy to experience a difficult period. This uncertainty process created by Covid-19 has affected the independent audit profession as well as many professions. This study aims to investigate the effect of Covid-19 on the opinion and audit report of the independent auditor. In the study, the audit reports published between 2017-2020 of 31 companies operating in the BIST Wholesale and Retail Trade, Restaurants and Hotels Sector were taken from the website [www.kap.org.tr](http://www.kap.org.tr) and analyzed. As a result of the study, it was seen that the auditors made evaluations about Covid-19 in their audit reports and included explanations in the other Issues and remarkable points paragraph in the audit reports. However, it has been observed in the independent audit reports that Covid-19 does not have a significant effect on the continuity of the business and the situation of expressing an opinion other than a positive opinion.

\* Sorumlu yazar / Corresponding author

E-posta / E-mail: nparlak@odu.edu.tr

Atf / Citation: 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.

## 1. Giriş

Bağımsız denetim, işletmelerin finansal tablolarının doğruluğu ve muhasebe ilke ve standartlarına uygunluğu konusunda, genel kabul görmüş bağımsız denetim standartları çerçevesinde bağımsız denetim teknikleri uygulayarak, uygun ve yeterli sayıda bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirmesinin yapılarak, işletme bilgi kullanıcılarına makul düzeyde güvence sağlayacak şekilde raporlanmasını ifade eder. Bağımsız denetimin temel amacı, şirketlerin finansal tablolarına ilişkin olarak ilgili taraflara güvenilir doğru bilginin sağlanması ve sürdürülebilirliğin sağlanmasında, değişen koşullara göre artan güvenilirlik ihtiyacını karşılayacak düzeyde makul bir güvence vermektir.

COVID-19'un ortaya çıkışı ile artan ekonomik belirsizlik durumu, işletmelerin bazıları için ekonomik koşulların önemli oranda bozulmasına neden olmuştur (Köse ve Ağdeniz, 2020). Covid-19'un neden olduğu belirsizlik ortamında, raporlanan bilgilerin güvenilirliğini sağlamak en önemli konu olmaktadır. İlgili taraflara doğru, dengeli, şeffaf ve eksiksiz güvenilir bilgi verilmelidir. Koşulların değişmesine paralel olarak, tarafların gereksinimleri de değişiklik gösterebilmektedir. COVID-19'un devam ettiği bu belirsizlik ortamında şirketler açısından sürekliliğin sağlanması ve kriz ve risklere karşı tedbirli olabilmesi gerekir.

Covid-19 nedeni ile ortaya çıkan küresel gelişmeler denetçilerin çalışmalarını da etkilemiştir. Covid-19'un neden olduğu belirsizlik ve öngörülemezlik koşullarında, denetimi gerçekleştirecek olan denetçiler bu faaliyetlerini yerine getirirken birçok bilinmeyenle uğraşmak zorunda kalmışlardır. Aynı zamanda, yeni ve mevcut teknoloji kaynaklarını etkin şekilde kullanmak ve denetimde dijitalleşme konusunda daha hızlı geçiş yapma fırsatı elde etmişlerdir.

Bu çalışma, Covid-19'un bağımsız denetim raporu ve bağımsız denetçi görüşü üzerindeki etkilerini tespit etmek amacıyla yapılmıştır. Covid-19'un bağımsız denetim raporu ve denetçi görüşüne olan etkileri, çalışmaya dahil edilen sektör şirketleri tarafından yayımlanan bağımsız denetim raporları özelinde yaptığımız değerlendirmede, bağımsız denetim sürecine olan önemli etkileri bulunmaktadır. Ancak denetçi görüşü üzerinde önemli bir etkisinin bulunmadığı görülmektedir.

## 2. Covid-19'un Bağımsız Denetim Raporuna ve Denetçi Görüşüne Muhtemel Etkileri

Covid-19 döneminde, denetçilerin, Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ile uyum içerisinde denetim faaliyetini gerçekleştirmesi büyük önem arz etmektedir. Covid-19'un şirketler ve raporlama süreci için yol açacağı denetim sorunlarına cevap vermek için geçmişte incelemeli, cari durum ve geleceğe yönelik daha fazla değerlendirme yapılmalıdır. (TÜRMOB, 2020). Denetim raporlarının, yalnızca işletmelerin önceki ve cari durumları ile ilgili değil, gelecek dönemler de oluşması muhtemel durumlarının da dikkate alınmak suretiyle hazırlanması önemlidir (Karakaya, 2020). Ayrıca, Covid-19'un yayılmasını önlemek amacıyla alınan tedbirler çerçevesinde, denetçilerin işlerini nasıl ve nerede üstlendiklerinde meydana gelen değişiklikler nedeni ile kalite kontrol politikalarını ve prosedürlerini dikkate alarak görev ekiplerinin değişen denetim ortamı yönlendirilmesi ve denetim çalışmalarının titizlikle gözden geçirilmesi gerekliliği bulunmaktadır. Mevcut Covid-19 koşullarında, uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı elde etmek ve raporlamak için denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması gerekir.

Covid-19'un bağımsız denetçi görüşü ve bağımsız denetim raporu üzerindeki muhtemel etkileri (KGK, 2020) şunlardır:

- Kilit denetim konuları (Yeni kilit denetim konuları eklenmesi veya hali hazırda V olan kilit denetim konularında tanımlamaların güncellenmesi),
- İşletmenin sürekliliği (İşletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesi hususunda önemli belirsizlik durumunun rapora eklenmesi),
- Dikkat çeken hususlar/Diğer hususlar paragrafı (Denetimin, denetçinin raporunun veya denetçi sorumluluklarının anlaşılması konusunda ve finansal tablolarda sunulan ve açıklananların dışında husus veya hususlara ilgili tarafların dikkatini çekmek),
- Olumlu görüş dışında görüş bildirmek (Kapsam sınırlaması nedeni ile şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş bildirme).

### 2.1. Kilit Denetim Konuları

Denetimin şeffaflığını ve güvenilirliğini arttırmak amacıyla denetim raporunda yer verilen kilit denetim konuları denetim sürecinin en önemli konularından biri olma özelliğine sahiptir. Denetçinin sorumluluklarını düzenleyen BDS 701 "Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi" standardı, belirlenen kilit denetim konusunun belirlenme nedenini ve nasıl ele alındığını açıklamaktadır (BDS 701, 2019).

Denetçinin mesleki yargısını da göz önünde bulundurarak; kilit denetim konusu olarak Covid-19'un etkisini belirleyerek, bu sürece ilişkin durumu raporunda yer vermesi gerekebilir (KGK, 2020). Denetçinin raporunda yer verdiği kilit denetim konularının, denetlenen şirkete ilişkin olarak raporlanmasını uygun ve gerekli gördüğü konular olmalıdır.

Denetçinin, Covid-19'u kilit denetim konusu olarak belirlenmesi veya uygun ve yeterli sayıda bağımsız denetim kanıtı sağlama konusunda, Covid-19'un yayılmasını önleyici tedbirler nedeni ile yaşaması muhtemel zorlukların sonucunda Covid-19'un finansal tablolara etkilerine ilişkin yeterli değerlendirme yapamaması durumunda denetimi sınırlandırması söz konusu olabilir (TÜRMOB, 2020).

### 2.2. İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Belirsizlik

Denetçinin işletmenin sürekliliği hususundaki sorumlulukları BDS 570 "İşletmenin Sürekliliği standardı" da düzenlenmiştir. Denetçilerin, finansal tabloların tarihinden itibaren on iki aylık dönemde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme hususunda oluşan/oluşabilecek sorunlar karşısında yönetimin kabiliyetine ilişkin değerlendirme yapması gerekir (Carson vd., 2013). Denetçinin, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirmesi hususunda önemli bir belirsizliğin bulunup bulunmadığına ilişkin uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı elde etmesi ve bir kanaate varması gerekir.

Covid-19'un ortaya çıkardığı belirsizlik ortamında, yayılmanın önlenmesi amacıyla alınan tedbirler çerçevesinde hayatın her alanda yaşanan kısıtlamalar, ekonomik ve ticari hayatı durma noktasına getiren sıkıntılara neden olmuş ve işletmelerin sürekliliği önemli bir konu haline getirmiştir. Bu süreçte işletmelerin sürekliliğine devam edip edemeyeceği hususunda tahmin yapmak son derece zorlaşmıştır.

COVID-19'un ortaya çıkardığı kriz ve belirsizlik ortamında denetlenen işletmenin faaliyetini devam ettirmesi hususu önemli ve muhtemel bir durum olarak değerlendirilebilir. BDS 570 uyarınca, denetçiler öncelikle, elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtları çerçevesinde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme hususunda önemli bir belirsizliğin bulunup bulunmadığını değerlendirmeli ve raporuna yansıtmalıdır (Bircan, 2020). Ayrıca, sürecin etkileri hususunda, denetçinin, işletmenin; kârlılık durumu, borç ödeme takvimleri ve yenilenmesi gereken borçları için başvurabileceği potansiyel finansman kaynakları gibi birçok faktörün işletmenin sürekliliği esasına göre değerlendirilmesi gerekir (Grant Thornton, 2020). Bu süreçte,

yönetimin, işletmenin sürekliliği ile ilgili bir değerlendirmede bulunmaması durumunda, denetçinin, değerlendirme talep etme veya yapılan değerlendirmenin değişen koşullara göre yeniden değerlendirilip güncellenerek istemesi gibi ek denetim prosedürlerine başvurabilir (Adana ve Özbirecikli, 2020).

Denetçinin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini değerlendirmesi ve bu hususa ilişkin raporlarında belirttiği dipnot açıklamaları önemlidir. Denetçi tarafından, işletmenin finansal tablolarını, sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti yönü ile incelenmeli, Covid-19'un, işletmenin sürekliliği esasına etkisi değerlendirilmeli, önemli bir etkinin olup olmadığı uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı elde etmek suretiyle tespit edilmeli ve bu husus dipnotlarda kapsamlı olarak açıklanmalıdır (Demir, 2020).

### 2.3. Dikkat Çeken Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafı

Denetçinin, Covid-19'un işletmeye olan etkilerini, belirsizlik ve öngörülemesizlik durumlarını belirtmek için BDS 706 "Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar" paragraflarını eklemesi gerekebilir. İşletmelerin, finansal bilgileri ve finansal tabloları ile ilgilenen kullanıcıların kararlarını etkileyebilecek düzeyde önemli olan ve finansal tablolarda yer almayan konuların, işletmenin finansal durumuna ilişkin dikkat çekilmesi gereken hususların, denetçinin sorumluluklarının ve denetim raporunun kullanıcılar tarafından doğru anlaşılması ile ilgili olan hususların bu paragraflarda yer verilmesi uygun olabilir (BDS 706, 2017).

### 2.4. Denetçinin Olumlu Görüş Dışında Görüş Belirtmesi

BDS 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi" standardı, denetçinin bağımsız denetim sürecinde elde ettiği kanıtlar ve muhakemesi ile yaptığı değerlendirme neticesinde, mevcut duruma uygun rapor hazırlama ve görüş verme sorumluluğunu ve olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumlarında da denetim raporunun şekil ve içerik bakımından nasıl etkilendiğini ele almıştır (BDS 705, 2017).

Covid-19 nedeni ile yaşanan belirsizlik ortamında, denetçilerin yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumu görüş bildirmeleri de zorlaşmaktadır. Bu süreçte, denetçiler BDS 705 standardı ışığında olumlu görüş dışında (şartlı görüş, olumsuz görüş, görüş vermekten kaçınma) başka bir görüş vermesi gerekebilir. Yaşanan bu kriz ve belirsizlik ortamında denetçilerin olumlu görüş verme oranını da azalma olacağı söylenebilir (Bircan, 2020).

## 3. Araştırma

### 3.1. Araştırmanın Amacı

Covid-19'un yaşandığı zorlu süreçte bağımsız denetim yapan denetçilerin görüşlerinin değerlendirilmesi ve bağımsız denetim raporlarını nasıl etkilediğinin tespit edilmesi çalışmanın temel amacını oluşturmaktadır. Bu amaçla, BİST Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller sektöründe yer alan şirketlerin 2017-2020 yılı arası bağımsız denetim raporları incelenmiş ve Covid-19 öncesi ve Covid-19 süreci denetim raporları karşılaştırılmak suretiyle Covid-19'un denetçi görüşü ve denetim raporuna etkisi incelenmiştir. Araştırma, Covid-19'un bağımsız denetim raporları üzerindeki etkisinin önceki dönemlerle karşılaştırılmak suretiyle görülebileceği ilk çalışma olması nedeni ile alana katkı sağlaması yönü ile önemlidir. Araştırmada, BİST Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller sektöründe yer alan tüm şirketlerin (31) 2017-2020

yılları yayımlanan yıllık (sürekli) bağımsız denetim raporları incelemeye tabi tutulmuştur. 2020 yılında bir şirkete ait bağımsız denetim raporu henüz yayımlanmadığından araştırmaya dahil edilmemiştir. Bu sektörün seçimin nedeni, Covid-19'dan en çok etkilenen sektörlerden birisi olması nedeni ile temsil gücü yüksek bir örneklem grubu olduğu kanaatidir.

### 3.2. Araştırmanın Kapsamı

Araştırma kapsamında, BİST Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller sektöründe faaliyet gösteren 31 şirketin 2017-2020 arasındaki yıllık bağımsız denetim raporları incelenmiş ve karşılaştırılmıştır. Araştırma için gerekli veriler, Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (KAP) internet sitesi (www.kap.gov.tr)'den şirketlerin kamuoyuna sundukları bağımsız denetim raporlarından sağlanmıştır. Araştırmada, içerik analizi yöntemi kullanılarak bağımsız denetçi görüşüne ve bağımsız denetim raporunda Covid-19'un etkisi değerlendirilmiştir.

### 3.3. Araştırmanın Bulguları

#### 3.3.1. Yeni Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Kabulü

Covid-19 döneminde salgının yayılmasını önlemek amacıyla alınan tedbirler bağımsız denetçilerin yeni sözleşme kabul ederken uygulamak durumunda olduğu prosedürlerin gerçekleştirilmesini zorlaştırmaktadır (Adana ve Özbirecikli, 2020). Denetçinin bu dönemde sözleşmenin kabulüne yönelik araştırmaları ve görüşmeleri ilgili tedbirler çerçevesinde yürütmesi gerekecektir.

**Tablo 1.** 2017-2020 yılları arasında şirketleri denetleyen bağımsız denetim firmaları

Sayı	Şirket	Denetim Firması			
		2017	2018	2019	2020
1	ADESE	Arılar Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Arılar Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Arılar Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Arılar Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
2	AYCES	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
3	ARZUM	-	-	-	Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
4	AVTUR	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Reform Bağımsız Denetim A.Ş.	Reform Bağımsız Denetim A.Ş.	Reform Bağımsız Denetim A.Ş.
5	BIMAS	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
6	BIZIM	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
7	CRFSA	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
8	CASA	Arkan Ergin Uluslararası	Arkan Ergin Uluslararası	Ulusal Bağımsız	Ulusal Bağımsız

		Bağımsız Denetim A.Ş.	Bağımsız Denetim A.Ş.	Denetim ve YMM A.Ş.	Denetim ve YMM A.Ş.			Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
9	DOAS	Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	23	SELEC				
		Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	24	SOKM	-	DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
10	ETILR					25	TEKTU	Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
11	INTEM	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	26	TKNSA	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
12	KSTUR	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	Ser-Berker Bağımsız Denetim A.Ş.	27	TGSAS	HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.	HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.	HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
13	MAALT	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	28	ULAS	Akademik Bağımsız Denetim A.Ş.	Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.
14	MARTI	Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.		29	UTPYA	Köker YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Köker YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	Köker YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	YKY Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
15	MAVI	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	30	UZERB	Engin SMMM A.Ş.	Engin SMMM A.Ş.	Engin SMMM A.Ş.	Eren Bağımsız Denetim A.Ş.
16	MEPET	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Reform Bağımsız Denetim A.Ş.	Reform Bağımsız Denetim A.Ş.	Reform Bağımsız Denetim A.Ş.	31	VAKKO	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
17	MERIT	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.						
18	MGROS	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.						
19	MIPAZ	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PwC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.						
20	PSDTC	Aren Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Aren Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Aren Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Aren Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.						
21	PKENT	YKY Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı A.Ş.						
22	SANKO	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.						

Tablo 1’de şirketlerin 2017-2020 yılları arası bağımsız denetim firmaları yer almaktadır. Sektörde faaliyet gösteren 31 şirket 2017-2020 yılları arasında 23 farklı denetim şirketi tarafından denetlenmiştir. Şirketlerin denetçi değiştirme sıklığına baktığımızda 2018 yılında 4 şirket, 2019 yılında 4 şirket, 2020 yılında ise 8 şirket denetçi değişikliğine gitmiştir. Covid-19’un etkisini 2020 yılının finansal tablolarında ve denetim sürecinin tamamının hissedildiğini düşündüğümüzden bu süreçte şirketlerin çeşitli sebeplerden denetçi değişikliğine gittiğini söyleyebiliriz.

Tablo 2’de sektörde faaliyet gösteren 2017-2020 yılları arası bağımsız denetim raporlarında açıkladıkları kilit denetim konularına yer verilmiştir. Kilit denetim konularının bu yıllar arasında denetim firmalarında tarafından güncellendiği görülmektedir. 2020 yılı bağımsız denetim raporlarında yer alan kilit denetim konuları incelendiğinde ise sadece bir bağımsız denetim raporunda, haslatın muhasebeleştirilmesinde Covid-19’un etkisine ilişkin kilit denetim konusuna yer verildiği görülmektedir. Denetçi ilgili denetim raporunda, “Covid-19’un, Şirket’in üst yönetimi tarafından yapılan değerlendirmeye istinaden raporlama tarihi itibarıyla önemli derecede olumsuz bir etkisi olmadığı değerlendirilmiştir.” şeklinde açıklama yapmıştır.

Tablo 2. 2017-2020 yılları arası kilit denetim konuları

Sayı	Şirket	Kilit Denetim Konuları			
		2017	2018	2019	2020
1	ADESE	1.Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller 2.Finansal yükümlülükler	1.Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller 2.Finansal yükümlülükler	1.Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller 2.Uzun ve kısa vadeli borçlanmalar	1.Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller 2.Uzun ve kısa vadeli borçlanmalar
2	AYCES	1.Arazi ve arsalar, yeraltı yerüstü düzenleri	1.Arazi ve arsalar, yeraltı yerüstü düzenleri	1.Arazi ve arsalar, yeraltı yerüstü düzenleri	1.Arazi, binalar ve yerüstü düzenleri
3	ARZUM				Ticari alacaklar değer düşüklüğü
4	AVTUR	1.Ticari alacaklar 2.Maddi duran varlıklar	Belirtilmemiş	1.İlişkili taraf işlemleri 2.Yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.İlişkili taraf işlemleri 2.Yatırım amaçlı gayrimenkuller
5	BIMAS	1.Hasılatın denetimi 2.Arsa ve binaların gerçeğe uygun değeri	1.Hasılatın denetimi	1.Hasılatın denetimi 2.TFRS16, Kiralamalar Standardı	1.TFRS 16, Kiralamalar Standardı 2.Hasılatın muhasebeleştirilmesi
6	BIZIM	1.Maddi olmayan duran varlıklar	1.Maddi olmayan duran varlıklar	1.TFRS 16, Kiralamalar Standardı 1.Hasılat ve tedarikçilerden elde edilen gelirler	1.Hasılatın denetimi 1.Hasılat ve tedarikçilerden elde edilen gelirler
7	CRFSA	1.Hasılat 2.Ertelemiş vergi varlığı 3.Şerefiye değer düşüklüğü 4.Maddi ve diğer maddi duran varlığı 5. Finansal durum	1.Hasılat ve TFRS 15 Standardı 2. Ertelemiş vergi varlığı 3.Şerefiye değer düşüklüğü 4.Finansal durum	1.Hasılat ve tedarikçilerden elde edilen gelirler 2.Ertelemiş vergi varlığı 3.Şerefiye değer düşüklüğü 4. Finansal durum 5.TFRS 16, Kiralamalar Standardı	1.Hasılat ve tedarikçilerden elde edilen gelirler 2.Ertelemiş vergi varlığı 3.TFRS 16, Kiralamalar Standardı 4. Şerefiye değer düşüklüğü
8	CASA	1.Maddi duran varlıklarda değer düşüklüğü	Belirtilmemiş	Belirtilmemiş	1.Hasılatın muhasebeleştirilmesi (COVID-19 ETKİSİ)
9	DOAS	1.Garanti karşılığı	1.Garanti karşılığı	1.Garanti gider karşılığı 2.TFRS 16, Kiralamalar Standardı	1.Garanti gider karşılığı
10	ETILR	1.Hasılat	1.Hasılat	1.Hasılat	1.Hasılat
11	INTEM	1.İşletmenin sürekliliği 2. EYAP hisse senetleri 3.Ticari alacaklar	1.İşletmenin sürekliliği 2.Ticari alacaklar	1.İşletmenin sürekliliği 2.Ticari alacaklar 3.TFRS 16, Kiralamalar Standardı	1.Yeniden yapılandırma çalışmaları
12	KSTUR	1.Maddi Duran varlıklar 2.Hasılat	1.Maddi Duran varlıklar 2.Hasılat	1.Maddi Duran varlıklar 2.Hasılat	1.Hasılat 2.Maddi duran varlıklar
13	MAALT	1.Maddi duran varlıklar	1.Maddi duran varlıklar	1.Maddi duran varlıklar	1.Maddi duran varlıklar
14	MARTI	1.Maddi duran varlıklar 2.Finansal borçlar	1.Maddi duran varlıklar 2.Finansal borçlar	Belirtilmemiş	-
15	MAVI	1.Hasılat 2.Stok değer düşüklüğü 3.Şerefiye değer düşüklüğü	1.Hasılat 2.Stok değer düşüklüğü 3.Şerefiye değer düşüklüğü	1.Hasılat 2. Stok değer düşüklüğü 3. Şerefiye değer düşüklüğü 3.TFRS 16, Kiralamalar Standardı	1.TFRS 16, Kiralamalar standardı 2.Stok değer düşüklüğü
16	MEPET	1.Ticari Alacaklar 2.Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller 3.Ortak kontrole tabi işletmeler	1.Ticari Alacaklar 2. Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.Ticari Alacaklar 2. Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.Ticari Alacaklar 2. Maddi duran varlıklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller
17	MERIT	1.Ticari alacaklar	1.Ticari alacaklar 2.Finansal varlıklar	1.Ticari alacaklar 2. Finansal varlıklar	1.Ticari alacaklar 2. Finansal varlıklar
18	MGROS	1.Maddi olmayan duran varlıklar 2.İşletme Birleşmesi 3.Arazi ve arsalar, binalar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.Maddi olmayan duran varlıklar 2. Arazi ve arsalar, binalar ile yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.TFRS 16, Kiralamalar standardı 2.Şerefiye değer düşüklüğü	1.TFRS 16, Kiralamalar standardı 2.Şerefiye değer düşüklüğü
19	MİPAZ	1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller
20	PSDTC	1.Exim Bank Reeskont Kredileri	1.Exim Bank Reeskont Kredileri	1.Nakit ve nakit benzerleri	1.Nakit ve nakit benzerleri
21	PKENT	Belirtilmemiş	1.Maddi duran varlıklar	1.Ticari Alacaklar	1.Ticari Alacaklar
22	SANKO	1.Ticari alacaklar 2.Gayrimenkuller	1.Ticari alacaklar 2. Gayrimenkuller	1.Ticari alacaklar 2. Gayrimenkuller	1.Ticari alacaklar
23	SELEC	1.Ticari Alacaklar	1.Ticari Alacaklar 1.Aliş indirimleri	1.Ticari Alacaklar	1.Ticari alacaklar
24	SOKM	Belirtilmemiş	2.Maddi olmayan duran varlıklar 3.Şerefiye değer düşüklüğü 4. Ertelemiş vergi varlığı	1.Şerefiye değer düşüklüğü 2.TFRS 16 Kiralamalar standardı	1.Şerefiye değer düşüklüğü, 2. Hasılatın denetimi
25	TEKTU	1.Denetçi geçişi 2.Yatırım amaçlı gayrimenkuller 3. Maddi duran varlıklar 4.İlişkili taraf alacakları 5.Finansal borçlar	1.İşletme birleşmeleri 2.Yatırım amaçlı gayrimenkuller 3.Finansal borçlar 4.Maddi duran varlıklar	1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller 2.Finansal borçlar 3.Maddi duran varlıklar	1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller 2. Finansal borçlar 3.Maddi duran varlıklar
26	TKNSA	1.Hasılat 2.Finansal durum	1.Hasılat ve TFRS 15 Standardı 2. Ertelemiş vergi varlığı 3.Finansal durum	1.Hasılat 2.Ertelemiş vergi varlığı 3. Finansal durum 4.TFRS 16, Kiralamalar Standardı	1.Hasılat 2.Ertelemiş vergi varlığı 3.TFRS 16, Kiralamalar Standardı 4.Finansal durum
27	TGSAS	1.Dış ticaret işlemleri 1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.Dış ticaret işlemleri	1.Dış ticaret işlemleri	1.Dış ticaret işlemleri
28	ULAS	2.Proje amaçlı yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.Gayrimenkul satışı 2.Yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.Gayrimenkul satışı	1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller
29	UTPYA	1.Maddi duran varlıklar 2.Hasılat	1.Maddi duran varlıklar 2. Hasılat	1.Satış amaçlı duran varlıklar	1.TFRS 5 Standardı
30	UZERB	1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller 2. Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar	1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller 2.Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar	1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller	1.Yatırım amaçlı gayrimenkuller
31	VAKKO	1.Stok değer düşüklüğü 2.Hasılatın denetimi	1.Stok değer düşüklüğü 2.Hasılatın denetimi	1.Stok değer düşüklüğü 2. Hasılatın denetimi 3.TFRS 16, Kiralamalar Standardı	1.Stok değer düşüklüğü 2.Hasılatın denetimi

**Tablo 3.** 2017-2020 yılları arası bağımsız denetim raporlarında süreklilik ile ilgili önemli belirsizlik durumu

Sayı	Şirket	Süreklilik ile İlgili Önemli Belirsizlik			
		2017	2018	2019	2020
1	ADESE	Y	Y	Y	Y
2	AYCES	ÖBD	Y	Y	Y
3	ARZUM	-	-	-	Y
4	AVTUR	Y	Y	Y	Y
5	BIMAS	Y	Y	Y	Y
6	BIZIM	Y	Y	Y	Y
7	CRFSA	Y	Y	Y	Y
8	CASA	ÖBD	ÖBD	ÖBD	Y
9	DOAS	Y	Y	Y	Y
10	ETILR	B	ÖBD	ÖBD	Y
11	INTEM	Y	Y	Y	Y
12	KSTUR	Y	Y	Y	Y
13	MAALT	Y	Y	Y	Y
14	MARTI	Y	B	ÖBD	-
15	MAVI	Y	Y	Y	Y
16	MEPET	Y	Y	Y	Y
17	MERIT	Y	Y	Y	Y
18	MGROS	Y	Y	Y	Y
19	MIPAZ	Y	Y	Y	Y
20	PSDTC	Y	Y	Y	Y
21	PKENT	Y	Y	Y	Y
22	SANKO	Y	Y	Y	Y
23	SELEC	Y	Y	Y	Y
24	SOKM	-	Y	Y	Y
25	TEKTU	Y	Y	Y	-
26	TKNSA	Y	Y	Y	Y
27	TGSAS	Y	Y	Y	Y
28	ULAS	Y	Y	Y	Y
29	UTPYA	Y	Y	Y	Y
30	UZERB	Y	Y	Y	Y
31	VAKKO	Y	Y	Y	Y

\*Y=Yok, B=Belirsizlik, ÖBD=Önemli Belirsizlik Durumu

Covid-19 sürecinde, küresel piyasalarda yaşanan dalgalanmalar ve alınan tedbirlerin şirketlerin ekonomik durumunun belirsizliğini arttırmaktadır. Bu yönü ile denetim sürecinin önemli konularında birisi, şirketin sürekliliğine ilişkin değerlendirme yapılması olmuştur. Ancak, şirketlerin sürekliliğini devam ettirmesi kendine özgü şartlara bağlı olduğundan süreklilik ile ilgili önemli bir belirsizliğin V olacağı anlamına gelmemektedir.

Tablo 3'te sektörde faaliyet gösteren şirketlerin 2017-2020 yılları arasında bağımsız denetim raporlarında belirtilen, sürekliliğini devam ettirmelerine ilişkin önemli bir belirsizliğin var olup olmadığı incelenmiştir. Şirketlerin bağımsız denetim raporlarında, 2017 yılında 2 şirket, 2018 yılında 3 şirket (1 şirket (belirsizlik)), 2019 yılında 3 şirket ve 2020 yılında ise şirketlerin hiçbirinde süreklilik ile ilgili önemli bir belirsizlik durumu raporlanmamıştır. Buna göre, Covid-19'un mevcut durumdaki etkisini

gösterdiğini düşündüğümüz 2020 yılında sektörde faaliyet gösteren şirketlerin süreklilik ile ilgili önemli belirsizlik durumu bulunmamaktadır.

**Tablo 4.** 2017-2020 dikkat çeken hususlar/diğer hususlar paragrafı olma durumu

Sayı	Şirket	Dikkat Çeken Hususlar				Diğer Hususlar			
		2017	2018	2019	2020	2017	2018	2019	2020
1	ADESE	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
2	AYCES	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
3	ARZUM	-	-	-	Y	-	-	-	Y
4	AVTUR	V	V	V	V	Y	Y	Y	Y
5	BIMAS	Y	Y	Y	V	Y	Y	Y	Y
6	BIZIM	V	V	Y	Y	Y	Y	Y	Y
7	CRFSA	V	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
8	CASA	Y	Y	V	Y	V	V	V	Y
9	DOAS	V	V	V	Y	Y	Y	Y	Y
10	ETILR	Y	Y	Y	Y	V	Y	Y	Y
11	INTEM	V	V	V	Y	Y	Y	Y	Y
12	KSTUR	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
13	MAALT	Y	Y	Y	Y	V	V	V	V
14	MARTI	Y	Y	Y	-	V	Y	V (Covid-19)	-
15	MAVI	Y	Y	Y	V	Y	Y	Y	Y
16	MEPET	V	V	V	Y	Y	Y	Y	V (Covid-19)
17	MERIT	V	V	V	V (Covid-19)	Y	Y	Y	Y
18	MGROS	Y	V	V	Y	Y	Y	Y	Y
19	MIPAZ	V	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
20	PSDTC	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
21	PKENT	Y	Y	Y	V (Covid-19)	Y	Y	Y	Y
22	SANKO	V	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
23	SELEC	Y	Y	Y	V	Y	Y	Y	Y
24	SOKM	-	V	V	Y	-	Y	Y	Y
25	TEKTU	V	Y	Y	-	Y	Y	Y	V (Covid-19)
26	TKNSA	V	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
27	TGSAS	Y	Y	Y	V	Y	Y	Y	-
28	ULAS	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y
29	UTPYA	Y	Y	Y	V	Y	Y	Y	V
30	UZERB	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	V (Covid-19)
31	VAKKO	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y	Y

\*V=Var, Y=Yok

Tablo 4'te sektörde faaliyet gösteren şirketlerin 2017-2020 yılları arasında bağımsız denetim raporlarında dikkat çeken husus paragrafı olma durumu incelenmiştir. Tabloya göre, bağımsız denetim raporlarında; 2017 yılında 4 şirket, 2018 yılında 4 şirket, 2019 yılında 3 şirket (1 tane Covid-19) ve 2020 yılında 5 şirket (3 tane Covid-19) dikkat çeken husus

paragrafına yer vermiştir. Buna göre, Covid-19 etkisi bağımsız denetim raporlarında, dikkat çeken husus paragrafında yer ver verilmiştir.

Tablo 4'te 2017-2020 yılları arasında yayımlanan bağımsız denetim raporlarında diğer husus paragrafının olma durumunu da görmekteyiz. Buna göre, 2017 yılında diğer husus paragrafına yer veren 11 raporda, 2018 yılında 8 raporda, 2019 yılında 8 raporda ve 2020 yılında ise 8 raporda yer verilmiştir. 2020 yılında diğer husus paragrafına yer veren 8 rapordan 2 tanesinde Covid-19 yer almaktadır. Diğer raporlarda, yer alan diğer husus paragrafında çoğunlukla denetim firması değişikliği konusu yer almaktadır.

**Tablo 5.** 2017-2020 yılları arasında şirketlerin bağımsız denetim raporunda sunulan denetçi görüşü

Sayı	Şirket	Görüş			
		2017	2018	2019	2020
1	ADESE	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
2	AYCES	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
3	ARZUM	-	-	-	Olumlu
4	AVTUR	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
5	BIMAS	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
6	BIZIM	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
7	CRFSA	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
8	CASA	Şartlı	Şartlı	Şartlı	Olumlu
9	DOAS	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
10	ETILR	Olumlu	Şartlı	Şartlı	Olumlu
11	İNTEM	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
12	KSTUR	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
13	MAALT	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
14	MARTI	Olumlu	Olumlu	Şartlı	-
15	MAVI	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
16	MEPET	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
17	MERIT	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
18	MGROS	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
19	MIPAZ	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
20	PSDTC	Olumlu	Olumlu	Şartlı	Şartlı
21	PKENT	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
22	SANKO	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
23	SELEC	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
24	SOKM	-	Olumlu	Olumlu	Olumlu
25	TEKTU	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Şartlı
26	TKNSA	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
27	TGSAS	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
28	ULAS	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
29	UTPYA	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
30	UZERB	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu
31	VAKKO	Olumlu	Olumlu	Olumlu	Olumlu

Tablo 5'te sektördeki şirketlerin bağımsız denetim raporlarında bildirdikleri denetçi görüşleri incelenmiştir. Buna göre, olumlu görüş dışında görüş bildiren denetim raporlarına baktığımızda; 2017 yılında 1

şartlı görüş, 2018 yılında 2 şartlı görüş, 2019 yılında 4 şartlı görüş ve 2020 yılında ise 2 şartlı görüş bildirilmiştir. Bu görüşlere ilişkin olarak denetim raporları incelendiğinde görüşün dayanağının Covid-19'un etkisinden kaynaklanan bir durum olmadığı görülmektedir. Covid-19'un bağımsız denetçilerin olumlu görüş dışında görüş bildirme durumuna etkisinin bulunmadığı görülmektedir.

#### 4. Sonuç

Bağımsız denetimin, kriz ve belirsizlik dönemlerinde değişen koşullar ve zaman baskısı altında yaşanan zorluk durumlarında dahi BDS'ye uygun olarak tam ve güvenilirlik düzeyinde şüpheye yer vermeden devam edilmesi gerektiği bir gerçektir. Bu gerçekten hareketle bağımsız denetçilerin Covid-19 döneminin getirdiği faaliyetin yürütülmesi ve raporlanması sürecindeki zorluklar ile birlikte BDS'ye uygun olarak hazırlanmış denetim raporlarını ilgili tarafların kullanımına sunmaları gerekir.

Covid-19'un bağımsız denetim raporu ve bağımsız denetçi görüşüne etkisini tespit etmek amacıyla yapılan bu çalışmada, BİST Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller Sektöründe faaliyet gösteren 31 şirketin, 2017-2020 yılları arasında yayımlanan bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Öncelikle, Covid-19 sürecinin bağımsız denetim raporuna potansiyel etkilerinin neler olabileceği ve bu süreçten en çok etkilenen sektörlerin tespitine yönelik bir çalışma yapılmıştır. Daha sonra bu potansiyel etkiler çerçevesinde, söz konusu sektörde faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporları, bağımsız denetçi değişikliği, kilit denetim konuları, dikkat çeken husus /diğer husus paragrafı, süreklilik ile ilgili önemli belirsizlik durumu ve denetçinin olumlu görüş dışında görüş bildirme durumu incelenmiş ve değerlendirilmiştir. Yapılan inceleme sonucunda, Covid-19 döneminde yeni denetim sözleşmesi yapılarak şirketlerin denetçi değişikliğine gittikleri, dikkat çeken husus/diğer husus paragrafında Covid-19'un şirkete etkilerine yönelik açıklamalara yer verildiği tespit edilmiştir. Söz konusu sektörde faaliyet yürüten şirketlerin 2020 yılına ait denetim raporlarında süreklilik ile ilgili önemli bir belirsizlik durumuna rastlanmamıştır. Denetçilerin 2 tanesi şartlı görüş bildirmiş diğerlerinde ise olumlu görüş bildirmiştir. Denetçiler, çoğunlukla, bağımsız denetim raporu dipnotlarında, Covid-19'un şirketlerin ekonomik durumuna raporlama tarihi itibarıyla önemli derecede olumsuz bir etkisinin bulunmadığı yönünde açıklama yapmışlardır.

#### Yazar Katkı Oranı Beyanı

Tüm süreç sorumlu yazar / Neşegül Parlak tarafından yürütülmüştür.

#### Çatışma Beyanı

Çalışmada yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

#### Destek Beyanı

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

## Kaynaklar

- Adana, B. A. ve Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız denetim sürecinin covid-19 salgınının etkileri açısından değerlendirilmesi, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 2080-2093.
- Bircan, N. G. (2020). Belirsizlik ve kriz durumlarında çevik denetim anlayışı ve denetim mesleği üzerine etkileri: Covid-19 vakası üzerine bir değerlendirme, *Mali Çözüm*, 30(161), 245-258.
- Kamu Gözetim Kurumu (KGK), (2020, 11 Mart). [Yazı] Erişim adresi: <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4657/COVID19Salg%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-Yu%C4%B1n-%CC%88ru%CC%88tu%CC%88len-Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1z-Denetimlere-Etkisi>.
- BDS 540 Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi Standardı. (2019, 26 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 30995 (4.Mükerrer)). Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20540\\_%20kurum%20sitesi.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20540_%20kurum%20sitesi.pdf).
- BDS 560 Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı. (2017, 13 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 30269). Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS\\_560.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_560.pdf).
- BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı. (2017, 24 Mart). Resmi Gazete (Sayı: 30017 (Mükerrer)). Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/uyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS\\_570.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/uyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_570.pdf).
- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardı. (2019, 31 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 30995 (4.Mükerrer)). Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701(2).pdf).
- BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı. (2017, 24 Mart). Resmi Gazete (Sayı: 30017 (M)). Erişim adresi: [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20701(2).pdf).
- Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A., Lennox, C. S., Raghunandan, K. ve Willekens, M. (2013). Audit reporting for going-concern uncertainty: a research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 353-384.
- 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 Dergisi*, 20(61), 255-278.
- Grant Thornton, (2020). Covid-19 Salgınının Finansal Raporlama Etkileri. Erişim adresi (21 Mart 2021). [https://www.grantthornton.com.tr/globalassets/1.-member-firms/turkey/ifrs-yaynlar/covid-19\\_sfretkileri.pdf](https://www.grantthornton.com.tr/globalassets/1.-member-firms/turkey/ifrs-yaynlar/covid-19_sfretkileri.pdf)
- Karakaya, G. (2020). Covid-19 gündeminde işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37),14-29.
- Köse, T. ve Ağdeniz, Ş. (2020). Covid-19 Salgınının BDS 570 işletmenin sürekliliği standardının uygulama sürecine etkileri, *Mali Çözüm*, 30(161), 69-94.
- TÜRMOB, (2020). Koronavirüs krizi: finansal raporlama ve denetim üzerindeki sonuçları, Erişim adresi (19 Mart 2021): <https://www.turmob.org.tr/ebulten/TURMOBHaber/52/files/assets/common/downloads/52.pdf>.