

İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VARSAYIMININ DENETÇİ RAPORUNA ETKİSİ

THE IMPACT OF GOING CONCERN ASSUMPTION ON THE AUDIT REPORT

Duygu CELAYİR* 

Öz

İşletmelerin güven oluşturmalarında yayınladıkları finansal tabloların önemi büyüktür. Özellikle son dönemlerde yaşanan finansal krizler ile muhasebe ve denetim skandallarının ardından yatırımcılar açısından işletmenin sürekliliği konusu çok daha önemli hale gelmiştir. Bağımsız denetim açısından da işletmelerde süreklilik kavramı daha çok yatırımcı boyutunu ilgilendirmektedir. Bu kapsamda bağımsız denetçiler, işletmelerde sürekliliği incelerken, başta yatırımcılar olmak üzere, diğer tüm çıkar gruplarının kararlarını etkileyebilecek düzeydeki süreklilikle ilgili konulara öncelik vermektedir. Finansal tablolarla ilgili çıkar gruplarının doğru ve güvenilir bir şekilde bilgi edinebilmeleri amacıyla Uluslararası Denetim Standartları (UDS) 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı yayınlanmıştır. UDS 570 Standardı ile birlikte, bağımsız denetçilere denetimlerinde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğiyle ilgili olumsuz olay ve şartların olması durumunda bunları değerlendirmeleri ve bilgi kullanıcılarına doğru bilgilerin sağlanması konusunda sorumluluklar yüklenmiştir. Özellikle denetim raporlarının genişletilmesi amacıyla, raporlama standartlarında yapılan son düzenlemelerin ardından, işletmenin sürekliliğiyle ilgili olarak hem yönetim hem de denetçilere yönelik ek düzenlemeler yapılmış ve denetim raporlarının kapsamı genişletilmiştir. Buna göre denetim raporlarında; i) İşletmenin sürekliliği ile ilgili hem denetçinin hem de yönetimin sorumluluklarına ilişkin daha fazla açıklamaya yer verilmesi, ii) İşletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik olması durumunda bu konu ile ilgili denetçi raporunda ayrı bir bölüm verilmesi, iii) İşletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizlik bulunmadığı halde işletmenin sürekliliği varsayımını tehlikeye düşürecek göstergelerin olması durumunda bu hususun da denetçi raporunda açıklanması şeklinde düzenlemeler yapılmıştır. Yönetim, işletmeyi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur. Denetçi ise bu süreçte; yönetimin işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ederek, gerçekte bu varsayımı kullanmanın uygunluğu konusunda karar verir. Bağımsız

* **Sorumlu Yazar:** Doç.Dr., İstanbul Ticaret Üniversitesi – İşletme Fakültesi – Muhasebe ve Denetim Bölümü, dcelayir@ticaret.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1435-3910.

Bu makaleyi alıntılar için: Celayir, D. (2022). İşletmenin sürekliliği varsayımının denetçi raporuna etkisi. *Journal of Research in Business*, 7(1), 180-194.

"Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir."

denetçinin temel sorumluluğu, denetlenen işletmenin sürekliliğine ilişkin eğer varsa, önemli belirsizlik ve ciddi şüphe oluşturabilecek durumları tespit etmek ve bunları standartlara uygun bir şekilde raporlamaktır. Bu kapsamda, bağımsız denetim süresince yapılan tüm faaliyetler, işletmenin sürekliliği ile ilgili riskli durumların olabileceği ihtimali göz önünde bulundurularak yapılır. Bu çalışmada, UDS 570 temelinde denetçinin işletmenin sürekliliğiyle ilgili değerlendirmelerini ve değerlendirmelerin denetçi görüşüne yansımaları ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: İşletmenin sürekliliği varsayımı, bağımsız denetim, UDS 570

JEL Sınıflandırılması: M42, M49

Abstract

Financial statements issued by the entities have a great impact on the trust they build. Especially after the recent financial crises, and accounting and auditing scandals, the entity's ability to continue as a going concern has become much more important for the investors. Also with regards to independent audit, the concept of going concern is related with the investor perspective more, compared to other perspectives. In this context, when independent auditors are examining the entity's ability to continue as going concern, they emphasize on issues of continuity that may affect the decisions of interested parties, major ones being the investors. International Standard on Auditing 570 – Going Concern (ISA 570) was issued with the purpose to ensure that the interested parties obtain accurate and reliable information on the financial statements. With the standard of ISA 570, responsibilities have been imposed on independent auditors, which require that they evaluate the adverse events and conditions with respect to the entity's ability to continue as going concern, and that they provide accurate information to the users of information. The latest amendments in the reporting standards aimed to expand the auditing reports, and following these, additional amendments were issued about the going concern concept, imposing additional responsibilities for both the management and the auditors. Consequently, the scope of the audit reports has been expanded. According to these new arrangements; i) the audit report will now include more explanations on the auditor's and the management's responsibilities on the entity's ability to continue as going concern, ii) the audit report will now include a separate section in case there is a significant uncertainty on the continuity of the entity, iii) if there is not a significant uncertainty on the continuity of the entity, but there are indicators that may endanger the entity's continuity, the audit report will now include explanations of these. Unless the management intends to liquidate the entity, intends to cease the business activities of the entity, or unless the management is obliged to act as such, the going concern assumption should prevail. In due course, the auditor shall seek to obtain the sufficient and appropriate audit evidence about the appropriateness of management's use of the going concern assumption, and shall decide whether it is appropriate to make this assumption. The fundamental responsibility of the independent auditor is to detect the cases which may create significant uncertainties and serious doubts about the entity's ability to continue as going concern (if any), and to report these in line with the standards. Within this scope, all activities carried out throughout the independent audit process shall be carried out considering the probability of the occurrence of cases which may risk the continuity of the entity. This paper examines the auditor's evaluations in relation to the going concern assumption based on ISA 570, and the reflection of these evaluations to the auditor's opinion.

Keywords: Going concern assumption, independent audit, ISA 570

JEL Classification: M42, M49

Extended Summary

The recent financial crises, failures of accounting/auditing and bankruptcies have proved the going concern assumption to be a very important matter, which should be assessed by the management, then evaluated by the auditor, and included in the auditor's report. Financial statements prepared by

the entities should be prepared under the going concern assumption, and the independent audit of these financial statements should also be conducted under this assumption. There are many parties interested in the going concern assumption, such as executives of the entity, investors and employees. Therefore, the assumption should be assessed with care. It is a difficult and complex process, where auditors both conduct the audit and at the same time evaluate the entity's ability to continue as going concern. Although the independent audit conducted, and the auditor's report as the final product of it highly assure that there are no significant errors and omissions in the financial statements, the audit and the report provide limited information on the complexity of the entity's structure, and the complexity of the audit process. It is important that the auditor's report is improved, with regards to both the value of the process as perceived by the public, and to maintain the profession of independent auditing. As the result of these necessities, the IAASB published the International Auditing Standard (ISA) 700 on January 15th, 2015, called "Forming an Opinion and Reporting on Financial Statements", and made significant changes in the format and content of the auditor's report. One of the changes was about ISA 570, the standard of "Going Concern". The updates on this standard brought significant changes to the evaluations and explanations about the entity's ability to continue as a going concern. For example, when there is a material uncertainty about the entity's ability to continue as a going concern, now a new section shall be included in the report under the heading of "Material Uncertainty about the Entity's Ability to Continue as a Going Concern", and the issues leading to this result shall be explained in this section. This study considers the changes made to ISA 570, and examines the evaluation to be made by the auditor on the entity's ability to continue as a going concern, and the reflection of this evaluation to the auditor's opinion and the audit report.

1. Giriş

İşletmeler iktisadi hayatın en temel unsuru olmakla birlikte, işletmenin sürekliliği de bu hayatın bir gerekliliğidir. İşletmenin sürekliliği gelecekte öngörülebilir bir zamana kadar işletmenin faaliyetine devam edeceği, iflas, konkordato gibi durumlarla karşılaşmayacağı, varlıklarından fayda sağlamaya ve yükümlülüklerini yerine getirmeye devam edeceği anlamlarını taşımaktadır. İşletmenin sürekli olma durumu yalnızca işletmenin sahipleri ve ortakları tarafından değil, işletmenin paydaşları tarafından da beklenen bir durumdur (Moradi, Salehi, Yazdi & Gorgani, 2012). Örneğin yatırımcılar, yatırımında buldukları işletmelerin sürekliliğinin korunduğunu bilmek istemektedir. Ancak, işletme faaliyetlerinin belli bir süreyle sınırlı olması, genel ekonomik yapıyı ve işletmeden fayda sağlayacak tüm çıkar gruplarını olumsuz etkilemektedir.

Son yıllarda yaşanan finansal krizler, muhasebe/denetim başarısızlıkları ile işletme iflasları; işletmelerin sürekliliği varsayımının (going concern assumption); hem işletme yönetimi tarafından değerlendirilmesinin hem de denetçi tarafından değerlendirilerek denetim raporuna yansıtılmasının önemini ortaya koymuştur. İşletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların süreklilik varsayımına göre hazırlanması ve bağımsız denetim sırasında da bu hususun dikkate alınarak denetimin yürütülmesi gerekmektedir. İşletmenin sürekliliği varsayımı yöneticiler, yatırımcılar, çalışanlar gibi pekçok kesimi ilgilendirdiğinden dikkatli bir şekilde ele alınıp değerlendirilmelidir.

Denetçilerin denetim faaliyeti ile birlikte işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme kabiliyetinin değerlendirilmesi zor ve karmaşık bir süreci kapsamaktadır (Louwers, 1998).

Finansal tablolarda önemli yanlışlık olmadığı konusunda yüksek derecede güvence veren bağımsız denetim ve bunun nihai ürünü olan denetim raporları hem işletme yapısının, hem de denetim sürecinin karmaşıklığı ile ilgili sınırlı bilgiler sunmaktadır. Denetçi raporunun geliştirilmesi, gerek finansal tablo denetiminin kamuoyu tarafından algılanan değeri, gerekse de bağımsız denetim mesleğinin geçerliliğini sürdürebilmesi açısından önem arz etmektedir (Türel & Türel, 2017). Bu nedenle IAASB tarafından 15 Ocak 2015 tarihinde yayınlanan Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” Standardı ile denetim çalışması sonucunda denetçinin görüşünü sunduğu denetim raporunun formatında ve içeriğinde önemli değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişikliklerden biri de UDS 570 “İşletmenin Sürekliliği” Standardında olmuştur. Güncellenen denetim standardıyla birlikte, işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirme ve açıklamalarda önemli değişiklikler yapılmıştır. Örneğin, İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizlik olduğunda rapora “İşletmenin Sürekliliği ile İlgili Önemli Belirsizlik” başlıklı yeni bir bölümün eklenmesi ve bölüm içerisinde gerekli açıklamaların yapılması gerekmiştir. Bu çalışmada, revize edilen UDS 570 kapsamındaki güncellemeler dikkate alınarak, işletmenin sürekliliğine ilişkin denetçi tarafından yapılan süreklilik değerlendirmesi ve bunun denetçi görüşü ve denetim raporuna yansımaları incelenmiştir.

2. “İşletmenin Sürekliliği” Varsayımı ve Yönetimin Sorumluluğu

İşletmenin sürekliliği ilkesi, bir işletmenin yakın gelecekte varlığını sürdüreceği, diğer bir deyişle tasfiye olmayacağı ya da işi durdurmayacağı varsayımdır. İşletme sahipleri tarafından bir tasfiye planı onaylanmadıkça veya tasfiye planı başka güçler tarafından dayatılmadıkça, şirketlerin finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaları gerekir (Akpotu & Israel, 2013).

İşletmenin sürekliliği varsayımı, finansal tabloları doğrudan etkilemektedir. Çünkü finansal tablolar işletmelerin öngörülebilir bir gelecekte varlığını devam ettireceği varsayımına göre düzenlenmektedir. İşletmenin sürekliliği varsayımı, finansal tabloların hazırlanmasında temel bir ilkedir. İşletmenin sürekliliği varsayımına göre, bir işletme normalde öngörülebilir bir gelecekte, ne tasfiye niyeti ne de gerekliliği olmaksızın, ticarete son vermek veya kanunlar veya düzenlemeler uyarınca alacaklılardan koruma talep etmek zorunda olmaksızın iş hayatına devam ediyor olarak görülür (Nogler, 2008). Buna göre, işletmenin sürekliliği varsayımı işletmenin içinde bulunduğu koşullar altında uygun olmadığı sürece, varlık ve yükümlülükler işletmenin varlıklarını gerçekleştirebileceği, yükümlülüklerini yerine getirebileceği ve (gerekirse) normal seyrinde yeniden finansman elde edebileceği esasına göre kaydedilir (Enofe, Mgbame, Otuya & Ovie, 2013). İşletmenin sürekliliği ilkesi, muhasebede kullanılan değerlendirme ve muhasebeleştirme kriterlerinin çoğunun temelini oluşturduğundan, finansal bilgiler bu hipotez ışığında hazırlanmaktadır (Arnedo, Lizarraga, & Sánchez, 2012). Yönetim, finansal tabloları hazırlarken, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini değerlendirmelidir (UMS 1, paragraf:25-26). Yönetim, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi

şüphe oluşturabilecek önemli belirsizliklerin farkında olduğunda, bu belirsizlikler açıklanmalıdır. Mali tablolar süreklilik esasına göre hazırlanmadığında, bu durum, mali tabloların hazırlanma esası ve şirketin sürekliliğinin kabul edilmemesinin nedeni ile birlikte açıklanmalıdır (Kwok, 2005). İşletmenin sürekliliği varsayımını tamamlayan başka bir varsayım ise dönemsellik varsayımdır. Oysa bilanço tarihlerinde işletmenin faaliyetleri durmamakta, sürmektedir. Ancak, işletmenin faaliyetlerinden sonuç çıkartabilmek ve alınacak önlemleri belirleyebilmek için işletmenin sonsuz ömrü daha kısa sürelerle bölünmektedir (Kaval, 2005; Türedi & Tepegöz, 2016).

“İşletmenin sürekliliği varsayımının geçerli olup olmadığının değerlendirilmesinde, yönetim raporlama döneminin sonundan itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde gelecek hakkında elde edilebilen bütün bilgileri dikkate almalıdır. İşletmenin geçmişte kârlı faaliyetler yürütmesi ve finansal kaynaklara kolay ulaşması durumunda işletme ayrıntılı analizler yapmadan süreklilik esasının geçerli olduğu sonucuna ulaşabilir. Diğer durumlarda yönetimin, işletmenin sürekliliği esasının geçerli olduğuna karar vermeden önce, mevcut ve beklenen karlılık, borç ödeme planları ve yenilenecek finansmanlara ilişkin potansiyel kaynaklarla ilgili pek çok faktörü dikkate alması gerekebilir” (IAS 1, 26). İşletme ilgilileri, faaliyetlerin sürekli ve düzenli bir biçimde yürütüldüğünü ve yükümlülüklerin yerine getirildiğini bilmek isterler. Buna göre işletmeler; yatırımcılar, alacaklılar ve diğer paydaşları olası endişe verici konular hakkında bilgilendirmelidir. Örneğin, bir işletme aşırı borç yükünden kaynaklanan finansal sıkıntılarla karşılaşmıyorsa veya iflas edebilecek büyüklükte bir yükümlülük davası ile karşı karşıya kalıyorsa, yönetim bu uyarıları finansal tablo dipnotlarında belirtmelidir. Ayrıca, potansiyel yatırımcılar, işletmenin kaygılarının veya uzun ömürlerinin söz konusu olup olmadığını öğrenme hakkına sahiptir. Finansal tablo dipnotlarında devam eden kaygılarla ilgili herhangi bir şey belirtilmiyorsa, işletmenin tehdit edici finansal sorunlarla karşılaşmadığı varsayılmaktadır.

Yönetim tarafından işletmenin sürekliliğine ilişkin yapılan açıklamalar, işletme yönetiminin belirli bir değerlendirmesini içermektedir. İşletme yönetiminin bu hususta yaptığı değerlendirme, Uluslararası Denetim Standardı (UDS) 570: “İşletmenin Sürekliliği” standardının 5. maddesinde üç unsur ile ifade edilmiştir. Buna göre; ilk olarak, bir olay veya şart ne kadar ileri bir tarihte meydana geliyorsa, söz konusu olay veya şartların sonucuna ilişkin belirsizlik derecesinin o kadar artacağı belirtilmiştir. İkinci olarak, işletmenin büyüklüğü ve karmaşıklığının, faaliyetlerinin niteliğinin ve durumunun, dış faktörlerden etkilenme derecesinin olay veya şartların sonucuna ilişkin değerlendirmeyi etkileyeceği belirtilmiştir. Üçüncü olarak ise, geleceğe ilişkin yapılan bir değerlendirmenin, o değerlendirmenin yapıldığı andaki mevcut bilgilere dayanacağı, bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olayların yapılan değerlendirme ile tutarlı olmayan sonuçlar ortaya koyabileceği belirtilmiştir (UDS 570: 5).

3. Denetçinin İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Sorumluluğu

Etkin bir piyasanın temel gereksinimlerinden biri etkin bir denetim sürecidir. Etkin bir denetimin gerçekleştirilmesinde temel koşullardan biri, işletmenin finansal durumu ve performansı hakkında doğru ve gerçeğe uygun bir görüş elde etmektir. Finansal tabloların finansal durumu ve performansı

tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir şekilde sunması için birbirini izleyen, iyi tanımlanmış aşamalarda yapılandırılmış bir metodolojik yaklaşım gereklidir. Diğer bir koşul, mali yıl içinde bu beyanlarda meydana gelen değişiklikleri dikkate almak, ancak bu değişikliklerin işletmenin geleceği üzerindeki etkisini de dikkate almaktır. Bu aşamada denetçi, işletmenin işletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygunluğunu analiz eder (Cordoş & Fülöp, 2015; Martens, Bruynseels, Baesens, Willekens & Vanthienen, 2008).

Muhasebenin temel kavramlarından olan süreklilik kavramı işletmelerin kuruluş sözleşmelerinde aksine bir hüküm bulunmaması halinde faaliyetlerin sahipleri ve ortaklarının yaşam sürelerinden bağımsız olarak sonsuza kadar devam edeceğini varsaymaktadır (Karacan & Uygun, 2016). Denetçinin, işletmenin sürekliliğini değerlendirme ve gerekli hallerde denetçi görüşünde ve denetim raporunda yapacağı değişikliklere ilişkin sorumlulukları UDS 570 "İşletmenin Sürekliliği" standardı ile düzenlenmiştir. Söz konusu standarda göre, denetçi, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme ve işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin olup olmadığı konusunda bir sonuca varma sorumluluğu taşımaktadır (UDS 570, par. 6). Bu kapsamda, denetçi, işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin yönetimin bir ön değerlendirme yapıp yapmadığını risk değerlendirme prosedürleri uygulayarak değerlendirmektedir (UDS 570, par.10). İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin önemli bir belirsizliğin belirlenmesi durumunda, ilave denetim prosedürleri uygulanarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmek suretiyle önemli bir belirsizliğin olup olmadığına karar verilmektedir (Yaşar, 2017). Standartta; sürekliliğe ilişkin belirsizlik durumlarında finansal tablolara ilişkin denetim görüşü oluşturulmasında bağımsız denetçinin sorumlulukları ve denetim raporunun şekil ve içeriği ile ilgili konusunda düzenleme yapılmıştır (UDS 570). İşletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesi sırasında denetçi, işletmenin sürekliliğine etki edecek önemli etkenlerin neler olabileceğini belirlemeye çalışmalıdır. Süreklilik esas, işletmenin varlıkları ve yükümlülükleri açısından değer yaratmada önemli rol oynar (DeAngelo, 1981). Bu nedenle denetçilerin işletmelerde süreklilik algısı dinamik olmalıdır. Denetim raporu hazırlanırken, işletmenin sürekliliği incelenir ve raporlama dönemi sonuna kadar bu inceleme bitmiş olur. Fakat günümüz işletmelerinin esnek yapıları, hızlanan ticaret ve işlemler, işletmelerin karmaşıklığı, denetçilerin süreklilik ile ilgili edindiği bilgilerin kısa zamanda geçerliliğini yitirmesine neden olabilmektedir (Eickemeyer & Love, 2016).

UDS 570'e göre denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ve işletmenin bir faaliyet olarak devam etme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin bulunup bulunmadığına karar vermektir (UDS 570, par. 6).

UDS 570'e göre denetçi (Adeyemi & Uadiale (2011):

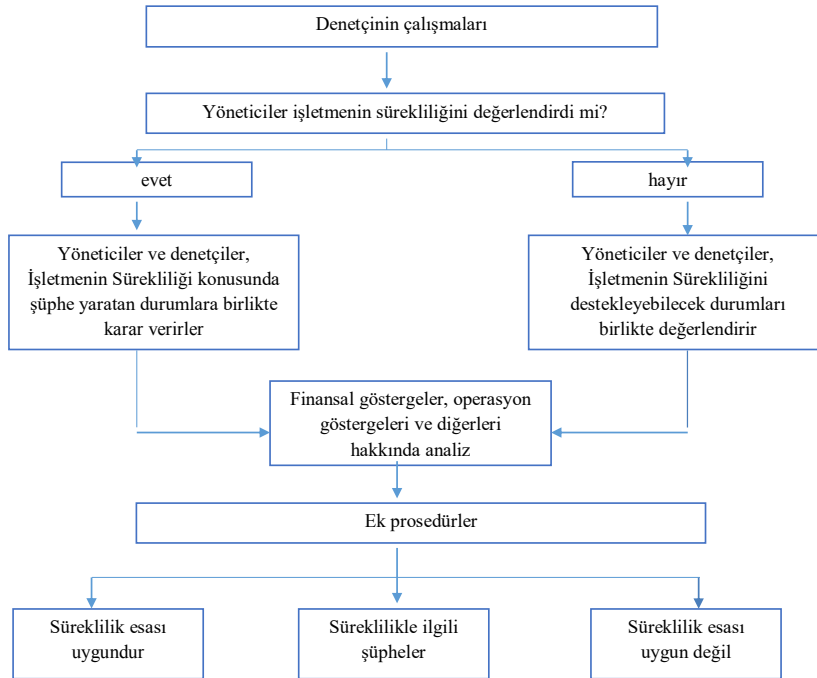
– Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının uygunluğuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeli,

– Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya koşullarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını ve

– Denetçi raporu üzerindeki etkilerini belirlemelidir.

3.1. Denetçinin İşletmenin Sürekliliğini Değerlendirmesi

Bağımsız denetim sürecinde, işletmelerin sürekliliği hususunda denetçilerin temel amacı işletmenin sürekliliğini sağlamak değil, eğer varsa, sürekliliği tehdit eden riskli durumları belirlemek ve bu riskli durumların sürekliliğe ilişkin tehdit oluşturmayacağına ilişkin makul güvence verecek şekilde raporlama yapmaktır. Bu süreçte denetçi; işletmenin, karşı karşıya olduğu sürekliliğe ilişkin olası belirsizlikleri değerlendirerek, gerektiğinde ilave prosedürler uygulamalıdır (Bozkurt, 2016). Şekil 1’de bağımsız denetçinin sürekliliği değerlendirme süreci gösterilmiştir. Buna göre, denetçi yönetim tarafından yapılan süreklilik varsayımı değerlendirmesinin yapıp yapılmadığını öncelikle dikkate alır. Eğer yönetim tarafından süreklilik değerlendirildiyse, yönetim ve denetçi sürdürülebilirlik konusunda şüphe uyandıran durumları birlikte değerlendirmelilerdir. Eğer yönetim süreklilikle ilgili bir değerlendirme yapmadıysa, yönetim ve denetçiler sürekliliği destekleyecek durumları yine birlikte değerlendirmelilerdir. Her iki durumda da süreklilikle ilgili işletmenin finansal, operasyonel ve diğer göstergeleri birlikte ele alınmalıdır.



Şekil 1: Denetçinin süreklilik varsayımını değerlendirme süreci (Brunelli, 2018)

Bu değerlendirme sonucunda eğer sürekliliğe ilişkin şüphe uyandıracak bir durum varsa, denetçi ek denetim prosedürleri uygulayacaktır. Değerlendirme sonucunda denetçi; işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olduğu ya da süreklilik varsayımına ilişkin şüphelerin olduğu ve süreklilik varsayımını kullanmanın uygun olmadığı sonuçlarından birine ulaşacaktır. Bu durumu da da denetim raporuna yansıtacaktır. İşletmenin sürekliliğini olumsuz etkileyecek ve belirsizliğe neden olabilecek çeşitli olay ve durumlar oluşabilmektedir (Güredin, 2010). Tekrarlanan faaliyet zararları, çalışma sermayesi açıkları ya da önemli yönetici ve kilit personel kaybı gibi durumlar örnek olarak verilebilir.

Bununla birlikte denetim standartları, denetçinin bu olay veya koşulları nasıl yorumlayacağı ve değerlendireceği konusunda net değildir. Bu nedenle denetçiler, bir işletmenin sürekliliğini devam ettiremeye olasılığını değerlendirirken kendi muhakemelerine güvenmelidir (Gutierrez, Krupa, Minutti-Meza, & Vulcheva, 2015).

İşletmenin Sürekliliği kavramı, Uluslararası Denetim Standardı (UDS) tarafından açıkça tanımlanmıştır. UDS 570, işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğu konusunda ciddi şüphe oluşturabilecek bir dizi olay ve koşulu listeler.

Bu standarda göre denetçi, belirsizliğin önemini değerlendirirken, yalnızca potansiyel etkiyi değil, aynı zamanda muhasebe ilkelerine uygun olmaması veya muhasebe ilkelerine uygun olmaması nedeniyle yanlış yönlendirmeleri belirleyen belirsiz olayların meydana gelme olasılığını da dikkate alır. Gerçek ve adil temsil eksikliğinden kaynaklanmaktadır.

Özellikle, bazı finansal göstergeler bu kabul için çok önemlidir (Brunelli, 2018).

- Negatif net öz sermaye veya düşük veya negatif işletme sermayesi,
- Vadesi dolmuş ve vadesi dolmak üzere olan krediler,
- Varlıklarda önemli değer düşüklüğü zararları,
- Kârlılık ve borç ödeme oranlarında devam eden olumsuz eğilimler
- Hissedarlar için iyi temettü eksikliği,

Yönetimle ilgili aşağıdakiler gibi gerçekler ve olaylar da dikkate alınabilir.

- Kilit yöneticilerin kaybı,
- Önemli pazar payı, anlaşmalar veya büyük tedarikçilerin kaybı,
- Çalışanların iç anlaşmazlıkları.

İşletmelerde süreklilik değerlendirmesi, önemli düzeyde mesleki yargı (mesleki muhakeme) gerektirmektedir. Bu yargı müşteri işletmenin finansal ve operasyonel bilgileriyle oluşmaktadır. Bu nedenle işletmenin sağladığı bilgiler işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesinde yeterli değilse,

hata olasılığı yükselmektedir. Bu durum da, yanlış bir sonuca ulaşmaya götürmektedir. Böyle bir hata riski, denetçiye bir maliyet yükü de getirmektedir. Çünkü denetçi; denetimin yapısını, kapsamını ve zamanlamasını buna göre ayarlamak zorundadır (Geiger & Rama, 2006). Denetçiler süreklilik ilkesini değerlendirirken mesleki muhakemelerini kullanacaklardır. Denetçi, süreklilikle ilgili mesleki muhakemesini aşağıdaki 4 süreç için kullanacaktır (Socol, 2010).

1. İşletmenin sürekliliği gözden geçirme dönemi. UDS 570, denetçilerin yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını gözden geçirmesini gerektirir. Yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımı dönemi, denetçinin muhakemesine ilişkin dönem ile çakışmaktadır. Denetçiler, geçerli finansal raporlama çerçevesinin gerektirdiği şekilde yönetimin değerlendirmesini yapmak için kullandığı süre veya daha uzun bir süre belirtilmesi durumunda yasa veya yönetmelikle aynı dönemi kapsayacaktır. Yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin değerlendirmesi, finansal tabloların tarihinden itibaren on iki aydan daha kısa bir süreyi kapsıyorsa denetçi, yönetimden değerlendirme süresini bu tarihten itibaren en az on iki aya kadar uzatmasını talep eder.

2. İşletmenin sürekliliği incelemesinde denetim prosedürleri. Denetçinin mesleki muhakemesi için işletmenin sürekliliği ilkesi, basit bir bilanço testi değildir. UDS 570'e (paragraf 16) göre denetçi, azaltıcı faktörlerin dikkate alınması da dahil olmak üzere ek denetim prosedürleri uygulayarak önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını belirlemek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder.

3. İşletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin şüphe oluşturabilecek olası olay veya koşullar. Denetçiler gelecekteki olayları veya gelişmeleri tahmin etmezler. Ancak denetçiler, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya koşulların olup olmadığını değerlendirir (UDS 570, paragraf 10). Denetçiler, işletmenin sürekliliği varsayımını etkileyebilecek olay veya koşulları belirledikten sonra, şirket üzerindeki etkisini analiz etmelidirler.

4. İşletmenin sürekliliğinin denetçi raporu üzerindeki etkisi. Denetçiler, görüşlerini denetçi raporunda olası beş denetim görüşünden birinde belirtmelidir. Bu görüş türleri; olumlu görüş, olumlu görüş (ancak konu paragrafıyla birlikte), şartlı görüş, Olumsuz görüş, Görüş vermektan kaçınma.

3.2. Denetim Teknikleri

Denetçinin mesleki muhakemesi için işletmenin sürekliliği ilkesi, basit bir bilanço testi değildir (Enofe, Mgbame, Otuya & Ovie, 2013). Denetçi, ek denetim prosedürleri uygulayarak önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığını belirlemek için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde eder (Enofe, Mgbame, Otuya & Ovie, 2013). Bu prosedürler şunları içerecektir (Socol, 2010; Nogler, 2008):

a) Yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin henüz bir değerlendirme yapmadığı durumlarda, yönetimden değerlendirmesini yapmasını talep etmek.

b) İşletmenin sürekliliği değerlendirmesiyle ilgili olarak yönetimin gelecekteki eylemlere yönelik planlarının değerlendirilmesi, bu planların sonucunun durumu iyileştirmesinin muhtemel olup olmadığı ve yönetimin planları bu koşullar altında uygulanabilir.

c) İşletmenin bir nakit akışı tahmini hazırladığı ve tahminin analizinin, değerlendirmede olay veya koşulların gelecekteki sonucunun dikkate alınmasında önemli bir faktör olduğu durumlarda yönetimin gelecekteki eylem planlarının listesi

d) Yönetimin değerlendirmesini yaptığı tarihten itibaren herhangi bir ek gerçek veya bilginin ortaya çıkıp çıkmadığının değerlendirilmesi.

e) Yönetimden ve – uygun hallerde – üst yönetimden sorumlu olanlardan, geleceğe yönelik eylem planları ve bu planların fizibilitesi hakkında yazılı beyan talep etmek.

Denetçilerle ilgili denetim prosedürleri aşağıdakileri içerebilir (UDS 570, paragraf A15):

- Nakit akışı, kâr ve diğer ilgili tahminleri yönetimle analiz etmek ve tartışmak.
- İşletmenin mevcut en son ara dönem finansal tablolarının analiz edilmesi ve müzakere edilmesi.
- Tahvil ve kredi sözleşmelerinin şartlarını okumak ve herhangi birinin ihlal edilip edilmediğini belirlemek.
- Finansman zorluklarına referans olması için hissedarlar, yönetimden sorumlu olanlar ve ilgili komitelerin toplantı tutanaklarının okunması.
- İşletmenin hukuk müşavirine dava ve iddiaların mevcudiyeti ve yönetimin bunların sonuçlarına ilişkin değerlendirmelerinin makul olup olmadığı ve bunların mali etkilerinin tahmini hakkında sorulması.
- İlişkili ve üçüncü taraflara mali destek sağlamak veya sürdürmek için düzenlemelerin varlığını, yasallığını ve uygulanabilirliğini teyit etmek ve bu tarafların ek fon sağlama konusundaki mali kabiliyetlerini değerlendirmek.
- İşletmenin karşılanmayan müşteri siparişleriyle ilgilenme planlarının değerlendirilmesi.
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini azaltan veya başka bir şekilde etkileyen olayları belirlemek için müteakip olaylara ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanması.
- Borçlanma olanaklarının varlığının, şartlarının ve yeterliliğinin teyit edilmesi.
- Düzenleyici eylemlere ilişkin raporların alınması ve gözden geçirilmesi.

4. İşletmenin Sürekliliği Varsayımının Denetçi Görüşü ve Raporuna Yansımaları

Bağımsız denetçi, elde etmiş olduğu denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğine yönelik ciddi şekilde şüphe oluşturabilecek olay ve durumlara ilişkin önemli belirsizliklerin olup olmadığını araştırır ve durumu denetim raporuna yansıtarak finansal bilgi kullanıcılarının dikkatine sunmaktadır (Güredin 2010). Bağımsız denetçinin, işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olduğu ancak önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu durumlar ile işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olmadığı durumları dikkate almak suretiyle denetim görüşünü nasıl belirlemesi gerektiği ile ilgili hususlar UDS 570’te açıklanmıştır. Denetçi, işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olduğu, ancak önemli bir belirsizliğin olduğu sonucuna varması durumunda finansal tablolarda; a) işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek temel olay veya şartlar ile yönetimin bu olay veya şartları ele almaya ilişkin planlarının yeterince açıklanıp açıklanmadığını ve b) İşletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlar ile ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunun açık bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını belirlemektedir (UDS 570, par. 18).

Tablo 1: Süreklilik Varsayımı ve Denetçi Görüş Türleri

Yönetimin Süreklilik Varsayımını Kullanması	Önemli Belirsizlik	Finansal Tablolardaki Açıklamaların Yeterliliği	Denetçi Görüşü
Uygun	Yok	Yeterli	Olumlu görüş
Uygun	Var	Yeterli	Olumlu görüş (açıklama paragrafı eklenmeli)
Uygun	Var	Açıklamalar yapılmamış	Şartı görüş ya da Olumsuz görüş
Uygun değil	Var	Önemsiz	Olumsuz Görüş
Uygun değil	Belirsizlikler finansal tabloların bütünü için önemlidir.	Önemsiz	Görüş bildirmekten kaçınma

Kaynak: Socol, 2010

İşletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olduğu ve önemli bir belirsizliğin olmadığı durumda denetçi olumlu denetçi görüşü vermektedir. Ancak, önemli bir belirsizliğin varlığı ve finansal tablolarda yeterli açıklama yapılması durumunda ise; bağımsız denetçi, olumlu denetim görüşü vermekle birlikte raporuna “Dikkat Çekilen Hususlar” paragrafı ekleyecektir (UDS 570, par: 19). Bir bütün olarak finansal tablolara ilişkin birden çok önemli belirsizliğin olması durumunda ise denetçi, Dikkat Çekilen Hususlar paragrafı eklemek yerine görüş vermekten kaçınma yönünde görüş bildirebilecektir (UDS 570, A22). İşletmenin sürekliliği varsayımını kullanmanın uygun olduğu ancak finansal tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılmaması durumunda denetçinin, UDS 705 uyarınca sınırlı olumlu görüş veya olumsuz görüşten uygun olanı vermesi ve işletmenin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu denetim raporunda belirtmesi gerekmektedir (UDS 570, par. 20). Finansal tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış olması ancak yönetimin işletmenin sürekliliği

varsayımını kullanmasının denetçinin yargısına göre uygun olmadığı durumda, denetçinin olumsuz görüş vermesi gerekmektedir (UDS 570, par.21).

5. Genel Değerlendirme

2016 yılında revize edilen UDS 570 standardı kapsamında yapılan son değişiklikler ile birlikte özetle aşağıdaki düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere göre;

Denetçi raporunda yönetimin ve denetçinin, İşletmenin sürekliliğine yönelik sorumluluklarına ilişkin daha fazla açıklama yapma yükümlülüğü getirilmiştir. Önemli bir belirsizliğin mevcudiyeti durumunda, işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmak uygunsa ve finansal tablo dipnotlarında yeterli açıklama yapılmışsa; Olumlu Görüş verilmekle birlikte, «İşletmenin Sürekliliği ile ilgili Önemli Belirsizlik» başlığı altında ilgili belirsizliğin açıklanması yükümlülüğü getirilmiştir. Bununla birlikte, ilgili finansal tablo dipnotuna referans verilerek, görüşün ilgili husustan dolayı değişmediği de belirtilmelidir. Eğer, önemli bir belirsizliğin mevcudiyeti durumunda; işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmak uygunsa, ancak finansal tablo dipnotlarında yeterli açıklama yapılmadıysa, Olumsuz veya Şartlı Görüş verilmekle birlikte, durumun olumsuz/şartlı görüşün dayanağı paragrafında açıklanması gerekmektedir (TMUD, 2015).

Yönetim, sürekliliğe ilişkin bir çalışma yapmışsa; işletme sürekliliğine ilişkin değerlendirmede, yönetimin varsayımları tartışılarak ve süreklilik ile ilgili ciddi şüphe uyandıracak olaylar ve durumlar olup olmadığı araştırılmalıdır. Bu süreçte yönetimin sürekliliği ele alış biçimi de incelenmelidir. Belirsizliğe ilişkin sonuca ulaşıldıktan sonra denetçi raporunu düzenlemektedir. Eğer yönetim, sürekliliğin değerlendirilmesine ilişkin bir çalışma yapmamışsa; denetçi, yönetimle birlikte işletmenin sürekliliği varsayımının amacı ve gerekçelerini tartışmalıdır. İşletmenin sürekliliği değerlendirme yeteneği ve sürekliliği engelleyen durum ve hususların tespitine yönelik soruşturma çalışması yapılmalıdır.

6. Sonuç ve Tartışma

İşletmelerin finansal raporlaması ve denetçiler tarafından hazırlanan raporlar, finansal tablo kullanıcılarının işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin karar vermeleri için önemli bir araçtır. Yatırımcı açısından bu, işletmenin uzun vadede faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyetinin bir göstergesidir. Aslında işletmenin sürekliliği, finansal tabloların hazırlanmasında temel varsayımdır. Kavramsal Çerçeve'de, finansal tabloların normal olarak işletmenin öngörülebilir bir gelecekte faaliyetlerine devam edeceği varsayımı altında hazırlanması gerektiği belirtilmektedir. Mali krizlerin ve kuruluş başarısızlıklarının temel nedenleri kontrol edildiğinde, bunların birçoğunda mali raporların ve denetçi raporunun, kuruluşun sürekliliğini devam ettirme kabiliyetini etkileyen belirsizlikler hakkında yeterli ve doğru bilgi içermediği görülmektedir.

Ancak bağımsız denetim, işletme sahipleri, yöneticiler veya diğer paydaşlar arasındaki potansiyel çıkar çatışmaları nedeniyle önemli bir izleme aracıdır. Sonuç olarak denetçi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ayrıntılı bir inceleme yapmalı, bulguları değerlendirmeli ve sonuçları bağımsız denetim raporunda belirtmelidir. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin risklerin açıkça tanımlanması, işletmenin geleceği ve ilgili yatırımcılar için büyük önem taşımaktadır. Öte yandan, hissedarlar, borç verenler, alacaklılar, düzenleyiciler ve finansal tabloların diğer kullanıcıları, yaklaşan kurumsal başarısızlık konusunda zamanında uyarı vermesi için denetçiye güvenirlir. Bir işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesi, işletme yönetiminin sorumluluğundadır ve yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının uygunluğu, denetçinin her denetim sözleşmesinde dikkate alınması gereken bir konudur.

Yazar Katkısı

Çalışmanın bütün aşamaları Duygu CELAYİR tarafından yürütülmüştür.

Çıkar Çatışması

Çalışmada çıkar çatışması yoktur.

Finansal Destek

Bu çalışma için herhangi bir kurumdan destek alınmamıştır.

Kaynakça

- Akpotu, C. & Israel, O (2013). External Auditors' Unethical Behaviour and Corporate Business. *International Journal of Business and Management Invention*, 2(4), 12-18.
- Arnedo, L., Lizarraga, F., & Sánchez, S. (2012). The role of accounting accruals for the prediction of future cash flows: evidence from Spain. *SERIEs*, 3(4), 499-520.
- Bozkurt, Nejat (2016). Muhasebe Denetimi. İstanbul: Alfa Yayınları.
- Brunelli, S. (2018). Audit Reporting for Going Concern Uncertainty Global Trends and The Case Study of Italy. Springer International Publishing.
- Cordos, G.S. & Fülöp, M.T. (2015). Understanding audit reporting changes: introduction of Key Audit Matters. *Accounting and Management Information Systems*, 14(1), 128-152. <https://doi.org/10.2139/ssrn.3069755>.
- DeAngelo, L. E. (1981), Auditor independence, "low balling", and disclosure regulation, *Journal of Accounting and Economics*, August, 113-127.
- Eickemeyer, J., & Love, V. (2016). The concerns with going concern. *The CPA Journal*, 86(1), 6.
- Enofe, A. O., Mgbame, C., Otuya, S., & Ovie, C. (2013). Audit Report and Going Concern Assumption in the Face of Corporate Scandals in Nigeria.
- Geiger, M. A., & Rama, D. V. (2006). Audit firm size and going-concern reporting accuracy. *Accounting Horizons*. 20(1), 1-17.

- Gutierrez, E., Krupa, J., Minutti-Meza, M. & Vulcheva, M., 2015. A Cross-Country Examination of Auditor Reporting for Going-Concern Uncertainty. Working paper, Universidad de Chile.
- Güredin, E. (2010). Denetim ve Güvence Hizmetleri, İstanbul: Arıkan Basım Yayım Dağıtım. 2010.
- International Accounting Standard – IAS 1 *Presentation of Financial Statements*, <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>.
- International Federation of Accountants – IFAC (2010). Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements International Standard on Auditing (ISA) 570.
- Karacan, S. & Uygun, R. (2016). Denetim ve Raporlama. Kocaeli: Umutepe Yayınları.
- Kaval, H. (2005). Muhasebe Denetimi. Ankara: Gazi Kitabevi, 2. Baskı. 2005.
- Kwok, B. (2005). Accounting Irregularities in Financial Statements: A Definitive Guide for Litigators, Auditors, and Fraud Investigators, Gower Publishing.
- Louwers, T.J. (1998). The Relation between Going-Concern Opinions and the Auditor's Loss Function. *Journal of Accounting Research*, 36(1), 143-156.
- Martens, D., Bruynseels, L., Baesens, B., Willekens, M. & Vanthienen, J., (2008). Predicting going concern opinion with data mining. *Decision Support Systems*, 45, 765-777. <https://doi.org/10.1016/j.dss.2008.01.003>.
- Mgbame, C.O., Eragbhe, E. & Osazuwa, N.P. (2012). Audit Partner Tenure and Audit Quality: An Empirical Analysis. *European Journal of Business and Management*, Vol. 4, No. 7.
- Moradi, M., Salehi, M., Yazdi, H. S., & Gorgani, M. E. (2012). Going concern prediction of Iranian companies by using fuzzy c-means. *Open Journal of Accounting*, 1(02), 38.
- Nogler G. E., (2008), "Going concern modifications, CPA firm size, and the Enron effect", *Managerial Auditing Journal*, 23(1). 51-67.
- Socol (2010). Significant doubt about the going concern assumption in audit. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 12(1).
- Tepegöz, Ş. & Türedi, H. (2016). İşletmenin Sürekliliği Varsayımı ve Denetçinin Sorumluluğu. *Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 8(2), 43-52
- TMUD, (2015). Yeni Denetçi Raporlarının Temel Noktaları. <http://www.tmud.org.tr/Archive.aspx?MenuID=55>
- Triani, N. N. A., Satyawana, M. D., & Yanthi, M. D. (2012). Determining The Effectiveness of Going Concern Audit Opinion by ISA 570. *Asian Journal of Accounting Research*.
- Türel, A. & Türel, A. (2016). Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri. İstanbul Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Enstitüsü 2016 Seçmeler. Editör: Göksel Yücel. İstanbul.
- Yaşar, A. (2017). İşletmenin Sürekliliğinde Ortaya Çıkan Belirsizliğin Bağımsız Denetim Raporlarındaki Denetçi Görüşleri Açısından İncelenmesi: BİST'de İşlem Gören Sınai Şirketlerine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*. 19(1), 58-85.

Özgeçmiş

Duygu CELAYİR (Doç. Dr.) İstanbul Ticaret Üniversitesi İşletme Fakültesinde Muhasebe Doçentidir. 2018 yılında İstanbul Üniversitesinde Muhasebe doktorasını tamamlamıştır. Çalışma alanları arasında bağımsız denetim, iç denetim, risk yönetimi ve hile denetimi yer almaktadır. İşletme Araştırmaları Dergisi, European Journal of Accounting, Auditing and Finance Research, Sakarya Üniversitesi İşletme Enstitüsü Dergisi gibi dergilerde çalışmaları bulunmaktadır.