

COVID - 19 GÜNDEMİNDE İŞLETME SÜREKLİLİĞİ VE BAĞIMSIZ DENETİM İLİŞKİSİ

Gencay KARAKAYA¹ ORCID: 0000-0002-2662-6031

ÖZET

2020 yılının ilk aylarından itibaren şiddetini artıran COVID-19 salgını etkisini tüm alanlarda göstermektedir. Sadece sağlık politikaları değil, tüm ana akım süreçlerde yeniden yapılanmalar gerçekleşmektedir. Bu kapsamda işletmeler ve yönetimler de bu salgından büyük oranda etkilenmişlerdir. İşletme ve muhasebe biliminin en temel varsayımı olan işletme sürekliliği tehdit edilir hale gelmiştir. Olağan iş süreçlerini devam ettiremeyen işletmeler kapanma tehdidi ile karşı karşıya kalmış durumdadır. Bu anlamda işletmelerin süreklilik mücadelesi verdiği bu zamanlarda denetim ve bağımsız denetim olguları daha da önemli hale gelmiştir. Çalışmada salgın baskısı yaşadığımız bu dönemlerde, BDS 570 kapsamında düzenlenen işletme sürekliliği kavramı ve bağımsız denetim ilişkisi nitel yöntemler ile incelenmiştir. Çalışma sonucunda işletme sürekliliği bağlamında, bağımsız denetim olgusunun pozitif katkı sunduğu tespit edilmiştir.

***Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, İşletme Sürekliliği, BDS 570*

GOING CONCERN AND INDEPENDENT AUDIT RELATION ON THE COVID-19 AGENDA

ABSTRACT

The COVID-19 outbreak, which has increased its severity since the first months of 2020, shows its effect in all areas. Restructuring takes place not only in health policies, but in all mainstream processes. In this context, businesses and administrations have been greatly affected by this epidemic. Going Concern, the basic assumption of business and accounting science, has become threatening. Businesses which cannot continue their ordinary business processes are faced with the threat of closure. In this sense, audit and independent audit phenomena become even more significant in these times when businesses struggle for continuity. During this period of epidemic pressure, the concept of going concern and independent audit, which are regulated within the scope of ISA 570, are examined by qualitative methods. As a result of the study, it is determined that the independent audit phenomenon contributes positively in the context of going concern.

***Keywords:** Independent Audit, Going Concern, ISA 570*

¹ Dr. Öğretim Üyesi, İstanbul Ticaret Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Liderlik ve Girişimcilik Uygulama ve Araştırma Merkezi Müdürü, kkarakaya@ticaret.edu.tr, ORCID: 0000-0002-2662-6031

1. GİRİŞ

İşletme faaliyetlerinin (belirli istisnalar dışında) bir süre ya da zaman dilimine bağlı olmadığı, faaliyetlerin tasfiye, satın alınma vb. aşamalara kadar devam edeceği genel kabul görmüş işletme ilkelerindedir. Bu ilkenin temel amacı, işletmeler için sürdürülebilir ve katma değerli planların oluşturulması, finansal tabloların ve eklerinin, yıllara sari dönemler için hazırlanması ve raporlanmasıdır. Tabii ki bu bir varsayımdır. Bu varsayımda işletme ömrünün işletme sahip veya ortaklarının ömürleriyle sınırlı olmadığı vurgusu yapılmaktadır. Genel ekonomik koşullar, işletme özelinde ortaya çıkan sorunlar ya da tüm dünyayı etkisi altına alabilecek ölçekte yapısal problemlerin varlığı, bu temel işletme ilkesini de sekteye uğratabilecektir. Zira içerisinde bulunduğumuz salgın dönemi, işletmelerin süreklilik ilkesi kapsamında oluşturulan birçok aksiyonu ve planlamayı olumsuz yönde etkilemiştir. Bu nedenle birçok işletme çeşitli şekillerde faaliyetlerine son vermiş ve işletme sürekliliği son bulmuştur. Bu noktada işletmenin sürekliliği motivasyonuna büyük katkılar sunan denetim, bağımsız denetim süreçlerinin önemi daha net şekilde anlaşılmalı ve salgın döneminin (sebepler ve sonuçları bakımından) ana akım konuları arasında yer almalıdır. Denetim süreçlerinin işletmelere katma değer oluşturma ve bu manada işletme sürekliliğine olan etkileri yeniden gözden geçirilmeye başlanmıştır. Bu noktada temel kazanımlar ve eksiklikler hakkında da düşünmeye ve aksiyonlar alınmaya başlanmıştır.

Bu çalışmada, salgın döneminde işletmelerin sürekliliğinde yaşanan aksaklıklar ve bu aksaklıkların temel nedenleri aktarılmıştır. Bununla birlikte bağımsız denetim ve işletmenin sürekliliği arasında ki karşılıklı etkileşim sebepleri ve sonuçları itibarıyla yeniden değerlendirilmiş ve yapısal çıkarımlar elde edilmiştir. İşletmenin sürekliliğinin sağlanması konusunun tarafları olan işletme yönetimi ve denetçilerin görev ve sorumlulukları yeniden değerlendirilmiştir. Finansal tablo kullanıcıları için çok önemli bir husus olan işletmenin sürekliliği ilkesi, hem işletme yöneticileri hem de denetçiler için en öncelikli konular arasında yer almaktadır.

2. BDS 570 KAPSAMINDA İŞLETME SÜREKLİLİĞİ KAVRAMI

İşletmenin sürekliliği kavramı işletme biliminde çok yönlü bir bakış açısıyla değerlendirilmektedir. Bunlardan birisi de denetimden geçmiş finansal tablo ve eklerinin düzenlenmesi, yayımlanması şeklindedir. Özellikle muhasebe denetim ana bilim dalının araştırma kapsamına giren bu değerlendirme, bağımsız denetçilerin yapacakları denetimlerde işletmenin sürekliliğini değerlendirme ve raporlarında bu durumu bildirmeleri şeklinde ifade etmek mümkündür. Bu noktada finansal tablo kullanıcıları, söz konusu işletme/işletmeler özelinde ki tasarruflarını bu raporları da dikkate alarak değerlendirmektedir. Bu aşamada yapılan değerlendirme, işletme yönetiminin belirli bir dönem istisnası olmadan işletme sürekliliğini sağlayıp sağlayamadığı konusunda görüş bildirme şeklindedir.

Son yıllardaki muhasebe skandalları, uygun ve kapsamlı denetim süreçlerinin önemini göstermiştir (Martens vd., 2008: 765). Denetim raporlarının işletmelerin yalnızca cari durumları ile ilgili değil, ilerleyen dönemleri de odağa alan bir bakış açısıyla hazırlanması bu noktada büyük önem arz etmektedir. İşletmenin süreklilik gösterebilme kabiliyeti de bu yeni denetim bakış açısının bir parçası olmuş durumdadır. Bu noktada hem işletme yönetimi hem de diğer tüm paydaşlar için işletme sürekliliği kabiliyeti önemli göstergelerden birisi olmuştur. Yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirme, olay veya şartların doğası gereği belirsiz olan gelecekteki sonuçlar hakkında, belirli bir tarihte muhakemede (yargıda) bulunulmasını içerir (BDS 570: 4).

Denetçiler, işletmelerin bilanço tarihinden itibaren 12 ayı geçmemek kaydıyla, işletmelerin sürekliliği karşısında oluşan/oluşabilecek sorunların olup olmadığını denetleme sorumlulukları vardır (Carson vd., 2013:354). Bu sorumluluk BDS 570 kapsamında düzenlenmiş ve icrası da yine bu standart kapsamında yapılmaktadır. Genel kabul olarak işletmelerin sürekliliği temel iki unsura bağlıdır; birincisi denetçinin bağımsızlığı ve buna bağlı olarak objektif görüş bildirmesi ve işletmelerin finansal tablolarının doğru ve güvenilir ilke ve esaslara uygun raporlanması (Barbadillo, 2007: 614).

İşletmenin sürekliliğini olumsuz etkileyecek çeşitli olay ve işlemler olabilir. İşletmenin sürekliliğini tehlikeye sokan etmenlere şu örnekler verilebilir (Güredin, 2010, s. 75).

- Tekrarlanan faaliyet zararları ve çalışma sermayesi açıkları,
- İşletmenin vadesi gelen borçlarını ödeme gücü içinde olması,
- Önemli müşteri kayıpları, su baskını, deprem gibi sigortalananmış doğal afetlerin meydana gelmiş olması,
- Önemli yönetici ve kilit personel kaybı,
- İşletmenin faaliyetlerini tehlikeye sokabilecek hukuki dava gibi olayların olması vb.

Muhasebe teorisi dikkate alındığında, temel olarak iki varsayımın hâkimiyetinden bahsedilmektedir. Bunlardan birisi işletmelerin finansal tablolarının tahakkuk esasına göre hazırlanması, diğeri de işletmenin sürekliliğidir. Bu nedenle işletme sürekliliği konusu muhasebe denetim biliminin en temel kabullerindedir. Kavramsal bir çerçeve oluşturabilmek adına işletme sürekliliği şu şekilde tanımlanabilir. İşletme faaliyetlerinin ve tüm faaliyet sonuçlarının belirli dönemler için değil, sınırsız bir süre için gerçekleştirilmesi ve bu konuda işletme paydaşlarına

güçlü ipuçları sunulması olarak ifade edilebilir. Herhangi bir bilim dalı söz konusu tanımlamayı kendine has araçlarla ve ifadelerle güncelleyebilir.

Muhasebe denetim bilim dalı için işletme sürekliliği; yönetimin, finansal tabloları düzenlerken ve sunarken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam ettirebilme yeteneğinde olduğunu iddia etmesidir. Söz konusu iddia ise denetlenmelidir. Yönetim, değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların farkındaysa bu belirsizlikleri açıklar (Güngör Taç, 2010: 26). Denetçiler bu iddia üzerine işletmenin finansal tablolarını odağa alarak süreklilik iddiasını makul güvence sınırları içerisinde denetleyecektir. Bazı finansal raporlama çerçeveleri, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapmasını gerektiren açık bir hüküm ile işletmenin sürekliliğiyle ilgili olarak dikkate alınacak hususlara yönelik standartları ve yapılacak açıklamaları içerir (BDS 570, 2017:4).

Hem muhasebe ve finansal raporlama standartlarında hem de denetim standartlarında işletmenin sürekliliğine özellikle vurgu yapılmaktadır. Söz konusu standartlar süreklilik ile ilgili hem işletme yönetimine hem de bağımsız denetçiye ciddi sorumluluklar yüklemektedir (Senal ve Erkan, 2019: 116).

Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 1, yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin bir değerlendirme yapmasını zorunlu kılar. TMS 1 kapsamında işletme sürekliliği şu şekilde aktarılmıştır (TMS 1: 25);

“Türkiye Muhasebe Standardı (TMS) 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardına göre; yönetim, finansal tabloları düzenlerken işletmenin faaliyetlerini süreklilik içerisinde devam etme yetisini değerlendirir. Yönetimin şirketi tasfiye etme veya ticari faaliyetini sona erdirmeye niyeti veya mecburiyeti yoksa finansal tabloların süreklilik kavramına göre düzenlenir. Yönetim, değerlendirmelerini yaparken işletme faaliyetlerinin sürekliliğine kuşku düşürecek önemli belirsizlikler taşıyan olaylar veya koşulların farkındaysa, bu belirsizlikleri açıklar. İşletme, finansal tablolarını süreklilik esasına göre hazırlamaması halinde, bu hususu, finansal tablolarını düzenlemesi sırasında dayandırdığı temel ve işletmenin süreklilik arz etmeyecek şekilde değerlendirilmesinin nedeni ile birlikte açıklar.”

İşletmenin sürekliliği BDS 570’de işletme süreklilik esasları şu şekilde aktarılmıştır (BDS 570: 4);

“İşletmenin sürekliliği esasları uyarınca finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanır. Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetleri sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece, genel amaçlı finansal tabloların hazırlanması işletmenin sürekliliği esasına dayanır. Özel amaçlı finansal tablolar,

İşletmenin sürekliliği esasının geçerli (ihtiyaca uygun) olduğu bir finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanabilir veya hazırlanmayabilir (örneğin, işletmenin sürekliliği esası, vergi esaslı hazırlanan bazı finansal tablolar için ihtiyaca uygun değildir). İşletmenin sürekliliği esasını kullanmanın uygun olduğu durumlarda varlık ve yükümlülükler, olağan iş akışı içinde işletmenin söz konusu varlıklardan fayda elde edeceği ve yükümlülüklerini yerine getireceği esasına göre kaydedilir”

Bağımsız denetim uygulamalarının giderek gelişen kapsamı ve beraberinde getirdiği çalışma alanlarından olan işletme sürekliliği hakkında ki denetimler, çeşitli esaslar çerçevesinde yapılmaktadır. Bu noktada asıl amaç, denetim mekanizmasının temel görevi olan katma değer oluşturma, işletme sürekliliği ile ilgili verdiği denetçi görüşlerinde de ortaya koyulmaktadır. Özellikle büyük ölçekli işletmelerin tabi oldukları bağımsız denetim modülleri, sadece finansal tablolar ya da faaliyetlerle ilgili değil işletmelerin sürdürülebilirlik kapasiteleri ile ilgili de görüşler vermektedir.

Finansal tabloları hazırlama sorumluluğu işletme yönetimine ait olduğu sürece bu varsayımların test edilmesi ve finansal tablolarda gerekli değişikliklerin yapılması sorumluluğu da işletme yönetimine aittir. BDS 570 işletmenin sürekliliği standardına göre yönetimin hazırladığı finansal tablolarda işletmenin sürekliliği varsayımının geçerliliğini kontrol etmek de denetçinin sorumluluğundadır (Güngör Tanç, 2010: 83).

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: 75).

Böyle bir değerlendirmenin yapılmış olması durumunda denetçi, değerlendirmeyi yönetimle müzakere eder ve yönetimin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartları belirleyip belirlemediğine ve yönetimin bu olay veya şartları ele almaya yönelik planlarının olup olmadığına karar verir (BDS 570: 6).

Bu noktada ana düzenleyici belge olan BDS 570, denetçinin işletme sürekliliği ile ilgili temel görevlerini şu şekilde aktarmıştır (BDS 570: 5);

- I. Denetçinin sorumlulukları, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği esasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ile bu konuda bir sonuca varmak ve elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğin var olup olmadığı konusunda bir sonuca varmaktır. Bu sorumluluklar, finansal tabloların hazırlanmasında

kullanılan finansal raporlama çerçevesi işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin özel bir değerlendirme yapması hususunda açık bir hüküm içermese dahi, mevcuttur.

- II. Ancak, BDS 200'de açıklandığı gibi denetçinin önemli yanlışlıkları tespit etme becerisi üzerindeki yapısal kısıtlamaların muhtemel etkileri, işletmenin sürekliliğini devam ettirmesini sona erdirebilecek gelecekteki olay veya şartlar söz konusu olduğunda daha büyüktür. Denetçi gelecekteki bu tip olay veya şartları önceden tahmin edemez. Dolayısıyla denetçi raporunda işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin önemli bir belirsizliğe atıfta bulunulmaması, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti açısından bir garanti olarak kabul edilemez.

İşletme sürekliliğinin sağlanması hususunda denetçinin amaçları ise şu şekildedir (BDS 570: 6);

- Finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin kullandığı işletmenin sürekliliği esasının uygunluğuna ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek ile bu konuda bir sonuca varmak,
- Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlarla ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir sonuca varmak,
- BDS 570'e uygun olarak raporlama yapmaktır.

Denetçi, işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi şüphe uyandıracak olaylar, koşullar ve işletme riskleriyle ilgili durumlar olup olmadığını değerlendirmelidir. Şüphe uyandıracak olaylardan bazıları aşağıdaki gibi olabilir (Kavut vd.2009: 171);

- İşletmenin kısa vadeli varlıklarının kısa vadeli borçlarını karşılayamama durumu,
- Gerçekçi yenileme veya ödeme ihtimalleri olmayan ve ödeme tarihleri yaklaşan borçların olması,
- Alacaklıların ve diğer borç verenlerin finansal desteklerini çekebileceklerine ilişkin belirtiler,

- Cari veya gelecek dönemlere ait finansal tablolarda faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışlarının negatif olması,
- Gösterge niteliğindeki finansal oranların olumsuzluğu,
- Kredi anlaşmalarının koşullarına uyulamaması,
- Önemli yeni ürünlerin geliştirilmesi veya diğer önemli yatırımların gerçekleştirilmesi için gerekli finansmanın sağlanamaması,
- Yönetim kademesindeki önemli pozisyonların boşalmasının ardından yerlerinin doldurulamaması,
- Büyük bir pazarın, satış zincirinin, lisansın veya başlıca tedarikçilerden birinin kaybedilmesi,
- İşçilerle yaşanan zorluklar veya önemli malzemelerde yaşanan kıtlık
- Sermaye gerekliliklerine veya yasal gerekliliklere uymama,
- Kaybedilirse işletmenin karşılayamayacağı taleplerle sonuçlanabilecek, işletme aleyhine açılmış yasal veya idari işlemler,
- İşletmeyi kötü yönde etkilemesi beklenen, kanun veya hükümet politikası değişiklikleri

Bağımsız Denetim Standardı 570’de işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek olay veya şartlara aşağıdaki örnekler verilmiştir (BDS 570: 12);

- Net yükümlülük veya kısa vadeli net yükümlülük pozisyonu,
- Sabit vadeli borçların vadelerinde geri ödeneceğine veya yenileneceğine dair gerçekçi olmayan beklentiler veya uzun vadeli varlıkları finanse etmek için kısa vadeli borçlara gereğinden fazla bağlı olunması,
- Kredi verenler tarafından sağlanan finansal desteğin geri çekileceğine dair belirtiler,
- İşletme faaliyetleriyle ilgili negatif nakit akışları,
- Temel finansal oranlardaki olumsuzluklar,
- Önemli tutarlardaki faaliyet zararı veya nakit akışı yaratan varlıkların değerindeki önemli azalışlar,

- Temettü ödemelerindeki gecikme veya kesilmeler,
- Alacaklılara vade tarihinde ödeme yapılamaması,
- Kredi sözleşmelerinin şartlarına uyulamaması,
- Tedarikçilerle yapılan işlemlerde vadeli ödmeden, peşin ödemeye geçilmesi,
- Yeni ürün geliştirilmesi veya diğer önemli yatırımlar için finansman temin edilememesi,
- Yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya faaliyetleri durdurma niyeti,
- Kilit yönetim kadrosunun boşalarak yerlerinin doldurulamaması,
- Önemli bir pazarın, kilit müşteri veya müşterilerin, imtiyaz, lisans veya ana tedarikçi veya tedarikçilerin kaybedilmesi,
- İşgücüyle ilgili yaşanan sıkıntılar,
- Önemli hammadde darboğazı,
- Oldukça başarılı bir rakibin ortaya çıkması,
- Finansal kuruluşların borç ödeme gücü veya likidite yükümlülükleri gibi sermaye yeterlilik yükümlülüklerine veya diğer yasal yükümlülüklere aykırılık,
- İşletme aleyhine açılmış, sonuçlanmamış ve işletmenin aleyhine sonuçlanması durumunda işletmenin karşılayamayacağı taleplere sebep olabilecek davalar,
- İşletmeyi olumsuz yönde etkilemesi beklenen mevzuat değişiklikleri veya hükümet politikalarındaki değişiklikler,
- Oluştığında sigorta kapsamında bulunmayan veya eksik sigortalanmış felaketler.

İlgili standart yayımlanma ve revize tarihleri dikkate alındığında salgın öncesinde oluşturulmuş bir çalışmadır. Fakat işletme sürekliliği konusunda şüphe uyandıracak başlıklar incelendiğinde salgın döneminde ortaya çıkabilecek başlıklar olduğu açıktır.

3. SALGIN DÖNEMİNDE İŞLETME SÜREKLİLİĞİ VE DENETİM SÜREÇLERİNE ETKİSİ

Salgının sebep olduğu negatif dışsallıklar, işletmeleri çok yönlü riskler ile karşı karşıya bırakmıştır. Bu risklerin çoğu önceden deneyimlenmemiş ve test edilmemiştir. Salgın bu nedenle işletmelerin sürekliliklerini sekteye uğratabilecek ve yönetilmesi gereken birçok konu ortaya çıkmıştır. Bu konular şirketlerin veya çeşitli kurumların muhasebesi, raporlaması ve denetimi üzerinde de etkili olmuştur. Olağan işletme faaliyetleri süreçlerinde katma değer odaklı hareket eden ve işletmeler hakkında bütüncül bir bakış açısıyla görüş bildiren bağımsız denetim, bu zor dönemlerde daha büyük sorumluluklar üstlenmiştir. Bu çalışmada da salgın döneminde işletmeni sürekliliğini sağlayacak çeşitli denetim önerilerinde bulunulmuştur.

Salgının bitmesi ile ilgili nihai bir tarih verebilmek şuan mümkün değildir. Bu nedenle ileri tarihli süreçleri de göz önünde bulundurarak, işletme sürekliliği ve denetim süreçlerine ilişkin izahatlar yapılmıştır. İşletmelerin devam eden ya da yeniden başlayacak denetim süreçleri, bu noktada daha da önemli olacaktır. İşletme yönetimleri ve bağımsız denetçiler güncel değerlendirmeleri de dikkate alarak, denetim mekanizmalarını işletmesi gerekmektedir. Çünkü son 6 aylık raporlama dönemi bile incelendiğinde, denetlenmesi ve hakkında görüş bildirilmesi gereken konu ve olay yelpazesi çok farklılaşmıştır.

Bağımsız denetim veya dış denetim, işletme dışından işletme ile ilgili herhangi bir bağı bulunmayan kişi ve kurumlar tarafından yapılan denetimdir. Bağımsız denetim, bağımsız denetçi tarafından mevcut denetim standartlarına ve çalışma alanı standartlarına uygun olarak yapılmaktadır (Yılmaz, 2017:7).

Bu aşamada ilk olarak mutabık kalınması gereken husus, işletmenin mevcut durumu ile sürekliliğinin mümkün olup olmadığı ile ilgili konudur. Konuyu tarafları olan işletme yönetimi ve bağımsız denetçiler kendi ön çalışma ve hazırlıklarını yaparak işletme sürekliliği hususunda kuvvetli ipuçlarını kanıtlamak zorundadırlar. Yönetimin süreklilik iddiası denetçiler tarafından denetlenmeli ve kamuoyuna açıklanmalıdır. Çünkü işletme sürekliliği ile ilgili belirsizlik ya da denetçinin vereceği olumsuz görüş, bir sonraki hiçbir denetim prosedürünü geçerli kılmayacaktır. Yine hem işletme yönetimleri hem de bağımsız denetçiler için BDS 570 yol gösterici temel dayanak olarak karşımıza çıkmaktadır.

Şirketlerin ve denetçilerin, işletmenin sürekliliği hususuna ek olarak, aşağıdakiler gibi yargı ve tahmin belirsizliğine bağlı olan tüm hesap alanlarını incelemeleri gerekecektir (TURMOB, 2020):

- Muhasebe tahminleri

- Gerçeğe uygun değer ölçümleri
- Şirket varlıklarının değer kaybetmesi
- Beklenen kredi kaybı değerlendirmeleri
- Finansal riskten korunma muhasebesi
- Diğer finansal tablo dipnot yükümlülükler

İşletme yönetimleri salgın sürecinde ortaya çıkan ya da çıkması muhtemel yeni riskleri doğru tespit edebilmeli ve bu noktada işletme sürekliliği ile olan etkisini bildirmelidir. Şirketin mevcut durumu bu risklere göre revize edilmeli ve gelecek tahminleri bu noktadan hareketle güncellenmelidir. Bu durum da bağımsız denetçiler yeni denetim kanıtları ve prosedürleri ile yeni iddiaları denetlemelidir. Denetçi işletme yönetiminin yaptığı güncel değerlendirmeleri de yine BDS 570 kapsamında denetlemektedir. Şöyle ki (BDS 570: 7);

“Denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yaptığı değerlendirmeyi incelerken, geçerli finansal raporlama çerçevesi uyarınca, yönetimin değerlendirmeyi yapmak için kullandığı dönem ile aynı dönemi veya ilgili mevzuatın daha uzun bir dönem öngörmesi durumunda bu süreyi dikkate alır. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin yönetimin yaptığı değerlendirmenin, BDS 560'ta tanımlanan finansal tabloların tarihinden itibaren on iki aydan daha kısa bir süreyi kapsamaması durumunda denetçi, yönetimden yaptığı değerlendirmeyi finansal tablo tarihinden itibaren en az on iki aylık dönemi kapsayacak şekilde genişletmesini talep eder.”

TÜRMOB (2020) Korona Virüs Krizi: Finansal Raporlama ve Denetim Üzerindeki Sonuçları raporunda, salgın döneminde bağımsız denetçilerin finansal tabloların denetimi içi uygulama önerilerini şu şekilde ifade etmiştir;

Şirketin faaliyette bulunduğu diğer şirketler ile denetçinin proaktif görüşmeler yapması;

Denetçilere, acil durum planları dâhil olmak üzere, şirket üzerinde, işlemleri, faaliyet alanları, raporlama zamanları ve ilgili denetim çizelgesi üzerinde salgının etkileri konusunda şirketin müşterileri ile görüşmeler yapması ve proaktif olması önerilir. Şirket bu bilgileri hazırlarken aksilik yaşayabileceği için gecikme riski vardır.

Hesapların hazırlanması ve denetimin yürütülmesi hususunda lojistik sorunlar;

Bazı şirketler ve denetçiler hesapların hazırlanması ve denetimin yürütülmesinde bazı uygulama güçlükleriyle karşılaşabilir. Bu da denetim firmalarının bu şirketleri nasıl denetleyeceğini etkileyecektir. Seyahat, toplantılar ve şirketlerin sitelerine

erişimde yaşanan ve giderek artan kısıtlamalar göz önünde bulundurulduğunda, denetçilerin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamak için alternatif denetim prosedürleri geliştirmeleri gerekmektedir.

Grup denetim incelemelerinde dikkat edilecek hususlar;

Grup denetçileri, standartların yükümlülüklerini yerine getirmek için topluluğa bağlı birim denetçilerinin çalışmalarını incelemeyi nasıl planladıklarını değerlendirmelidirler. Örneğin, seyahatin kısıtlı olduğu yerlerde alternatif prosedürlerin kullanılmasının gerekip gerekmediğini göz önünde bulundurmalıdırlar.

Öngörülemeyen durumlar;

Örneğin herhangi bir kısıtlama olması veya imzayı atacak denetçinin hastalanması sebebiyle denetim faaliyeti yerine getirilemediğinde, bir sonraki adımlarla ilgili tavsiye almak için ilgili düzenleyici otorite ile temasa geçmeniz önerilir.

Yine İSMMO (2020) Korona Virüsün (Covid-19) Finansal Tablolar ve Bağımsız Denetim Çalışmaları Üzerine Muhtemel Etkileri başlıklı raporunda, salgın sürecinde bağımsız denetimlerin yürütülmesinde yaşanacak muhtemel zorlukları şu şekilde aktarmıştır;

- Alınan koruyucu sağlık tedbirleri çerçevesinde denetim ekiplerinin bir araya gelerek gerçekleştirdikleri çalışmaların önündeki engeller,
- Denetim ekiplerinin uzaktan çalışmak zorunda kalması nedeniyle, deneyimli denetçilerin diğer ekip üyelerini yönlendirmesinde yaşayacağı aksaklıklar ve çalışmalarının kontrolündeki zorluklar,
- Özellikle karantina uygulanan ülkelerde yatırımları bulunan şirketlerin grup denetimi kapsamındaki ekip üyelerine erişimde yaşanabilecek zorluklar nedeniyle onların çalışmalarını yönlendirme ve gözden geçirmede yaşanacak aksamalardan dolayı denetimlerin zamanında tamamlanamaması halindeki yaşanacak olası sıkıntılar,
- Uzaktan çalışma modeline geçiş yapan şirketlerin muhasebe sistemleri başta olmak üzere denetimleri gerçekleştirmek için ihtiyaç duyulan gerekli bilgilere ulaşılmasının önündeki engeller,
- Şirketlerin finansal işlemlerini gerçekleştirmek üzere oluşturduğu iç kontrol sistemlerinin uzaktan çalışma modeline geçiş nedeniyle devre dışı kalmış olması veya şirketlerin geçici olarak yapılan düzenlemelere göre etkili

olmayan bir şekilde iç kontrol sistemlerinin gerekliliklerinin yerine getirme çabaları,

- Şirket Yönetim Kurullarına, Şirket Yetkilileri ile hukuk ve bilgi sistemleri gibi denetçinin yararlanmış olduğu uzmanlara erişim sağlanmasındaki zorluklar,
- Ulaşım zorlukları veya faaliyetlere ara verilmesi gibi nedenlerle uygulanması gerekli denetim teknikleri çerçevesinde fiziki olarak yapılacak gözlemlerde yaşanacak zorluklar (stok sayımlarını gözlemleyememe veya maddi duran varlıkları fiziksel olarak doğrulayamama vb),
- Alacaklar, borçlar, banka bakiyeleri gibi kalemlere uygulanması gerekli olan dış mutabakatlardan yeterli dönüşlerin alınamaması neticesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi veya olası geç dönüşler nedeniyle denetim çalışmalarının gecikmeli olarak tamamlanabilmesi,
- Salgının ekonomi üzerindeki olumsuz etkilerinden dolayı şirketlerin finansal yapısı ve performanslarında yaşanacak olumsuz gelişmelerden dolayı sürekliliğe yönelik tehditler başta olmak üzere diğer tüm ihtimallere karşı ek denetim tekniklerinin uygulanması gereksinimi ortaya çıkması.

Yine aynı raporun, işletme sürekliliği ve bağımsız denetim ilişkisi ile ilgili değerlendirmeleri şu şekildedir (İSMMMO, 2020);

- Belirlenen risk faktörleri ve farklı olası sonuçlar göz önünde bulundurularak önceden uygun görülen tahminlerin ve ekonomik gelişmelere duyarlılığın güncellenmesi,
- Krediler başta olmak üzere sözleşmelerdeki taahhütlere uygunluk sağlanmasına yönelik farklı senaryoların uygulanmak suretiyle gözden geçirilmesi,
- Salgın sonrası için gelecekte alınması gerekebilecek aksiyonlar konusunda yönetimin alacağı önlem planlarının değerlendirilmesi,
- Süreklilik ile ilgili daha ayrıntılı açıklamalar ve detaylı değerlendirmeler yapılması

Söz konusu önlemler belirli aşamalarda ikame çözümler olarak değerlendirilse de, yapısal sorunların çözümü için biraz vakit ihtiyacı olacağı açıktır. Özelde

işletmelerin ve denetçilerin, genelde ise piyasanın dengeye yönelmesi yeni normalden eski normallere dönüşte önemli bir ipucu olabileceği düşünülmektedir.

Salgın döneminde yaşadığımız olağanüstü durumlarda, işletmelerin sürekliliği ile ilgili bir şüphe oluşması durumunda denetçiler ilave prosedür talebinde bulunabilirler. Bu noktada işletme yönetimleri ilgili talepleri yerine getirmek durumundadır. BDS 570'de aktarılan ilave prosedürler şu şekilde kategorize edilmiştir (BDS 570:7);

(a) Yönetimce işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin bir değerlendirme yapılmamış olması durumunda, yönetimden bu değerlendirmenin yapılmasının talep edilmesi.

(b) İşletmenin sürekliliği hakkındaki değerlendirmesiyle ilgili gelecekte atacağı adımlara ilişkin yönetimin planlarının,

- Bu planların uygulanması sonucunda mevcut durumun iyileşme ihtimalinin olup olmadığı,
- Yönetimin planlarının, içinde bulunulan şartlar altında uygulanabilir olup olmadığı değerlendirilmesi,

(c) İşletmenin nakit akış tahmini hazırladığı ve yönetimin gelecekte atacağı adımlara ilişkin planlarının değerlendirilmesi sırasında olay veya şartların gelecekteki sonuçlarının gözden geçirilmesinde bu tahmine ilişkin yapılan analizin önemli bir unsur olması durumunda

- Bu tahminin hazırlanması için üretilen temel verilerin güvenilirliğinin değerlendirilmesi ve
- Bu tahminin temelini oluşturan varsayımlar için yeterli dayanak (destek) olup olmadığına karar verilmesi.

(ç) Yönetimin değerlendirme yaptığı tarihten itibaren herhangi bir ilâve bilgi veya durumun ortaya çıkıp çıkmadığının değerlendirilmesi.

(d) Yönetimden ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanlardan, gelecekte atacakları adımlara ilişkin planları ve bu planların uygulanabilirliği konusunda yazılı açıklamaların talep edilmesi

4. SONUÇ

Salgın sorunu; ekonomik, siyasi, sosyal tüm konuları yeniden gözden geçirme ve yeni aksiyonlar almayı zaruri kılmıştır. İşletmelerin olağan faaliyetlerini yürütmekte

zorlandığı ve işletme sürekliliği varsayımının sekteye uğradı bu ekonomik ortamda, denetim ve bağımsız denetim nosyonu önemini tekrar göstermektedir. İşletmelerin hem kendileri hem de paydaşları için verilecek olumlu denetim raporları, bu sarsıntılı dönemlerde işletmeler için can suyu olabilecek kapasitededir. Bağımsız Denetim Standartlarına uyumun, değişen koşullar ve zaman baskısı altında olunması halinde de eksiksiz olarak devam etmesi gerekmektedir. İşletme yönetimlerinin yeniden revize etmesi gereken olağan ya da olağanüstü tüm faaliyetler, denetçiler tarafından da sıkı sıkıya denetlenmelidir. Hem işletme yöneticileri hem de denetçiler için önemli bir vaka olabilecek bu süreçler, yeni kazanımların elde edileceği bir dönemi de beraberinde getirebilir. Önemli olan genel kabul görmüş işletme politikalarına sadık kalarak, güncel aksiyonları alabilmek ve yapısal çözümler oluşturabilmek. Bu çözümler işletme yönetimleri ve denetçiler arasında oluşması işletme sürekliliği mutabakatı üzerinden oluşturulmalıdır.

Bu çalışmada, salgın döneminin doğrudan etkilediği ve etkisini de belirli yönleriyle artırdığı işletme sürekliliği ve bununla mücadele noktasında denetim olgusunun artan önemi yeniden vurgulanmıştır. Çalışma özelinde sürekli üzerinde durulan ve işletme sürekliliğinin devam ettirilebilmesi ve bu süreçte bağımsız denetimin önemi aşağıda ki gibi özetlenebilir;

- a. Mevcut bağımsız sözleşmesi ve esaslarının ilk gündem olarak durdurulması,
- b. Yeni ekonomik seyrin gerçeklerine uygun bir bağımsız denetim sözleşmesinin yeniden teşkil edilmesi,
- c. Tarafların günü kurtarmak için değil, işletmelerinin yapısal çözümler ile bu sıkıntılı süreçlerden kurtulması konusunda mutabakat sağlanması,
- d. Bağımsız denetçilerin ve işletme yönetimlerinin birbirlerine karşılıklı destek olması,
- e. İşletme sürekliliğinin temel göstergesi olarak kabul edilen işletme yönetiminin tahmin ve iddiaları olan finansal tablo ve bütçelerinin yeniden gözden geçirilmesi (hem yönetim hem de denetçiler tarafından),
- f. Bağımsız denetçilerin hem önce ki durum hem de mevcut durumda sunulan işletme süreklilik iddialarını bütüncül bir denetim bakışıyla denetlemesi,
- g. İşletme sürekliliği odaklı yeni bir denetim planı oluşturulması,
- h. Bağımsız denetçilerin her bir kalem ya da denetlenen birim için oluşturulacağı önemlilik sınırının, yeni normallere uygun seviyede tespit edilmesi,
- i. Yeni normallere uygun bir denetim kanıtı seti oluşturmak,

- j. Söz konusu denetim kanıtlarının toplanması aşamasında, salgının getirdiği yeni normallere uygun teknik ve alternatiflerin uygulanması,
- k. İlgili denetim ve muhasebe standartları esas alınarak işletme sürekliliğinin mümkün olup olmayacağı ile ilgili denetim raporunun ivedilikle hazırlanması,
- l. Denetim sürecinde üzerinde en çok durulan kilit denetim konularının, salgın sürecinde ortaya çıkan durumlar da dikkate alınarak tespit edilmesi,
- m. Hata ya da hile kaynaklı tespit edilen önemli yanlışlık risklerinin yeniden değerlendirilmesi ve önceki denetim kanıtları ile karşılaştırılması,
- n. İşletmenin finansal ve süreklilik konularında ortaya çıkabilecek tüm risklerini şiddet ve sayı odaklı olarak yeniden tespit edilmesi,
- o. Riskler için geliştirilecek mukavemet aksiyonlarının güncellenmesi,
- p. Denetim kapsamında yer alan iç kontrol, kurumsal yönetim ve kurumsal risk yönetimine ilişkin denetim prosedürlerinin yeniden gözden geçirilmesi,
- q. Fiziki erişim ve ulaşım imkânlarının el verdiği sürece denetim faaliyetlerinin uzaktan değil bizzat dosya ve fiziki kanıtlar üzerinden yapılması,
- r. Salgın süreci ve sonrasında yapılan denetimlere bağlı olarak verilen tüm raporların detaylı şekilde incelenerek mutata yöntem ve usullerin ihdas edilmesi,
- s. İşletme sürekliliğinin temel iki tarafı olan işletme yönetimleri ve denetçiler arasında sadece ticari amaçlı değil, güçlü bir iletişim ağının tesis edilmesi,
- t. Son olarak; şimdiki kadar denetçi raporlarında genel olarak sadece “xxx işletmesi finansal tablolarını işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlamıştır” şeklinde yer alan bu ifadenin daha detaylı bir şekilde raporlanması gerekmektedir.

5. KAYNAKÇA

Carson, E., Fargher, N. L., Geiger, M. A., Lennox, C. S., Raghunandan, K., & Willekens, M. (2013). Audit reporting for going-concern uncertainty: A research synthesis. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(sp1), 353-384.

Güngör Tanç, Ş. (2010), Bağımsız Denetim Karar Sürecinde İşletmenin Sürekliliği: Türkiye’deki Bağımsız Denetime Tabi İşletmeler Üzerine Bir Araştırma, İşletme

Anabilim Dalı Muhasebe-Finansman Bilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Kayseri.

Güredin, E. (2010). Denetim ve güvence hizmetleri (13. Baskı). İstanbul: Türkmen Kitabevi.

Martens, D., Bruynseels, L., Baesens, B., Willekens, M., & Vanthienen, J. (2008). Predicting going concern opinion with data mining. *Decision Support Systems*, 45(4), 765-777.

Ruiz-Barbadillo, E., Gómez-Aguilar, N., De Fuentes-Barberá, C., & García-Benau, M. A. (2004). Audit quality and the going-concern decision-making process: Spanish evidence. *European Accounting Review*, 13(4), 597-620.

Senal, S., & Erkan, A. Bağımsız Denetim Kapsamında İşletme Sürekliliği: Borsa İstanbul'da İmalat Sektöründe Faaliyet Gösteren İşletmeler Üzerine Bir Araştırma. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(4), 105-118.

Yılmaz, Z. (2010), Bağımsız Denetim Raporlarının İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) Denetim Standardı Çerçevesinde İncelenmesi: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, İşletme Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Osmaniye.

<https://www.turmob.org.tr/ebulten/TURMOBHaber/52/files/assets/common/download/52.pdf>, (TURMOB- Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği), Erişim Tarihi: 01.06.2020

https://archive.ismmmo.org.tr/YAYINLAR/e_kitap/31032020_bulten.pdf, (İSMMMO- İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası), Erişim Tarihi: 01.06.2020

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/BDS_570_KG.pdf, (KGK- Kamu Gözetim Kurumu, BDS 570), Erişim Tarihi: 28.05.2020

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TMS/TMS_1_Finansal%20Tablolar%C4%B1n%20Sunulu%C5%9Fu.pdf, (KGK- Kamu Gözetim Kurumu, TMS 1), Erişim Tarihi: 25.05.2020