

# COVID-19 SALGIN SÜRECİNİN İŞLETMELERE OLAN ETKİLERİNİN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINA YANSIMALARI\*

Dr. Öğr. Üyesi Sedat COŞKUN\*\*

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi  
2022, 24 (COVID-19 Özel Sayısı), ÖS1-ÖS29

## ÖZ

Bu çalışmada temel amaç covid-19 salgın sürecinin işletmelere olan etkilerinin bağımsız denetçilerin gözüyle ortaya konulmasıdır. Bu amaç doğrultusunda Borsa İstanbul'da 12 farklı sektörde faaliyette bulunan 378 şirketin 2020 yılına ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Bağımsız denetim raporlarında covid-19 salgın sürecine yönelik denetçilerin açıklamalarının tespiti için nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi yöntemi kullanılmıştır. Elde edilen veriler betimsel ve içerik analizine tabi tutularak frekans ile yüzde değerleri üzerinden analiz edilmiştir. Yapılan inceleme sonucunda covid-19 salgın sürecine yönelik denetim raporlarında açıklamaların en çok kilit denetim konuları ile dikkat çekilen hususlar paragraflarına yansıdığı görülmüştür. Denetçilerin şartlı görüş dayanağı olarak ise covid-19 salgın sürecine yönelik açıklamanın varlığı tespit edilememiştir. Çalışmada covid-19 salgın sürecinin etkilerine yönelik denetçi açıklamaların daha çok mali sektörde olduğu tespit edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Covid-19, Denetim Raporları, Denetçi Açıklamaları

**JEL Sınıflandırılması:** M40, M42.

## REFLECTIONS OF THE EFFECTS OF COVID-19 PROCESS ON BUSINESSES ON INDEPENDENT AUDITORS' REPORTS

### ABSTRACT

The main purpose of this study is to reveal the effects of the covid-19 epidemic process on businesses through the view of independent auditors. For this purpose, the independent audit reports for 2020 of 378 companies operating in 12 different sectors in Borsa Istanbul were examined. Document analysis

\* Makale Gönderim Tarihi (Date of Submission): 14.07.2021; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 14.09.2021

\*\* Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Salihli İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Anabilim Dalı, [sedat.coskun@cbu.edu.tr](mailto:sedat.coskun@cbu.edu.tr), <https://orcid.org/0000-0003-1364-6516>

**Atıf (Citation):** Coşkun, S. (2022). Covid-19 Salgın Sürecinin İşletmelere Olan Etkilerinin Bağımsız Denetçi Raporlarına Yansımaları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (COVID-19 Özel Sayısı), ÖS1-ÖS29. <https://doi.org/10.31460/mbdd.971428>

method, one of the qualitative research methods, was used to determine the statements of the auditors regarding the covid-19 epidemic process in the independent audit reports. The data obtained were subjected to descriptive and content analysis and analyzed over frequency and percentage values. As a result of the statements, it was seen that the statements in the audit reports regarding the covid-19 epidemic process were mostly reflected in the key audit matters and the highlights paragraphs. As a conditional opinion of the auditors, the existence of the statement for the covid-19 epidemic process could not be determined. In the study, it was determined that the auditors' statements about the effects of the covid-19 epidemic process were mostly in the financial sector.

**Keywords:** Covid-19, Audit Reports, Auditor Statements

**JEL Classification:** M40, M42.

## **EXTENDED SUMMARY**

### **PURPOSE AND MOTIVATION**

An underlying aim of an independent audit report is to play a role in investor confidence by providing reasonable assurance of the true and fair presentation of a company's financial statements. Financial information disclosed in the reports affects the stakeholders' decisions regarding a company. Hence, it is important to understand the initial effects of the pandemic on the businesses as reflected in the auditor's explanations to better comprehend the impact of the pandemic. The main focus of this study is to reveal the effects of the conditions created by the Covid-19 pandemic on businesses via explanations in audit reports.

### **METHODOLOGY**

The data consist of 378 companies operating in 12 different sectors that are traded on Borsa Istanbul in 2020. In line with the purpose of the study, the independent audit reports of the companies were examined. In this research, primarily market share distributions and opinions of audit firms according in 12 different sectors operating in Borsa Istanbul in 2020 were investigated and compared with the audit opinions of 2019. Specifically, auditors' key Covid-19, going concern, access to independent audit evidence, bases for auditors' opinions, the emphasis of matter and other matter paragraphs were examined. The independent audit reports utilized in the research were obtained from the Public Disclosure Platform (KAP) by making detailed inquiries according to the sectors. The data of the study were obtained by document analysis method that is a qualitative research method. The data analyses include descriptive and content analysis on sector base. In this framework, the research questions of this study are as follows;

RQ1: Which of paragraphs do the explanations provided in the audit reports mostly reflect the effects of the Covid -19 on businesses?

RQ2: Which sectors have the most number of auditors' explanations of Covid-19 effects?

RQ3: What are the difficulties faced by the auditors in obtaining audit evidence during the Covid-19?

## **RESULTS AND DISCUSSION**

The “crisis and uncertainty” that the Covid-19 pandemic has created on businesses has also altered their ability to continue their activities. This situation in turn affected the way the independent audit process which evaluates the financial statements of the enterprises and the audit evidence collected, and the auditor's opinion. (Bircan 2020,249). Karakoç and Gündüz (2021), Hay et al. (2021) Köse and Agdeniz (2020) found that the effects of the Covid-19 pandemic are reflected in the auditor's statements. Furthermore, literature shows that there are limited studies on the explanation of the pandemic on the auditor's disclosures. Undoubtedly, it is believed that the continuation of the pandemic is the main reason for the scarcity where more research on the impacts of the pandemic on businesses is necessary.

The results of this study demonstrate that, compared to the other examined paragraphs in the research, the auditors provide the most explanations in the key audit paragraphs regarding the Covid-19. 28 key audit matters are related to Covid-19 the effects while the number of key audit paragraphs that do not include the effects of the pandemic period is 640 in total. The effects of the pandemic are mostly reflected in emphasis of matter paragraphs. Out of 63 matters that are reflected in these paragraphs 21 statements reflect the effects of Covid-19, and 42 other matters. The other place effects of the pandemic reflected is the other matter paragraphs where 7 out of 83 statements relate to Covid-19. There are only 2 going concern statements and 2 for access to independent audit in total as a result of the Covid-19 pandemic effect. The results showed that the auditors' statements are mostly for companies in the financial sector regarding the effects of the pandemic. Our findings reveal that the auditors did not have any difficulty in reaching audit evidence for the audit activities they carried out in the companies for the sample companies during the 2020. The auditors' disclosures regarding the effects of the Covid-19 are generally reflected in all paragraphs but are less than expected. This finding is in agreement with Hay et al. (2021) who state that in general, the reflection of the Covid-19 pandemic disclosure in the auditors' reports is less than expected.

## **CONCLUSION AND IMPLICATION**

The auditors' disclosures about key audit matters including Covid-19, going concern, access to independent audit evidence, bases for auditors' opinions, the emphasis of matter, and other matter paragraphs in 2019 and 2020 reports were compared and discussed in the study. It was observed that the

impact of the Covid-19 pandemic statements is mostly included in the key audit matters, and the emphasis of matter paragraphs in the auditors' reports. The auditors' disclosures about the effects of the pandemic are mostly for the financial sector companies but none for sectors such as mining, electricity, water, and gas. However, it has been determined from the statements that the auditors did not have difficulty in obtaining audit evidence during the pandemic. Moreover, Covid-19 did not affect the auditor opinions in 2020 in comparison 2019. The findings of this study contribute to the literature by revealing the initial effects of the pandemic on businesses through the auditors' disclosures in the audit reports in Turkey.

## 1. GİRİŞ

Küresel ölçekte 1918-1919 yılları arasında yaşanan grip salgınında dünya nüfusunun üçte biri enfekte olmuş ve toplamda 40 milyon insan hayatını kaybetmiştir (Crosby, 2003; Cinel 2020, s. 127). Dünya Sağlık Örgütü'nün son verilerine göre covid -19 salgın dönemine ilişkin şu ana kadar 168 milyon kişinin dünya genelinde enfekte olduğu ve 3,5 milyon insanın hayatını kaybettiği raporlanmaktadır (World Health Organization, 2021). Türkiye'de covid-19 vaka sayısı ise sağlık bakanlığının çalışmanın yapıldığı dönem itibariyle son verilerine göre 5,2 milyon kişidir. Türkiye'de yaşamını yitirenlerin sayısı 47.405 kişidir (T.C. Sağlık Bakanlığı, 2021). Dünya genelinde hızla yayılmaya başlayan korona virüsünün Türkiye'de görülmesiyle birlikte hava ulaşımının durdurulması, sınırların kapatılması, seyahat kısıtlamaları getirilmesi ve sokağa çıkma kısıtlamaları gibi önlemler alınmaya başlanmıştır (Yücel & Durak 2021, s. 102). Diğer yandan salgının henüz son bulmamıştır ve salgının etkileri insan yaşamının tüm alanlarını dünya genelinde etkilemeye devam etmektedir.

Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO) verilerine göre covid-19 salgını 2020 yılında 255 milyon tam zamanlı işe eşdeğer oranda çalışma saatlerinde kayba neden olmuş ve aynı zamanda küresel işgücü gelirleri açısından da 3,7 trilyon dolar değerinde azalmaya sebebiyet vermiştir (Uluslararası Çalışma Örgütü, 2021). Bununla birlikte uluslararası çalışma örgütüne göre dünya genelinde salgın nedeniyle tahminen 25 milyon insanın işsiz kalacağı da öngörülmektedir (Erol, 2020a, s. 224). Ayrıca salgın nedeniyle yaşanan kısıtlamalar sebebi ile en az 436 milyon işletmenin etkilendiği yine ILO tarafından açıklanmaktadır (Erol, 2020b, s. 206). Ekonomik göstergelere bakıldığında ise covid-19 salgınının 2021 yılı içerisinde küresel ölçekteki GSYİH'ya negatif etkisinin %5,6 oranında olacağı tahmin edilmektedir. Salgında 2021 yılı için en iyi senaryoda bile dünya genelinde 76,69 milyar dolar parasal kayıp olacağı öngörülmektedir (Statista, 2021). Bu çerçevede salgın sürecinin sadece bir sağlık sorunu olmadığı yaşanan süreç içerisinde ortaya çıkmıştır. Salgının sonuçları itibari ile aynı zamanda hareketlilik kısıtlamaları, evde kalma emirleri, sosyal mesafe politikaları ve toplum kilitlemeleri dahil olmak üzere ve buna karşı mücadele için hükümet önlemleri nedeniyle küresel ekonomileri ve şirketleri farklı yönleri

ile olumsuz olarak etkisi altına almıştır. Bu etki henüz sonlanmamıştır (Khatib & Nour, 2021, s. 1). Bununla birlikte covid-19 salgın döneminde sermaye yapısı güçlü olmayan ve daha yüksek oranda likidite sorununu yaşayan firmalar negatif yönde etkilenmiştir (Demir, 2020, s. 18). Buna karşın devletler tarafından salgının ekonomik etkilerinin azaltılması için başta işletmeler olmak üzere hane halkları dahil birçok destek verilmiştir. Her ülkede farklı uygulamalar ile salgın döneminin yıkıcı etkisinin bir ölçüde azaltılmasına çalışılmaktadır. Diğer yandan salgın sürecinin etkileri henüz devam ettiği için işletmelerin yaşamış olduğu kayıplar ilerleyen dönemlerde daha net olarak ortaya çıkacaktır.

Covid-19 salgın sürecinin işletmeler üzerinde oluşturmuş olduğu “kriz ve belirsizlik” işletmelerin faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyetlerini de etkilemiştir. Bu durum aynı zamanda işletmelerin faaliyetlerini devam ettirebilme becerisini de dikkate alarak işletmelerin finansal tabloları ve toplanan denetim kanıtları üzerinden değerlendirmesini yapan bağımsız denetim sürecinin yapılış şeklini ve denetçi görüşünü etkilemiştir (Bircan, 2020, s. 249). Bu çerçevede covid-19 salgınının denetim işlevinin adımları olan “denetim sözleşmesi, denetimin planlanması, denetim ekibinin oluşturulması, denetim kanıtları toplanması” gibi süreçlere yansımaları olmuştur (Adana & Özbirecikli, 2020, s. 2081). Covid-19 salgını sürecinde denetim faaliyeti genel olarak uzaktan denetim şeklinde gerçekleştirilmiştir (Altuk, 2021, s. 20). Uzaktan denetimin covid-19 ile birlikte ortaya çıkan “yeni normal” olarak ifade edilen dönemde varlığını sürdüreceği öngörülmektedir (Atakan, 2021, s. 33). Bununla birlikte IFAC ve TÜRMOB gibi düzenleyici kuruluşlarda covid-19 salgın sürecinde denetim uygulamalarına yönelik birtakım kurallar ve yönergeler yayınlamışlardır. Diğer yandan bağımsız denetim faaliyeti temel olarak işletmelerin hazırlamış olduğu finansal tablo ve dipnotları üzerindeki bilgilerle belirli ilkeler ve standartlar çerçevesinde gerçekleşmektedir. Bağımsız denetim bu yönüyle işletmelere ilişkin detaylı değerlendirme yapabilmektedir. Bu bağlamda salgın döneminin sektörler için etkilerinin denetçi açıklamaları üzerinde ortaya konulması salgının boyutlarının tespit edilmesi açısından önemlidir. Bu çalışmada da covid-19 salgın döneminin işletmelere etkilerinin bağımsız denetim raporlarında yer alan denetçi açıklamaları üzerinden tespit edilmesine çalışılmıştır. Bu çerçevede Borsa İstanbul’da 2020 yılında faaliyette bulunan 12 farklı sektördeki 378 şirketin bağımsız denetim raporu üzerine bir inceleme yapılmıştır. Çalışmada öncelikle konu ekseni içerisinde yapılmış literatürdeki önceki çalışmalar ele alınmıştır. Ardından çalışmanın amacı, kapsamı, yöntemi ve bulguları açıklanmıştır. En son sonuç ve tartışmalara yer verilmiştir.

## 2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

İşletmelere denetim ve güvence hizmeti veren bağımsız denetim faaliyetinin covid -19 salgın sürecinden birçok yönüyle etkilendiği literatürde Mostafa (2021), Chen ve diğerleri (2021), Castka ve diğerleri, (2020), Karakoç ve Gündüz (2021), Adana ve Özbirecikli (2020), Demir (2020), Tache ve

diğerleri (2020), Karakaya (2020), tarafından yapılan çalışmalarda ifade edilmektedir. Literatürde salgın sırasında denetime yönelik güvence için artan talebin denetçi davası riskini artıracığına, bu durumun denetçinin çabasını ve çalışmasını artıracığına da dikkat çekilmektedir (Albitar ve diğerleri, 2020). Salgın döneminde sosyal mesafe ve evden çalışmanın “yeni bir normal” haline gelmesi denetçinin çalışma sürelerine ve performansını artırmasına neden olduğu, bu durum karşısında şirketlerin daha düşük denetim ücreti ödemeyi talep edebilecekleri literatürde ifade edilmektedir (Chen ve diğerleri, 2021). Covid-19 salgınının denetim ücretlerini, işletme sürekliliğini, denetim işgücünü, denetim prosedürlerini, denetim sürecini büyük ölçüde etkileyebileceği ve buna bağlı olarak denetim kalitesi üzerinde ciddi bir etki yaratabileceği de literatürde açıklanmaktadır (Albitar ve diğerleri, 2020). Bu bağlamda Saleem (2021)’ tarafından Ürdün’de yapılan çalışmada sosyal mesafe ve hareket kısıtlamaları nedeniyle denetçilerin yeterli uygun denetim kanıtları toplamada zorluklar yaşadığı ve bu durumun denetim kalitesini etkilediği tespit edilmiştir. Luo ve Malsch (2020), tarafından yapılan çalışmada ise covid-19 sürecinde denetçilerin bağımsız denetim kalitesini korumak için denetim sürecinin sırasını, denetim prosedürlerinin biçimini değiştirdikleri ve yeni doğaçlama davranışlar üretebildikleri tespit edilmiştir. Owolabi ve Joshua (2020), tarafından yapılan çalışmada salgın döneminde bağımsız denetim kalitesinin sağlanması için denetim firmaları tarafından alınan önlemlere ilave olarak ISA 300 denetim standardına bağlı kalınmasının gerekli olduğu açıklanmıştır. Eulerich ve diğerleri (2021), tarafından Almanya özelinde yapılan çalışmada verimlilik ve etkinlik açısından salgın nedeniyle yerinde denetimin yapılamamasının etkilerinin iç denetçilerin algıları üzerinden araştırılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda yerinde denetim yerine gerçekleştirilen uzaktan denetimin iç denetçilerin algılarında hiçbir farklılık oluşturmadığı tespit edilmiştir. Khatib ve Nour (2021), yapmış oldukları çalışmada ise yönetim kurulu toplantıları ile denetim komitesi toplantılarının covid-19 öncesi ve sonrası firma performansı üzerinde önemli bir olumsuz etkiye sahip olduğunu tespit etmişlerdir. Literatürde aynı zamanda covid-19 sürecinin mali tabloların hazırlanma şekli ile denetim sözleşmeleri bilgilerini de etkilediği ifade edilmektedir (Kaka, 2021, s. 1).

Covid-19 salgınının etkilerinin 2019 yılı aralık ayından sonra daha belirgin hale gelmesi ile “sonraki raporlama dönemleri için salgınının düzeltme gerektiren olay olarak değerlendirilmesi ve salgın döneminin etkilerinin muhasebeleştirme işlemleri düzeltme gerektiren olaylar” kapsamında değerlendirilerek finansal tablo kalemlerinin ölçümüne eklenmesi literatürde önerilmiştir (Karacan, 2020, s. 950). Bu açıdan bakıldığında literatürde covid-19 salgının ilk finansal raporlardaki dipnotlara etkilerinin daha çok raporlama döneminden sonraki olaylara yansıdığı “işletmenin sürekliliği, muhasebe tahmin ve varsayımları ile muhasebe politikalarına” ise az bir oranda yansıdığı belirtilmektedir (Çavlak, 2020). Literatürde yapılmış önceki çalışmalarda covid-19 salgın döneminin etkilerinin denetim raporlarındaki denetçi açıklamalarına yansıdığı ortaya konulmuştur. Bu bağlamda Karakoç ve Gündüz (2021), tarafından sınırlı denetim raporları üzerine yapılan çalışmada denetçilerin covid-19 etkilerine

daha çok “dikkat çekilen husus” paragrafında yer verdikleri açıklanmıştır. Diğer yandan covid -19 sürecinin etkilerinin denetçi raporlarındaki açıklamalara yansımalarının beklenenden daha az olduğu literatürdeki çalışmalarda belirtilmektedir (Hay ve diğerleri, 2021, s. 2). Köse ve Ağdeniz (2020) tarafından BİST şirketleri üzerine yapmış oldukları çalışmada denetim raporlarında ve finansal tablolarda covid-19 sürecinin işletmelerin sürekliliğine olan etkilerine yönelik açıklama yapılmadığı tespit edilmiştir.

### **3. ÇALIŞMA METODOLOJİSİ VE BULGULAR**

Çalışmanın bu kısmında araştırma konusunun amacı, kapsamı, yöntemi ve bulguları ele alınmıştır.

#### **3.1. Çalışmanın Amacı**

Çalışmanın temel amacı covid -19 salgın sürecinin sektörlere olan ilk dönem etkilerinin bağımsız denetim raporlarındaki denetçilerin açıklamaları doğrultusunda ortaya konulmasıdır. Covid-19 salgın süreci çalışmanın yapıldığı süre içerisinde devam etmektedir. Salgın süresinde birçok işyeri kapanmış birçok kişi işsiz kalmıştır. Salgın sürecinin ortaya çıkarmış olduğu ekonomik hasar henüz araştırmalara tam olarak yansımamıştır. İlerleyen yıllarda yapılan çalışmalar salgın sürecinin etkilerini daha net ortaya çıkaracaktır. Bağımsız denetim yerine getirmiş olduğu fonksiyon sebebiyle işletmelerin mevcut finansal durumlarını ortaya koyabilme yeteneğine belirli bir oranda sahiptir. Bu çalışmada da salgın döneminde yaşanan iktisadi ve sosyal olayların işletmelerde meydana getirmiş olduğu etkilerin denetçilerin açıklamaları üzerinden tespit edilmesine çalışılmıştır.

#### **3.2. Araştırmanın Yöntemi ve Kapsamı**

Çalışmanın evrenini 2020 yılında Borsa İstanbul’da faaliyette bulunan 12 farklı sektördeki 378 şirket oluşturmaktadır. Çalışmanın amacı doğrultusunda sektörlerde bulunan şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Çalışmada verileri kullanılan sektörlerdeki şirketlerin sayıları ve yüzdesel değerleri aşağıda tablo 1’de verilmiştir. Araştırmada kullanılan bağımsız denetim raporları sektörlere göre detaylı sorgulama yapılarak Kamuoyu Aydınlatma Platformundan temin edilmiştir. Çalışmanın verileri nitel araştırma yöntemlerinden doküman analizi yöntemi ile elde edilmiştir. Bu çerçevede araştırmada bağımsız denetim raporlarında denetçilerin covid -19 salgın sürecine yönelik olan ve olmayan açıklamaları taranmıştır. Bu çerçevede araştırmada kilit denetim konuları, işletme sürekliliği, bağımsız denetim kanıtlarına erişim, denetçi görüş dayanakları, dikkat çekilen hususlar ve diğer hususları paragrafları incelenmiştir. İnceleme sonucu elde edilen veriler betimsel ve içerik analizine tabi tutularak analiz edilmiştir. Araştırmada kullanılan yöntemde izlenen yol şu şekilde gerçekleştirilmiştir; öncelikle denetçilerin bağımsız denetim raporlarında covid – 19 salgın sürecine yönelik olan ve olmayan yukarıda başlıklara göre yapmış oldukları açıklamalar incelenmiş daha sonra sektörler içerisinde

şirketler bazında oluşturulan kontrol listelerine aktarılmıştır. Kontrol listelerine bilgiler aktarılırken denetçilerin taranan paragrafta salgın sürecine yönelik açıklaması var ise 1 yok ise 0 sayısı verilerek yapılmıştır. Aynı uygulama salgın sürecine yönelik olmayan açıklama paragrafı için de yapılmıştır. Daha sonra kontrol listelerindeki covid-19 salgın sürecine ait olan ve olmayan ilgili açıklamaların karşılaştırılması frekans ve yüzde yöntemi ile analiz edilmiştir. Bununla birlikte denetçilerin covid-19 salgın sürecine yönelik açıklamaları sektörler bazında içerik analizine tabi tutularak değerlendirilmiştir.

**Tablo 1. Araştırma Kapsamındaki Sektörlere Göre Şirketlerin Dağılımları**

| Sektörler                           | Şirket Sayıları |       |
|-------------------------------------|-----------------|-------|
|                                     | f               | %     |
| Tarım ve Orman                      | 3               | 0,79  |
| Madencilik                          | 5               | 1,32  |
| İmalat                              | 175             | 46,30 |
| Elektrik Su ve Gaz                  | 11              | 2,91  |
| İnşaat ve Bayındırlık               | 9               | 2,38  |
| Perakende, Otel, Lokanta            | 30              | 7,94  |
| Ulaşım Haberleşme                   | 9               | 2,38  |
| Teknoloji                           | 19              | 5,03  |
| Mali Sektör                         | 110             | 29,10 |
| Mesleki Bilimsel Teknik Faaliyetler | 2               | 0,53  |
| İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri | 3               | 0,79  |
| Gayrimenkul Faaliyetleri            | 2               | 0,53  |
| Toplam                              | 378             | 100   |

Araştırma kapsamında bulunan şirketlerin en fazlası imalat ve mali sektördedir. Çalışmada verileri araştırılan diğer sektörlerdeki şirketlerin oranları yukarıda Tablo 1’de görüleceği üzere birbirine yakın düzeydedir. BİST kayıtlı Eğitim, Sağlık, Spor sektöründe faaliyette bulunan toplamda 7 şirket bulunmaktadır. İlgili sektörde faaliyette bulunan spor kulübü sayısı dörttür. Araştırma verileri düzenlenirken spor kulüplerinin verilerine yeterli düzeyde erişilmediği için bu sektör çalışmaya dahil edilmemiştir.

### **3.3. Çalışmanın Bulguları**

Araştırmanın bulgularında öncelikle sektörler göre denetim firmalarının pazar payları dağılımları ve görüşleri incelenmiştir. Denetim görüşlerinin covid -19 öncesi olan 2019 yılı ile karşılaştırması da yapılmıştır. Daha sonra araştırmada covid -19 salgın sürecine yönelik olan ve olmayan kilit denetim konuları, işletme sürekliliği, bağımsız denetim kanıtlarına erişim, denetçi görüş dayanakları, dikkat çekilen hususlar ve diğer hususlar paragraflarında denetçilerin açıklamaları karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır.



**Tablo 2. Denetim Firmalarının Sektörlere Göre Dağılımı**

| Sektörler                           | Bağımsız Denetim Şirketleri |       |
|-------------------------------------|-----------------------------|-------|
|                                     | Dört Büyük                  | Diğer |
| Tarım ve Orman                      | 0                           | 3     |
| Madencilik                          | 4                           | 1     |
| İmalat                              | 78                          | 97    |
| Elektrik Su ve Gaz                  | 5                           | 6     |
| İnşaat ve Bayındırlık               | 2                           | 7     |
| Perakende, Otel, Lokanta            | 27                          | 3     |
| Ulaşım Haberleşme                   | 6                           | 3     |
| Teknoloji                           | 7                           | 12    |
| Mali Sektör                         | 63                          | 47    |
| Mesleki Bilimsel Teknik Faaliyetler | 0                           | 2     |
| İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri | 0                           | 3     |
| Gayrimenkul Faaliyetleri            | 0                           | 2     |
| Toplam                              | 192                         | 186   |

Araştırma kapsamında denetçilerin BİST sektörlerindeki pazar payları için yukarıda Tablo 2 verileri incelendiğinde; dört büyük denetim firmaları ile diğer denetim firmalarının oranları birbirine yakın düzeyde olduğu görülmektedir. Perakende, Otel, Lokanta ve Mali Sektörde dört büyük denetim firmalarının daha fazla müşteriye sahip olduğu, buna karşın diğer denetim firmalarının imalat ve teknoloji sektöründe etkin oldukları görülmektedir.

**Tablo 3. Covid-19 Salgını Dönemi Öncesi ve Sonrası Denetçi Görüşlerinin Dağılımı**

| Sektörler                           | Bağımsız Denetim Görüşleri |        |       |         |        |        |       |
|-------------------------------------|----------------------------|--------|-------|---------|--------|--------|-------|
|                                     | 2019                       |        |       |         | 2020   |        |       |
|                                     | Olumlu                     | Şartlı | G.B.K | Olumsuz | Olumlu | Şartlı | G.B.K |
| Tarım ve Orman                      | 2                          | 0      | 1     | 0       | 2      | 1      | 0     |
| Madencilik                          | 2                          | 4      | 0     | 0       | 1      | 4      | 0     |
| İmalat                              | 149                        | 23     | 0     | 1       | 154    | 21     | 0     |
| Elektrik Su ve Gaz                  | 9                          | 1      | 0     | 0       | 11     | 0      | 0     |
| İnşaat ve Bayındırlık               | 8                          | 1      | 0     | 0       | 7      | 2      | 0     |
| Perakende, Otel, Lokanta            | 26                         | 3      | 0     | 0       | 27     | 3      | 0     |
| Ulaşım Haberleşme                   | 9                          | 0      | 0     | 0       | 10     | 0      | 0     |
| Teknoloji                           | 18                         | 1      | 0     | 0       | 19     | 0      | 0     |
| Mali Sektör                         | 101                        | 24     | 4     | 0       | 95     | 14     | 1     |
| Mesleki Bilimsel Teknik Faaliyetler | 1                          | 0      | 0     | 0       | 2      | 0      | 0     |
| İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri | 1                          | 2      | 0     | 0       | 2      | 1      | 0     |
| Gayrimenkul Faaliyetleri            | 1                          | 1      | 0     | 0       | 1      | 1      | 0     |
| Toplam                              | 327                        | 60     | 5     | 1       | 331    | 47     | 1     |

Denetim görüşlerinde 2019 ve 2020 yılları arasında yukarıda Tablo 3’te görüleceği üzere çok büyük farklıklar bulunmamaktadır. Her iki yılda da olumlu görüş düzeyi birbirine yakın seviyededir. Covid-19 salgın sürecinin sektörlerdeki şirketlere olan olumsuz etkisi dikkate alındığında 2020 yılında şartlı görüş sayısı ve görüş bildirmekten kaçınma gibi görüşlerde artma eğilimi beklenirken tam tersine azalma eğilimi olduğu görülmektedir. Bununla birlikte 2019 yılında 1 tane olumsuz görüş bulunurken 2020 yılında olumsuz görüş sıfıra inmiştir. Bu sonuçlar covid-19 salgın sürecinin denetçilerin görüşlerini etkileyecek kadar olumsuz bir durum oluşturmadığını bir yönü ile göstermektedir. Bu sonuç elbette ki salgın sürecinin denetçilerin açıklamış oldukları görüşlere etkilerini tek başına ortaya koymada yetersiz kalacaktır. Salgın sürecinin denetçi raporlarına yansımalarını ve etkilerini daha kapsamlı bir şekilde ortaya koyabilmek için denetçilerin raporlarında covid-19 salgın sürecine yönelik yapmış oldukları diğer paragraflardaki açıklamaların incelenmesi gerekmektedir. Denetçilerin raporlarında salgın sürecine yönelik yapmış oldukları açıklamalar aşağıda sektörler bazında ele alınmıştır.

**Tablo 4. Covid -19 Salgın Döneminde Kilit Denetim Konularındaki Denetçi Açıklamaları**

| Sektörler                           | Covid -19 Kapsamı Dışında Kilit Denetim Konusu Ait Açıklama Yapılan Şirket Sayılarına Göre Dağılım |        | Covid -19 Kapsamında Kilit Denetim Konusu Ait Açıklama Yapılan Şirket Sayılarına Göre Dağılım |       |
|-------------------------------------|--|--------|---|-------|
|                                     | f  | %      | f   | %     |
| Tarım ve Orman                      | 4  | 0,63   | 0   | 0     |
| Madencilik                          | 5  | 0,78   | 0   | 0     |
| İmalat                              | 313  | 48,91  | 4   | 14,29 |
| Elektrik Su ve Gaz                  | 25   | 3,91   | 0   | 0     |
| İnşaat ve Bayındırlık               | 16   | 2,50   | 1   | 3,57  |
| Perakende, Otel ve Lokanta          | 48   | 7,50   | 1   | 3,57  |
| Ulaşım Haberleşme                   | 20   | 3,13   | 1   | 3,57  |
| Teknoloji                           | 44   | 6,88   | 0   | 0     |
| Mali Sektör                         | 154  | 24,06  | 21  | 75    |
| Mesleki Bilimsel Teknik Faaliyetler | 2  | 0,31   | 0   | 0     |
| İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri | 5  | 0,78   | 0   | 0     |
| Gayrimenkul Faaliyetleri            | 4  | 0,63   | 0   | 0     |
| Toplam                              | 640  | 100,00 | 28  | 100   |

Yukarıda Tablo 4’te görüleceği üzere salgın döneminin etkili olduğu 2020 yılında bağımsız denetçiler tarafından toplamda tüm sektörlerde açıklanan kilit denetim konusu sayısı 668’dir. Covid-19 açıklaması içeren kilit denetim konusu sayısı ise tüm sektörler için 28 adet olarak belirlenmiştir. Denetçiler tarafından covid-19’un etkilerine yönelik atıfta bulunan en çok kilit denetim konusu açıklaması mali sektör için yapılmıştır. Ardından ise imalat sektörü için yapılmıştır. Denetçilerin salgın sürecine yönelik Tarım ve Orman, Madencilik, Elektrik Su ve Gaz, Teknoloji, Mesleki Bilimsel Teknik

Faaliyetler, İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri ve Gayrimenkul Faaliyetleri sektöründe faaliyette bulunan şirketler için kilit denetim konularına yansıyan açıklamaların varlığı tespit edilememiştir. Denetçilerin salgın döneminde ilgili sektörlerde en çok açıklama yaptıkları kilit denetim konusu başlıkları aşağıda incelenmiştir.

**Tablo 5. Covid-19 Salgın Döneminde Sektörlere Göre En Çok Açıklanan Kilit Denetim Konuları**

| Sektörler                | Kilit Denetim Konusu Başlıkları  |
|--------------------------|--|
| İmalat                   | Ticari alacakların geri kazanılabilirliği  |
|                          | Makine, tesis ve cihazların değer düşüklüğü testleri   |
|                          | Şerefiye değer düşüklüğü testleri  |
| İnşaat Bayındırlık       | Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesine                                  |
| Perakende, Otel, Lokanta | Hasılatın Muhasebeleştirilmesi   |
| Ulaşım Haberleşme        | Hasılat ve yolcu uçuş yükümlülükleri   |
| Mali Sektör              | TFRS 9 "Finansal Araçlar" Standardının muhasebeleştirilmesi ve finansal varlıklara ilişkin değer düşüklüğü |
|                          | İtfa edilmiş maliyeti ile ölçülen kredilere ilişkin değer düşüklüğü  |
|                          | Maddi olmayan duran varlıklara ilişkin değer düşüklüğü testleri  |
|                          | İmtiyaz Sözleşmelerinden Doğan Hakların ve şerefiyenin geri kazanılabilirliği                              |
|                          | Kredilerin için Ayrılacak Karşılıklar  |
|                          | Gerçeğe uygun değer hesaplaması  |
|                          | Yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesi                                    |
|                          | Takipteki Diğer Kredi ve Alacakların Değerlemesi, İşletme Sürekliliği                                      |

Kilit denetim konularına salgınla ilgili en çok yansıyan konular yukarıda Tablo 5’te görüleceği üzere sektördeki şirketlere göre farklılık göstermektedir. Bununla birlikte covid-19 salgın sürecinde kilit denetim konularına yansıyan ortak konu değer düşüklüğü konusudur. Diğer ortak kilit denetim konusu ise ticari alacaklar ile kredilerin değerlemesidir. Mali sektörde bulunan bankaların bağımsız denetim raporlarında denetçiler, covid-19 salgının oluşturmuş olduğu koşulların “krediler ve alacaklara ilişkin zarar karşılıklarının” belirlenmesinde etkili olduğuna dikkat çektikleri görülmüştür. Mali sektör içerisinde yer alan gayri menkul yatırım ortaklıkları şirketleri için denetçiler daha çok ilgili sektörler ait AVM’lerde yaşanan kira ödemelerine yönelik konular üzerinden durumu değerlendirdikleri tespit edilmiştir. Bu kapsamda yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin belirlenmesinde “covid-19 küresel salgınının yarattığı piyasa koşulları ve getirilen kısıtlamalar sebebiyle yaşanan kira kayıplarının etkilerinin de gerçeğe uygun değerlerin belirlenmesinde” dikkate alındığı ilgili kilit denetim konusu içerisinde denetçiler tarafından bağımsız denetim raporlarında açıklanmıştır. Bununla birlikte covid-19 sürecinde en çok etkilenen sektörler içerisinde olan Perakende, Otel, Lokanta ve Ulaşım Haberleşme sektörleri için belirlenen kilit denetim konuları hasılatla ilgili olduğu tespit edilmiştir.

**Tablo 6.1. Covid -19 Salgın Döneminde Denetçilerin İşletme Sürekliliğine Ait Açıklamaları**

| Sektörler                           | Covid -19 Kapsamı Dışında İşletme Sürekliliğine Ait Açıklama Yapan Şirket Sayılarına Göre Dağılım |        | Covid -19 Kapsamında İşletme Sürekliliğine Ait Açıklama Yapan Şirket Sayılarına Göre Dağılım |     |
|-------------------------------------|---|--------|--|-----|
|                                     | f   | %      | f  | %   |
| Tarım ve Orman                      | 1   | 5,88   | 0  | 0   |
| Madencilik                          | 0   | 0,00   | 0  | 0   |
| İmalat                              | 10  | 58,82  | 0  | 0   |
| Elektrik Su ve Gaz                  | 1   | 5,88   | 0  | 0   |
| İnşaat ve Bayındırlık               | 0   | 0,00   | 1  | 50  |
| Perakende, Otel ve Lokanta          | 0   | 0,00   | 0  | 0   |
| Ulaşım Haberleşme                   | 0   | 0,00   | 0  | 0   |
| Teknoloji                           | 0   | 0,00   | 0  | 0   |
| Mali Sektör                         | 4   | 23,53  | 1  | 50  |
| Mesleki Bilimsel Teknik Faaliyetler | 0   | 0,00   | 0  | 0   |
| İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri | 1   | 5,88   | 0  | 0   |
| Gayrimenkul Faaliyetleri            | 0   | 0,00   | 0  | 0   |
| Toplam                              | 17  | 100,00 | 2  | 100 |

İşletme sürekliliğine yönelik denetçiler tarafından yapılan açıklama sayısı toplamda 19'dur. Açıklamaların 2 tanesi covid-19 salgını ile ilgilidir. Yukarıda Tablo 6.1'de görüleceği üzere işletme sürekliliğine yönelik covid -19 etkileriyle ilgili açıklamalar İnşaat ve Bayındırlık ve Mali sektörler için yapılmıştır. İmalat sektöründe salgın döneminin etkileri dışında işletme sürekliliğine ilişkin 10 şirket için denetçiler tarafından açıklama yapıldığı görülmüştür. Diğer yandan başka sektörlerde covid-19 salgın sürecinin işletme sürekliliğine etkisine yönelik denetçiler tarafından açıklama yapılmamıştır. Diğer yandan sektörlerdeki şirketler için işletme sürekliliğine yönelik covid-19'un etkilerine ilişkin yapılan denetçi açıklamaları aşağıda sektör ve şirket bazında ele alınmıştır.

**Tablo 6.2. Covid -19 Salgın Döneminde İşletme Sürekliliğine İlişkin Denetçi Açıklamaları**

| Sektör                       | Şirket İsmi            | İşletme Sürekliliğine İlişkin Açıklamalar  |
|------------------------------|------------------------|--|
| İnşaat ve Bayındırlık İşleri | Turker                 | "Covid-19 salgını dolayısı ile 2020 yılında dünya çapında ekonomik olarak bir resesyon beklentisi bulunmaktadır. Bu nedenle Şirket yönetimi bu durumun ekonomik etkilerini en alt seviyeye indirebilmek için maksimum çabayı göstermekte olup, salgın dolayısıyla oluşması beklenen ekonomik küçülmenin finansal tablolara etkisi tam olarak tespit edilememektedir. Şirket'in finansal tabloları işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmış olup, salgın nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltme ve sınıflandırmayı içermemektedir. Bu husus tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir" (Turker İnşaat Bağımsız Denetim Raporu, 2020). |
| Mali Sektör                  | Global Yatırım Holding | "İşletme Sürekliliği; COVID-19 pandemisinin Grup tarafından işletilen kruvaziyer limanlarında uzun süreli kapanmaya sebep olması ve bu durumun Grup'un likiditesine ve borçlanma faaliyetleriyle ilişkili mali taahhütlerine uyma kabiliyetini etkilemesidir" (Global Yatırım Bağımsız Denetim Raporu, 2020).  |

İnşaat sektöründe denetçi açıklamaları incelendiğinde salgının ekonomiye olan muhtemel etkilerinin finansal tablolara yansımalarının tam olarak etkisinin ne şekilde gerçekleşeceğini bilinmediğine dikkat çekilmiştir. Bununla birlikte denetimdeki şirketin finansal tablolarını salgının etkilerinin dikkate alınarak işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlandığı ve bu durumun denetim görüşünü etkilemediği belirtilmiştir. Mali sektör içerisinde işletme sürekliliğine ilişkin yapılan bir başka açıklama da liman yatırımı olan bir şirket ile ilgilidir. Denetçi covid-19 salgın sürecinin denetlenen firmanın liman yatırımlarının kapalı olmasının firmanın “likiditesi ve borçlanma faaliyetleriyle ilişkili mali taahhütlerine uyma kabiliyetini” etkilediğini, buradan hareketle önemli muhasebe tahmin ve varsayımlarında meydana gelecek değişikliklerin işletmenin sürekliliğine olası etkisini ilgili paragrafta açıkladığı görülmektedir.

**Tablo 7.1. Covid -19 Salgın Döneminde Bağımsız Denetim Kanıtı Erişimine Ait Denetçi Açıklamaları**

| Sektörler                           | Covid -19 Kapsamı Dışında Bağımsız Denetim Kanıtı Erişimi İlişkin Açıklama Yapan Şirket Sayılarına Göre Dağılım |   | Covid -19 Kapsamında Bağımsız Denetim Kanıtı Erişimi İlişkin Açıklama Yapan Şirket Sayılarına Göre Dağılım |     |
|-------------------------------------|---|---|--|-----|
|                                     | f   | % | f  | %   |
| Tarım ve Orman                      | 0   | 0 | 0  | 0   |
| Madencilik                          | 0   | 0 | 0  | 0   |
| İmalat                              | 0   | 0 | 1  | 50  |
| Elektrik Su ve Gaz                  | 0   | 0 | 0  | 0   |
| İnşaat ve Bayındırlık               | 0   | 0 | 0  | 0   |
| Perakende, Otel ve Lokanta          | 0   | 0 | 1  | 50  |
| Ulaşım Haberleşme                   | 0   | 0 | 0  | 0   |
| Teknoloji                           | 0   | 0 | 0  | 0   |
| Mali Sektör                         | 0   | 0 | 0  | 0   |
| Mesleki Bilimsel Teknik Faaliyetler | 0   | 0 | 0  | 0   |
| İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri | 0   | 0 | 0  | 0   |
| Gayrimenkul Faaliyetleri            | 0   | 0 | 0  | 0   |
| Toplam                              | 0   | 0 | 2  | 100 |

Bağımsız denetim kanıtlarına ulaşma şüphesiz denetim faaliyetini yerine getirmede temel dayanaklardan bir tanesidir. Salgın sürecinde yerinde denetimde kanıt toplama sürecine bağlı olarak yeterince kanıt ulaşamama doğrudan bağımsız denetim kalitesine etki eden bir durumdur. Bu durumun etkileri için yukarıda Tablo 7 verileri değerlendirildiğinde bağımsız denetçilerin denetim sırasında kanıtlara erişmede beklenen kadar zorluk yaşamadığı yapılan açıklamalardan anlaşılmaktadır. Salgın döneminin etkileri hariç diğer durumlar için denetçilerin denetim kanıtına ulaşmalarında yaşamış

oldukları zorluk açıklamalara yansımamıştır. Bununla birlikte salgın nedeniyle İmalat ve Perakende, Otel ve Lokanta sektörlerinde sadece birer adet şirket için denetçilerin kanıt toplamada zorluk yaşandığına ilişkin açıklama yaptıkları tespit edilmiştir. Bu duruma ilişkin sektörlerdeki şirketler için yapılan denetçi açıklamaları aşağıda şirket bazında incelenmiştir.

**Tablo 7.2. Covid -19 Salgın Dönemine Ait Denetim Kanıtına Erişime İlişkin Denetçi Açıklamaları**

| Sektör                     | Şirket İsmi | Denetim Kanıtına Erişimine İlişkin Açıklamalar   |
|----------------------------|-------------|--|
| İmalat                     | Royal       | <i>“Covid 19 salgını nedeniyle firmalar faaliyetlerini geçici süreliğine durdurmuş ya da evden çalışma sistemi ile çalışmalarına devam etmeye başlamıştır. Şirket'in 31 Aralık 2020 itibari ile ticari ve diğer alacakları ile ticari ve diğer borçlarının doğruluğuna yönelik yeterli mutabakat çalışması yapılamamış olup, alternatif test yöntemleri ile de gerekli denetim kanıtları elde edilememiştir” (Royal Bağımsız Denetim Raporu, 2020).</i>  |
| Otel, Perakende ve Lokanta | Martı Otel  | <i>“Gurubun 31.10.2019, 18.12.2019 ve 10.01.2020 tarihlerinde Kamuoyu Aydınlatma Platformunda açıkladığı üzere, Denizbank A.Ş. Ve Deniz Faktoring A.Ş.'dem kullanılmış olan ve finansal tablolarda 902.601.405 TL' olarak yer almış krediler alacaklı banka ve faktoring kuruluşu tarafından icra takibe konu edilmiş ve tamamı muaceliyet kazandırılmıştır. Denetim faaliyetleri esnasında Bankaya mutabakat yazısı gönderilmiş olup, banka tarafından cevap yazısında gönderilen kredili bilgi yer verilemeyeceği ve icra dairelerinden kapak hesaplarının alınabileceği dair açıklama yapılmıştır. COVID -19 salgından dolayı icra dairelerinin kapalı olması nedeniyle icra dairesinden 31.03.2020 tarihi itibariyle icra kapak hesapları temin edilememiştir. Kredilere ilişkin faiz tahakkukları şirket yönetimi tarafından önceki dönemlerde (31.12.2019) temin edilen icra kapak yazılarındaki faiz oranları baz alınarak hesaplanmıştır. Denetim şirketimiz tarafından mevcut fiili durumu gösterir sağlıklı bir mutabakat yapabilme imkânı bulunamamıştır” (Martı Otel Bağımsız Denetim Raporu, 2020).</i> |

İmalat sektöründe konuya ilişkin denetçi açıklaması incelendiğinde; covid-19 salgını nedeniyle “ticari ve diğer alacakları ile ticari ve diğer borçlarının doğruluğuna yönelik yeterli mutabakat” çalışmasının yapılamadığı ifade edilmiştir. Bununla birlikte “alternatif test yöntemleri ile gerekli denetim kanıtlarının” da elde edilemediği açıklanmıştır. Denetçi ilgili şirket için şartlı görüş bildirmiştir. Otelcilik sektöründe faaliyette bulunan bir şirket için denetçi şirketin kullanmış olduğu krediler ve faktöring borçlarına ilişkin alacaklı kuruluşlar ile mutabakat yapılamadığı kredilerin faizlerinin hesaplanması ve mutabakat yapılması için başlatılan icra takibindeki borçlarının öğrenilmesi yoluna gidildiği ifade edilmiştir. İcra dairelerinin covid-19 salgını nedeniyle kapalı olmasından dolayı kredilere ilişkin bilgiler icra dairelerinden temin edilememiştir. Denetçi fiili durumu gösteren sağlıklı bir sonuca erişim sağlayamadığı için yeterince denetim kanıtına ulaşamadığını bildirmiştir. İlgili şirket için denetçi şartlı görüş bildirmiştir.

**Tablo 8.1. Covid-19 Salgın Döneminde Denetçinin Dikkat Çekilen Hususlara İlişkin Açıklamaları**

| Sektörler                           | Covid -19 Kapsamı Dışında Dikkat Çekilen Hususlara İlişkin Açıklama Yapan Şirket Sayılarına Göre Dağılım |       | Covid -19 Kapsamında Dikkat Çekilen Hususlara İlişkin Açıklama Yapan Şirket Sayılarına Göre Dağılım |       |
|-------------------------------------|--|-------|---|-------|
|                                     | f  | %     | f   | %     |
| Tarım ve Orman                      | 1  | 2,38  | 1   | 4,76  |
| Madencilik                          | 3  | 7,14  | 0   | 0     |
| İmalat                              | 13   | 30,95 | 6   | 28,57 |
| Elektrik Su ve Gaz                  | 3  | 7,14  | 0   | 0     |
| İnşaat ve Bayındırlık               | 3  | 7,14  | 1   | 4,76  |
| Perakende, Otel ve Lokanta          | 1  | 2,38  | 3   | 14,29 |
| Ulaşım Haberleşme                   | 0  | 0,00  | 3   | 14,29 |
| Teknoloji                           | 1  | 2,38  | 1   | 4,76  |
| Mali Sektör                         | 16   | 38,10 | 5   | 23,81 |
| Mesleki Bilimsel Teknik Faaliyetler | 0  | 0,00  | 1   | 4,76  |
| İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri | 1  | 2,38  | 0   | 0     |
| Gayrimenkul Faaliyetleri            | 0  | 0,00  | 0   | 0     |
| Toplam                              | 42   | 100   | 21  | 100   |

Salgın dönemi olan 2020 yılı içerisinde denetçilerin tüm sektörler için 63 adet dikkat çekilen hususlar paragrafında açıklama yaptıkları tespit edilmiştir. Bununla birlikte covid-19 salgın sürecinin etkilerine yönelik dikkat çekilen hususlar paragrafında denetçiler 21 açıklamada bulunmuşlardır. Denetçilerin dikkat çekilen hususlar paragraflarında salgın sürecinin etkilerine ilişkin en çok açıklamayı imalat ve mali sektörler için yaptıkları tespit edilmiştir. Denetçilerin dikkat çekilen hususlara ilişkin açıklamaları sektörlerdeki şirketler bazında aşağıda ele alınmıştır.

**Tablo 8.2. Tarım ve Orman Sektöründe Denetçinin Covid -19 Salgın Dönemine İlişkin Dikkat Çekilen Hususlara Ait Açıklamaları**

| Şirket İsmi  | Açıklamalar   |
|--------------|---|
| Yaprak Tarım | <i>“Ülkemizde de hissedilen COVID-19 salgınına ilişkin etkinin açıklandığı, finansal tabloların Not: 36 dipnotuna dikkat çekeriz. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir. Koronavirüs kaynaklı olarak gerek Şirket’in faaliyet gösterdiği sektörde gerekse genel ekonomik aktivitede yaşanan gelişmeler/yavaşlama paralelinde tedarik süreçlerinde aksamalar yaşanabilmektedir”</i> (Yaprak Tarım Bağımsız Denetim Raporu, 2020) |

Tablo 8.2’de görüleceği üzere tarım sektöründe bulunan şirketin covid-19 salgın dönemine ilişkin 36 nolu finansal tablo dipnot açıklamaları denetçi tarafından dikkat çekilen hususlar olarak belirlenmiştir. İlgili dipnot açıklamasında covid-19 salgın döneminden kaynaklı ekonomide yaşanan daralmaların

sektöre olan etkileri nedeniyle tedarik sürecinde aksamalar yaşandığını açıklanmıştır. Bu durumun şirketin üst yönetimi tarafından değerlendirildiği ve şirkete olumsuz bir etkisinin olmadığı ifade edilmiştir. Denetçi şirketin açıklamalarına dikkat çekerek verilen denetim görüşünün bu durumdan etkilenmediğini bildirmiştir.

**Tablo 8.3. İmalat Sektöründe Denetçilerin Covid -19 Salgın Dönemine İlişkin Dikkat Çekilen Hususlara Ait Açıklamaları**

| Şirket İsmi | Açıklamalar  |
|-------------|--|
| Rodrigo     | "Şirket çalışanlarının kısa çalışma ödeneğine geçirilmesi, şirketin Azerbaycan mağazalarının 3 ay boyunca kapalı kalmasına dikkat çekilmiştir" (Rodrigo Bağımsız Denetim Raporu, 2020).  |
| Ege Plastik | "Grup Bilanço tarihinden sonra, Çin Halk Cumhuriyeti'nin Wuhan kentinde ortaya çıkan ve birçok ülkede tesirini gösteren yeni tip Koronavirüsün (Covid-19) olası etkileri dikkate alınarak "dışsal etkilerden kaynaklanan dönemsel durumlardan ileri gelen zorlayıcı sebep" kapsamında kısmi olarak, 13 Nisan 2020- 1 Ağustos 2020 tarihleri arasında kısa çalışma uygulaması gerçekleştirmiştir" (Ege Plastik Bağımsız Denetim Raporu, 2020).  |
| Avod        | "Grup'un faaliyet gösterdiği alanlarda tedarik ve satış süreçlerinde aksamalar yaşanmış, özellikle sokağa çıkma yasaklarının uygulandığı dönemlerde üretim faaliyetleri geçici olarak duraklatılmıştır. Grup, 31 Aralık 2020 tarihli konsolide finansal tablolarını hazırlarken Covid 19 salgınının finansal tablolarına olası etkilerini değerlendirmiş ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan tahmin ve varsayımlarını gözden geçirmiştir" (Avod Bağımsız Denetim Raporu, 2020).  |
| Demisaş     | "Covid-19 nedeni ile şirketin önümüzdeki bir yıllık dönemde tahsilat sorunları yaşayacağı ve iş hacminde küçülmeler olacağı tahmin edilmektedir. Şirket yönetimi bu durumun ekonomik etkilerini en alt seviyeye indirebilmek için gerekli önlemleri almakta olup, salgın dolayısıyla oluşması beklenen ekonomik küçülmenin finansal tablolara etkisi tam olarak tespit edilememektedir. Şirketin finansal tabloları işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmış olup, salgın nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltme ve sınıflandırmayı içermemektedir. Bu husus tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir" (Demisaş Bağımsız Denetim Raporu, 2020). |
| Türk İlaç   | "Covid-19 salgınına ilişkin alınan önlemler kapsamında üretim, ticaret ve ulaşım gibi birçok alanda kısıtlayıcı tedbirler getirilmiştir. Getirilen bu tedbirlerin ve yavaşlayan ekonomik aktivitelerin etkisiyle, şirketleri etkilemesi muhtemeldir. İlaç & Sağlık Endüstrisinde faaliyet gösteren şirketin uzun dönemde faaliyet sonuçlarını olumsuz etkilemesi beklenmemektedir" (Türk İlaç Bağımsız Denetim Raporu, 2020).  |
| Sarkuysan   | "Çin'in Wuhan şehrinden başlayarak tüm dünyayı etkisi altına alan Covid-19 pandemisinin ülkemizde de görülmeye başlandığı 11 Mart 2020 tarihi itibaren ilgili idari kurumların ve bakanlıkların kararları ile zorunlu uygulanan koruma ve kontrol tedbirleri nedeniyle 2020 yılının mart ayından itibaren ekonomik faaliyetlerde önemli ölçüde yavaşlama meydana gelmiştir. Söz konusu süreçle ilgili şirketçe detaylı açıklamalar dipnot:41'de açıklanmıştır" (Sarkuysan Bağımsız Denetim Raporu, 2020).  |

Tablo 8.3'te görüleceği üzere imalat sektöründe dikkat çekilen hususlar içerisinde salgın döneminin etkileri daha çok kısa çalışma ödeneği, tahmin ve varsayımlar olarak açıklandığı görülmektedir. Bununla birlikte salgın döneminin ekonomi üzerinde oluşturmuş olduğu şirketlere olan olumsuz etkileri de dikkat çekilen hususlar paragraflarında denetçiler tarafından açıklanmıştır. Denetçiler genel olarak imalat sektöründe salgın döneminin denetim faaliyetini sürdürdükleri şirketler üzerinde oluşturmuş olduğu



olumsuz etkilerine dikkat çekmekle birlikte, verilen denetim görüşünün bu durumdan etkilenmediğini raporlarında yer vermişlerdir.

**Tablo 8.4. İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Denetçinin Covid -19 Salgın Dönemine İlişkin Dikkat Çekilen Hususlara Ait Açıklamaları**

| Şirket İsmi | Açıklamalar  |
|-------------|--|
| Kuyumcukent | <i>“Ülkemizde ve tüm dünyada Covid-19 salgınına ilişkin alınan önlemler kapsamında üretim, ticaret ve ulaşım gibi birçok alanda kısıtlayıcı tedbirler getirilmiştir. Getirilen bu tedbirlerin ve yavaşlayan ekonomik aktivitelerin etkisiyle, şirketlerin gelirlerinin düşmesi ve nakit akışlarının olumsuz etkilemesi muhtemeldir”</i> (Kuyumcukent Bağımsız Denetim Raporu, 2020). |

İnşaat ve Bayındırlık sektöründe covid-19 salgın sürecinin etkileri dikkat çekilen hususlar paragrafında tek bir şirket için yapılmıştır. Yukarıda tablo 8.4’teki açıklama incelendiğinde denetçinin covid-19 salgın döneminde hastalığın yavaşlatılması için alınan kısıtlama tedbirleri kapsamında ekonomide yaşanan daralmanın denetimdeki şirketin nakit akımlarına ve gelirlerinde olası azalma ihtimaline dikkat çektiği görülmektedir.

**Tablo 8.5. Perakende, Otel ve Lokanta Sektöründe Denetçinin Covid -19 Salgın Dönemine İlişkin Dikkat Çekilen Hususlara Ait Açıklamalar**

| Şirket İsmi | Açıklamalar   |
|-------------|---|
| Uzertaş     | <i>“Covid-19 salgınının Şirket üzerinde olası etki ve sonuçlarının yer aldığı dipnot 32’ye dikkat çekmek isteriz. 2020 hesap döneminde Covid-19 salgını üzerine Şirket medikal ürünlerin tedarik sürecini başlatarak bu ürünlerin ticaretini de yapmaya başlamıştır”</i> (Uzertaş Bağımsız Denetim Raporu, 2020).   |
| Tekart      | <i>“Rapor tarihi itibarıyla Covid-19 salgını nedeniyle Dünya Sağlık Örgütü tarafından "pandemi" ilan edilmiştir. Mevcut durumun ekonomik koşullarda kısa vadede turizm sektöründe daralmaya neden olacağı beklenmekle beraber, bu durum işletme faaliyetleri ve sürekliliği üzerindeki etkisi belirsizdir”</i> (Tekart Bağımsız Denetim Raporu, 2020).  |
| Mepet       | <i>“Grup’un ana faaliyet konularından biri olan akaryakıt istasyon işletmeciliği faaliyeti ve tesis kiralama faaliyeti Koronavirüs (COVID-19) küresel salgını nedeniyle kamu sağlığını korumak için getirilen kısıtlamalardan olumsuz etkilenmiş olup, Şirket’in ciro ve brüt karlılığını olumsuz etkilemiştir. Koronavirüs (COVID-19) salgını nedeniyle ortaya çıkan ekonomik belirsizlikler Grup faaliyetleri üzerinde önemli etkiye sahiptir”</i> (Mepet Bağımsız Denetim Raporu, 2020). |

Tablo 8.5’te görüldüğü üzere Perakende, Otel ve Lokanta sektöründe faaliyette bulunan 3 farklı şirket için covid-19 salgın sürecine ilişkin dikkat çekilen hususlar paragraflarında denetçiler tarafından açıklama yapılmıştır. İlgili sektörlerde bulunan Uzertaş firmasının salgın dönemiyle birlikte medikal ürünlerin ticaretine başlaması denetçi tarafından dikkat çekilen husus olarak belirlenmiştir. Tekart firması için ise turizm sektöründe daralmaya bağlı olarak yaşanacak etkilerin işletme faaliyetleri ve

sürekliliği üzerindeki etkisinin tahmin edilemediğine dikkat çekilmiştir. Petrol tesisleri sektöründe faaliyette bulan Mepet firmasının covid-19 sürecinin ciro ve brüt karlılığını düşürdüğüne ve bu durumun da şirketin ait olduğu grubun faaliyetlerini etkilediğine dikkat çekilmiştir.

**Tablo 8.6. Ulaşım ve Haberleşme Sektöründe Denetçinin Covid -19 Salgın Dönemine İlişkin Dikkat Çekilen Hususlara Ait Açıklamalar**

| Şirket İsmi | Açıklamalar  |
|-------------|--|
| THY         | <i>“Grup’un faaliyet gösterdiği havacılık sektörü, ortaya çıkan Covid-19 salgını neticesinde olumsuz etkilenmiştir. Covid-19 salgını etkisi sonucunda 2020 yılında küresel hava trafiği önemli ölçüde düşmüştür. Salgının yayılmasının önlenmesi amacıyla dünya genelinde sıkı tedbirler alınmıştır. Alınan tedbirlerin küresel havacılık sektörüne etkileri devam etmektedir. Grup yönetiminin Covid-19 salgınının etkileri ile ilgili yapmış olduğu değerlendirmelerin olduğu Dipnot 2.9’a dikkat çekeriz. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir” (THY Bağımsız Denetim Raporu, 2020).</i> |
| Pegasus     | <i>“Covid-19 salgınının, Grup’un faaliyetlerini aksattığını ve bu salgının nihai etkisinin şu an itibarıyla belirsiz olması nedeniyle Grup’un faaliyetleri üzerindeki etkisinin makul bir şekilde tahmin edilemediğini açıklayan 1 numaralı finansal tablo dipnotuna dikkat çekeriz. Ancak bu husus tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir” (Pegasus Hava Yolları Bağımsız Denetim Raporu, 2020).</i>   |
| Çelebi      | <i>“Küresel olduğu kadar bölgesel olarak da ekonomik koşulları olumsuz etkileyen Covid-19 salgını Grup’un faaliyetlerini etkilemiştir ve önümüzdeki dönemde etkilemesi beklenmektedir. Yönetim, Covid-19’un faaliyetlerine etkilerini ve alınan önlemleri Dipnot 1’de açıklamıştır. Bu husus görüşümüzü etkilememektedir” (Çelebi Hava Hizmetleri Bağımsız Denetim Raporu, 2020).</i>  |

Covid-19 salgın sürecinin olası etkilerinin yaşandığı diğer bir sektör ise şüphesiz ulaşım sektörüdür. Özellikle sınırların kapanması ile havayolu şirketleriyle bu şirketlere bağlı olarak faaliyette bulunan birçok farklı sektörü etkilenmiştir. Çalışma kapsamında BİST içerisinde ulaşım ve haberleşme sektöründeki şirketlerin dikkat çekilen hususlar paragrafları incelendiğinde bu durum ortaya çıkmaktadır. Tablo 8.6’da görüleceği üzere Türk Hava Yollarının bağımsız denetim raporunda denetçi tarafından salgının küresel olarak hava trafiğini azaltmış olmasının şirkete olan etkilerine dikkat çekildiği görülmektedir. Denetçi şirketin ilgili konuya ilişkin finansal tablo dipnotuna atıf yapmaktadır. İlgili dipnot içeriğinde şirketin salgının etkilerinin hafifletilmesi için “kapasite kullanımı ve kargo operasyonlarına yönelik” farklı önlemler aldığı açıklanmıştır. Bununla birlikte “maliyetlerin düşürülmesi, devlet teşviklerinden faydalanma ve varlık değerlemelerine” ilişkin hesaplamaların yapıldığı “petrol fiyatlarındaki dalgalanmaya karşı türev ürünlerin” kullanıldığı belirtilmiştir. Önlemler içerisinde farklı “destinasyonlara yönelik uçuşlar ile kargo taşımacılığı kapasitesinin” artırılması gibi uygulamalar gerçekleştirildiği şirketin dipnot açıklamalarında yer verilmiştir. Denetçi tüm bu açıklamalara dikkat çekerek verilen denetim görüşünün etkilenmediğini bildirmiştir. Diğer bir havayolu şirketi olan Pegasus A.Ş covid-19 salgın sürecine ilişkin dikkat çekilen hususlar paragraflarında şirketin 1 numaralı finansal tablo dipnotuna atıfta bulunarak denetçi tarafından açıklama yapılmıştır. İlgili

finansal tablo dipnotunda şirket, covid-19 salgınının şirketin faaliyet gösterdiği havacılık sektöründe önemli etkileri nedeniyle “hasılat ve karlılığın” olumsuz olarak etkilendiğini açıklamıştır. Şirket salgın döneminin etkilerini kontrol altına alabilmek için “maliyetler, nakit ve cari dengeye” yönelik bazı önlemler aldığını belirtmiştir. Önlemler içerisinde “kısa çalışma ödeneğine başvurulması, bazı ödemelerin ertelenmesi, harcama bütçelerinin yenilenmesi ve finans kuruluşlarından yeni kredilerin temin edilmesi” gibi tedbirler sayılmıştır. Denetçi şirketin bu açıklamalarına dikkat çekerek verilen denetim görüşünü etkilemediğini açıklamıştır. Havayolu ile bağlantılı olarak faaliyette bulunan Çelebi Havayolu Servisi şirketi için de denetçi dikkat çekilen hususlara ilişkin şirketin 1 nolu finansal tablo dipnotuna atıfta bulunarak açıklama yapmıştır. Denetçi şirketin faaliyetlerinin covid-19 salgın sürecinden etkilendiğini ve bu etkinin devam edeceğinin tahmin edildiğini bununla birlikte bu durumun verilen denetim görüşünü etkilemediğini açıklamıştır. Şirketin covid-19 salgın sürecinin etkileri için 1 nolu finansal tablo notu açıklamalarında salgın döneminin etkilerini azaltmak için bazı önlemler aldığı belirtilmiştir. Alınan önlemler içerisinde şirket faaliyette bulunduğu ülkelerde yapılan “devlet yardımlarından faydalandığını, acil olmayan harcamaların durdurulduğunu ve yatırımların ertelendiğini” açıklamıştır. Çalışanların bir kısmının “ücretli ve ücretsiz” olarak izne gönderildiği ifade edilmiştir.

**Tablo 8.7. Teknoloji Sektöründe Denetçinin Covid -19 Salgın Dönemine İlişkin Dikkat Çekilen Hususlara Ait Açıklamaları**

| Şirket İsmi | Açıklamalar   |
|-------------|---|
| Despec      | <i>“Covid-19 nedeniyle şirketin önümüzdeki bir yıllık dönemde tahsilat sorunları yaşayacağı ve iş hacminde küçülmeler olacağı tahmin edilmektedir. Şirket yönetimi bu durumun ekonomik etkilerini en alt seviyeye indirebilmek için gerekli önlemleri almakta olup, salgın dolayısıyla oluşması beklenen ekonomik küçülmenin finansal tablolara etkisi tam olarak tespit edilememektedir. Şirketin finansal tabloları işletmenin sürekliliği varsayımına göre hazırlanmış olup, salgın nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltme ve sınıflandırmayı içermemektedir”</i> (Despec Bağımsız Denetim Raporu, 2020). |

Tablo 8.7’de görüleceği üzere Teknoloji sektöründe tek bir şirket için dikkat çekilen husus paragrafında covid-19 salgın dönemine ilişkin açıklama yapılmıştır. İlgili paragrafta denetçi covid-19 salgını nedeniyle şirketin tahsilat ve iş hacminde sorunlar oluşabileceğine dikkat çekmiştir. Bu durumun işletme sürekliliğine olan etkilerinin finansal tabloların hazırlanma sürecinde dikkate alındığı açıklanmıştır.

**Tablo 8.8. Mali Sektörde Denetçinin Covid -19 Salgın Dönemine İlişkin Dikkat Çekilen Hususlara Ait Açıklamaları**

| Şirket İsmi        | Açıklamalar   |
|--------------------|---|
| TSKB               | <i>“Koronavirüs salgını sebebiyle etkilenen faaliyetler ile ilgili olarak Şirket’in açıklamalarının olduğu 26’no’lu dipnota dikkat çekeriz. Ancak bu husus tarafımızca verilen sonucu etkilememektedir. (COVID-19) küresel salgını nedeniyle, kamu sağlığını korumak amacıyla Şirket portföyünde bulunan Alışveriş Merkezi ve Otel çalışanlarını, ziyaretçilerini ve kiracılarını kapsayan Mart 2020 döneminde bir dizi önlem almış ve AVM içerisinde bulunan kiracıların önemli bir kısmı faaliyetlerini durdurduğu gözlemlenmiştir. Turizm sektörünü de etkisi altına alan Koronavirüs salgını sebebi ile Otelin doluluk oranları etkilenmiştir” (TSKB, Bağımsız Denetim Raporu, 2020).</i>   |
| İŞ Gayrimenkul     | <i>“Koronavirüs salgını sebebiyle etkilenen faaliyetler ile ilgili olarak Şirket’in açıklamalarının olduğu 28’no’lu dipnota dikkat çekeriz. Koronavirüs (COVID-19) küresel salgını nedeniyle, kamu sağlığını korumak amacıyla Şirket portföyünde yer alan Kanyon Alışveriş Merkezi, Ege Perla Alışveriş Merkezi ile diğer çarşı ve ticaret alanları (Kule Çarşı, Mallmarine ve Tuzla Meydan Çarşı) geçici süreyle hizmete kapatılmış ve söz konusu taşınmazların hizmete kapatıldığı 20 Mart 2020 tarihinden itibaren 31 Mayıs 2020 tarihine kadar kapalı olan mağaza kiracılarından kira bedeli alınmamıştır. Kapatılan taşınmazlar 1 Haziran 2020 tarihinden itibaren faaliyete açılmıştır. Ancak değişen tüketici alışkanlıkları, şirketlerin uzaktan çalışmaya devam etmeleri, düşen ziyaretçi sayıları vb. sebeplerden dolayı perakende sektöründeki toparlanmanın zaman alacağı tahmin edilmektedir” (İŞ Gayrimenkul, Bağımsız Denetim Raporu, 2020).</i>   |
| TAV                | <i>“Covid 19 salgınının, Grup’un faaliyetlerini aksattığını ve bu salgının nihai etkisinin şu an itibarıyla belirsiz olması nedeniyle Grup’un faaliyetleri üzerindeki etkisinin makul bir şekilde tahmin edilemediğini açıklayan 1 nolu finansal tablo dipnotuna dikkat çekeriz” (TAV, Bağımsız Denetim Raporu, 2020).</i>  |
| Doğuş Gayri Menkul | <i>“2020 yılının ilk aylarından itibaren tüm dünyaya yayılan Covid 19 salgını hem küresel hem de ulusal piyasalar üzerinde olumsuz etkiler yaratmıştır ve rapor tarihi itibarıyla yaratmaya devam etmektedir. Finansal tabloların 2. ve 27. Dipnotlarında detaylı olarak açıklandığı üzere, Salgın Şirket’in faaliyetlerini de etkilemektedir. Koronavirüs (Covid-19) küresel salgını nedeniyle, kamu sağlığını korumak amacıyla Şirket portföyünde yer alan Gebze Center AVM’nin market ve optik hizmetleri hariç olmak üzere diğer ticaret alanları 23 Mart 2020 tarihi itibarıyla geçici süreyle hizmete kapatılmış ve söz konusu taşınmazların hizmete kapatıldığı tarihten itibaren 31 Mayıs 2020 tarihine kadar kapalı olan mağaza kiracılarından kira bedeli alınmamıştır. Doğuş Center Maslak ve Doğuş Center Etiler gayrimenkullerinde, yasal düzenlemeler nedeniyle kapanan işyerlerinden kapandıkları günden 31 Mayıs 2020 tarihine kadar kira alınmamıştır” (Doğuş Gayrimenkul, Bağımsız Denetim Raporu, 2020).</i> |
| Akdeniz Yatırım    | <i>“Rapor tarihi itibarıyla tüm dünyayı tehdit eden COVID-19 salgını dolayısıyla yapılması gereken faaliyetler beklemeye alınmış olup, kısa çalışma ödeneğine başvurulmamıştır” (Akdeniz Yatırım, Bağımsız Denetim Raporu, 2020).</i>   |

Yukarıda Tablo 8.8’de görüleceği üzere mali sektörde faaliyette bulunan toplam 110 şirket içerisinde 5 şirket için denetçiler covid-19 salgın dönemine ilişkin dikkat çekilen hususlar paragrafında açıklama yapmıştır. Mali sektörde dikkat çekilen hususlara ait açıklama yapılan şirketlerin ortak noktası yatırımları içerisinde alışveriş merkezi bulunan işletmeler olmasıdır. Denetçiler salgın döneminde yaşanan kısıtlamalar nedeniyle alışveriş merkezlerinin kapalı kalması ve yaşanan ekonomik yavaşlamanın neticesinde kira gelirlerine olan etkilerine dikkat çektikleri görülmüştür. Bununla birlikte

sektörde bir şirketin de kısa çalışma ödeneğinden faydalandığı ve bu durumun da dikkat çekilen hususlar paragrafına yansdığı tespit edilmiştir.

**Tablo 8.9. Mesleki Bilimsel Teknik Faaliyetler Sektöründe Denetçinin Covid -19 Salgın Dönemine İlişkin Dikkat Çekilen Hususlara Ait Açıklamaları**

| Şirket İsmi | Açıklamalar   |
|-------------|---|
| İdealist    | “Koronavirüs salgını sebebiyle faaliyetler ile ilgili olarak Grup'un açıklamalarının yer aldığı Not 2'ye dikkat çekeriz. Bu husus, tarafımızca verilen görüşü etkilememektedir” (İdealist Bağımsız Denetim Raporu, 2020). |

Tablo 8.9'da görüldüğü üzere mesleki bilimsel teknik faaliyetler sektörü içerisinde bulunan 3 şirket içerisinde sadece tek bir şirket için dikkat çekilen hususlara ilişkin paragrafta açıklama yapılmıştır. Denetçi şirketin salgın dönemine yönelik finansal tablo dipnot 2'ye atıfta bulunmuştur. Atıfta bulunan dipnot açıklamasının dikkat çekilen husus olduğu fakat denetim görüşünü etkilemediği belirtilmiştir. Şirketin 2 nolu finansal tablo dipnotunda covid-19 salgın sürecinin oluşturmuş olduğu olumsuz ekonomik koşulların “şirketin içerisinde bulunduğu grubun iş süreçlerinde yaşanan aksamalar nedeniyle hizmet üretim” faaliyetlerini etkilediği açıklanmıştır. Bu duruma ilişkin şirket yönetiminin gerekli önlemleri aldığı bildirilmiştir. Bununla birlikte salgının etkilerinin tam olarak henüz tahmin edilemediği ifade edilmiştir. Şirketin finansal tablolarının hazırlanma aşamasında salgının olası etkilerinin değerlendirildiği muhasebe tahmin ve varsayımlarının gözden geçirildiği açıklanmıştır.

**Tablo 9.1. Covid-19 Salgın Dönemine Ait Diğer Hususlara İlişkin Açıklama Sayıları**

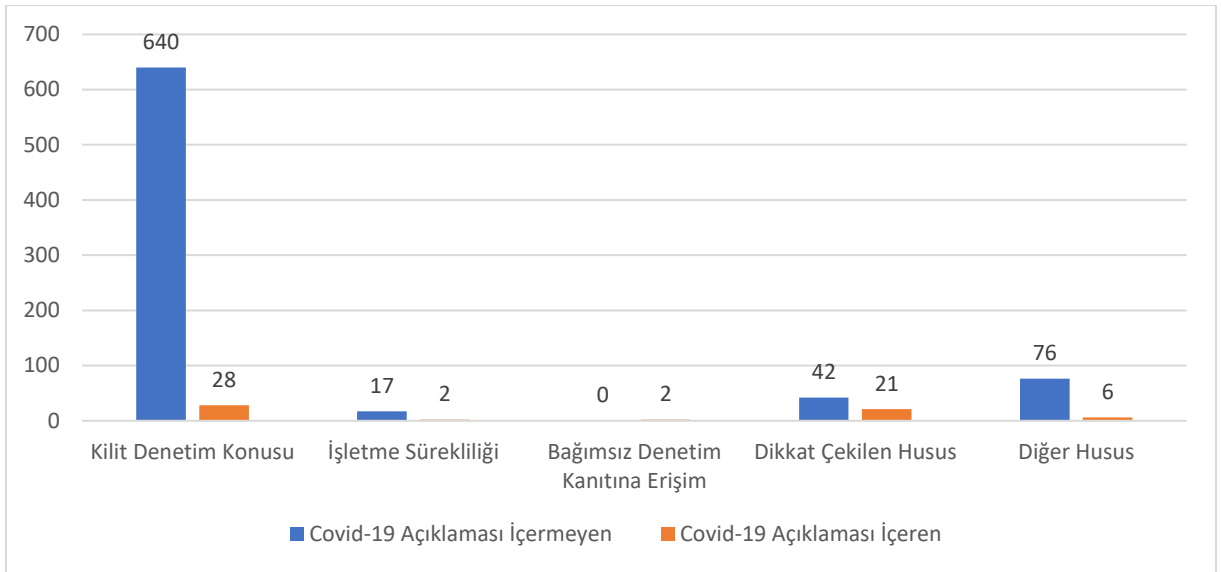
| Sektörler                           | Covid -19 Kapsamı Dışında Diğer Hususlara İlişkin Açıklama Yapan Şirket Sayılarına Göre Dağılım |       | Covid -19 Kapsamında Diğer Hususlara İlişkin Açıklama Yapan Şirket Sayılarına Göre Dağılım |       |
|-------------------------------------|---|-------|--|-------|
|                                     | f   | %     | f  | %     |
| Tarım ve Orman                      | 2   | 2,63  | 0  | 0     |
| Madencilik                          | 3   | 3,95  | 0  | 0     |
| İmalat                              | 33  | 43,42 | 0  | 0     |
| Elektrik Su ve Gaz                  | 3   | 3,95  | 0  | 0     |
| İnşaat ve Bayındırlık               | 1   | 1,32  | 0  | 0     |
| Perakende, Otel ve Lokanta          | 8   | 10,53 | 3  | 50    |
| Ulaşım Haberleşme                   | 1   | 1,32  | 0  | 0     |
| Teknoloji                           | 5   | 6,58  | 1  | 16,67 |
| Mali Sektör                         | 19  | 25,00 | 1  | 16,67 |
| Mesleki Bilimsel Teknik Faaliyetler | 0   | 0,00  | 1  | 16,67 |
| İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri | 1   | 1,32  | 0  | 0     |
| Gayrimenkul Faaliyetleri            | 0   | 0,00  | 0  | 0     |
| Toplam                              | 76  | 100   | 6  | 100   |

Yukarıda Tablo 9.1’de görüleceği üzere diğer hususlara ilişkin tüm sektörlerde 2020 yılında açıklama sayısı toplamda 82’dir. Covid-19 salgın sürecine ait ise toplamda 12 sektördeki 378 şirket içerisinde 6 şirket için denetçilerin açıklama yaptıkları tespit edilmiştir. Denetçiler covid-19’a ilişkin diğer hususlar paragraflarında en fazla açıklamayı perakende, otel ve lokanta sektörü içindeki şirketler için, daha sonra teknoloji, mali ve mesleki bilimsel teknik faaliyetler sektörlerindeki firmalar için yaptıkları görülmektedir. Denetçilerin diğer hususlar paragraflarında covid-19 salgınına ilişkin açıklamaları sektörlerdeki şirketler göre aşağıda incelenmiştir.

**Tablo 9.2. Covid-19 Salgın Döneminde Diğer Hususlara İlişkin Denetçi Açıklamaları**

| Sektör                                       | Şirket İsmi  | Diğer Hususlara İlişkin Açıklamalar   |
|--|--------------|---|
| Perakende,<br>Otel ve<br>Lokanta             | Merit        | “COVID-19 nedeniyle şirketin turizm faaliyetlerini sürdürmekte olduğu K.K.T.C., ve Bulgaristan ile havayolu operasyonlarının ve sınır geçişlerinin kısıtlanması ve K.K.T.C hükümetinin uyguladığı karantina şartları sonucunda turizm sektöründe 2020 yılı operasyonları beklenenden düşük gerçekleşmiştir. Koronavirüs salgınının nihai şiddetinin şu anda belirsiz olması sebebiyle Şirket'in gelecek dönemlerdeki operasyonları üzerindeki etkisi makul bir şekilde tahmin edilememektedir” (Merit, Bağımsız Denetim Raporu, 2020).  |
|  | Kuştur       | “Küresel çapta bir salgın hastalık olması sebebiyle ülkemizde geniş çapta karantina önlemleri alınmaktadır. Alınan tedbirler sonrasında Şirket'in uluslararası turizm gelirlerinde önemli bir düşüş gözlemlenmiştir. Alınan tedbirler kapsamında Şirket'in yurtdışı işlemleri göz önünde bulundurulduğunda izleyen dönemde de ticari faaliyetlerinin etkilenmesi söz konusu olabilir. Bunun finansal tablolara olan etkisi bu aşamada tam olarak öngörülememektedir” (Kuştur, Bağımsız Denetim Raporu, 2020).   |
|  | Petrokent    | “Diğer Husus; (COVID-19) nedeniyle birçok ülke arasında uçuşlar ve sınır geçişleri durdurulmuştur. Şirket'in turizm faaliyetlerini sürdürmekte olduğu ve sınır geçişlerinin kısıtlanması turizm sektöründe 2020 yılı operasyonları beklenenden % 65 oranında düşük gerçekleşmiştir. Koronavirüs salgınının nihai şiddetinin şu anda belirsiz olması sebebiyle Şirket'in gelecek dönemlerdeki operasyonları üzerindeki etkisi makul bir şekilde tahmin edilememektedir” (Petrokent, Bağımsız Denetim Raporu, 2020).  |
| Teknoloji                                    | İndeks       | “Covid-19 salgının etkileri tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de hissedilmiştir. Covid-19 etkisinin gerek dünyada gerekse Türkiye’de ne kadar süre ile devam edeceği ve ne kadar yayılabileceği belirsizliğini korumakta olup, etkileri netleştikçe daha sağlıklı bir değerlendirme yapma imkanı söz konusu olacaktır” (İndeks, Bağımsız Denetim Raporu, 2020).   |
| Mali Sektör                                  | Net Holding  | “(COVID-19) nedeniyle birçok ülke arasında uçuşlar ve sınır geçişleri durdurulmuştur. Net Grubu'nun turizm faaliyetlerini sürdürmekte olduğu K.K.T.C., Karadağ, Hırvatistan ve Bulgaristan ile havayolu operasyonlarının ve sınır geçişlerinin belirli dönemlerde durdurulması sonucunda turizm sektöründe 2020 yılında operasyonları beklenenden düşük gerçekleşmiştir. Koronavirüs salgınının nihai şiddetinin şu anda belirsiz olması sebebiyle Net Grubu'nun gelecek dönemlerdeki operasyonları üzerindeki etkisi makul bir şekilde tahmin edilememektedir” (Net Holding, Bağımsız Denetim Raporu, 2020). |
| Mesleki<br>Bilimsel<br>Teknik<br>Faaliyetler | Kontrolmatik | “Covid-19 salgının etkileri tüm dünyada olduğu gibi ülkemizde de hissedilmiştir. Covid-19 etkisinin gerek dünyada gerekse Türkiye’de ne kadar süre ile devam edeceği ve ne kadar yayılabileceği belirsizliğini korumakta olup, etkileri netleştikçe daha sağlıklı bir değerlendirme yapma imkanı söz konusu olacaktır” (Kontrolmatik, Bağımsız Denetim Raporu, 2020).   |

Covid-19 salgını sürecine ilişkin diğer hususlara ait açıklamalar Tablo 9.2’de görüldüğü üzere denetçiler tarafından Perakende, Otel ve Lokanta sektöründe şirketler turizm sektöründe faaliyette bulunan şirketler için yapılmıştır. Denetçilerin diğer hususlara ilişkin açıklamalarının turizm sektöründe salgın döneminde hava yollarının kapanması nedeniyle oluşan süreçte gelirlerde yaşanan azalmanın etkilerine yönelik olduğu görülmektedir. Turizm sektörüne yönelik bu açıklamalar mali sektörde faaliyette bulunan ve turizm sektöründe yatırımı bulunan Net holding için de benzer ifadeler ile denetim faaliyetini sürdüren denetçi tarafından diğer hususlar paragrafında açıklanmıştır. Teknoloji ve Mesleki Bilimsel Teknik Faaliyetler sektöründe ise covid-19 salgın sürecinin etkilerinin Türkiye’de ve Dünyada daha ne kadar süre ile devam edeceğinin belirsizlik olduğu açıklanmış ve yaşanan sürecin netleşmesiyle daha sağlıklı bir değerlendirmenin yapılabileceği ifade edilmiştir.



**Grafik 1: Tüm Sektörlere Göre Covid-19 İçeren ve İçermeyen Denetçi Açıklama Paragrafları Dağılımları**

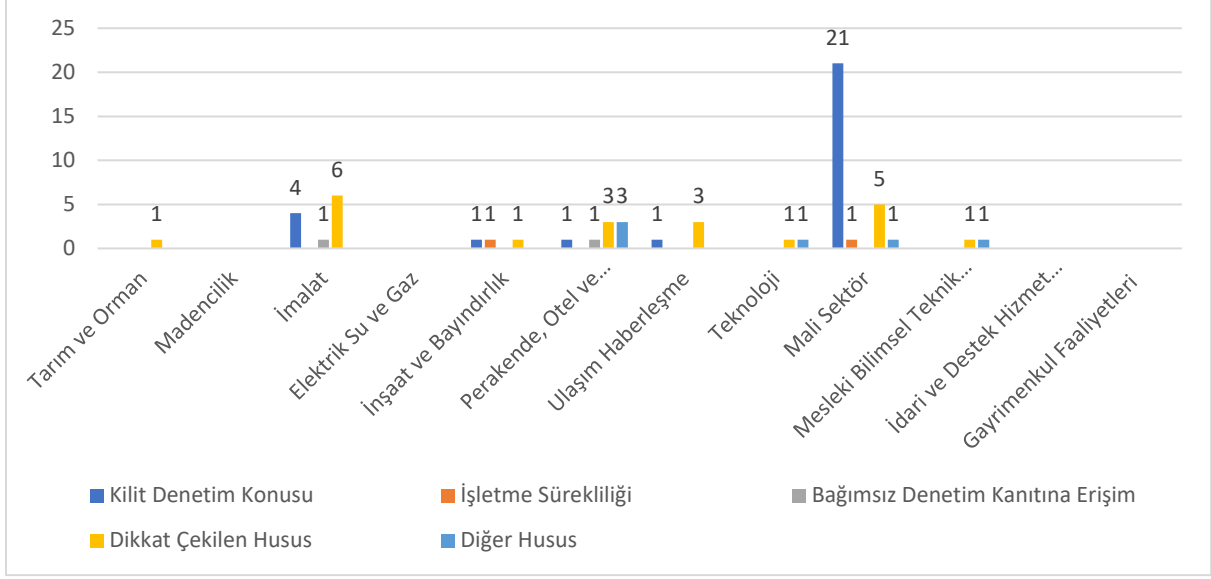
Grafik 1’de görüleceği üzere sektörlerdeki şirketlerde araştırma kapsamındaki başlıklara göre covid-19 salgın sürecine ilişkin en çok açıklama kilit denetim konusu içerisinde yapılmıştır. Bu bağlamda salgın döneminin etkilerine 28 kilit denetim konusu içerisinde yer verilmiştir. Ardından salgın döneminin etkilerinin en çok yer aldığı paragraf dikkat çekilen hususlar başlığıdır. Daha sonra diğer hususlar paragrafı gelmektedir. Salgın döneminin işletme sürekliliğine ve bağımsız denetim kanıtına erişimine yönelik etkisi ile ilgili 2’şer açıklama yapıldığı tüm sektörler için tespit edilmiştir. Genel olarak tüm parafalara yansıyan covid-19 sürecinin etkilerine yönelik denetçi açıklamaları yukarıda grafik 1’de görüldüğü üzere muhtemel beklenenden daha düşük düzeydedir. Bu durum literatürde Hay ve diğerleri (2021), tarafından yapılan çalışma sonuçlarını desteklemektedir. Hay ve diğerleri (2021)

yapmış oldukları çalışmada covid-19 salgın sürecinin genel olarak denetçi raporlarındaki açıklamalara yansımalarının beklenenden daha az olduğunu tespit etmişlerdir. Araştırmada ulaşılan covid-19 sürecinin etkilerine yönelik denetçi açıklamalarında kilit denetim konuları hariç literatürde yapılmış diğer çalışmalarda da benzer sonuçlar ortaya koymuştur. Bu çerçevede literatürde Çavlak (2020), tarafından yapılan çalışmada covid-19 salgın sürecinin işletmenin sürekliliğine olan etkisine yönelik denetçilerin az bir oranda açıklama yaptıkları tespit edilmiştir. Köse ve Ağdeniz (2020), tarafından yapılan başka bir çalışmada ise denetçilerin işletmelerin sürekliliğine olan etkilerine yönelik açıklama yapmadıkları ortaya konulmuştur. Diğer yandan literatürde Albitar ve diğerleri (2020), tarafından yapılan çalışmada covid-19 salgınının işletme sürekliliği dahil olmak üzere denetim ücretlerini, denetim işgücünü, denetim prosedürlerini, denetim sürecini büyük ölçüde etkileyebileceği ifade edilmiştir. Bu çerçevede literatürde Albitar ve diğerleri (2020), tarafından ifade edilen covid-19 sürecinin işletme sürekliliğine muhtemel etkisi denetçilerin açıklamalarına yansımaları açısından Türkiye özelinde yapılmış bu araştırma sonuçlarını desteklememektedir. Buna karşın Çavlak (2020) ve Köse ve Ağdeniz (2020) tarafından yapılan çalışma sonuçları bu araştırmanın sonuçları ile benzerlik göstermektedir.

Literatürde Saleem (2021), tarafından yapılan başka çalışmada covid-19 salgın sürecinde sosyal mesafe ve hareket kısıtlamaları nedeniyle denetçilerin yeterli uygun denetim kanıtları toplamada zorluklar yaşadığı ifade edilmiştir. Bu araştırmanın sonuçlarında ise denetçilerin covid-19 salgın döneminde bağımsız denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken denetim kanıtlarına erişmede zorluk yaşadıklarına dahil raporlarında ciddi bir açıklamanın varlığı tespit edilememiştir. Bu sonuç literatürde Saleem (2021), tarafından yapılan çalışma sonuçları ile benzerlik göstermemektedir.

Literatürde Karakoç ve Gündüz (2021), tarafından yapılan çalışmada denetçilerin covid-19 etkilerine daha çok “dikkat çekilen husus” paragrafında yer verdikleri ifade edilmiştir. Bu araştırmanın sonuçlarına bakıldığında denetçilerin kilit denetim konusu paragrafının ardından covid-19 salgın sürecine yönelik açıklamalara en çok dikkat çekilen hususlar paragraflarında yer verdikleri tespit edilmiştir. Bu bulgular araştırmanın bu sonucu ile literatürde yapılan önceki çalışmaları desteklemektedir.





**Grafik 2: Sektörlere Göre Covid-19 Salgın Sürecine Yönelik Açıklama Sayıları**

Yukarıda Grafik 2’de görüleceği üzere salgın döneminin denetçi açıklamalarına göre en çok etkisi mali sektörde olduğu görülmektedir. Ardından imalat sektörü gelmektedir. Covid-19 salgının etkilerinin mali sektördeki şirketler için daha çok kilit denetim konularına yansıdığı görülmektedir. İnşaat, Perakende, ulaşım sektörlerinde salgın dönemine yönelik denetçi açıklamaları birbirine yakın orandadır. Madencilik, elektrik, su, gaz ve diğer sektörlerde salgın döneminin etkilerine yönelik denetçilerin ilgili paragraflarda açıklama yapmadıkları tespit edilmiştir.

#### 4. SONUÇ

Yaşadığımız yüzyılda yeni bir yaşam biçimi inşa edilmiştir. Bu yaşam biçimi içerisinde sosyal medya, akıllı telefonlar, evden çalışma, internet üzerinden alışveriş gibi birçok farklı alışkanlık biçimi yer almaktadır. Yeni yaşam biçimi ve buna bağlı olarak bireylerin alışkanlıkları tüm dünya genelindeki iktisadi hayatı ve işletmeleri yakından etkilemiştir. Bireyler salgın döneminde ihtiyaçlarını daha çok sanal ortam üzerinden gerçekleştirmiştir. Bu durum salgın dönemi öncesinde de önemli bir pazara sahip olan e- ticareti daha yaygın hale getirmiştir. Bununla birlikte covid-19 salgın dönemi birçok insanın yaşamını yitirmesine neden olmuştur. Salgının insan sağlığına olan etkileri henüz sonlanmamış ve devam etmektedir. Salgın aynı zamanda birçok işletmenin iflas etmesine ve çok sayıda insanın işsiz kalmasına neden olmuştur. Salgının tüm dünya genelinde oluşturmuş olduğu ekonomik etkisinin sonuçları tam olarak bilinmemektedir. Salgın sürecinde farklı işkolunda olan birçok işletme esnek çalışma, uzaktan çalışma gibi farklı çalışma şekilleri ile faaliyetlerini sürdürmeye çalışmışlardır. Yaşanan bu süreç bağımsız denetim faaliyetinin yapılaş şekli de etkilemiştir. Bu süreçte bağımsız denetimde dünyanın birçok yerinde uzaktan denetim şeklinde gerçekleştirilmiştir. Diğer yandan uzaktan

yapılan bağımsız denetim faaliyetinin kalitesi hakkında literatürde bazı çekinceler de dile getirilmektedir. Bununla birlikte bağımsız denetim faaliyeti yerine getirmiş olduğu fonksiyon itibari ile işletmelerin faaliyetlerini mali tablolar üzerinden denetim kanıtlarına dayalı olarak belirli ilkeler çerçevesinde gerçekleştirmektedir. Bağımsız denetim ortaya koymuş olduğu sonuçlar itibari ile işletmelerin finansal açıdan durumlarını reel bir şekilde ortaya koyabilmektedir. Aynı zamanda bağımsız denetimin ortaya koymuş olduğu sonuçlar işletme hakkında karar veren ilgi guruplarının kararlarını yakından etkilemektedir. Bu bağlamda salgın sürecinin işletmelerde meydana getirmiş olduğu etkinin bağımsız denetçilerin gözüyle ortaya konulması önemlidir. Bu çalışmada covid-19 salgın sürecinin etkilerinin bağımsız denetçi raporlarındaki açıklamalarına yansımaları üzerinden değerlendirilmesi yapılmıştır. Bu çerçevede çalışmada BİST'e kayıtlı 12 farklı sektörde faaliyet gösteren 378 şirketin 2020 yılına ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Araştırma sonucunda, covid-19 salgın sürecinin etkilerinin denetçi raporlarında daha çok kilit denetim konuları ve dikkat çekilen hususlar paragraflarında yer aldığı görülmüştür. Denetçilerin salgın sürecinin etkilerine yönelik açıklamaları ise daha çok mali sektör için yaptıkları tespit edilmiştir. Denetçilerin madencilik, elektrik, su, gaz gibi sektörler için salgın döneminin etkilerine yönelik açıklama yapmadıkları görülmüştür. Bununla birlikte denetçilerin salgın döneminde denetim kanıtına ulaşmada zorluk yaşamadıkları açıklamalarından tespit edilmiştir. Salgının sürecinin denetçilerin görüşlerini etkileyecek oranda bir durum teşkil etmediği, tüm sektörlerdeki denetçi görüşlerinin salgın öncesi ve salgının etkili olduğu 2020 yılı ile benzer olduğu çalışmada görülmüştür. Genel olarak araştırmanın sonuçlarında incelenen paragraflarda denetçilerin salgın döneminin etkilerinin muhtemel beklenenden daha az bir oranda açıklamalarına yansıdığı görülmüştür. Bu durum literatürde yapılmış çalışmalarla benzerlik göstermektedir. Sonuç olarak salgın döneminin etkileri henüz son bulmamıştır. Salgın süreci devam etmektedir. Salgın süreci sona erdiğinde gelecekteki çalışmalarda daha çok dönemi kapsayan veriler ile denetçi açıklamaları üzerinden yaşanan salgın sürecinin işletmeler üzerinde olan etkilerinin tespit edilmesinin önemli olduğu düşünülmektedir.

---

#### **YAZARIN BEYANI**

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

#### **AUTHOR'S DECLARATION**

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

---

## KAYNAKÇA

- Adana, B. A., & Özbirecikli, M. (2020). Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi. *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12(2), 2080-2093. <https://doi.org/10.20491/isarder.2020.963>
- Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H., Hussainey, K. (2020). Auditing in Times of Social Distancing: The Effect of Covid-19 on Auditing Quality. *International Journal Of Accounting & Information Management*, 29(1), 169-178. <https://doi.org/10.1108/IJAIM-08-2020-0128>
- Altuk, V. E. (2020). Covid-19 Salgınının İç Denetim Üzerindeki Etkileri: Bir Çözüm Önerisi Olarak Uzaktan Denetim. *Denetişim*, 22, 15-26. <https://dergipark.org.tr/en/pub/denetisim/-issue/60158/879614>
- Atakan, M. (2020). Siber Güvenlik Risklerinin ve Covid-19 Salgınının Uzaktan Denetim Üzerindeki Etkileri. *Denetişim*, 22, 27-39. <https://dergipark.org.tr/en/pub/denetisim/issue/60158/879614>
- Bircan, N. G. (2020). Belirsizlik ve Kriz Durumlarında Çevik Denetim Anlayışı ve Denetim Mesleği Üzerine Etkileri: Covid-19 Vakası Üzerine Bir Değerlendirme. *Mali Çözüm Dergisi*, 30, 245-258. <https://ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-161/--2869>
- Castka, P., Searcy, C. & Fischer, S. (2020). Technology-Enhanced Auditing in Voluntary Sustainability Standards: The Impact of Covid-19. *Sustainability*, 12(11), 4740. <https://doi.org/10.3390/su12114740>
- Cavlak, H. (2020). Covid-19 Pandemisinin Finansal Raporlama Üzerindeki Olası Etkileri: BİST 100 Endeksi'ndeki İşletmelerin Ara Dönem Finansal Raporlarının İncelenmesi. *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19, 143-168. <https://doi.org/10.21547/jss.755865>
- Chen, X., Xiao, H. & Zhang, Y. (2021). To What Extent Did Independent Directors Help Firms' Recovery During the Covid-19 Pandemic? Evidence From China. *Applied Economics*, 1-17, DOI: 10.1080/00036846.2021.1904114.
- Cinel, E. A. (2020). Covid-19'un Küresel Makroekonomik Etkileri ve Beklentiler. *Politik Ekonomik Kuram*, 4(1), 124-140. <https://doi.org/10.30586/pek.748538>
- Crosby, A. W. (2003). *America's Forgotten Pandemic: The Influenza Of 1918*. 2nd edition, Cambridge University Press, Cambridge.
- Demir, Z. (2020). Covid-19'un TFRS Kapsamındaki Finansal Raporlamaya Olan Etkileri ve TMS Kapsamında Denetçinin Dikkate Alması Gereken Hususların Değerlendirilmesi. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 21(61), 255-278. <https://dergipark.org.tr/en/pub/mdbakis/issue/56331/781638>

- World Health Organization. (2021). WHO Coronavirus (COVID-19) Dashboard. <https://covid19.who.int/>. (Erişim Tarihi: 25.04.2021)
- Eulerich, M., Wagener, M. & Wood, D. A. (2021). Evidence on Internal Audit Effectiveness from Transitioning to Remote Audits Because of Covid-19. *Available At Ssrn 3774050*. 1-24. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3774050>
- Hay, D., Shires, K. & Van Dyk D. (2021). Auditing in the time of COVID – the impact of COVID-19 on auditing in New Zealand and subsequent reforms, *Pacific Accounting Review*, Vol. ahead-of-print No. ahead-of-print. <https://doi.org/10.1108/PAR-09-2020-0155>.
- Kaka, E. J. (2021). Covid-19 and Auditing. *Journal of Applied Accounting and Taxation*, 6(1), 1-10. <https://doi.org/10.30871/jaat.v6i1.2311>
- Karacan, S. (2020). Yeni Tip Koronavirüs'ün (Covid-19) Finansal Tablolara Muhtemel Etkileri. *Uluslararası Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 13(73), 944-952.
- Karakaya, G. (2020). Covid-19 Gündeminde İşletme Sürekliliği ve Bağımsız Denetim İlişkisi. *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 19(37), 14-29. <https://dergipark.org.tr/en/pub/iticusbe/-issue/55168/754003>
- Karakoç, M., & Gündüz, M. (2021). Covid 19 Sürecinde Sınırlı Bağımsız Denetim ve BİST 100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Opus Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 17(Pandemi Özel Sayısı), 11 (17), 3573-3595. <https://doi.org/10.26466/opus.895785>
- Khatib, S. F., & Nour, A. N. I. (2021). The Impact of Corporate Governance on Firm Performance During the Covid-19 Pandemic: Evidence from Malaysia. *Journal of Asian Finance, Economics and Business*, Forthcoming, 8(2), 0943–0952. [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3762393](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3762393)
- Köse, T., & Ağdeniz, Ş. (2020) Covid-19 Salgınının BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Sürecine Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 30, (161) 69-94. <https://ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi/sayi-161/--2869>
- Luo, Y., & Malsch, B. (2020). Exploring Improvisation in Audit Work Through Auditors Response to Covid-19. *Available At Ssrn 3643823*.1-52. <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3643823>
- Mostafa, F. N. (2021). Studying Accounting and Audit Considerations of Global Pandemic Coronavirus (Covid-19) Crisis and Its Effects on Financial Reports and Auditing Procedures, Survey Study In Egyptian Market. *The Journal of Financial and Business Research*, (22), January, 325-360. DOI: 10.21608/jsst.2020.49119.1160

- Owolabi, S. A., & Joshua, A. A. (2020). Application of ISA 300 and Audit Quality in the Covid-19 Pandemic Era: Standpoints of Accounting Practitioners. *American Journal of Humanities and Social Sciences Research* (Ajhssr) 4(11), 210-222. <https://www.ajhssr.com/volume-4-issue-11/>
- Saleem, K. S. A. (2021). The Impact of the Coronavirus Pandemic on Auditing Quality in Jordan. *International Journal of Innovation, Creativity and Change*, 15(4), 31-40. <https://www.ijicc.net/index.php/ijicc-editions/2021/219-vol-15-iss-4>
- Sevgi, I.E. (2020). Covid-19'un Çalışma Hayatına Yansımaları: Salgından Etkilenen Bazı Ülkeler Tarafından Alınan Önlemler. *Dicle Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 10(19), 212-231. <https://dergipark.org.tr/en/pub/duiibfd/issue/54251/714976>
- Sevgi, I.E. (2020). Covid-19'un İşletmeler ve Çalışanlar Üzerindeki Etkisi: Almanya, Amerika ve Belçika'dan Örnekler. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 11(2),204-221. <https://dergipark.org.tr/en/pub/ayd/issue/58217/831122>
- Statiasta. (2021). Impact of the coronavirus pandemic on the global economy - Statistics & Facts. <https://www.statista.com/topics/6139/covid-19-impact-on-the-global-economy>.(Erişim Tarihi: 25.04.2021)
- Tache, M., Cazazian, R., & Moldoveanu, V. (2020). Financial Audit and Financial Reporting under IFRS in the context of Coronavirus. *Annals - Economy Series, Constantin Brancusi University, Faculty of Economics*, (6) 103-111, (Erişim Tarihi: 03.03.2021)
- Türkiye Cumhuriyeti Sağlık Bakanlığı. (2021). COVID-19 Bilgilendirme Platformu. <https://covid19.saglik.gov.tr> (Erişim Tarihi: 05.05.2021)
- Uluslararası Çalışma Örgütü (ILO). <https://ilostat.ilo.org/topics/covid-19/> (Erişim Tarihi: 25.04.2021)
- Yücel, S., & Durak, İ. (2021). COVID-19'un BİST İmalat Sektörü Firmalarına Olan Finansal Etkilerinin Finansal Oranlar ve İstatistiksel Tekniklerle İncelenmesi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 90, 101-126. <https://doi.org/10.25095/mufad.813411>