

COVID-19 DÖNEMİNDE, BIST-100 ŞİRKETLERİNDE ŞARTLI OLUMLU GÖRÜŞ AÇIKLANAN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINA İLİŞKİN BİR ANALİZ*

Dr. Öğretim Üyesi Sezen ULUDAĞ**

Araştırma Makalesi/ *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi
2022, 24 (COVID-19 Özel Sayısı), ÖS249-ÖS266

ÖZ

COVID-19 döneminde, pandeminin etkileri ile denetim sürecinde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeye yönelik olumsuzlukların ve/veya işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizliklerin olasılıklarının, bağımsız denetçi görüşlerini etkilediği düşünülmektedir. Bu çalışmada, BIST-100 endeksinde yer alan şirketlerden 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında olumlu görüşten sapma şeklinde görüş açıklanan raporlar incelenmiştir. Bu raporlarda görüş bildirmekten kaçınma ya da olumsuz şekilde görüş açıklanan bir rapor bulunmamaktadır. Sadece 16 raporda şartlı olumlu görüş açıklanmış, bu raporlar detaylı analize tabi tutulmuştur. Bu raporlardaki görüşün dayanağı ve rapordaki diğer ilave açıklamaların içerik analiziyle, COVID-19 pandemisinin şartlı olumlu görüşün oluşmasında önemli bir faktör olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetçi raporları, Şartlı olumlu görüş, COVID-19

JEL Sınıflandırması: M42, M41

AN ANALYSIS RELATED TO INDEPENDENT AUDITOR'S REPORTS IN WHICH QUALIFIED OPINIONS ARE ISSUED ON FIRMS LISTED IN THE BIST-100 DURING THE COVID-19 PERIOD

ABSTRACT

COVID-19 pandemic and related possibilities of negative effects of gathering sufficient and appropriate audit evidence in the audit process and/or the material uncertainty related to going concern

* Makale Gönderim Tarihi (Date of Submission): 26.01.2022; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 19.04.2022

Bu çalışma, 25-27 Kasım 2021 tarihlerinde MÖDAV tarafından düzenlenen 18. Uluslararası Muhasebe Konferansında sunulan bildirinin, yeniden düzenlenmiş ve genişletilmiş halidir.

** Anadolu Üniversitesi-İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi-İşletme Bölümü-Muhasebe Finansman Ana Bilim Dalı, sezencubukcu@gmail.com, scubukcu@anadolu.edu.tr, orcid.org/0000-0002-4940-4335

Atıf (Citation): Uludağ, S. (2022). Covid-19 Döneminde, BIST-100 Şirketlerinde Şartlı Olumlu Görüş Açıklanan Bağımsız Denetçi Raporlarına İlişkin Bir Analiz. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (COVID-19 Özel Sayısı), ÖS249-ÖS266. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1063417>

are believed to influence independent auditor's reports. Hence this paper analyzes modified opinions issued for firms listed in the BIST-100 in 2020. Among these reports, there are 16 qualified opinions but no disclaimer of opinion or an adverse opinion. A detailed examination of qualified opinions regarding the basis for the opinion and a content analysis of additional explanations provided, COVID-19 pandemic is not found as an important factor in the formation of a qualified opinion.

Keywords: Independent auditor's report, Qualified opinion, COVID-19

JEL Classification: M42, M41

EXTENDED SUMMARY

PURPOSE AND MOTIVATION

The economic effects of the COVID-19 pandemic necessitated the examination of the audit opinions and audit reports to grasp the effects on businesses. Arising from the possibility of unfavorable conditions related to obtaining evidence, and the uncertainties about the going concern of companies, we anticipated that there would be more modified opinions. The main purpose of this study is to evaluate whether the effects of COVID-19 cause modifications from the unqualified opinion in the independent auditor's reports of firms listed in the BIST-100 in 2020.

RESEARCH STRATEGY AND METHOD

The contents of the reports of firms included in the BIST-100 index, in which opinions are issued as modifications from the unqualified opinion in the independent auditor's reports of 2020, have been analyzed. In this context, only 16 of 100 firms have expressed a qualified opinion in the independent auditor's report for 2020. The content analysis was carried out by coding the independent auditor reports in Excel. In this study, the reports of independent auditors', which are prepared in accordance with the legal framework, disclosed to the public, and therefore have clear content, are examined. In this context, content analysis is an appropriate method in terms of understanding the reflection of the effects of the chaotic environment caused by COVID-19, on the reports of independent auditors, by examining the contents of the reports in depth.

According to the basic aim of this study, initially we examined the opinion sections of the 16 independent auditors' reports, which have a qualified opinion. Specifically, we searched for the expressions related to COVID-19. Then, 2019 audit opinions of these 16 companies were investigated and compared with the year 2020 expressions. In addition, whether key audit matters (KAMs) are disclosed in the independent auditors' reports for 2020 and whether there are additional disclosures other than KAMs (Other-matter, emphasis-of-matter and material uncertainty related to going concern), and

whether COVID-19 is mentioned in these sections are investigated and evaluated. Lastly, it has been examined whether there is an explanation about COVID-19 in the reports in KAMs or additional disclosures of other firms that are included in the BIST-100 index and received an unqualified opinion, not a qualified opinion.

RESULTS AND DISCUSSION

In the independent auditor's reports for 2020, there are no reports with an adverse opinion or a disclaimer of opinion. The examination of the “basis for opinion” sections of the independent auditor reports of the 16 firms revealed that none of them contained an expression about COVID-19 in this section of the report.

When the opinions in the reports of these 16 firms in 2019 are examined, it is seen that 15 of them received a qualified opinion in 2019 as well. Although among these, one company received an unqualified opinion in 2019 but a qualified opinion in 2020, but the reason is not the pandemic. Subjects related to the basis of qualified opinion in the reports of the other 15 firms in 2019 are generally on the same basis, except for some minor differences but again not the pandemic.

It is seen that at least one KAM has been expressed in all of the reports of 16 firms for the year 2020. In seven of these reports, it is seen that there is an expression about COVID-19 in KAMs. Five of these 16 reports include other-matter paragraphs, and none of them contain an expression regarding COVID-19. Seven of them have emphasis-of-matter paragraphs, and only one of them has expressions regarding the uncertainty related to the COVID-19. It is seen that the important uncertainty paragraph related to going concern of the businesses, which is another additional explanation, is only included in two reports. As stated before, only 16 firms in the BIST-100 index received a qualified opinion in 2020, and the remaining 84 firms an unqualified opinion. Further examination revealed that only 18 of these 84 firms had an expression about COVID-19. In 12 of these reports, it was observed that there was an expression about COVID-19 only in the KAMs, in two of them both in the KAMs and in the emphasis-of-matter paragraphs, in two of them only in emphasis of matter paragraphs, and in the other two of them in the other-matters paragraphs.

CONCLUSION AND RECOMMENDATIONS

As a result, it is seen that only 16 firms received a qualified opinion in the form of modification from the unqualified opinion in the independent auditors' reports of the firms included in the BIST-100 index for 2020 and there is no direct reflection of the effects of COVID-19 on the basis for the opinion. In addition, it is observed that only eight of the reports contained expressions about COVID-19 other than the basis of the opinion. The lack of direct reflection of the COVID-19 effects in formation of the opinion is contrary to the expectation. This finding may be the result of the precautions and regulations taken by

the auditors for the effectiveness of the audit process, and especially the effectiveness of the planning phase. This study may contribute to the efforts of increasing audit quality and to understanding the importance of flexibility and agility in the audit process. Future research that compares auditors' professional judgments over the span of the pandemic may provide useful in foreseeing the effects of unexpected events.

1. GİRİŞ

COVID-19 salgınının 11 Mart 2020 tarihinde pandemi olarak ilanı ile birlikte tüm dünyada kaotik bir ortam hâkim olmuştur. Halen yaşamakta olduğumuz COVID-19 pandemisinin, ekonomik etkileri yanında sosyolojik, psikolojik, kültürel pek çok farklı alanda etkileri olduğunu görmekteyiz. İşletmecilik açısından da başta ekonomik etkileri olmak üzere bu sürecin tüm etkilerinin, çevik bir anlayışla derinlemesine analiz edilmesi ve buna bağlı olarak da aksiyonlar alınması gereksinimi ortaya çıkmıştır. Bu gereksinim karşısında hem uygulama alanında hem de akademik alanda önemli çalışmalar gerçekleştirilmektedir. Tüm bunlar yaşanırken, süreçten etkilenen alanlardan biri de bağımsız denetimdir. COVID-19 pandemisinin hem denetim sürecine yansımaları hem de işletmelerdeki etkilerinin bağımsız denetçi raporlarına yansımaları ayrı birer araştırma alanını oluşturmaktadır. Yapılan çalışmalar bir durum değerlendirmesi ve aksiyonların belirlenmesine yol gösterici analizler olmanın ötesinde, denetim kalitesinin geliştirilmesi açısından değer yaratmaktadır; bu nedenle ayrı bir öneme sahiptirler.

COVID-19 pandemisinin denetim sürecine olası etkileri bağlamında, sürecin başından beri yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeye yönelik olumsuzlukların ya da işletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizliklerin olasılıkları dolayısıyla, şartlı olumlu¹, olumsuz ya da görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüşlerin raporlarda yer alabileceği tahmin edilmektedir. Literatürde olası olumsuzlukları göz önünde bulunduran, bunların çözümüne ilişkin öneriler getiren önemli çalışmalar bulunmaktadır. Bu çalışmalar arasında yer alanlardan bazıları şu şekilde özetlenebilir:

Uğurlu ve Sarısoy (2021), çalışmalarında COVID-19'un bağımsız denetim üzerindeki olası etkilerini incelemek amacıyla 2020 yılında, İstanbul'daki bağımsız denetçilerin görüşlerini anket yoluyla almışlardır. 102 yanıtın faktör analizi ve korelasyon analizi ile incelendiği çalışma sonucunda; bağımsız denetçilerin, COVID-19'un bağımsız denetim çalışmalarını olumsuz etkilediği konusunda görüş bildirdikleri, olumsuz etkiler nedeniyle, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme konusunda sıkıntı yaşadıkları belirlenmiştir. Ayrıca çalışmada pandeminin bağımsız denetim çalışmalarına etkileri

¹ BDS 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi" standardında ve buna bağlı olarak çeşitli çalışmalarda, İngilizce qualified opinion olan görüş türü için sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) ifadesi yer almaktadır. Bu çalışmada şartlı olumlu görüş ifadesinin kullanımı tercih edilmiştir.

başlıklar altında özetlenmiştir: (1) Yeni denetim sözleşmesinin kabulüne etkileri, (2) denetimin planlanması ve risk değerlendirme sürecine etkisi, (3) önemliliğe etkisi, (4) denetim kanıtı üzerine etkisi, (5) denetçi görüşü üzerine etkileri, (6) denetçi raporunda açıklanacak bölümler üzerindeki etkileri. Bu kapsamda işletmenin sürekliliğinin belirlenememesinin veya bu konuda önemli hususlar olmasının bağımsız denetçinin görüşünü etkileyebileceği, ayrıca denetçinin kapsam sınırlaması ya da olağanüstü durumlardan dolayı yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamaması, şartlı görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş vermesine neden olabileceği belirtilmektedir. Bu nedenle izleyen yıl için yani 2021 yılı için geçmiş yıllara oranla bağımsız denetim raporlarında daha fazla olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi söz konusu olabileceği ifade edilmektedir.

Erdoğan (2021), teorik çalışmasında denetçilerin öncelikle işletmelerin COVID-19'dan ne şekilde etkilendiğini anlamak ve bu durumun riskleri nasıl etkilediğini düşünmek, iç kontrolü anlamak ve denetim riskini yeni duruma göre belirlemek zorunda olduklarını vurgulamaktadır. Bunun yanı sıra çalışmada, denetçilerin mevcut koşulları dikkate almaları gerektiğine ve raporlarını buna göre düzenlemeleri gerektiğine dikkat çekilmektedir. Buna göre denetçilerin, işletmelerin sürekliliğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeleri gerektiği ve sürekliliklerini devam ettirme yeteneklerine ilişkin bir yargıya varmak durumunda oldukları ifade edilmektedir. Ayrıca böyle bir ortamda kilit denetim konularının, dikkat çekilen hususlar paragrafının, işletmenin sürekliliğiyle ilgili önemli belirsizlik paragrafının kullanımına ve bilanço tarihinden sonraki olayların incelenmesine ilişkin gereksinim vurgulanmaktadır.

Adana ve Özbirecikli (2020), çalışmalarında COVID-19'un bağımsız denetim sürecine ve bağımsız denetçi raporlarına etkilerini ortaya koymak amacıyla, denetime tabi 81 şirketin 2020 yılı ara dönem bağımsız denetçi raporlarını incelemişlerdir. Bunun için nitel araştırma yöntemlerinden biri olan dokümantasyon tarama yöntemi kullanılmıştır. Sonuçta COVID-19'un denetimin planlanması, yürütülmesi ve fiziksel olarak denetim kanıtı toplanması üzerinde önemli etkileri olduğu belirlenmiştir. Bu sonuç kapsamında denetçilerin planlama ve raporların oluşturulmasında söz konusu etkileri göz önünde bulundurmaları gerekliliği vurgulanmıştır.

Parlak (2021), çalışmasında COVID-19'un bağımsız denetçi raporuna ve görüşüne etkisini BIST toptan ve perakende ticaret, lokantalar ve oteller sektöründe faaliyet gösteren 31 şirketin 2017-2020 yılları arasında yayımlanan raporları üzerinden, içerik analizi ile incelemiştir. Çalışmanın sonucunda, bağımsız denetçi raporlarında COVID-19 ile ilgili açıklamaların bulunduğu ancak söz konusu pandeminin işletmenin sürekliliğine ve olumlu görüşten sapmaya yönelik önemli bir etkisinin bulunmadığı belirtilmiştir.

Kaka (2021), çalışmasında finansal tabloların denetiminde COVID-19 sürecinde denetçilerin karşılaşılabilecekleri zorluklara dikkat çekmeyi amaçlamıştır. Dokümantasyon tarama yöntemi ile dergi,

kitap, internet yayınları, gazeteler ve haber bültenlerinin incelendiği çalışmanın sonucunda bu durumun raporlamaya yansımalarıyla ilgili bazı senaryolara değinilmiş, bağımsız denetçi raporlarında farklı görüş türleri olasılıkları incelenmiştir. Ayrıca denetçilerin yeterli mesleki şüphecilik ve yargı kullanmaları, denetim standartlarına bağlı uygulamaları takip etmeye devam etmeleri önerilmiştir.

Selimoğlu ve diğerleri (2021), çalışmalarında COVID-19'un yaşandığı dönemde bağımsız denetim sürecinde hangi konuların dikkate alınması gerektiği, teknolojik fırsatlar ve bağımsız denetim standartları çerçevesinde hangi yönde düzenlemeler yapıldığı ile ilgili bir bakış açısı oluşturmayı amaçlamışlardır. Bu amaç doğrultusunda literatür taraması ile gerçekleştirilen çalışma sonucunda vurgulanan konular arasında raporlamaya da yer verilmiştir. Buna göre yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplanması bazı güçlükler nedeniyle gerçekleştirilemediğinde, sınırlı görüş verme veya görüş bildirmekten kaçınmaya; dipnotlarda yeterli açıklama yapılmaması veya sürekliliği tamamen riske sokması durumunda da görüş bildirmekten kaçınmaya ya da olumsuz görüşe kadar gidilebileceği de göz önüne alınması gereken konular olarak vurgulanmıştır.

Bircan (2020), çalışmasında çevik denetime olan gereksinimi, çeşitli belirsizlik içeren durumlar ve krizlerin şirketlerdeki etkilerine bağlı olarak denetime yansımalarını kuramsal olarak değerlendirmiştir. Bu kapsamda, bağımsız denetçi raporları ve görüş türleri açısından olağanüstü durumlara hızlı tepki verebilmek için esnek yapının gerekliliğini vurgulamıştır.

Karakoç ve Gündüz (2021), çalışmalarında bağımsız denetçi raporlarında COVID-19 etkilerine ne ölçüde yer verdiklerinin saptanması amacıyla 2020 yılında BIST-100 endeksinde yer alan şirketlerin ara dönem finansal tabloları ve sınırlı denetim raporlarının ayrıntılarıyla incelemiştir. Sonuçta 99 şirketin finansal tablolarında ve sadece beş denetçi raporunda COVID-19 etkileri ile ilgili açıklamaların olduğu belirtilmiştir. Söz konusu beş bağımsız denetçi raporunda bu etkilerin genellikle dikkat çekilen hususlar paragrafında yer aldığı belirtilmiştir.

Kutay ve Tektüfekçi (2021), çalışmalarında BIST'te işlem gören turizm endeksinde yedi şirketin 2019 ve 2020 yıllarında COVID-19 etkisinin hem finansal tablo dipnotlarına hem faaliyet raporlarına hem de bağımsız denetçi raporlarına yansımalarını içerik analiziyle incelemiştir. Sonuçta pandeminin söz konusu işletmeleri önemli derecede etkilediği ifade edilmiştir.

Deniz (2021), çalışmasında bankaların denetiminde 2020 yılı sınırlı bağımsız denetim raporlarında COVID-19 ile ilgili açıklamaların, ne kadar yer aldığı ve ayrıca yaşanan bu durumun bağımsız denetçinin ulaştığı sonuca etkisinin belirlenmesini amaçlamıştır. Bunun için BIST-100'de yer alan mevduat bankalarının 2020 yılı sınırlı denetim raporları incelenmiştir. Analizde, içerik analizi ve ikili lojistik regresyon yöntemleri kullanılmıştır. Sonuçta COVID-19 ile ilgili açıklamaların denetçi tarafından bildirilen sonuç üzerinde etkili olmadığı ifade edilmiştir.

Hay ve diğerleri (2021), Yeni Zelanda’da COVID-19’un denetim sürecindeki erken etkilerinin basılı kaynakların incelenmesiyle belirlendiği ve denetim sürecinde beklenen yeniliklerin önerildiği bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Sonuçta COVID-19’un öncelikle denetçi görüşünde etkileri olacağı tahmin edildiği, ancak ortaya çıkan etkilerin bu önemde olmadığı belirlenmiştir. Ancak, yine de denetçilerin işletmenin çeşitli noktalarda artan bir sorumluluğu olacağı beklenildiği açıklanmıştır. İleride ise denetim sürecinde farklı yenilikler beklenildiği ifade edilen çalışmada, denetçilerin iç kontrolle ilgili raporlama, hile ile ilgili sorumluluklar ve kurumsal yönetimle ilgili değişikliklerle ilgili sorumlulukları olabileceği belirtilmiştir.

Köse ve Ağdeniz (2020), çalışmalarında BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının uygulanması açısından COVID-19’un etkilerini incelemişlerdir. Bu amaçla 2020 yılında faaliyetlerin kısmen veya tamamen durdurulması ya da imkânsız hale gelmesi bildiriminde bulunan şirketlerin bildirimleri; finansal raporlarında COVID-19 salgınına ilişkin bilgi veren işletmelerin ara dönemdeki bağımsız denetçi raporları ve lokantalar ve oteller sektöründe yer alan işletmelerin denetim raporları içerik analizi ile incelenmiştir. Çalışma kapsamındaki şirketlerin bağımsız denetçi raporlarında COVID-19 ile ilgili bir bilgilendirme bulunmadığı ayrıca söz konusu etkilerin finansal tablolarda raporlanmadığı belirlenmiştir.

Karakaya (2020), çalışmasında işletmelerin COVID-19 sürecinde süreklilik ile ilgili bazı aksaklıklar yaşadıkları bu süreçte denetim ve bağımsız denetim olgularının daha da önemli hale gelmiş olduğunu vurgulamış ve BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı kapsamında işletme sürekliliği kavramı ve bağımsız denetim ilişkisini nitel yöntemler aracılığıyla incelemiştir. Sonuçta işletme sürekliliği bağlamında, bağımsız denetim olgusunun olumlu yönde katkı sağladığı belirtilmiş ve sürekliliğin devam ettirilmesi konusunda bağımsız denetimin önemi ortaya konmuş, denetim sürecinde belirli adımlar bu perspektifle ilişkilendirilerek belirtilmiştir. Bu bağlamda denetçi raporlarında süreklilikle ilgili yansımaları da değinilmiştir.

Baskan (2020), çalışmasında COVID-19’un işletmelerin sürekliliği ile ilgili yaratacağı sorunların bağımsız denetçi raporlarında ne şekilde yer alması gerektiğini BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı kapsamında kavramsal olarak inceleyip değerlendirerek ve konunun önemini vurgulamıştır. Sonuçta makul güvence verilmesi için ayrıntılı açıklamaların raporda yer alması gereği belirtilmiştir.

Albitar ve diğerleri (2021), COVID-19’un denetim kalitesi üzerindeki etkisini ikincil veri kaynakları üzerinden incelemişlerdir. Çalışmanın sonucunda denetçilerin COVID-19’un denetim kalitesi üzerinde önemli etkisi olabilecek olan denetim ücretlerini, süreklilik değerlendirmesini, denetim sürecindeki insan sermayesini, denetim yordamlarını, denetçi maaşlarını büyük ölçüde etkileyebileceğine inandıkları ifade edilmiştir.

Crucean ve Hategan (2021), Bükreş Borsası'ndaki 60 şirketin 2019 finansal raporlarını, yönetici raporlarını ve bağımsız denetçi raporlarının içerikleri inceledikleri, korelasyon ve regresyon analizi gerçekleştirdikleri çalışmalarında, COVID-19'un pek çok sektörde önemli etkileri olduğunu tespit etmişlerdir. Bazı durumlarda bilanço tarihinden sonraki olaylarla ilgili çeşitli belirsizliklerin olduğuna ve önemli belirsizliklerin özellikle işletmenin sürekliliği ile ilgili olduğuna dikkat çekilmiştir.

Al-Khasawneh, (2021) çalışmasında Ürdün bankalarında, denetim standartlarına göre yürütülen bağımsız denetim süreçlerinde COVID-19 etkilerini göstermeyi amaçlamıştır. Bu amaçla uygulanan anketlerin analiz için geçerli olan 25'inin ortalamaların incelenmesi ve işaret testi yoluyla araştırma gerçekleştirilmiştir. Çalışmanın sonucunda COVID-19'un planlamada, önemlilik seviyesinin belirlenmesinde, denetim riskinde, kanıt toplama yöntemlerinde ve denetçi raporunun içeriğinin belirlenmesinde etkileri olduğu ifade edilmiştir. Bu sonuç kapsamında gelişen denetim yöntemlerine odaklanılması ve modern teknolojilerden yararlanılması önerilmektedir.

Appelbaum ve diğerleri (2020) kuramsal olarak gerçekleştirdikleri çalışmalarında, COVID-19'un yaşandığı bu süreçte denetim faaliyetlerinde hiç şüphesiz geleneksel, insana dayalı yöntemlerle kanıt toplamanın mantıklı ve pratik olmayacağını belirterek teknolojiye dayalı yöntemlerin uzaktan denetimle ilgili sağlayacağı alternatifleri vurgulamışlardır.

Yukarıdaki çalışmalara da konu olan, COVID-19 pandemisinin etkileri ile denetim sürecinde ve sürecin çıktısı olan raporlarda ortaya çıkabilecek farklılıkların olasılıklarına bağlı olarak ulusal ve uluslararası alanda meslek örgütleri, denetim şirketleri ve akademisyenler, sürecin başarıyla yürütülerek makul güvence sağlanması için öneriler geliştirmişlerdir. Bu amaçla denetim alanları ve muhtemel aksiyonlar ele alınmıştır. Özellikle denetim planlarının revizyonu, sürekliliğin değerlendirilmesi, önemlilik ve risk değerlendirmelerinin gözden geçirilmesi, alternatif kanıt toplama tekniklerinin oluşturulması, denetçi raporlarında ilave paragrafların kullanımı gibi konular vurgulanmıştır. (International Auditing and Assurance Standards Board [IAASB], 2020; Kamu Gözetimi Muhasebe ve "Denetim Standartları Kurumu [KGK], 2020; Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği [TÜRMOB], 2020; Akdoğan vd. 2021, s. 46-56; Erdoğan, 2021, s.42) Geliştirilen bu önerilerin uygulamaya geçirilmesi ve pandeminin sürekli değişen koşulları sonucunda ortaya çıkan durumun öncelikle bağımsız denetçi raporlarına yansıtacağı düşünülerek, bu amaçla yapılacak analizler özellikle bundan sonra yaşanabilecek başka salgınlar, küresel ısınma, göçler ve benzeri küresel konular yanında aynı zamanda yerel kritik konular nedeniyle yaşanabilecek farklı konularla ilgili krizlere hazırlıklı olabilmek adına büyük önem taşıyacaktır. Bu çalışmanın da temel amacı COVID-19'un yarattığı etkilerin, bağımsız denetçi raporlarında olumlu görüşten sapmaya neden olup olmadığının değerlendirilmesidir.

2. METODOLOJİ

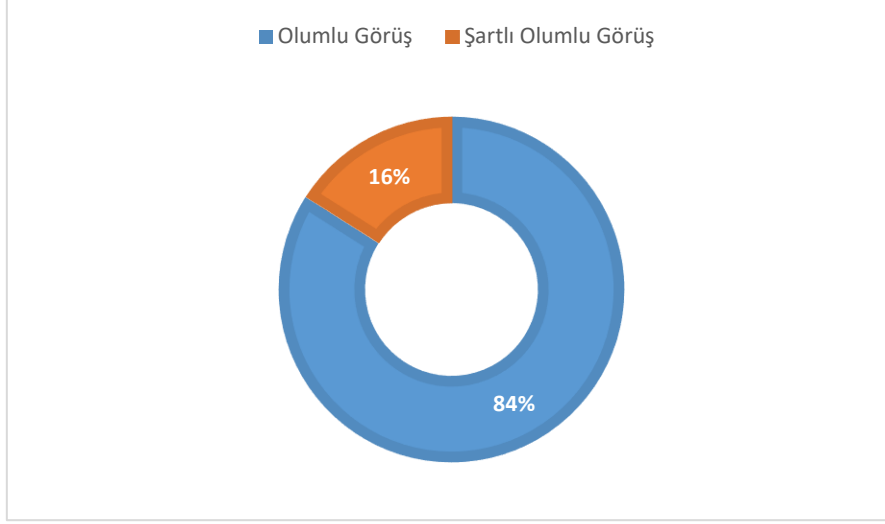
İfade edilen amaç doğrultusunda, öncelikle 25 Ağustos 2021 tarihinde BIST-100 endeksinde yer alan şirketlerden 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında olumlu görüşten sapma şeklinde görüş açıklanan raporların içerikleri analiz edilmiştir. Bu kapsamda 100 şirketin sadece 16'sının 2020 yılı bağımsız denetçi raporunda şartlı olumlu görüş açıklanmıştır. Söz konusu içerik analizi, Kamuyu Aydınlatma Platformu'ndan (KAP) elde edilen bağımsız denetçi raporlarının Excel'de kodlanmasıyla gerçekleştirilmiştir.

Çalışmada içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Bilindiği gibi sosyal bilimlerde sıklıkla nitel analizler, bu kapsamda da içerik analizleri uygulanmaktadır. Açık, belirgin bazen de gizli içerikleri ele alabilen, her türlü metin ya da herhangi bir iletişim aracını inceleyebilen içerik analizinin esnek yapısı ile veri hazırlanıp, kodlanıp, yorumlanmakta ve sonucunda elde edilen bulgular raporlanmaktadır. (Seggie ve Bayyurt, 2017, 253-254). Bu çalışmada yasal çerçeveye uygun şekilde hazırlanan, KAP üzerinden kamuya açıklanan ve dolayısıyla doğası gereği belirgin içeriğe sahip bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. Bu bağlamda içerik analizi, halen yaşamakta olduğumuz COVID-19 sebebiyle oluşan kaotik ortamın etkilerinin bağımsız denetçi raporlarına yansımalarının, raporların içeriklerinin derinlemesine incelenerek anlaşılabilmesi açısından uygun bir yöntemdir. Analizde mevcut literatürde de belirtildiği üzere, COVID-19 etkileri dolayısıyla, bazı olumsuzlukların şartlı olumlu görüşe neden olabileceğinden hareket edilmiştir. Bu amaçla şartlı olumlu görüş açıklandığı tespit edilen 16 bağımsız denetçi raporunun öncelikle görüşün dayanağı bölümleri incelenerek, dayanağa ilişkin durumlar açıklanırken COVID-19 ile ilgili ifadelerin geçip geçmediği ve açıklanan durumların COVID-19 etkileri ile ilgili bağlantıları olup olmayacağı araştırılmış ve değerlendirilmiştir. Ardından aynı şirketlerin 2019 yılı bağımsız denetçi raporlarında ne tür bir görüş açıklandığı incelenerek 2020 yılı ile karşılaştırılmıştır. Bunun yanı sıra, 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında kilit denetim konularının (KDK) açıklanıp açıklanmadığı ve KDK dışında ilave açıklamaların yer alıp almadığı (Diğer hususlar, Dikkat çekilen hususlar ve İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik) ve bu bölümlerde COVID-19'dan söz edilip edilmediği araştırılmış ve değerlendirilmiştir. Ayrıca BIST-100 endeksinde yer alıp şartlı olumlu görüş değil olumlu görüş alan diğer şirketlerin raporlarında, KDK veya ilave açıklamalarında COVID-19 ile ilgili bir ifade bulunup bulunmadığı incelenmiştir.

Çalışmada BIST-100 endeksinde yer alan şirketler arasında, bağımsız denetçi raporlarında şartlı olumlu görüş açıklandığı tespit edilen 16 bağımsız denetçi raporunun temel olarak incelenmesi çalışmanın sınırlığını oluşturmaktadır. Konuyla ilgili çalışmaların daha sonra gerçekleştirilerek, borsada işlem gören tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletilebileceği düşünülmektedir.

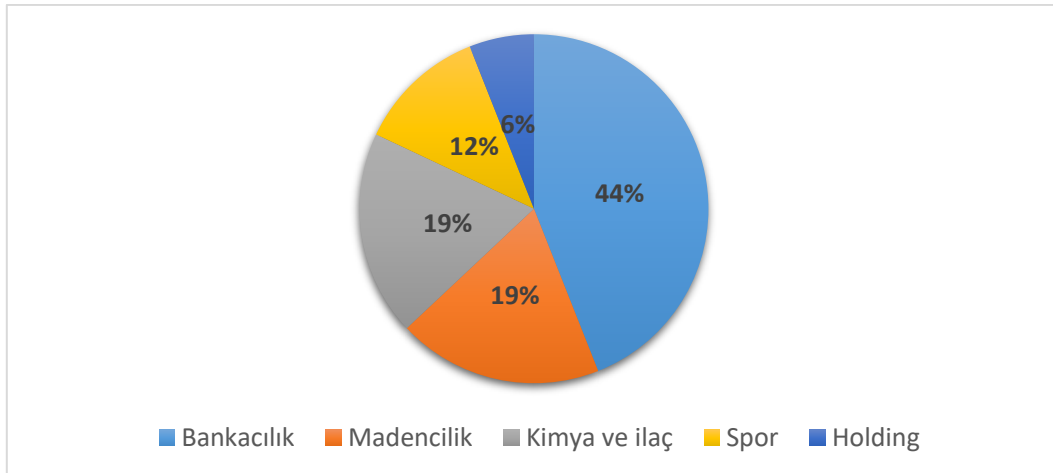
3. BULGULAR

2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında görüş bildirmekten kaçınma ya da olumsuz şekilde görüş açıklanan raporlar bulunmamaktadır, 16 şirketin raporunda ise şartlı olumlu görüş açıklanmıştır. Aşağıdaki Grafik 1’de BIST-100 endeksinde yer alan şirketlerin 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarındaki görüş türleri yüzdesel olarak gösterilmektedir.



Grafik 1. BIST-100 Endeksinde Yer Alan Şirketlerin 2020 Yılı Bağımsız Denetçi Raporlarındaki Görüş Türleri

Söz konusu 16 şirketin üçünün kimya ve ilaç sektöründen, birinin holdinglerden, üçünün madencilik sektöründen, biri kalkınma ve yatırım bankası olmak üzere toplam yedisinin bankacılık sektöründen ve diğer ikisinin ise spor sektöründen oldukları görülmektedir. Spor sektöründen olan iki şirketin 31 Mayıs tarihinde biten özel raporlama dönemleri bulunmaktadır. Grafik 2’de BIST-100 endeksinde yer alan şirketlerden 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında şartlı olumlu görüş açıklanan şirketlerin sektörlere göre dağılımı yüzdesel olarak yer almaktadır.



Grafik 2. BIST-100 Endeksinde Yer Alan Şirketlerden 2020 Yılı Bağımsız Denetçi Raporlarında Şartlı Olumlu Görüş Açıklanan Şirketlerin Sektörlere Göre Dağılımı

Söz konusu şirketlerin bağımsız denetçi raporların “görüşün dayanakları” bölümlerinin incelenmesi sonucunda, hiçbirinde raporun bu bölümünde COVID-19 ile ilgili bir ifade olmadığı tespit edilmiştir. Genellikle detaylı açıklamaların yer aldığı görüşün dayanağı bölümlerindeki konular başlıklar halinde şu şekilde özetlenebilir:

- Şirketlerinin kendileri ya da ortaklıkları ile ilgili davalar,
- Ortaklıklarla ilgili gerçeğe uygun değer tespiti yapılmaması,
- Ortaklıklardan alacakların belirsizliği,
- Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu’na (TMSF) devir dolayısıyla düzeltme gerekip gerekmediğinin belirlenememesi,
- Sözleşmeye dayanmayan danışmanlık ve komisyon giderleri ile ilgili hesaplama tablosu temin edilememesi,
- TFRS 9 Finansal Araçlar Standardına aykırılığın etkisinin varlıklara ve öz kaynaklara yansımaları,
- Serbest karşılıklar.

Serbest karşılıklar altı bankanın şartlı olumlu görüş almasına neden olan konu olmuştur. Bunların beşinde ‘ekonomide ve piyasalarda meydana gelebilecek olumsuz gelişmelerin olası etkileri’ dolayısıyla bu durumun gerçekleştiğinin ifade edildiği tespit edilmiştir.

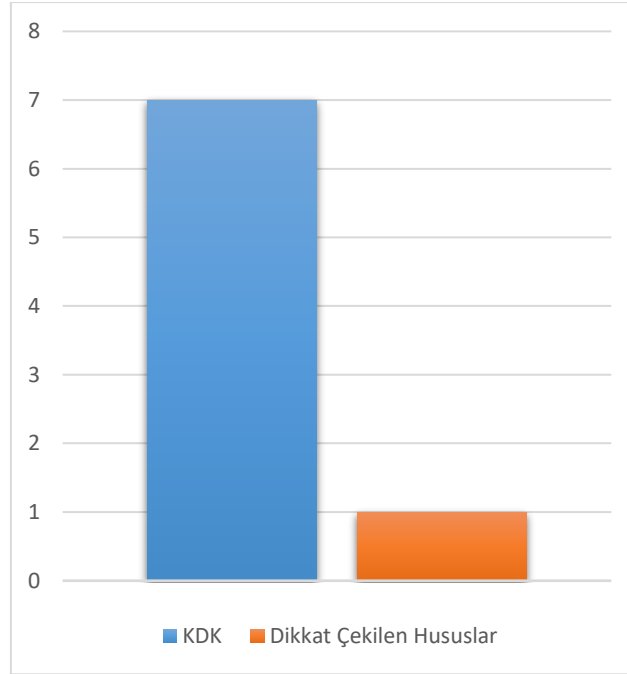
Bahsi geçen bu 16 şirketin bir önceki yıldaki bağımsız denetçi raporlarındaki görüşler incelendiğinde ise 15’inin zaten 2019’da da şartlı olumlu görüş aldığı görülmektedir. Sadece kimya ve ilaç sektöründen bir şirketin bağımsız denetçi raporunda 2019 yılında olumlu görüş açıklanmışken, 2020 yılında şartlı olumlu görüş açıklanmıştır. Bunun dayanağı olarak ise özetle sözleşmeye dayanmayan danışmanlık ve komisyon giderleri ile ilgili hesaplama tablosu temin edilememiş olduğu ifade edilmektedir. Anılan şirket 2019 ve 2020 yıllarında aynı denetim şirketi tarafından denetlenmiştir.

Kalan 15 şirketin 2019 yılı bağımsız denetçi raporlarındaki şartlı olumlu görüşün dayanağına ilişkin konular bazı küçük farklılıklar dışında genelde aynı temeldedir. 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında serbest karşılıkların şartlı olumlu görüş almasına neden olan konu olduğu altı bankanın beşinin 2019 yılı bağımsız denetçi raporları da detaylarıyla incelendiğinde, 2019’da da “ekonomide ve piyasalarda meydana gelebilecek olumsuz gelişmelerin olası etkileri” dolayısıyla bu durumun gerçekleştiğinin ifade edildiği tespit edilmiştir.

Görüşün dayanağı dışında KDK’lar incelendiğinde ise 16 şirketin de 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarının hepsinde en az bir KDK açıklandığı görülmektedir. Bu raporların yedisinde KDK’larda COVID-19 ile ilgili bir ifadenin yer aldığı görülmektedir ve söz konusu raporların hepsinin bankaların bağımsız denetçi raporları olduğu tespit edilmiştir.

2020 yılında şartlı olumlu görüş açıklanan bu 16 bağımsız denetçi raporunun beşinde diğer hususlar paragrafı yer almaktadır ve bunların hiçbirinde COVID-19 ile ilgili bir ifade bulunmamaktadır. Söz konusu 16 raporun yedisinde dikkat çekilen hususlar paragrafı bulunmaktadır ve bunların sadece birinde COVID-19 salgını ile ilgili belirsizlikle ilgili açıklamaların yer aldığı görülmektedir. Bu şirket spor sektöründe yer almaktadır. Spor sektöründe yer alan ve şartlı olumlu görüş alan diğer şirketin ise 2020 yılı değil 2019 yılı bağımsız denetçi raporunda aynı şekilde dikkat çekilen hususlar paragrafında COVID-19 salgını ile ilgili belirsizlikle ilgili açıklamaların yer aldığı görülmektedir.

BIST-100 endeksinde yer alan şirketlerden 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında şartlı olumlu görüş açıklanan şirketlerin raporlarının KDK ve dikkat çekilen hususlar paragrafında COVID-19 ile ilgili ifade bulunan rapor sayıları Grafik-3'de yer almaktadır.



Grafik 3. BIST-100 Endeksinde Yer Alan Şirketlerden 2020 Yılı Bağımsız Denetçi Raporlarında Şartlı Olumlu Görüş Açıklanan Şirketlerin Raporlarının KDK ve Dikkat Çekilen Hususlar paragrafında COVID-19 ile İlgili İfade Bulunan Rapor Sayıları

İlave açıklamalardan bir diğeri olan işletme sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik paragrafının bu 16 şirketin bağımsız denetçi raporunda yalnızca spor sektöründe faaliyet gösteren iki şirkette yer aldığı görülmektedir. Yalnız birinde bu paragraf ayrı bir bölüm olarak değil dikkat çekilen hususlara ilişkin bölüm altında ayrı bir paragraf olarak yer almıştır.

Daha önce belirtildiği üzere, BIST-100 endeksindeki şirketlerin 2020 yılı bağımsız denetçi raporların 16'sında şartlı olumlu görüş, diğer 84 raporda ise olumlu görüş açıklanmıştır. Bu 84 şirketin bağımsız denetçi raporlarının toplam sadece 18'inde COVID-19 ile ilgili ifade bulunduğu tespit edilmiştir. Bu raporların 12'sinde sadece KDK'da, ikisinde hem KDK hem Dikkat çekilen hususlar paragraflarında

ikisinin sadece Dikkat çekilen hususlar paragraflarında, diğer ikisinde ise Diğer Hususlar paragraflarında COVID-19 ile ilgili bir ifade bulunduğu görülmüştür.

4. SONUÇ

BIST-100 endeksinde yer alan şirketlerden 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında olumlu görüşten sapma şeklinde görüş açıklanan raporların incelenmesiyle COVID-19'un yarattığı etkilerin olumlu görüşten saptmaya neden olup olmadığının değerlendirilmesi temel amacıyla yapılan çalışmada, söz konusu raporlar arasında sadece 16 raporun şartlı olumlu görüş içerdiği, olumsuz ya da görüş bildirmekten kaçınma şeklinde görüş içeren raporlar bulunmadığı belirlenmiştir.

Söz konusu 16 şirketin bağımsız denetçi raporların “görüşün dayanakları” bölümlerinin incelenmesi sonucunda, hiçbirinin bu bölümünde COVID-19 ile ilgili bir ifade bulunmamakta ve bunun yanı sıra bulgular kısmında sıralanan nedenlerin COVID-19 etkileri ile doğrudan ilişkisi olmadığı görülmektedir. Sadece beş bankanın raporunda görüşün dayanağı kısmında “*ekonomide ve piyasalarda meydana gelebilecek olumsuz gelişmelerin olası etkileri*” dolayısıyla serbest karşılıkların etkisi ile ilgili bir neden açıklanması, içinde bulunulan COVID-19 süreciyle, bu durumun dolaylı bir bağlantısı olup olmayacağını düşündürmektedir. Bunu analiz edebilmek için bu şirketlerin 2019 yılı bağımsız denetçi raporları incelenmiştir. Sonuçta beş bankanın önceki yılda da şartlı olumlu görüş alması ve aynı ifadenin, görüşün dayanağında tespit edilmesi, bu raporlarda şartlı olumlu görüşün COVID-19 etkilerine bağlı olmadığını ortaya koymaktadır. Hatta diğer 11 şirkette de aynı inceleme yapıldığında yalnızca birinin 2019'da olumlu görüş aldığı diğer onunun yine benzer dayanaklar gerekçesiyle şartlı olumlu görüş aldığı görülmektedir ki bu durum şartlı olumlu görüşlerin COVID-19 etkilerine bağlı olmadığını bir kez daha desteklemektedir.

2019'da olumlu görüş alıp, 2020'de şartlı olumlu görüş alan şirkette ise şartı ifade eden durum sözleşmelere dayanmayan bazı giderlerin hesaplanmasıyla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesidir. Bağımsız denetçi raporunda 2019 yılındaki olumlu görüşten sonra 2020'de şartlı olumlu görüş alan şirketin finansal tablo dipnotları da incelendiğinde, buna neden olan durumun COVID-19 etkilerinden kaynaklı olabileceği ile ilgili bir bulguya rastlanmamıştır. Ancak bu noktada özellikle belirtmek gerekir ki, şirketler içinde aşı, serum, antijen, mikrobiyoloji, moleküler biyoloji ve genetik sahada kullanılan kitler ve biyolojik ürünleri üreten bu şirket söz konusu dönemde ayrıca önem taşımaktadır. Hatta pay değerlerinde büyük dalgalanmalar görülmüştür (Akdoğan vd. 2021, 327). Bu durumun denetçinin söz konusu hesaplama tablolarına ulaşamamış olmasında doğrudan etkisi olabileceği düşünülmesi de ilgili giderlerin artışında dolaylı bir etkisi olabileceği düşünülebilir. Ancak bu konuda da finansal tablolar üzerinden tespit edilen bir durum olmamıştır.

Tüm bu sonuçlar, 2020 yılında COVID-19 etkilerinin denetçi raporlarında olumlu görüşten sapmalara neden olmadığını göstermektedir. Bu durum, şirketlerin pandeminin ilerleyen dönemleri olan 2020 yılı sonuna doğru ekonomik anlamda toparlanmaya başlamalarından ve finansal tabloların hazırlanması sürecindeki olası sorunlara karşı çözümler geliştirmiş olmalarından ve daha önemlisi denetim şirketlerinin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayabilmek amacıyla gerekli ve uygun durumlarda denetim süreçlerini uzaktan etkin bir biçimde gerçekleştirmek amacıyla geliştirdikleri çözümlerin son derece etkin olmasından kaynaklanmış olabilir. Bununla birlikte, bu durumda denetçilerin esnek bir anlayış çerçevesinde hareket ederek, makul güvenceyi sağlayabilecek şekilde denetim planlaması yaptıklarını işaret ettiği düşünülebilir. Denetçilerinin bu konudaki mesleki yargılarının değişip değişmediğinin araştırılması, farklı bir araştırma konusu olarak dikkat çekmektedir.

Çalışmanın temel amacı bağımsız denetçi raporlarında olumlu görüşten sapma şeklinde görüş açıklanan raporlar incelenmesiyle COVID-19 pandemisinin yarattığı etkilerin olumlu görüşten saptamaya neden olup olmadığını değerlendirilmesi olmakla birlikte, ilave olarak raporun diğer bölümleri olan KDK ve ilave açıklamalara ilişkin bölümlerde COVID-19 ile ilgili ifadelerin geçip geçmediği de araştırılmıştır. Bunun yanı sıra BIST-100 endeksinde yer alıp şartlı olumlu görüş değil olumlu görüş alan diğer şirketlerin raporlarında, KDK veya ilave açıklamalarında COVID-19 ile ilgili bir ifade bulunup bulunmadığı incelenmiştir.

Buna göre bulgularda detaylarıyla açıklandığı üzere; biri dikkat çekilen hususlar paragrafı yedisi KDK olmak üzere, 16 raporun sadece yarısında yani sekiz raporda COVID-19 ifadesi geçmektedir. Söz konusu yedi rapor ise bankaların bağımsız denetçi raporlarıdır. İşletme sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik paragrafının ise özellikle COVID-19 döneminde yaşanabilecek önemli sorunları yansıtabilecek bir bölüm olabileceği düşünülse de biri dikkat çekilen hususlar altında olmakla birlikte, yalnızca spor sektöründeki iki şirkette olduğu görülmektedir. COVID-19 sürecinin başında yaşanan kısıtlamaların özellikle spor sektöründe yer alan ve ülkemizin önemli futbol kulüplerinin ortaklığı olan bu şirketler için önemli etkileri olmuştur ve bunların etkilerini azaltabilmek için bazı düzenlemeler yapılmıştır. Bu şirketlerin hem 2020 hem 2019 yılı bağımsız denetçi raporları birlikte incelendiğinde hepsinde işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik ile ilgili açıklamaların yer aldığı ve bu belirsizliğin zarar, kısa vadeli yükümlülüklerin dönen varlıklarını aşması, negatif tutarlarda öz kaynaklar gibi nedenlerle “Türk Ticaret Kanunu'na göre bir şirketin borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretler konusundaki düzenleme kapsamına” girmesinden kaynaklandığı ifade edilmektedir. Dolayısıyla COVID-19'un spor sektöründe, sezon erteleme, seyircisiz oynama gibi kısıtlamalar sonucunda faaliyetleriyle ilgili önemli etkileri olduğu bilinmekle birlikte, bağımsız denetçi raporlarındaki şartlı görüş açısından doğrudan bir etkinin yansımaları görülmemektedir. İlave olarak, şartlı olumlu görüş açıklanan 16 bağımsız denetçi raporu dışında, BIST-100 endeksindeki şirketlerin diğer 84'ünün olumlu görüş açıklanmış olan bağımsız denetçi raporlarındaki COVID-19 ifadeleri

incelenmiştir. Buna göre toplam sadece 18’inde COVID-19 ile ilgili ifade bulunduğu tespit edilmiştir. Düşük bir oranda ve genel ifadelerle yer verilen bu açıklamaların 12’sinin sadece KDK’da, ikisinde hem KDK hem Dikkat çekilen hususlar paragraflarında ikisinin sadece Dikkat çekilen hususlar paragraflarında, diğer ikisinde ise Diğer Hususlar paragraflarında COVID-19 ile ilgili bir ifade bulunduğu görülmüştür. Bu bağlamda, COVID-19 ile ilgili ifadelerin çoğunluğunun KDK’larda yer aldığı görülmektedir.

Sonuç olarak, 2020 yılı bağımsız denetçi raporlarında, olumlu görüşten sapma şeklinde sadece 16 şirketin şartlı olumlu görüş aldıkları ve görüşün dayanağında COVID-19 ile ilgili etkilerin doğrudan yansımaları olmadığı görülmektedir. Ayrıca söz konusu raporların sadece sekizinde görüşün dayanağı dışında COVID-19 ile ilgili ifadelerin yer aldığı, bunların çoğunluğunun ise KDK olduğu görülmüştür. BIST-100 endeksindeki diğer 84 şirketin bağımsız denetçi raporlarının incelenmesi sonucu da bu durumu desteklemektedir. Sonuçta görüşün dayanağında COVID-19 ile ilgili etkilerin doğrudan yansımalarının görülmemesi, beklenen olasılıkların aksine, denetim sürecinin etkinliği açısından denetçiler tarafından alınan önlem ve düzenlemelerin ve özellikle planlama evresinin etkinliğinin sonucu olabileceğini düşünülmektedir. Çalışmanın özellikle bu noktada denetim kalitesinin daha da artırılması ve süreçte esnekliğin ve çevikliğin öneminin anlaşılması açısından fayda sağlaması beklenmektedir. Daha sonraki çalışmalarda yukarıda belirtildiği gibi denetçilerinin bu konudaki mesleki yargılarının değişip değişmediğinin araştırılmasının yanı sıra ilgili araştırmaların borsada işlem gören tüm şirketler arasında genişletilmesinin ve farklı dönemler itibarıyla karşılaştırmalar yapılmasının yararlı olacağı 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>
- Akdoğan, N., Doğan, D.U., & Çetinkaya, N. (Ed.). (2021). *COVID-19 Salgınının İşletmelerin Finansal Tabloları Üzerine Etkisine İlişkin Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi*. Gazi Kitabevi.
- Albitar, K., Gerged, A. M., Kikhia, H., & Hussainey, K., (2021). 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>
- Al-Khasawneh, R.O.H., (2021). Impact of Corona Pandemic (COVID-19) on External Audit on Jordanian Banks. *Academy of Accounting and Financial Studies Journal*, 25(1), 1-11. https://www.researchgate.net/profile/Reem-Al-Khasawneh/publication/354689907_IMPACT_OF_CORONA_PANDEMIC_COVID-19_ON_EXTERNAL_AUDIT_ON_JORDANIAN_BANKS/links/614762b5a3df59440b9b9713/IMPACT-OF-CORONA-PANDEMIC-COVID-19-ON-EXTERNAL-AUDIT-ON-JORDANIAN-BANKS.pdf
- Appelbaum, D., Budnik, S. & Vasarhelyi, M., (2020). Auditing and Accounting During and After the COVID-19 Crisis. *The CPA Journal*, 90(6), 14-19. <https://www.proquest.com/openview/c255354a2e46a2e58ee796b6f6529ea8/1?pq-origsite=gscholar&cbl=41798>
- Baskan, T.D., (2020). Analyzing the Going Concern Uncertainty During the Period of COVID-19 Pandemic in Terms of Independent Auditor's Reports. *ISPEC International Journal of Social Sciences & Humanities*, 4(2), 28-42. <https://doi.org/10.46291/ISPECIJSSHvol4iss2pp28-42>
- 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(161), 245-258. <https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/161malicozum/10.pdf>
- Crucean, A.C. & Hategan, H.C.D., (2021). Effects of the Covid-19 Pandemic Estimated in the Financial Statements and the Auditor's Report. *Audit Financiar*, 19(1), 105-118. doi:10.20869/AUDITF/2021/161/00
- Deniz, F., (2021). Covid-19 Pandemisinin Sınırlı Bağımsız Denetim Raporları Üzerine Etkisi: Türk Bankacılık Sektörü Örneği. *Akademik Sosyal Araştırmalar Dergisi*, 9(114), 220-240. doi: 10.29228/ASOS.49268

- Erdoğan, M., (2021). COVID-19 Denetim Alanını Nasıl Etkiledi ve Diamond Princess'in Karantina Süreci. *İç Denetim*, 60 (Kış), 36-43.
https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/dergi_60_sayi_yarim.pdf
- 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*, 33(2), 179-188.
<https://doi.org/10.1108/PAR-09-2020-0155>
- International Auditing and Assurance Standards Board. (2020). *Auditor Reporting in the Current Evolving Environment Due to COVID-19*. <https://www.iaasb.org/publications/auditor-reporting-current-evolving-environment-due-covid-19>
- Kaka, E. J., (2021). Covid-19 and Auditing. *Journal of Applied Accounting and Taxation*, 6(1), 1-10.
<https://jurnal.polibatam.ac.id/index.php/JAAT/article/view/2311/1380>
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. (2020). *COVID-19 Salgınının TFRS 9 Uyarınca Beklenen Kredi Zararlarının Hesaplanmasına Etkisi*.
<https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4656/1/COVID-19-Salg%C4%B1n%C4%B1n%C4%B1n-TFRS-9-Uyar%C4%B1nca-Beklenen-Kredi-Zararlar%C4%B1n%C4%B1n-Hesaplanmas%C4%B1na-Etkisi>
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (2021). *BDS-705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı*.
https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20705.pdf
- 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/download/article-file/1165958>
- Karakoç, M. & Gündüz, M., (2021). Covid 19 Sürecinde Sınırlı Bağımsız Denetim ve BIST 100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *OPUS Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 17 (Pandemi Özel Sayısı), 3573-3595. <https://doi.org/10.26466/opus.895785>
- Köse, T. & Ağdeniz, Ş., (2020). COVID-19 Salgınının BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Sürecine Etkileri. *Mali Çözüm Dergisi*, 30(Eylül/Ekim), 69-94.
<https://www.proquest.com/docview/2464421936/fulltextPDF/3E51CFC1968F4C0CPQ/1?accountid=7181>
- Kutay, N. & Tektüfekçi, F., (2021). COVID-19 Salgın Sürecinde Borsa İstanbul Turizm Endeksi İşletmeleri Finansal Tabloları ve Bağımsız Denetçi Raporları Üzerinde Etkinin Bütüncül Yaklaşımla

İncelenmesi. *International Journal of Contemporary Tourism Research*, 5(Prof. Dr. Özlem İPEKGİL DOĞAN'ı Anma Özel Sayısı), 73-97. <https://doi.org/10.30625/ijctr.955217>

Parlak, N., (2021) Covid-19'un Bağımsız Denetim Raporuna ve Denetçinin Görüşüne Etkisi: BİST'te bir araştırma. *Ardahan Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(1), 34-41. <https://dergipark.org.tr/en/pub/aruiibfdergisi/issue/62680/904224>

Seggie, F. N., & Bayyurt, Y. (2017). *Nitel Araştırma Yöntem, Teknik, Analiz ve Yaklaşımları*. Anı Yayıncılık.

Selimoğlu, S. K., Yeşilçelebi, G., & Altunel, M., (2021). Pandemi krizi döneminde bağımsız denetim için yeni bir anlayış. *Business & Management Studies: An International Journal*, 9(2), 778-793. doi: <https://doi.org/10.15295/bmij.v9i2.1744>

Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği. (2020). *Koronavirüs krizi: Finansal raporlama ve denetim üzerindeki sonuçları*. 12 (52). <https://www.turmob.org.tr/ebulten/TURMOBHaber/52/files/assets/common/downloads/52.pdf>

Uğurlu, Y. A. & Sarısoy, Ö., (2021). COVID-19 Pandemisinin Bağımsız Denetime Etkileri: Bağımsız Denetçi Görüşlerinin İncelenmesi. *Muhasebe Enstitüsü Dergisi*, (65), 39-58. doi: [10.26650/MED.838559](https://doi.org/10.26650/MED.838559)