

YENİ KORONAVİRÜS, COVID-19 VE BAĞIMSIZ DENETİME ETKİLERİ

Makale Bilgileri

Makale Geliş Tarihi : 14.12.2021
Makale Kabul Tarihi : 25.05.2022
Makale Türü : Derleme
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1036760

Dr. Öğr. Üyesi Osman Nuri ŞAHİN*

Bibliyografik Bilgiler

Şahin, O.N., (2022). “Yeni koronavirüs, covid-19 ve bağımsız denetime etkileri” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2022, Sayı : 67, Sayfa : 253-266) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1036760>

ÖZ

2019 yılı sonuna gelindiğinde dünya Çin’de ortaya çıkan yeni bir tür koronavirüs ve ilerleyen zamanlarda bu virüsün yol açtığı pandemi halini alacak Covid-19 hastalığı ile karşı karşıya kalmıştır. Ülkeler başta sağlık alanında olmak üzere ekonomik, finansal, sosyal açılardan bu salgın ile mücadeleye girişmiştir. Pandeminin olumsuz etkileri kapsamında bağımsız denetimin de asli görevi olan işletmelerin finansal bilgilerine yönelik makul güvence sağlanması konusu önem kazanmış ve irdelenmesi gerekmektedir. Finansal hayattaki önemi sebebiyle bu durumun ciddi bir şekilde ele alınarak çözümler üretilmesi hayati öneme sahiptir. Bu çalışmada bu kapsamda Covid-19’un bağımsız denetime ve finansal raporlara muhtemel etkileri belirlenerek ele alınmış ve çözüm önerileri sunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Koronavirüs, Covid-19, SARS-Cov-2, Bağımsız Denetim, Denetim

JEL Kodlar: I10, M42, G01

* Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi, İİSBF, İşletme Bölümü, osmannurisahin@yahoo.com, <https://orcid.org/0000-0002-6586-7073>

NEW CORONAVIRUS, COVID-19 AND ITS EFFECTS ON INDEPENDENT AUDIT**ABSTRACT**

By the end of 2019, the world was faced with a new type of coronavirus that emerged in China and the Covid-19 disease, which will become a pandemic caused by this virus in the future. Countries have started to fight this epidemic in economic, financial and social aspects, especially in the field of health. Within the scope of the negative effects of the pandemic, the issue of providing reasonable assurance on the financial information of the enterprises, which is also the main task of the independent audit, gained importance and needed to be examined. Due to its importance in financial life, it is vital to take this situation seriously and produce solutions. In this study, the possible effects of Covid-19 on the independent audit and financial reports were determined and discussed and solution suggestions were presented.

Keywords: Coronavirus, Covid-19, SARS-Cov-2, Independent Audit, Audit

JEL Code: I10, M42, G01

1. GİRİŞ

İnsanlık, tarih boyunca çeşitli salgınlarla karşı karşıya kalmış ve bu salgınlar dünyayı tıbbi, ekonomik, finansal, sosyal vb. birçok açıdan ciddi bir şekilde etkilemiştir. Salgın sonrası hayatın normale dönmesi ise ciddi zaman almıştır. Çağımızda her ne kadar teknolojik ve tıbbi gelişmeler bir hayli ilerlemiş olsa da insanlığı tehdit eden ve hangi çağda olursa olsun insanlığı çaresiz bırakabilecek hastalıklar da ortaya çıkmaya devam etmektedir. Bunlardan biri de 2019 Aralık ayında Çin’de ortaya çıkmıştır. Dünya yeni bir virüs ve bu virüsün yol açtığı salgınla karşı karşıya gelmiştir. Koronavirüs ailesinden bir virüsün yol açtığı salgının hızla yayılması, tüm dünyanın boğuşmakta olduğu endişe verici bir sağlık krizi ortaya çıkarmıştır. Bu kriz de zincirleme olarak tüm dünyayı etki alan ticari, finansal, ekonomik, sosyal, psikolojik krizler silsilesine neden olmuştur.

Koronavirüs salgını devam ettiği ekonomik ortamda, işletmelerin ve yatırımcıların kararlarına yön verebilecekleri güvenilir ve geniş kapsamlı finansal bilgilere ve tahminlere ulaşmak mümkün olamamaktadır. Salgının yayılma hızının daha önce yaşanan küresel boyuttaki diğer salgınlardan çok daha hızlı olması sebebiyle hem ülke yönetimleri hem de iş sahipleri kısa sürede harekete geçmek ve uzun vadede sonuçlarının ne olacağının tam olarak bilinemediği kısa vadeli kararlar almak durumunda kalmaktadır.

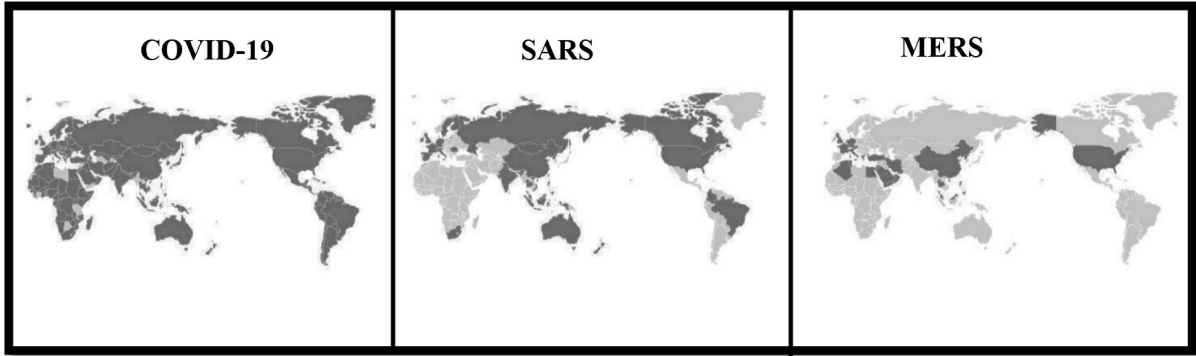
Tüm bunlar göz önünde bulundurulduğunda, salgının finansal piyasalarda yaygın ekonomik belirsizlik ve oynaklığa yol açmakta olduğu söylenebilmektedir. Ekonomiyi desteklemek için uygulanmakta olan maliye ve para politikaları bazı önlemler olmasına rağmen, zaten bir süredir beklenen küresel düzeyde tüm dünya ülkelerini içerisine alacak bir küresel resesyona bu salgın ile daha hızlı girileceği

ve resesyon etkilerinin daha yıkıcı bir hale getireceği düşüncesi ağır basmaya başlamıştır. Bu ekonomik durgunluğun nasıl bir finansal krizi beraberinde getireceği tam olarak belirlenemezken, tüm işletmeler bu koşullardan nasıl etkilendiklerini, gelecekte ne şekilde etkilenmeye devam edecekleri ve bunların finansal raporları üzerinde yaratacağı etkileri değerlendirmelidir. Finansal raporlardaki etkilerin bağımsız denetimi nasıl etkileyeceği ise üzerinde düşünülmesi gereken bir diğer önemli konudur. Dünyayı etki altına alan 2000'lerdeki denetim krizleri sonrası hükümetler birçok önlem almaya çalışmış ve finansal raporlara yönelik düzenlemeler yapmış ve daha güvenilir ve şeffaf finansal raporların oluşturulmasına yönelik çalışmıştır. Her ne kadar halen istenilen düzeyde olmasa da koronavirüs salgını sebebiyle devletlerin ve işletmelerin aldıkları çeşitli kararlar finansal bilgileri etkilemiş ve olası hata/hileleri beraberinde getirmiştir. Diğer taraftan denetim firmalarının da salgın sebebiyle işleyişleri ciddi bir şekilde etkilenmiştir. Bu etkiyi minimuma indirme adına çeşitli adımlar atılsa da bağımsız denetimin sağlıklı bir şekilde gerçekleştirilmesine yönelik tehditler ve sorunlar söz konusudur. Görüldüğü gibi hem işletmeler tarafında hem de denetim firmaları tarafında salgının negatif etkisi sebebiyle finansal raporlardaki bilgilerin güvenilirliğine yönelik soru işaretleri gittikçe artmaktadır. Bu ise gerekli adımlar atılmazsa zaten salgın öncesi varolan ve salgınla birlikte iyice kötüleşen kriz beklentisini de dikkate alırsak ekonomik ve finansal açıdan ciddi bir çöküşe doğru adım adım gidildiğinin göstergesidir.

Bu çalışmanın amacı yeni koronavirüs salgını çerçevesinde kısaca SARS-Cov-2 ve Covid-19'dan bahsedilerek dünyadaki mevcut durumun ortaya konulması, daha sonrasında ise Covid-19'un bağımsız denetime etkisinin ele alınarak irdelenmesi ve sorunlara yönelik çözüm önerilerinin sunulmasıdır.

2. KORONAVİRÜS VE COVID-19

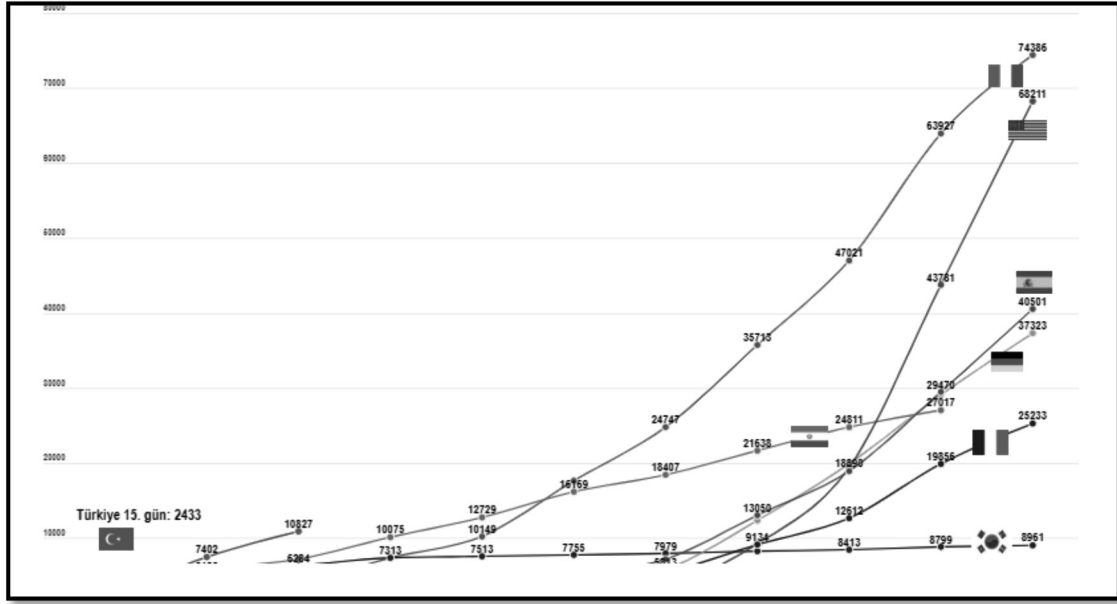
Çin'in Wuhan kentinde ortaya çıkan ve Covid-19 adı verilen hastalığa sebep olan virüsün ilk teşhisi Aralık ayında konulmuştur. Covid-19, insanlarda "Şiddetli Akut Solunum Yolu Sendromu Koronavirüsü 2 (SARS-CoV-2)" olarak adlandırılan bu yeni virüsün sebep olduğu hızlı bulaş hızına sahip bir solunum yolu hastalığıdır. Dünya Sağlık Örgütü tarafından ismi, görünümünden dolayı Latince taç anlamına gelen "corona" kelimesi, "virüs" kelimesi ve İngilizce hastalık anlamına gelen "disease" kelimesinden türetilen Covid-19, 2003'te benzer bir salgına sebep olan SARS koronavirüsünün yeni bir türü olarak tanımlanmıştır. Koronavirüsler 1960'ların başlarında keşfedilmiştir (Kahn, J. S. ve McIntosh, K., 2005:223). Koronavirüs, kuşlarda ve memelilerde hastalıklara sebep olan, insanlarda genellikle ciddi etki oluşturmayan bir virüs çeşidi olmakla birlikte; alt familyasında, aralarında MERS-CoV, SARS-CoV ve Covid-19 gibi salgınlara sebep olan çeşitlerini de barındırmaktadır. Bu nadir görülen koronavirüs çeşitleri, ölüme sonuçlanan solunum yolu enfeksiyonlarına sebep olabilmektedir. Koronavirüs familyasına ait bu virüs türlerinden SARS-CoV 2003'te, MERS-CoV 2012'de, SARS-CoV-2 ise 2019'da halk sağlığını tehdit eden, ciddi solunum yolu enfeksiyonlara sebebiyet veren salgınlara sebep olmuştur. Şekil 1'de Covid-19'un yayılım gösterdiği alanın genişliği görülmektedir.



Şekil 1. Koronavirüslerin Dünya Üzerinde Yayılım Haritaları

Kaynak: Peeri vd., 2020:7)

Dünya Sağlık Örgütü 11 Mart 2020 tarihinde yeni tip koronavirüs kaynaklı Covid-19'un sebep olduğu salgını pandemi olarak ilan etmiştir. Pandemi, dünyanın çeşitli bölgelerinde eş zamanlı olarak yayılan ve çok fazla insanı tehdit eden bulaşıcı hastalıklar verilen isim olarak tanımlanmaktadır. Dünya Sağlık Örgütü'ne göre bir hastalığın pandemi olarak ilan edilebilmesi için, yeni bir virüs kaynaklı gelişmesi, insanları çok kolayca etkileyebilmesi ve insansan insana yaygın bir şekilde bulaşabilmesi gerekmektedir. Dünyanın daha önce karşılaşmış olduğu SARS, MERS gibi koronavirüsün diğer çeşitlerinin ortaya çıkarmış olduğu salgınlar sonrası yaşanan ölüm oranları, Covid-19 ile karşılaştırıldığında daha yüksek olmasına rağmen, içlerinden yalnızca Covid-19'un pandemi olarak ilan edilmesinin sebebi virüsün kontrol edilemez bulaş hızı olduğu açıklanmıştır. Ortaya çıkan yeni tip koronavirüsün insana bulaştıktan sonra, hastalık belirtisinin ortaya çıkması 14 günü bulabilmektedir. Bu dönem içerisinde kişiler, belirti göstermeksizin virüsü temas ettikleri kişilere bulaştırabilmekte, bu da hastalığa yakalananların sayısının katlanarak artmasına sebep olabilmektedir. Covid-19 tanılarına ait görüşler günden güne değişmekte ve salgına ait gerçek vaka sayısının açıklanabilmesinin yıllar sürebileceği tahmin edilmektedir. Ülkelerin ilk vaka teşhisi koyulduktan 15 gün sonra ortaya çıkan vaka sayılarının gösterildiği Şekil 2 salgının bulaş hızının ne kadar yüksek olduğunu net bir şekilde ortaya koymaktadır



Şekil 2. Ülkelerin İlk Vaka Görülmesinden 15. Gün sonrası Covid-19 Vaka Sayıları

Kaynak: Dünya Sağlık Örgütü, 2020

Daha önceki yıllarda ortaya çıkmış olan SARS, MERS, Ebola, Zika gibi yayılmacı virüslerin ortaya çıkarmış olduğu olumsuz ekonomik etkiler ile mücadele eden şirketlerin kriz yönetimi yapabilmek için geçirmiş olduğu sürelerle bakıldığında ayların, sonrasında toparlanma sürecinde ise yılların ölçüt olarak kullanıldığı görülmektedir. Covid-19'un yayılma hızına ve etki alanına bakıldığında ise yaratmış olduğu etkilerin boyutlarını şimdiden tahmin etmek güç olsa da geçmiş örnekler göz önüne alındığında daha uzun vadeli etkilerinin olacağı rahatlıkla söylenebilir. Bu nedenle, 2019 Aralık ayının sonunda bilinmeyen bir virüs olarak bildirilen SARS-CoV-2, devam eden 2020 yılının başından bu yana yaşanan gelişmeler ile küresel ekonomi boyutunda büyük belirsizliğe neden olmuştur. Belirsizliğe dair ilk etkiler önceleri seyahat, turizm ve eğitim sektörlerinde hissedilirken, etki artık çok daha geniş sektörlere yayılmıştır ve hızla yayılmaya devam etmektedir. Bu belirsizlik, kuruluşların daha önce karşılaşmamış olabilecekleri riskler yaratmaktadır.

İşletmelerin sürdürülebilirliğini tehdit etmekte olan bu belirsizliğin ve beklenmekte olan küresel durgunluğun finansal raporlama üzerinde etkilerinin ortaya çıkması söz konusudur. Ortaya çıkmakta olan finansal olaylar ve ekonomik koşullar, şirketlerin daha önce karşılaşmamış olabileceği bir belirsizlik ortamını var etmekte ve yüksek risk seviyesi oluşturmaktadır. Bu risk seviyesi, finansal tablo hazırlayıcıları için önemli finansal raporlama sonuçları doğurabilir. Tüm finansal rapor hazırlayıcıları ile denetimi yürüten yetkililer, Covid-19'un ara dönem ve yıllık finansal raporlar üzerinde yaratmış olduğu bu büyük küresel riskten kaynaklanan etkilerini dikkate almak durumundadırlar. Covid-19 sebebi ile daha önce karşılaşılmamış şekilde hızla değişen ekonomik koşulların finansal raporlama yanlışlıklarına yol açma

potansiyeli oldukça yüksektir. Bu nedenle 2020 yılı sonunda oluşabilecek potansiyel raporlama etkilerini göz önünde bulundurmak ve bu gelişmelerin şirketlerin finansal raporlarını nasıl etkileyeceği ile ilgili aksiyon almak konusu finansal rapor hazırlayıcılarının ve gerekli ölçüde mesleki şüphecilik içinde bağımsız denetçilerin odaklanması gereken bir konudur.

3. COVID-19 VE BAĞIMSIZ DENETİME ETKİLERİ

Ekonomide yaşanmakta olan olumsuz koşullar ve bunların işletmeler üzerindeki etkileri düşünüldüğünde, dikkat edilmesi gereken en önemli başlık şeffaflık olarak belirlenebilir. Belirsizliğin yüksek olduğu zamanlarda, güveni yeniden kazanabilmek için güvenilir bilgilere duyulan ihtiyaç artmaktadır ve bunun şirketler bazındaki kısmi finansal raporlama yoluyla sağlanmaktadır. Salgının finansal raporlama üzerinde de etki oluşturacağı bir gerçektir; bu duruma şeffaflık ve güvenilir bilgi açısından bakıldığında, finansal tabloların hazırlayıcıları, denetçiler ve denetim komiteleri önemli ve zor bir rol üstlenmektedirler. Ortaya çıkmış olan tüm bu belirsizlik koşullarının içerisinde birçok şirket ve denetim firması da finansal tablo hazırlama ve hazırlanan finansal raporların denetlemede güçlüklerle karşılaşmaktadır. Karşılaşılan bu güç durumların denetim firmalarının şirketleri denetleme şeklini etkileyeceği öngörülmektedir. Seyahat etmeye, kalabalık toplantılar yapmaya, uzun süre toplu şekilde bir arada çalışmaya getirilen kısıtlamalar, siber riskler gibi nedenlerle yeterli ve uygun bir denetim faaliyeti gerçekleştirilemeyebilir. Bu nedenle denetim şirketleri için, yüksek kaliteli denetim yapılmasına zarar gelmemesi ve gerekli denetim standartlarına tam olarak uyulmasına devam edilebilmesi için alternatif denetim prosedürleri geliştirme ihtiyacının ortaya çıktığı söylenebilmektedir. Salgının olumsuz ekonomik koşullar yaratabileceği öngörülmeye başlandığı günlerden bu yana dünya genelinde tüm büyük denetim firmaları düzenli olarak bilgilendirme yazıları yayımlamakta ve çalışanlarını değiştirmekte olan denetim düzenine adapte etmeye çalışmaktadır.

Covid-19 salgınının yayılma hızı göz önüne alındığında, denetim sürecine ilişkin sorulabilecek soruların listesi gelişen ekonomik ve fiziksel koşullar doğrultusunda uzatılabilir. Yaşanılan belirsizliğin ne zamana kadar süreceğine dair güvenilir bir tahmin bulunmamasından, bu sorulardan bazılarının cevapları içinde bulunulan koşullar dolayısıyla verilemeyebilir ve de soruların çeşitliliği salgın ortamı içerisinde artabilir. Bu çalışmanın devamında Covid-19 pandemisinin bağımsız denetime etkileri çerçevesinde potansiyel sorunlara ya da soru işaretlerine yönelik bazı durumlar başlıklar halinde irdelenmiş ve çözümler sunulmuştur.

3.1. Yeni Sözleşmeler

Pandeminin süresine ilişkin net bir tarih söz konusu değildir. Aşı çalışmaları ve alınan tedbirlere rağmen birçok ülke ikinci hatta üçüncü tepe noktalarına ilerlemektedir. Hastalığı geçirmiş olanların dahi tekrar hastalığa yakalanmaları da düşünüldüğünde sürecin daha da uzayacağı söylenebilir. Bu kapsamda mevcut devam eden sözleşmelerin yanısıra yapılacak yeni sözleşmelerin de pandemi süreci içerisinde kalacağı görülmektedir. Pandeminin ve etkilerinin devam etmesi dolayısıyla yapılacak sözleşmelerin de pandemi ve etkilerine göre şekillendirilmesi faydalı olacaktır. Örneğin denetim faaliyetlerinin hangilerinin, ne şekilde uzaktan gerçekleştirileceği, denetçi ve müşteri işletmenin bu açıdan sorumlulukları ve görevleri gibi detaylar karşılıklı olarak netleştirilmelidir.

3.2. Denetim Riskleri

Covid-19'un yaratmış olduğu etkilerin sürecinde bağımsız denetimin faaliyetlerinin devam etmesi piyasaların sağlıklı bir şekilde işlemesi açısından önemlilik arz etmektedir. Ekonomik belirsizliğin ve salgına yönelik alınan tedbirlerin var olduğu ve gelecekte de var olmasının beklendiği koşullar altında bağımsız denetim sürecinde aksaklıklar görülmesi ve bağımsız denetçinin birçok güçlüklerle karşılaşabilmesi, buna bağlı olarak da denetim riskinin artması söz konusudur. Birçok denetim şirketi için, işletmelerin işleyişlerini durdurmaları, personel sağlığı konusunda duyulan endişeler ve getirilen seyahat kısıtlamalarının, yıl içerisinde müşterilerini sahada denetleyebilmek adına ziyarette bulunmalarını güçleştirmektedir. Denetim şirketleri bunun için bulut tabanlı sunucular ile veri paylaşımı, ekip içindeki denetçiler ve denetlenmekte olan işletmelerin yetkilileri ile yapılan çevrimiçi görüşmelerin geliştirilmesi adına adımlar atmaktadır. Denetim faaliyetinin uzaktan gerçekleştirilmeye çalışılmasının ortaya çıkabilecek siber riskler yanı sıra sağlıklı bir denetimin gerçekleştirilememesine neden olabilecektir. Bu gelişen durumlarda, birçok sorunun ortaya çıkabilme olasılığı göz ardı edilmemelidir. Denetim ekipleri, denetim standartları açısından uygun ve yeterli denetim kanıtına ulaşamazlar ise görüş değişikliğine gitmek durumunda kalabilirler. Muhasebe kayıtları açısından, elde bulunan varlıklar değer düşüklüğüne uğrayabilir, stoklarda düzeltmelere gidilmesi gerekebilir. Denetçilerin denetledikleri işletmenin ekonomik hayatını sürdürebilmesine yönelik bir şüphenin olup olmadığı yönünde doğru karar vermesini etkileyecek makroekonomik koşulların risklerini değerlendirmesi gerekebilir. Sonuç olarak Covid-19'un ortaya çıkmasına takiben sona eren raporlama dönemlerinde görülebilecek potansiyel ölçümsel hataların çerçevesi hayli geniş değerlendirilebilmektedir. BDS 315 kapsamında denetçi, ortaya çıkabileceğini düşündüğü önemli yanlışlık risklerine karşı yapılacak işleri tasarlamalı ve uygulamalıdır. Covid-19 salgını nedeni ile yeni risk tehditlerinin ortaya çıkabilmesi olası olduğundan denetçinin, daha önce yapılan risk değerlendirmelerini revize etmesi gerekebilir. Mevcut durum, salgının hızlı ilerleyişi sebebiyle sürekli olarak değişim gösterdiğinden, önemli yanlışlık risklerinin düzenli olarak gözden geçirilmesi gerekliliği ortaya çıkabilir. Denetçinin olası riskleri yeniden değerlendirmesinden sonra, Covid-19 etkisine bağlı olarak belirlendiği yeni risklere karşı verilen yanıtlar doğrultusunda, daha önceden planlanan kontrollere ilişkin değişiklikler ortaya çıkabilir. Ortaya çıkan bu değişiklikler BDS 330 kapsamında değerlendirilerek, yeni belirlenen önemli yanlışlık risklerine karşı uygulamak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmek için daha önce planlanandan farklı testler ve prosedürler uygulamaya koymak durumunda kalabilir. Uygun ve yeterli denetim kanıtı elde etmek çevresel koşullardan etkilenebildiği için (örneğin; erişim sorunu, ulaşım kısıtı, stok kontrol problemi, fiziki envanter sayımında bulunamama vs.) denetçi, finansal tabloların sunuma ilişkin değerlendirme yaparak, yeterli açıklamaların yapılmış olduğu, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilemediği konusu üzerinde bir sonuca varmalıdır.

3.3. Önemlilik Seviyesi

Finansal raporlara ilişkin makul güvence elde etmek denetimin asli amaçlarından biridir. Denetçinin finansal raporlara ilişkin makul güvence elde etmeye yönelik en önemli araçlarından biri de önemlilik seviyesidir. Önemlilik seviyesi finansal bilgi kullanıcılarının kararlarını etkilemeyecek maksimum yanlışlık miktarıdır (Adana, B. A. ve Özbirecikli, M., 2020:2082). Denetçi BDS 320 çerçevesinde pandemi sebebiyle önemlilik seviyesini de yeniden ele almalı ve etkilenmesi muhtemel hesaplar açısından bu seviyeyi tekrar değerlendirmelidir.

3.4. Denetim Kanıtları

Covid-19 salgınının ilerlemesiyle getirilen seyahat kısıtlamaları, çalışanların sağlığına ilişkin duyulan endişeler doğrultusunda çoğu şirketin vermiş olduğu evden çalışma kararı ve bununla birlikte gelişen işletmelerin merkezlerinin, şubelerinin ve diğer faaliyetlerine devam eden iş yerlerinin kapatılması gibi verilen kararlar, denetçinin ihtiyacı olan denetim kanıtlarına ulaşmasında sorunlar doğurabilmektedir. Denetçinin yeterli ve güvenli denetim kanıtı elde edememesi, raporlamayı ciddi şekillerde etkileyebilmektedir. Bu doğrultuda bağımsız denetçilerin yıllık denetim planlarını gözden geçirmeleri, belirlenmiş riskler doğrultusunda yeniden yapılandırılmaları gerekmektedir.

Pandemi ile birlikte akla gelen ilk sorulardan biri denetçinin denetim işi esnasında salgın sebebiyle fiziksel stok sayımlarına katılmasının mümkün olup olmadığıdır. Denetim firması veya denetlenen işletme zorunlu ya da gönüllü karantina uyguluyorsa diğer bir ifade ile gerekli bilginin elde edilebilmesi için ofise erişim imkânı bulunmuyorsa denetçiye gereken bilgilerin tam ve güvenilir bir şekilde sağlanıp sağlanamayacağı konusu büyük önem arz etmektedir. Covid-19 salgınının yayılmasını önlemek amacıyla getirilen seyahat kısıtlamaları ve sosyal izolasyon mesafesi denetçinin fiziksel stok sayımına katılmasını engelleyebilir. Denetim raporunun hazırlanabilmesi ve denetçi görüşünün oluşturulabilmesi için denetçinin işletme ile ilgili istediği bilgilere tam olarak ulaşabiliyor olması gerekmektedir. Bu gibi bir durumda denetçi alternatif yöntemler arayabilir. Mevcut koşullar altında salgın sebebiyle denetçinin değerlendirmelerini yapması için gerekli olan bilgi ve dokümanlara ulaşımın mümkün olmamasından dolayı söz konusu bilgi ve dokümanların sağlanması teknolojik alt yapılar kullanılarak yapılabilir. Her ne kadar fiili bir stok kontrolü kadar sağlıklı olmasa da stok sayımı kamera ile uzaktan gerçekleştirilebilir; ancak bunu yaparken deponun müşteriye ait olduğundan, sayım yapıldığı sırada depoya giriş çıkışın durmuş olduğundan ve deponun her bölümünün gösterilmiş olduğundan emin olması gerekmektedir. Burada özellikle halka açık şirketlerin verilerini koruma konusunda yasal kısıtlamaları göz önünde bulundurması ve olası güvenlik risklerinin iyi değerlendirilmiş olması gerekmektedir.

Salgın sürecinde işletmelerde finansal ya da tıbbi koşullar sebebiyle işten çıkarmalar, personel değişimleri ya da yetki düzenlemeleri gibi değişiklikler olabilmektedir. Bunun ise denetim sürecine yansımaları olacaktır. Denetçinin denetim sürecinde ihtiyacı olan bilgi ve kanıtları elde etmesi adına işletme yetkilileri ile yapmış olduğu yüz yüze görüşmeler, söz konusu bilgi ve denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesinde önemli bir unsurdur. Pandemi sebebiyle yüz yüze görüşmeler kısmen ya da tamamen mümkün olmayabilecektir. Bu ise mevcut denetimin nasıl etkileneceği ve denetimin devamı adına ne tür alternatif yöntemler izlenebileceği sorularını gündeme getirecektir. Denetçi yapacağı görüşmeleri yalnızca telefon ya da görüntülü konuşma platformları üzerinden sağlamaya yoluna gidebilir. Fakat bu durumda söz konusu görüşmelerin doğru, güvenilir ve ispata konu olabilecek bir şekilde belgelendirilebilmesi konusunda risk oluşturup oluşturmadığı değerlendirilmelidir. Ayrıca görüşmeler belgelendirilirken, işletmede işten çıkarılmaların olması halinde değişen yetkilendirme durumu göz önünde bulundurulmalıdır.

Günümüz işletmeleri ticari ve finansal olarak sınırların olmadığı küresel dünyada değişik ülkelerde şube ya da ortaklarla çalışabilmektedirler. Pandemi kapsamında birçok ülke sınırlarını diğer ülke vatandaşlarına kısmi ya da tam olarak kapatmıştır. İşletmelerin yurtdışında iştirakleri ya da şubelerinin bulunması

durumunda denetçi, bulunduğu ülke ve o ülkedeki önlem uygulamaları dolayısıyla verilere ulaşamayabilir ve doğal olarak denetim kanıtı elde edemeyebilir. Söz konusu ülkelerdeki bağlantılardan gerekli bilgi ve doküman yine internet üzerinden elde edilmeye çalışılmalıdır. Fakat yine burada da fiili bilgi ve kanıt elde edilmesi kadar sağlıklı bir süreç yürütülemeyebilecektir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği durumda denetçinin oluşabilecek riskleri doğru değerlendirmesi gerekmektedir.

Denetlenen işletmenin borç ve alacak hesaplarında var olan bakiyelere ait mutabakat sağlanmaya çalışılırken talep edilen dokümanlar karşı taraftaki şirketin işleyişini durdurmuş olmasından dolayı elde edilemeyebilecektir. Denetçi bakiyeler ile ilgili yeterli denetim kanıtı elde edemeyebileceğini ve bununla ilgili alternatif denetim prosedürleri oluşturması gerekebileceğini göz önünde bulundurmalıdır. Salgın sebebiyle neredeyse bankaların tamamında şube kapatma, mesai saatlerinin azaltılması, personel azaltılması gibi önlemler alınmıştır. Bu durumda denetime yönelik bankadan talep edilecek dokümanların elde edilmesi gecikebilecek ya da belki mümkün olamayabilecektir. Değişen çalışma koşulları dolayısıyla denetçi bankalardan talep ettiği dokümanları fiziksel olarak elde edemeyebilecektir. İnternet üzerinden elde edilebilecek olan dokümanların güvenilirliği ile ilgili risklerin ortadan kalmış olduğuna emin olmak gerekmektedir.

3.5. Denetim Zaman Çizelgesi

Salgın denetimin zaman çizelgesini de etkilemiştir. Bu durum, pandemi kapsamında alınan tedbirler, sokağa çıkma yasakları ya da denetim sürecinde rol alan bireylerin hastalanması ya da temas sebebiyle karantinaya alınması gibi nedenlerle ortaya çıkan sorunlardan kaynaklanabilir. Covid-19 pandemisi sebebiyle devam etmekte olan ekonomik ve fiziksel kısıtlamalar doğrultusunda denetim çizelgesinin planlanan dışına çıkması çok muhtemeldir. Bu koşullar altında nitelikli bir denetim görüşünün sağlanabilmesi için denetim raporunun onaylanma tarihi gecikebilir. Bu gecikmenin de finansal piyasalar ve hukuk bazında işletmelere yönelik olumsuz yansımaları olabilecektir. Diğer taraftan denetimin finansal raporların yayımı için belirlenen zaman çizelgesi içerisinde yapılamayacağı anlamına da gelebilmektedir. Bunun önlenmesi adına ne yapılabileceği üzerine düşünülmelidir. Böylesi bir durumda denetimin tamamlanma durumuna ilişkin endişelerin olduğu kanıtlanabildiği takdirde denetim rapor tarihinde uzatma talebinde bulunulmalıdır ve düzenleyicilerin bu duruma yönelik zaman çizelgesini esnetmek adına düzenlemeler yapması faydalı olacaktır.

3.6. İşletmenin Sürekliliği

İşletmenin sürekliliği esası uyarınca finansal tablolar, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu ve öngörülebilir gelecekte faaliyetlerini sürdüreceği varsayımıyla hazırlanmaktadır. BDS 570 kapsamında yönetimin işletmeyi tasfiye etme veya ticari faaliyetleri sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece, genel amaçlı finansal tabloların hazırlanması işletmenin sürekliliği esasına dayanmaktadır. Covid-19 salgını sebebiyle yaşanmakta olan önemli düzeydeki ekonomik belirsizliğin, önümüzdeki aylarda da devam etmesi beklenmektedir. Belirsizlik koşulları içerisinde, geleceğe yönelik anlamlı bir finansal plan oluşturmak mümkün olamamaktadır. Böyle bir ortamda, şirketlerin oluşabilecek risklerini zor da olsa değerlendirmesi ve günlük işleyişin devam etmesini etkileyebilecek önemli bir durumun söz konusu olup olmadığını belirlemesi gerekmektedir. İşletmenin iş ve işlemlerini sürdürebilmesine dair bir endişenin varlığından söz edebilmek için, finansal tabloların tarihinden sonra süregelen olayların

dikkate alınması gerekmektedir. Yılsonu tarihinden bağımsız olarak, işletmenin devam etmesine dair karar verecek yönetimin, finansal tabloların onaylandığı tarihe kadar ortaya çıkan ve etkisi bilinen tüm faktörleri dikkate alması gerekmektedir. Covid-19 salgınından büyük ölçüde etkilenen şirketler için sürekliliğe dair endişelerin dikkate alınacak boyutlarda olduğunun tanımlanması için mevcut bilgiler ışığında, işletmenin süregelen işleyişinin devam edebilmesine yönelik bir şüphe uyandıran önemli bir belirsizlik olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir. Mevcut koşullar doğrultusunda, denetçinin işletmenin sürekliliği konusunda endişe duyması durumunda, denetim raporu imzalanana kadar denetimin kapsamının genişleyebileceği, denetim kanıtı ihtiyacının artabileceği öngörülmektedir. Süreklilikle ilgili gerekiyorsa denetim raporunda açıklamalar yapılmalıdır. Bunlarla ilgili değerlendirmeler yapılırken denetçiye BDS 570 yol göstermektedir.

3.7. Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar

BDS 560 kapsamında denetçi, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporu tarihi arasında gerçekleşen ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektiren olayların, finansal tablolara uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeli ve denetçi raporu tarihinden sonra haberdar olduğu olaylara ilişkin, raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermelidir. Covid-19 salgını sürecinde değiştirilebilecek raporlama tarihleri sonucu, finansal tabloların tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasında ortaya çıkan süreler içerisinde meydana gelebilecek olaylar artış gösterebilir ve bunların birlikte bu olaylara ilişkin risklerin de artabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Bilanço tarihinden sonra Covid-19 salgını ile ilgili önemli olayların ortaya çıkıp çıkmadığı değerlendirilmeli, var ise bunların finansal raporlama çerçevesinde uygun olarak finansal tablolarda ele alınıp alınmadığı ya da ele alınması gerekliliği konusu açıklanmalıdır. Burada denetçi, salgının yayılım hızı dolayısıyla ortaya çıkan belirsizlik içerisinde kesin bir sonuç elde edemiyorsa, mesleki şüpheciliğini ve mesleki yargısını kullanarak muhakemede bulunması gerekmektedir.

3.8. Denetimde Kilit Konular

Covid-19 salgınının hızla değişime sebep olduğu belirsiz ortam içerisinde artan risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirme sonucunda saptanan önemli konular doğrultusunda denetim sürecinde revizeler yapılması ile denetimin kilit konusu da değişiklik gösterebilir. Denetçi muhakeme yeteneğini kullanarak Covid-19 salgının etkisini kilit denetim konusu olarak belirleyebilir. BDS 701 bu konuda yol gösterici olmaktadır. Denetçi, denetimin kilit konusuna ilişkin tüm yönlerin yeterli ve uygun bir şekilde ele alınıp alınmadığına dair detaylı incelemelerde bulunmalıdır; örneğin, finansal tablolara ilişkin daha fazla kanıt ihtiyacının doğup doğmadığı, muhasebe tahminlerindeki hesaplamaları (değer düşüklükleri, karşılıklar, değerlemeler vb.) etkileyecek yeni bir gelişmenin olup olmadığı, yasa ve yönetmelik değişikliklerinin etkisi vb. göz önünde bulundurulmalıdır.

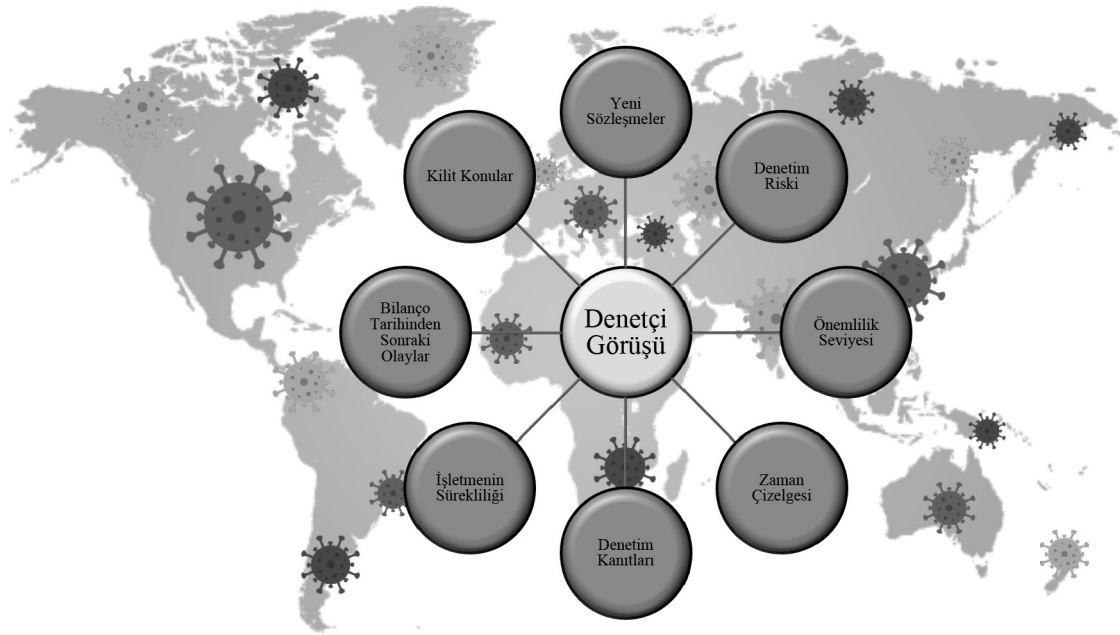
3.9. Denetçi Görüşü

Denetçi pandemiyle ilişkili yukarıda bahsedilen konular çerçevesinde finansal raporlara ilişkin makul güvence sağlama konusunda tam tatmin olmadıysa mesleki şüpheciliği ve mesleki yargısı çerçevesinde olumlu görüş yerine şartlı olumlu görüş vermeyi tercih edebilir. BDS 700 kapsamında denetçi, pande-

minin finansal tablolarda önemli ve yaygın etkilerinin olduğu düşüncesindeyse, ihtiyacı olan yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemediyse ve işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik varsa olumlu görüş dışında bir görüş beyanında bulunabilir. Bu durumda denetçi raporunda olumsuz görüş verebilir ya da görüş vermekten kaçınabilir.

4. DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Denetim raporunun hazırlanabilmesi için, denetçi denetim standartları çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeye çalışmaktadır. Covid-19 salgını ile birlikte seyahat ve hareket kısıtlamaları, mesai saati düzenlemeleri, personel çıkışları, zorunlu/zoraki ücretsiz izinler, personelin Covid-19 olması, yasalarla ya da işletme kararıyla faaliyetlerin durdurulması, işletmenin bir süre kapatılması, ihracat-ithalat kısıtlamaları, şehirlere giriş-çıkış yasakları, sokağa çıkma yasakları, maske takma zorunluluğu, sosyal mesafe kuralları gibi birçok düzenleme denetçinin tam ve sağlıklı bir denetim gerçekleştirmesine olanak tanımamaktadır.



Şekil 3. Covid-19 Kapsamında Etkilenmesi Muhtemel Bağımsız Denetim Konuları

Şekil 3’de özet bir şekilde verilen bu çalışma kapsamında pandemi sebebiyle dikkat edilmesi gereken hususlar ve çözüm önerileri başlıklar halinde şöyle sıralanabilir;

- *Yeni Sözleşmeler:* Pandemi ve etkilerinin uzun süreceği göz önünde bulundurularak yeni sözleşmelerin bu çerçevede dizayn edilmesi gerekmektedir.

- *Denetim Riski:* Pandemi kısıtlamaları ve pandeminin olumsuz etkileri sebebiyle denetim riskleri sağlıklı bir denetim faaliyetinin gerçekleşmesi için gerekli faaliyetlerin (fiziki kontroller, yüz yüze görüşmeler vb.) gerçekleştirilmesinin zora girmesi sebebiyle detaylı bir şekilde ele alınarak belirlenmelidir.
- *Önemlilik Seviyesi:* Önemlilik seviyesi pandeminin denetim faaliyetlerine olumsuz etkileri ve bu kapsamda belirlenen denetim riskleri çerçevesinde değerlendirilmelidir.
- *Denetim Kanıtları:* Pandemiye ilişkin kısıtlamalar ve pandeminin olumsuz etkileri ile fiziki sayımlar, personel ile yüz yüze görüşmeler, belge ve doküman temin edilmesi, mutabakatların alınması gibi faaliyetlerin tam anlamıyla yerine getirilmesinin mümkün olmaması sebebiyle yeterli, güvenilir ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi zorlaşmaktadır. Bu çerçevede mümkün olduğunca teknoloji denetimden faydalanılmalı ve mesleki şüphe ve yargı konusunda azami ölçüde dikkat edilerek elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğuna karar verilmelidir.
- *Zaman Çizelgesi:* Pandemi sebebiyle devam etmekte olan ekonomik ve fiziksel kısıtlamalar doğrultusunda denetim çizelgesinin planlananın dışına çıkması durumunda nitelikli bir denetim görüşünün sağlanabilmesi için denetim raporunun onaylanma tarihi gecikmelerin finansal piyasalar ve hukuki olumsuz yansımalarının önlenmesi adına önlemler alınmalı, gerekirse denetim rapor tarihinde uzatma talebinde bulunulmalıdır. Bu tür bir sorunu önlemek adına düzenleyicilerin de zaman çizelgesini esnetmek adına düzenlemeler yapması faydalı olacaktır.
- *İşletmenin Sürekliliği:* Pandemiden etkilenen şirketler için sürekliliğe dair endişeler açısından şüphe uyandıran önemli bir belirsizlik olup olmadığı değerlendirilmelidir ve denetçi işletmenin sürekliliği konusunda endişe duyuyorsa, denetim raporu imzalanana kadar denetimin kapsamının genişleyebileceği, denetim kanıtı ihtiyacının artabileceği göz önünde bulundurulmalıdır. Sürekliliğe ilişkin gerekli açıklamalar denetim raporuna aktarılmalıdır.
- *Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar:* Bilanço tarihinden sonra pandemiyle ilişkili önemli olayların ortaya çıkıp çıkmadığı değerlendirilmeli, var ise bunların finansal raporlama çerçevesinde uygun olarak finansal tablolarda ele alınıp alınmadığı ya da ele alınması gerekliliği konusu açıklanmalıdır.
- *Kilit Konular:* Pandemi ile birlikte artan riskler ve diğer etkenlerin değerlendirilmesi sonucu denetimin kilit konusu da değişiklik gösterebilir. Denetçi muhakeme yeteneğini kullanarak Covid-19 pandemisi etkisini kilit denetim konusu olarak belirleyebilir. Denetçi, denetimin kilit konusuna ilişkin daha fazla kanıt ihtiyacı, tahminleri etkileyecek gelişmeler gibi tüm yönlerin yeterli ve uygun bir şekilde ele alınıp alınmadığına dair detaylı incelemelerde bulunmalıdır.
- *Denetçi Görüşü:* Denetçi finansal raporlara ilişkin makul güvence sağlama konusunda tam tatmin olmadıysa olumlu görüş yerine şartlı olumlu görüş vermeyi tercih edebilir. Denetçi pandeminin finansal tabloları ciddi bir şekilde etkilediğini düşünüyorsa, ihtiyacı olan yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemediyse ve işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli belirsizlik varsa olumlu görüş yerine denetçi raporunda olumsuz görüş verebilir ya da görüş vermekten kaçınabilir.

Covid-19 pandemisi ile değişen koşullar sonucunda bağımsız denetçinin, önceden tanımlamış olduğu ya da yeni başlayacağı denetim işi sürecinde değişimleri göz önünde bulundurarak finansal raporlara ilişkin makul güvencenin sağlanması ile ilgili her türlü önlemi alması, denetim sürecini baştan sona tekrar gözden geçirerek yeniden dizayn etmesi, denetim riski, önemlilik seviyesi vb. belirlerken mevcut koşulları dikkate alması, yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesine yönelik alternatif prosedürler geliştirmesi, denetçi raporunu ve denetçi görüşünü oluştururken mesleki şüpheciliğini ve mesleki yargısını normal zamanlara göre daha özenle kullanması gerekmektedir.

Pandemi ile birlikte denetimin farklı bir boyutu olan geleneksel denetim yöntemleri ve bunlara alternatif yöntemler konusu ani ve çok hızlı bir şekilde önem kazanmıştır. Giderek gelişmekte olan teknoloji sayesinde denetimlerin uzaktan yapılması nispeten yeni bir uygulama olsa da, içinde bulunulan belirsiz fiziksel çalışma ortamı içerisinde hızla gelişim gösterebilmektedir. Bulut bilişim platformları, güvenli portallar ve diğer yüksek teknoloji stratejileri, denetim ekiplerinin herhangi bir yerden müşterilerle veri paylaşmasına ve almasına olanak tanıyan standart iş mekanizmaları haline gelebilmekte; neredeyse tamamen uzaktan denetimleri kolaylaştırmak adına olanak sağlamaktadır. Bu ortaya çıkan yeni çalışma koşulları, bağımsız denetçilerin denetledikleri müşterileri ile uzaktan erişim yoluyla görüşmelerini zorunlu kılmaktadır. Bu durum da “uzaktan denetim” olarak adlandırabileceğimiz yeni bir denetim kavramının ortaya çıkması demektir. Bir e-denetim olarak da değerlendirilebilen uzaktan denetim, sahada yapılan denetim ile olabildiğince benzerdir; ancak uzaktan denetimde denetim ölçütlerine uygunluğun derecesini belirlemek için denetim kanıtlarını uzaktan elde etmek ve nesnel olarak değerlendirmek için elektronik araçlar kullanılmaktadır. Tüm ortaya çıkan ve çıkmakta olan fiziksel, ekonomik, finansal koşullar göz önüne alındığında bağımsız denetimin teknoloji tabanlı uzaktan erişim ile sağlanabileceği bir yere evirildiği ve evirilmeye devam etmesinin gerektiği görülmektedir. Uzaktan denetim (remote audit) devrine geçilmesinin dezavantajları olabileceği gibi birçok açıdan faydalı olabileceği söylenebilir. Buna çevre muhasebesi kapsamında düşünüldüğünde denetçilerin sık seyahat etmesinin gerekmemesi sebebiyle karbon ayak izinin azaltılabilmesi örnek verilebilir. Denetim ekibinin teknolojik altyapıları sayesinde denetim çalışmalarını istenilen saatte herhangi bir kısıtlama olmadan denetim işini sürdürebilme de faydaları arasında sayılabilir. Denetlenen işletme ile online olarak görüşebilmektedir. Diğer taraftan bu gibi koşullar sebebiyle yeni teknolojiler kapsamında denetimin daha detaylı bir şekilde ele alınması ve çözümler üretilmesi gerekmektedir. Bu kapsamda blok zinciri gibi teknolojilerin denetim alanında kullanılmasının irdelenmesi önem arz etmektedir.

KAYNAKÇA

- Adana, B. A. & Özbirecikli, M. (2020), “Bağımsız Denetim Sürecinin Covid-19 Salgınının Etkileri Açısından Değerlendirilmesi”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 12 (2), 2080-2093.
- Dünya Sağlık Örgütü, (2020), WHO Coronavirus Disease (COVID-19) Dashboard, <https://covid19.who.int/>.
- BDS 330 (2013), Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşılık Yapacağı İşler, (2013, 24 Kasım), Resmi Gazete (Sayı: 28861).
- BDS 560 (2017), Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar Standardı. (2017, 13 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 30269).
- BDS 570 (2017), İşletmenin Sürekliliği Standardı. (2017, 24 Mart). Resmi Gazete (Sayı: 30017 (M)).
- BDS 700 (2014), Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, (2014, 18 Mart), Resmi Gazete (Sayı: 2894).
- Kahn, J. S. & McIntosh, K. (2005), “History and Recent Advances in Coronavirus Discovery”, *The Pediatric Infectious Disease Journal*, November, 24(11), p.S223-S227, doi: 10.1097/01.inf.0000188166.17324.60
- Peeri, N. C., Shrestha, N., Rahman, M. S., Zaki, R., Tan, Z., Bibi, S., Baghbanzadeh, M., Aghamohammadi, N., Zhang, W. & Haque, U. (2020), “The SARS, MERS and novel coronavirus (COVID-19) epidemics, the newest and biggest global health threats: what lessons have we learned?”, *International Journal of Epidemiology*, 2020, 1–10.