

## BÖLÜM 2

# KGK TARAFINDAN YAPILAN YILLIK İNCELEMELER İŞİĞİNDA İŞLETME SÜREKLİLİĞİNİN İNCELENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

Yusuf KURT<sup>1</sup>

### 1. GİRİŞ

İşletmelerin sürekliliği varsayımı işletmelerin ömrünün sınırsız olduğunu ve işletme sahibi veya ortaklarının ömürleriyle sınırlı kalmadıklarını ifade etmektedir. Finansal tablo kullanıcıları işletmelerin hazırlamış oldukları finansal tablolardan hareketle finansal kararlar almaktadırlar. Özellikle kriz ortamlarında işletme yatırımcılarının sağlıklı ve güvenilir kararlar alabilmesi için işletmenin sürekliliği kavramı önem arz etmektedir. Bu kapsamda UDS'ler baz alınarak hazırlanan BDS 570 standardı işletmelerin yayımladıkları finansal tablolarda işletmenin sürekliliği ile ilgili raporlamaların denetçiler tarafından nasıl ele alınması gerektiği ile ilgili denetçilere sorumluluklar yüklemiştir (Demirkol, 2019, s. 1). İşletme sürekliliğinin denetlenmesi konusu bağımsız denetçiler tarafından kolaylıkla belirlenebilecek bir konu değildir. Bu noktada bağımsız denetçinin mesleki bilgisi ve kıdemi etkili olmaktadır. Bağımsız denetçi süreklilikle ilgili denetim faaliyetini yerine getirirken yalnızca finansal tablolardaki nicel bilgilere değil, aynı zamanda nitel bilgi toplamak amacıyla işletme çalışanlarına da başvurabilir. Bu şekilde bağımsız denetçiler elde etmiş oldukları kanıtları mesleki bilgi ve tecrübeleriyle birleştirip işletmenin sürekliliğine ilişkin değerlendirme yapmaları mümkündür (Terzi, 2022, s.115). Bu anlamda bağımsız denetçilerin işletmenin sürekliliğine ilişkin yaptıkları değerlendirmeler finansal tablo kullanıcıları açısından önemlilik arz etmektedir.

Bu amaçla ilerleyen başlıklarda öncelikle işletmenin sürekliliği varsayımı etrafında incelenecek sonrasında ise işletme yönetiminin ve bağımsız denetçilerin işletmenin sürekliliği konusuna ilişkin sorumlulukları ve süreklilik üzerinde ciddi şüphe oluşturabilecek olay ve şartlar ile bu olay ve şartlara ilişkin ek denetim prosedürleri konularına değinilecektir. Son bölümde ise KGK tarafından 2014 ve

<sup>1</sup> Öğr. Gör. Dr., Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi, Özalp Meslek Yüksekokulu, yusufkurt@yyu.edu.tr

2020 yılları arasında işletmenin sürekliliği kavramına ilişkin bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere ilişkin incelemelere değinilecek ve bu incelemelerde tespit edilen önemli hususlar ele alınacaktır.

## **2. İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ VARSAYIMI**

Temel muhasebe kavramlarından olan işletmenin sürekliliği kavramı dünyada ilk olarak, Amerikan Yeminli Muhasebeciler Birliği (AICPA) tarafından yayımlanan muhasebe bülteninde karşımıza çıkmaktadır. Temel muhasebe kavramlarının yayımlanmasındaki amaç finansal tablo kullanıcılarının karşılaştırılabilir, açık ve tutarlı bilgiye ulaşma ihtiyaçlarını karşılamaktır (Tepegöz & Türedi, 2015, s.44).

Ülkemizde ise 26/12/1992 tarihli, 21447 sayılı resmi gazetede 1 Sıra Nolu MSUGT'nde 12 adet temel muhasebe kavramı yayımlanmıştır. Yayımlanan temel kavramlardan biriside işletmenin sürekliliği kavramıdır. İşletmenin sürekliliği kavramı işletmelerin belirli bir süreye bağlı kalmaksızın faaliyetlerini devam ettirmesini ifade etmektedir. Başka bir ifade ile işletmenin ömrü sahiplerinin veya ortaklarının hayatta kalmaları ile sınırlı değildir.

İşletmenin sürekliliği kavramı kanıtlanmaya veya açıklanmaya gerek duymayan ve doğrudan tarihi maliyetle bir ilişkisi içerisindedir. Bu yüzden en önemli muhasebe temel kavramlarından birisidir (Sterling, 1968, p.481). Aksi bir kanıt olmadıkça işletmeler faaliyetlerini ara vermeden devam ettirme eğilimi içerisindedirler (Fremgen, 1968, p.649).

Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) kapsamında yayımlanan finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçevede genel olarak finansal raporlama amacı ve raporlamaya ilgili kavramlar açıklanmaktadır. Madde 3.9'da işletmenin sürekliliği kavramıyla ilişkili olarak finansal tablolar işletmelerin herhangi bir tasfiye içerisinde olmadıkları veya faaliyetlerini sürdürme konusunda endişelerin olmadığı varsayımıyla hazırlanmaktadır. Aksi durumda hazırlanan finansal tablolar içinse gerekli açıklamaların yapılması gerekmektedir. Süreklilik varsayımı altında yapılan finansal raporlamalar işletmelerin tasfiye içinde olmadığını ve ticari faaliyetlerine son verme hakkına da sahip olmadığı anlamına gelmektedir.

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarının bir çevirisi niteliğinde olan Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (TDS), 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnameyle (KHK) standartların yayımlanma yetkisi KGK'ya devredilmiştir. Aynı zamanda bu tercih Türkiye'nin Avrupa'ya üye olabilme şartlarından birisidir.

Bağımsız denetimde uluslararası standartların listesine bakıldığında; genel ilke ve sorumluluklar, risk değerlendirmesi ve değerlendirilmiş risklere verilecek

karşılıklar, bağımsız denetim kanıtları, başkalarının çalışmalarının kullanılması, bağımsız denetimin sonuçları ve raporlama, özel alanlar, güvence denetim standartları, sınırlı bağımsız denetim standartları ve ilgili hizmet standartları olmak üzere toplam 9 standart bulunmaktadır. İşletmenin sürekliliği konusu ise “bağımsız denetim kanıtları” bölümünde “570” no’lu standartta ele alınmıştır.

Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 570, 2013 tarihi sonrasında uygulanmak üzere 23/1/2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. BDS 570’te işletmelerin sürekliliği ile denetçilerin finansal tablo denetimindeki sorumlulukları belirlenmiştir. BDS 710 ise işletmelerin kilit denetim konularının denetlenmesine ilişkin oluşturulmuş bir standarttır. Bu standarda göre eğer işletmelerin sürekliliğini sağlama konusuna ilişkin ciddi bir olay söz konusu ise bu konunun niteliği itibari ile bir kilit denetim konusu olduğu belirtilmiştir (BDS 570, A1).

## **2.1. Yönetiminin İşletmenin Sürekliliği Konusuna İlişkin Sorumluluğu**

TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında işletmenin sürekliliğine ilişkin yönetiminin sorumlulukları belirtilmiştir. Buna göre işletme yönetimi öncelikle işletmenin sürekliliğini devam ettirme konusunu muhakeme etmesi gerekmektedir. Değerlendirmeler sonucunda işletmenin sürdürülebilirliği konusu tehlikeye girdiği belirlenmişse söz konusu belirsizliklerin yönetim tarafından açıklanması gerekmektedir. İşletmenin tasfiye sürecine girmediği ve faaliyetlerine son vermek gibi bir düşünce içerisinde olmadığı durumlarda finansal tablolar işletme sürekliliği kavramına göre hazırlanmalıdır. Eğer finansal tablolar işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmamışsa işletme yönetimi bunun nedenini açıklamalı ve ayrıca finansal tabloların hangi esasa göre hazırlandığını da belirtmeleri gerekmektedir.

Yönetim işletmenin sürekliliği konusunu değerlendirirken raporlama dönemine müteakip en az on iki aylık dönem içerisinde işletmenin faaliyetlerini karlı bir şekilde devam ettirdiği ve kaynak bulma konusunda bir sorun yaşamadığı belirlendiğinde, ayrıntılı bir incelemeye gerek kalmaksızın süreklilik varsayımının sağlandığı kanısına ulaşabilir (TMS 1, Madde 25,26).

Yönetim ayrıca işletmenin sürekliliğini değerlendirmede aşağıdaki unsurları da dikkate almalıdır. (BDS 570, Madde 5)

- Bir olaya veya şarta ilişkin sonuçların meydana gelme derecesi ne kadar uzun süre alırsa, buna paralel olarak işletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizlik de artmaktadır.
- Olay veya şartlar değerlendirilirken işletmenin büyüklüğü, karmaşıklığı, faaliyetlere ilişkin durumlar ve dış faktörler yapılacak değerlendirmeyi etkilemektedir.

- Geleceğe ilişkin bir değerlendirme hali hazırdaki bilgilerle yapılmaktadır. Eğer bilanço tarihinden sonra gerçekleşen bir olay söz konusu ise önceden yapılan değerlendirmeler ile tutarlı sonuçlar sunmayabilir.

İşletme yönetimi sürekliliğe ilişkin değerlendirme yaptığı dönemden sonra planlanmış veya planlanmamış bir şekilde ortaya çıkması muhtemel olay ve şartlar için denetçi tedbirli davranmalıdır. Denetçi tarafından bu tür olay ve şartlar tespit edilirse işletmenin sürekliliğini devam ettirme hususunda yönetimden bir değerlendirme yapılması istenebilir. Bunun dışında denetçinin bu tür durumlarda yönetimin sorgulanması dışında herhangi bir denetim prosedürü uygulama zorunluluğu bulunmamaktadır (BDS 570, A14-15).

## **2.2. Bağımsız Denetçinin İşletmenin Sürekliliği Konusuna İlişkin Sorumluluğu**

İşletmenin sürekliliğine ilişkin BDS 570, Madde 9'da bağımsız denetçinin amaçları sıralanmıştır. Buna göre bağımsız denetçi finansal tabloların hazırlanmasında işletmenin sürekliliğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtları toplayarak sürekliliğin sağlanması hususunda bir sonuca ulaşmalıdır. Daha sonra belirsizliğe ilişkin ciddi şüpheler oluşturabilecek olay veya şartların olduğu düşünülürse bağımsız denetçi bunu BDS'ye uygun bir şekilde raporlaması gerekmektedir.

Denetim kanıtlarının incelenmesinden sonra yönetimin işletmenin sürekliliğine ilişkin bir çalışma yapıp yapmamasına göre denetçi iki farklı yol izleyebilir. (Tepegöz & Türedi, 2015, s.47)

1. Yönetim işletmenin sürekliliğine ilişkin bir değerlendirme yapmışsa denetçi sürekliliğe ilişkin ciddi şüphe oluşturacak olaylar olup olmadığını ve işletme yönetiminin sürekliliği ele açış biçimini araştırmalıdır. Belirsizliğe ilişkin elde edilen sonuçlara göre denetçi raporunu hazırlamalıdır.
2. Eğer işletme yönetimi sürekliliğe ilişkin bir değerlendirme yapmamışsa; bağımsız denetçi işletme yönetimi ile birlikte işletmenin sürekliliği varsayımını tartışmalı ve işletmenin sürekliliğine teşkil eden sorunlar hakkında bir soruşturma yapmalıdır.

Bağımsız denetçi işletmenin sürekliliğini tehlikeye atacak olay veya şartları bütünüyle tahmin etmede başarısız olabilir. Bu durumda bağımsız denetçi denetim raporunda işletme sürekliliğine ilişkin bir atıf yapmaması ilgili taraflara işletmenin sürekliliğinin sağlanacağına ilişkin bir güvence sunmaz. (Çil Koçyiğit vd., 2018, s.148)

İşletme sürekliliğinin değerlendirilmesinde yalnızca özel işletmeler değil, kamu sektöründeki işletmelerin de incelenmesi gerekmektedir. Kamu sektöründe faa-

liyet gösteren işletmeler eğer kar amacı güdüyorlarsa bu işletmelerin finansman problemleri, bu işletmelere devlet desteğinin kesilmesi veya azaltılmasının yanında özelleştirilmesi de işletmenin sürekliliğine ilişkin bir tehlike olarak yorumlanabilir.

Risk değerlendirme prosedürlerine ilişkin küçük işletmelerde işletme sürekliliğinin değerlendirilmesine ilişkin hususlara bakıldığında, işletmenin büyüklük derecesi beklenmedik durumlara karşı koyma yeteneğini etkilemektedir. Küçük işletmelerin fırsatlardan yararlanması daha kolaydır fakat faaliyetlerini sürdürmede gerekli fona ulaşma şansları azdır.

Küçük işletmelerin ayrıca önemli tedarikçilerinden veya müşterilerinden birini, kilit bir çalışanını kaybetmeleri veya lisansının iptal edilmesi gibi durumlar fonlara kolay ulaşamamalarına neden olmaktadır. (BDS 570, Madde A5-6) Bağımsız denetçilerin risk değerlendirme konularında bu tür durumlara karşı duyarlı olmaları beklenmektedir.

### **2.3. İşletmenin Sürekliliği Üzerinde Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay ve Şartlar**

İşletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüphe oluşturabilecek olay ve şartlara bakıldığında karşımıza finansal durumlarla, işletme faaliyetleriyle ve diğer konularla ilgili olmak üzere üç durum karşımıza çıkmaktadır. Ciddi şüphe uyandıracak olay veya şartlar yalnızca aşağıda ifade edilecek olay ve şartlarla sınırlı değildir. Ayrıca belirtilen durumların birinin veya birkaçının ortaya çıkması her koşulda bir belirsizlik olduğuna işaret etmeyebilir.

Belirtilen durumlarla ilgili olay ve şartlar aşağıdaki başlıklarda ele alınmıştır.

#### **2.3.1. Finansal Durumlarla İlgili Olay Ve Şartlar**

Finansal durumlarla ilgili olay ve şartlara bakıldığında; (BDS 570 Md. A3; Dikmen & Özçelik, 2020, s. 57)

- Kısa vadeli yabancı kaynak durumu
- Vadesi sabit olan borçların kapatılacağı veya yenileneceğine ilişkin gerçekçi olmayan beklentiler ile uzun vadeli borçların ödenebilmesi için kısa vadeli borçlara fazla yüklenilmesi
- Finansal kurumların sağladıkları finansal desteğin geri çekileceğine dair beklentiler
- İşletme faaliyetlerinden elde edilen nakit akışlarının negatif olma durumu
- Temel finansal oranlardaki bozukluk
- Faaliyet zararlarının ciddi oranda yüksek olması ve nakit akışı sağlayan kıymetlerin değerlerindeki ciddi azalışlar

- Kar payı ödemelerindeki gecikmeler veya kar payının ödenememe durumları
- Borçların vadesinde ödenememe durumu
- Kredi tahsisinde yapılan sözleşme şartlarına riayet edilmemesi
- Tedarikçilerle vadeli çalışma durumundan peşin çalışma durumuna dönüşmesi
- İşletmenin yeni ürün geliştirme sürecinde veya diğer yatırım faaliyetlerine ilişkin borç bulamaması gibi durumlar örnek verilebilir.

### **2.3.2. İşletme Faaliyetleriyle İlgili Olay Ve Şartlar**

İşletme faaliyetleriyle ilgili olay ve şartlara bakıldığında; (BDS 570 Md. A3)

- Yönetiminin işletmenin faaliyetlere son vermesi veya işletmeyi tasfiye etmesi
- Kilit yönetim kadrosunda eksik olan yerlerin doldurulamaması
- İşletmenin önemli bir pazarını, müşterilerini, lisansını veya mal tedarik ettikleri firmaları kaybetmesi
- İşletmenin işgücü problemleri yaşamaması
- Sektörde gayet başarılı bir rakip işletmenin ortaya çıkması gibi durumlar örnek verilebilir.

### **2.3.3. Diğer Konularla İlgili Olay Ve Şartlar**

- Finansal kurumların sermaye yükümlülüklerini veya diğer yükümlülükleri yerine getirememesi
- İşletmenin aleyhine açılmış bir davaya ilişkin davanın kaybedilmesi durumunda işletmenin altından kalkamayacağı bir taleple karşı karşıya kalması
- Hükümet politikasının veya tabi olunan mevzuatın değişikliği durumunda işletmenin olumsuz olarak etkileneceğinin beklenmesi
- Felakatlere ilişkin eksik olarak yapılan sigortalar veya sigortasız meydana gelen felaketler

## **2.4. İşletmenin Sürekliliği Üzerinde Ciddi Şüphe Oluşturabilecek Olay Ve Şartlar Olması Durumunda İlave Denetim Prosedürleri**

İşletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüphe oluşturabilecek olay ve şartlar olduğunda uygulanabilecek denetim prosedürleri aşağıdaki gibidir. (BDS 570, A16)

- Nakit akışları, kar veya diğer tahminlerin işletme yönetimi ile birlikte irdelenmesi ve yorumlanması
- İşletmenin ara dönemde yayımladıkları finansal tablolar üzerinde irdelenmelerin yapılması
- İşletmelerin borç senetleri ve kredi sözleşmelerinin çığnmemesi için herhangi bir olumsuz durum olup olmadığının saptanması

- İşletmenin finansman problemlerini belirlemek için yönetim kurulu, genel kurul ve ilgili komitelerin oluşturmuş olduğu tutanakların analiz edilmesi
- İşletmenin dava ve iddialarının var olması ve bunların sonuçları ile muhtemel finansal etkilerinin uygun olup olmadığı konusunda işletmenin hukuk müşavirliğinin sorgulanması
- İşletmenin karşılayamadığı siparişleri mevcutsa sipariş planlarının irdelenmesi gibi durumları kapsamaktadır.

### **3. KAMU GÖZETİMİ KURUMU (KGK) TARAFINDAN YAPILAN YILLIK İNCELEMELERDE İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİNE İLİŞKİN BULGULAR**

KGK Muhasebe ve Denetim Standartlarını yayımlayan başka bir ifade ile finansal raporlama ve denetim alanında tek yetkili kurum olduğundan, ilgili alanlarda düzenleyici ve denetleyicilik yetkisine sahiptir.

Son yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları ile yalnızca işletmelerin finansal tabloların denetimden geçmiş olması finansal tablo kullanıcıları için yeterli olmadığı görülmüştür. Bu bağlamda yapılan denetim faaliyetlerinin de denetlenmesi ihtiyacı hasil olmuştur.

Bu gelişmeler çerçevesinde KGK bağımsız denetim kuruluşları ve denetçilerin yaptıkları denetim faaliyetlerinin kanunlara, kararnamelere, kurumun standartlarına ve düzenlemelerine uygun olup olmadığı konusunda inceleme yapmak suretiyle görüş bildirmekle de sorumludur.

KGK tarafından yapılan incelemeler KAYİK'lerin denetimini yapan denetim kuruluşları için en az üç yılda bir, diğer işletmeler içinse en az altı yılda bir yapılmaktadır. KGK yaptıkları normal planlamaların haricinde ayrıca şikayetler veya ihbarlar olması durumunda da herhangi bir süreye bağlı kalmadan inceleme yapabileme hakkına sahiptir.

Bu doğrultuda KGK tarafından 2014 ve 2020 yılları arasında işletmenin sürekliliği kavramına ilişkin incelemelere ve incelemelerde tespit edilen önemli hususlara değinilecektir.

#### **3.1. 2014-2016 Yılları Arasında Bağımsız Denetim Kuruluşu ve Bağımsız Denetçilere Yönelik Yapılan İncelemeler**

KGK tarafından 2014 yılında denetim kuruluşlarının oluşturduğu kalite kontrol sistemlerini incelemek amacıyla KAYİK'leri denetleme yetkisine de sahip toplam 63 denetim kuruluşu, 2015 yılında ise KAYİK'leri denetleme yetkisine de sahip 26 denetim kuruluşu ve KAYİK hariç denetim yetkisine sahip 22 denetim kuruluşu olmak üzere toplam 111 denetim kuruluşu bulunmaktadır.

2014 ve 2015 yılları arasında yapılan incelemelerde en sık görülen bulgulara bakıldığında;

- Kalite kontrol sisteminin kuruluşu ve işleyişindeki eksiklikler
- Bağımsızlığın sağlanmasında bağımsız denetim yönetmeliğine ve TTK'ya uygun davranılmaması
- Rotasyon konusunda bağımsız denetim yönetmeliğine
- Denetimin yürütülmesinde makul güvence oluşturulmasına yönelik politika ve prosedürlerin olmaması
- Denetimin kalitesini tespit eden kişilerin politika ve prosedürler oluşturulmasında ilgili hususlardan bahsetmemesi
- Son olarak kalite kontrol sistemi, denetimin yönlendirilmesi ve izleme süreçlerinde eksikliklerin olması şeklinde sıralanmaktadır.

Söz konusu bulgulara bakıldığında işletmenin sürekliliğine ilişkin herhangi olumsuz bir durumun tespit edilemediği görülmektedir.

2016 yılında ise 26 bağımsız denetim kuruluşu ve 6 bağımsız denetçi üzerinde inceleme yapılmıştır. Yapılan incelemelerde en sık görülen bulgular aşağıdaki gibidir.

- İç kontrol sisteminin anlaşılması
- Hile bazlı önemli yanlışlık riskleri
- Kalite kontrol sistemi,
- Belgelendirme
- Önemlilik kavramı
- Örneklem yöntemleri
- Dış teyit prosedürleri
- Stoklar ve
- Topluluk denetimlerine ilişkin konuları kapsamaktadır.

2016 yılına ilişkin bulgular incelendiğinde de yine işletmenin sürekliliğine ilişkin herhangi bir bulguya rastlanılmamıştır.

### **3.2. 2017 ve 2018 Yılında Bağımsız Denetim Kuruluşu ve Bağımsız Denetçilere Yönelik Yapılan İncelemeler**

2017 yılında 61 bağımsız denetim kuruluşu ve 8 bağımsız denetçi incelenmiştir. İncelemelerde tespit edilen konular aşağıdaki gibidir.

- Hile kaynaklı önemli yanlışlık riskleri
- Önemli yanlışlık riskleri
- Belirlenen risklere karşı yapılan eylemler



- İlişkili taraflar
- İşletmenin sürekliliği
- Belgelendirme
- Bağımsızlık
- Önemlilik
- Mevzuata uygunluk
- Finansal tablo açıklamaları gibi konuları kapsamaktadır.

KGK'nın dosya incelemeleri göz önüne alındığında ilk kez 2017 yılında işletme sürekliliğine ilişkin bulgulara rastlanmıştır. Yapılan tüm dosya incelemelerinin hemen hemen yarısında (%48) işletme sürekliliğini tehlikeye atacak durumlar belirlenmiştir. 2018 yılına gelindiğinde ise bu oran %34'lere kadar gerilemiştir.

### **3.3. 2019 Yılında Bağımsız Denetim Kuruluşu ve Bağımsız Denetçilere Yönelik Yapılan İncelemeler**

2019 yılında ise şikayetler ve ihbarlar dışında 59 bağımsız denetim kuruluşu ve 1 bağımsız denetçi olmak üzere toplam 60 dosya üzerinde 580 bulgu belirlenmiştir. Belirlenen bu bulguların ise %3,97'sinde işletmenin sürekliliğine ilişkin eksikliklere rastlanılmıştır. Sürekliliğe ilişkin tespit edilen bulgular 2019 yılında ilk kez açıkça belirtilmiştir ve 2018 yılı ile karşılaştırıldığında ciddi bir düşüş yaşandığı görülmüştür.

İşletmenin sürekliliği özelinde tespit edilen eksikliklere bakıldığında;

- İşletmenin sürekliliğinin devam ettirilmesi hususunda var olabilecek önemli bir belirsizliğin değerlendirilmesinde risk prosedürlerinin uygulanmaması
- İşletmelerin cari ve önceki dönemlerine ait finansal tablolara kalemlerinde ve mali oranlarında önemli farklılıklar olmasına rağmen bu durumların işletmenin sürdürülebilirliğini tehlikeye atıp atmadığına ilişkin değerlendirmelerin yapılmaması
- İşletmelerin on iki aylık süre içerisinde sürekliliklerini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmemesi ve ayrıca yönetimden böyle bir talepte bulunulmaması
- İşletmelerin sürekliliğini devam ettirme hususunda ciddi şüpheler olmasına rağmen, finansal tablolarda bu durumların yeterli bir şekilde açıklanmaması ve bunların bir bütün olarak mali tablolar üzerindeki etkilerinin değerlendirilmemesi

gibi toplam dört eksikliğe rastlanılmıştır.

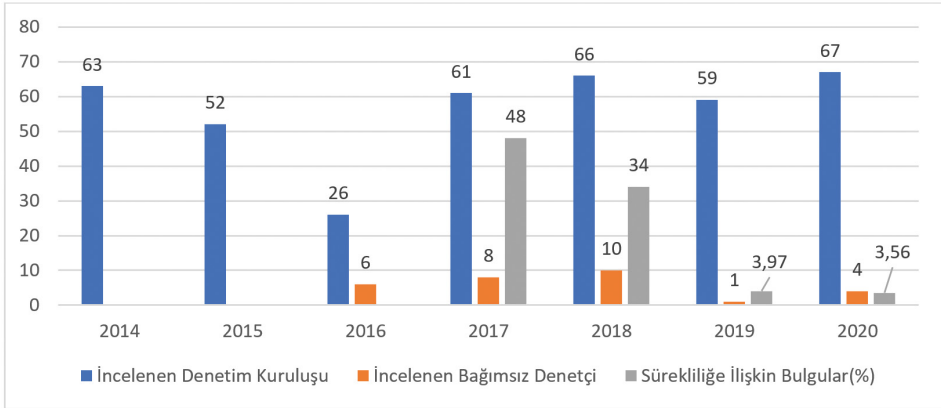
### 3.4. 2020 Yılında Bağımsız Denetim Kuruluşu ve Bağımsız Denetçilere Yönelik Yapılan İncelemeler

2020 yılında ihbar ve şikayetler dışında 67 bağımsız denetim kuruluşu ve 4 bağımsız denetçiye ait olmak üzere 71 dosya incelenmiştir. Tespit edilen bulgular muhasebe ve denetimle ilişkili olmak üzere iki başlık altında ifade edilmiştir. 2020 yılında tespit edilen konular Tablo 1’de verilmiştir.

Bulguların Kategorisi	Bulguların İçeriği
Muhasebe Bulguları	<ul style="list-style-type: none"><li>• Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar</li><li>• Stoklar</li><li>• Hasılat</li><li>• Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar</li></ul>
Denetim Standartları Bulguları	<ul style="list-style-type: none"><li>• Denetçinin hileye ilişkin sorumlulukları</li><li>• İlişkili taraflar</li><li>• Dış teyitler</li><li>• Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi</li><li>• İşletmenin Sürekliliği</li><li>• Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar</li><li>• Kilit Denetim Konuları</li><li>• Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar</li><li>• Önemlilik</li><li>• Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi</li></ul>

Denetim standartlarına ilişkin bulgular içerisinde raporlanan işletmenin sürekliliğinin ilişkin tespit edilen hususlar tüm bulguların %3,56’sına karşılık gelmektedir. İncelemelere göre işletmenin sürekliliğinin değerlendirilmesine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmadığı ve değerlendirme yapılmadığı ifade edilmektedir.

2014-2020 yılları arasında denetlenen bağımsız denetim kuruluşları, bağımsız denetçiler ve işletme sürekliliğine ilişkin tespit edilen bulgular aşağıdaki grafikte verilmiştir.



**Grafik 1.** Denetlenen Bağımsız Denetim Kuruluşları, Bağımsız Denetçiler ve İşletme Sürekliliğine İlişkin Tespit Edilen Bulgular

Grafik 1'den de anlaşılacağı üzere 2014 ve 2015 yıllarında incelenen bağımsız denetçiler ve işletme sürekliliğine ilişkin veriler bulunmamaktadır. KGK tarafından bağımsız denetçilerin denetlenmesi 2015 yılından sonra başladığı görülmektedir. 2017 ve 2018 yıllarında işletmelerin sürekliliğine ilişkin incelenen dosyaların tüm dosyalar içerisinde sırasıyla %48 ve %34 gibi ağırlığa sahip olduğu görülmektedir. Belirtilen yıllarda işletmenin sürekliliğinin devam ettirilmesi, değerlendirilmesi ve raporlanmasına ilişkin konularda bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim kuruluşlarının büyük eksikliklerinin olduğu göze çarpmaktadır. Fakat 2019 ve 2020 yıllarında bu rakamın ciddi derecede azaldığı görülmektedir. Denetlenen bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetçiler nicel olarak karşılaştırıldığında, KGK tarafından yapılan denetimlerin bağımsız denetim kuruluşları üzerinde yoğunlaştığı görülmektedir.

#### 4. SONUÇ

İşletmenin sürekliliği varsayımı dünyada ilk kez AICPA tarafından, ülkemizde ise 26/12/1992 tarihli, 21447 sayılı resmi gazete 1 Sıra Nolu MSUGT'nde karşımıza çıkmaktadır. Daha sonra ise muhasebe ve denetim standartlarında işletmenin sürekliliği varsayımının yer aldığı görülmektedir. İşletmenin sürekliliği kavramı işletmelerin belirli bir süreye bağlı kalmaksızın faaliyetlerini devam ettirmesini ifade etmektedir. Başka bir ifade ile işletmenin ömrü sahiplerinin veya ortaklarının hayatta kalmaları ile sınırlı değildir.

İşletme yönetiminin ve bağımsız denetçilerin işletmenin sürekliliği varsayımına ilişkin sorumlulukları bulunmaktadır. Bu sorumluluklar TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu standardında ve BDS 570’te açıkça belirtilmiştir.

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yapılan yıllık incelemelerde işletmenin sürekliliğine ilişkin bulgular neticesinde 2014 ve 2016 yılları arasında bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler nezdinde herhangi bir bulguya rastlanmadığı görülmüştür. KGK’nın dosya incelemeleri göz önüne alındığında ilk kez 2017 yılında işletme sürekliliğine ilişkin bulgulara rastlanılmıştır. Yapılan tüm dosya incelemelerinin hemen hemen yarısında (%48) işletme sürekliliğini tehlikeye atacak durumlar belirlenmiştir. 2018 yılına gelindiğinde ise bu oran %34'lere kadar gerilemiştir. 2019 yılında ise şikayetler ve ihbarlar dışında 59 bağımsız denetim kuruluşu ve 1 bağımsız denetçi olmak üzere toplam 60 dosya üzerinde 580 bulgu belirlenmiştir. Belirlenen bu bulguların ise %3,97'sinde işletmenin sürekliliğine ilişkin eksikliklere rastlanılmıştır. Sürekliliğe ilişkin tespit edilen bulgular 2019 yılında ilk kez açıkça belirtilmiştir ve 2018 yılı ile karşılaştırıldığında ciddi bir düşüş yaşandığı gözlemlenmiştir.

BDS 570’te bağımsız denetçilerin işletmenin sürekliliği kavramına ilişkin açıklamaları öncelikle ellerinde fon fazlası olan yatırımcıları ilgilendirmektedir. Yatırımcılar, yayımlanan denetim raporlarında yatırım yapılacak işletmenin sürekliliğine ilişkin gelecekte ciddi tehditlerle karşılaşabileceğinin öngörülmesi ortakların söz konusu işletmeye yatırım yapmaktan vazgeçmesi anlamına gelecektir. Bu açıdan yatırımcıların işletmenin sürekliliğine ilişkin açıklamalara dikkat etmesi gerekmektedir. Ayrıca işletme sahipleri veya yöneticilerin de işletmenin sürekliliğine ilişkin denetçiler tarafından yapılan değerlendirmeleri yakından takip etmesi işletmenin hedef ve stratejilerini gerçekleştirebilmesi açısından önem arz etmektedir.

Kredi veren kuruluşlar açısından ise verilecek kredilerin zamanında geri ödenip ödenemeyeceğinin değerlendirilmesinde finansal kurum yöneticilerinin; işletmenin kar payı ödemelerindeki gecikmeler/ödenememe durumları veya borçların vadesinde ödenememe durumlarının yanında işletmenin sürekliliği ile ilgili açıklamaları da incelemesi son derecede önemlidir. Finansal kurum yöneticileri işletmelere kredi verilip verilmemesi noktasında işletmelerin sürekliliğine ilişkin açıklamalara dikkat etmesi gerekmektedir.

Son olarak ise sanayileşme sürecinin hızlanması, ekonomik kalkınma programlarının kolaylıkla uygulanabilmesi için ülkelerin kar amacı güden kamu kuruluşları ile özel sektör işletmelerine ihtiyaçları vardır. Söz konusu bu işletmelerin ülke ekonomisine katkı sunabilmeleri için sürekliliklerine ilişkin tehditlerin işletme yönetimi tarafından bertaraf edilmesi gerekmektedir.

## **KAYNAKLAR**

- BDS 570, İşletmenin Sürekliliği Standardı, 23/1/2014 tarihli ve 28891 sayılı Resmi Gazete
- BDS 710, Karşılaştırmalı Bilgiler-Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler Ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar, 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete
- Demirkol, Ö.F. (2019) BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Süreci ve Bağımsız Denetim Raporlarına Etkisi: BIST İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Uygulama görünümü. 11(1), 478-489
- Çil Koçyiğit, S., Güngör Tanç, Ş., & Elitaş, B. L. (2018). İşletmenin Sürekliliği Ve Bağımsız Denetçi Raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS 570 Ve BDS 700) Açısından İncelenmesi. Muhasebe ve Denetime Bakış, 0(53), 143-162.
- Dikmen, B., & Özçelik, M. (2020). BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı: Bankacılık Sektörü Denetim Raporlarında Uygulamalar, Denetimde Seçme Konular 5. Editörler: (Prof. Dr. Ganite KURT ve Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli): Gazi Kitabevi, 55-78.
- Fremgen, J. M. (1968). The Going Concern Assumption: A Critical Appraisal. The Accounting Review, 43(4), 649-656.
- KGK, Yıllık İnceleme Raporları, 2017
- KGK, Yıllık İnceleme Raporları, 2018
- KGK, Yıllık İnceleme Raporları, 2019
- KGK, Yıllık İnceleme Raporları, 2020
- Sterling, R. R. (1968). The Going Concern: An Examination. The Accounting Review, 43(3), 481-502.
- Tepegöz, Ş. M., & Türedi, H. (2015). İşletmenin Sürekliliği Varsayımı Ve Denetçinin Sorumluluğu. Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, VIII-II: 43-52 [2015].
- Terzi, S. (2022). İşletmelerin sürekliliğinin değerlendirilmesinde makine öğrenme algoritmalarının kullanımı: Türkiye örneği. İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 21(43), 111-132.
- TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı, 24 Mayıs 2018 tarihli ve 30430 sayılı Resmi Gazete

