

Bds 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Süreci ve Bağımsız Denetim Raporlarına Etkisi: Bist İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Uygulama (The Impact of Bds 570 Going Concern Standard on The Implementation Process and Independent Audit Reports: Application in Bist Construction and Public Sector)

Ömer Faruk DEMİRKOL ^a

^a Harran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Şanlıurfa, Türkiye. ofdemirkol@harran.edu.tr

MAKALE BİLGİSİ	ÖZET
Anahtar Kelimeler: İşletmenin Sürekliliği Bağımsız Denetçi Gönderme Tarihi 14 Aralık 2018 Revizyon Tarihi 10 Mart 2019 Kabul Tarihi 15 Mart 2019	Amaç – İşletmelerin faaliyetlerinde devamlılığı sağlamaları oluşturacakları güvene bağlıdır. İşletmeler güven düzeylerini yükselttikçe, çıkar gruplarının işletmeye olan ilgileri artacaktır. İşletme, çıkar gruplarının güvenlerini kaliteli mal veya hizmet üreterek, şeffaflaşarak, sosyal sorumluluklarını yerine getirerek, gerçek durumu yansıtan finansal tabloları yayımlayarak kazanabilmektedir. Bu güveni tesis eden işletmelerin hammadde alımlarında, satışlarında, yatırım fonlarını temin etmelerinde vb. hususlarda avantajlar sağlayacakları öngörülmektedir. İşletmelerin güven oluşturmalarında özellikle yayımladıkları finansal tabloların önemi büyüktür. İşletmelerin yayınlacakları finansal tabloların çıkar gruplarının tam, doğru, anlaşılır ve gerçekçi bir şekilde bilgi edinme haklarının sağlanması amacıyla Uluslararası Denetim Standartları (UDS) kapsamında Bağımsız Denetim Standartları 570 İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) Standardı yayınlanmıştır. Yöntem – Konunun uygulama yönünü ortaya koymak amacıyla 2013-2017 yılları arasında Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören inşaat ve bayındırlık sektörü şirketlerine ait bağımsız denetim raporlarında BDS 570 Standardı çerçevesinde bağımsız denetçilerin belirttikleri konular ve bu konuların bağımsız denetçi görüşleri üzerindeki etkileri ortaya konulmaya çalışılmıştır. Bulgular – İlgili standardın anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla standartta belirtilen konular detaylı olarak irdelenmiş ve bağımsız denetçinin işletmenin sürekliliği yeteneğini etkileyecek durumları tespit ve bildirilmesinde izleyeceği süreç şekil (Şekil-1) üzerinde somutlaştırılmaya çalışılmıştır. Tartışma – Elde edilen bulgular, kapsamdaki sektör şirketlerine ait bağımsız denetim raporlarının büyük bir çoğunluğunda BDS 570 Standardı ile ilgili bilginin yer almadığı tespit edilmiştir.
ARTICLE INFO	ABSTRACT
Keywords: Going Concern, Trust Independent Auditor Received 14 December 2018 Revised 10 March 2019 Accepted 15 March 2019	Purpose – The continuity in the activities of the enterprises depends on the trust they will create. As businesses increase their level of trust, interest groups will increase their interest in the business. The Company can gain the trust of interest groups by producing quality goods or services, becoming transparent, fulfilling its social responsibilities and publishing the financial statements reflecting the real situation. The enterprises that establish this trust in the purchase of raw materials, sales, to provide investment funds, etc. they are expected to provide advantages. The financial statements published by the companies are especially important in creating trust. In order to ensure that the interest groups of the financial statements to be published by the companies have the right to obtain information in a complete, accurate, understandable and realistic manner, BDS 570 Continuity of Business Standard has been published within the scope of International Auditing Standards. Design/methodology/approach – In addition, in order to reveal the application aspect of the subject, independent auditors' reports about the construction and public works companies of BİST (Istanbul Stock Exchange) between the years 2013-2017 and the effects of independent auditors on the opinions of independent auditors within the framework of BDS 570 It was studied. Findings – In order to provide the comprehensibility of the relevant standard, the subjects mentioned in the standard are examined in detail and the process to be followed by the
Article Classification: Research Article	

Önerilen Atf/ Suggested Citation:

Demirkol, Ö.F. (2019). Bds 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Uygulama Süreci ve Bağımsız Denetim Raporlarına Etkisi: Bist İnşaat ve Bayındırlık Sektöründe Uygulama, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 11 (1), 478-489.

independent auditor in determining and notifying the situations that will affect the continuity of the enterprise has been tried to be concretized on a figure (Figure-1).

Discussion – In the majority of independent audit reports of the sector companies within the scope of the findings, it is determined that there is no study related to BDS 570 Continuity Standard of Business.

1. Giriş

İşletmelerin sürekliliği kavramı temel bir varsayım olarak kabul edilmektedir. Bu varsayım çerçevesinde işletmelerin sınırsız bir ömre sahip oldukları ve işletme ömrünün işletme sahip ve ortaklarının ömürleriyle sınırlı olmadığını öngörülmektedir. İşletmelerin düzenleyecekleri finansal tabloların hedef kullanıcıların alacakları kararlar üzerindeki etkisi düşünülerek bu temel varsayım göz ardı edilmemelidir. Özellikle ekonomik krizlerin ve muhasebe skandallarının yoğunlaştığı son dönemlerde yatırımcılar açısından işletmenin sürekliliği konusu daha da önemli hale gelmiştir. Konunun önemi çerçevesinde UDS kapsamında BDS 570 Standardını yayınlanarak bağımsız denetçilere denetimlerinde işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğiyle ilgili olumsuz olay ve şartların olması halinde bunları değerlendirmeleri ve hedef kullanıcılara açık, anlaşılır ve doğru bilgilerin sağlanması hususunda sorunluluklar yüklemiştir.

Çalışmanın birinci bölümünde BDS 570 Standardının kapsamı, esası, amacı, tarafların sorumlulukları ve işletmenin sürekliliğine ilişkin olay ve şartların belirlenmesine yönelik detaylı açıklamalar yapılmış olup konunun ve sürecin anlaşılabilirliğini sağlamak amacıyla şekil yardımıyla ilgili standart somutlaştırılmaya çalışılmıştır. İkinci bölümünde literatür taraması yapılarak yapılan benzer çalışmalardan elde edilen bulgular değerlendirilmiştir. Üçüncü bölümde uygulama çalışması yapılmıştır. Uygulama olarak BİST'te işlem gören inşaat ve bayındırlık sektörü şirketlerin 2013-2017 dönemlerine ait bağımsız denetim raporlarının BDS 570 Standardı kapsamında incelenmesi yapılmıştır. Bu kapsamda bağımsız denetçilerin belirtilen dönemlerde kapsamdaki şirketlerle ilgili düzenledikleri denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine ilişkin tespitlerini ve bu tespitlerinin denetim raporlarına olan etkilerini detaylı bir şekilde incelenmiştir. İnşaat ve bayındırlık sektörünün seçiminde son dönemlerde konkordato ilan eden firmaların büyük bir bölümünün inşaat sektörü olmasından dolayı tercih edilmiştir. Konkordato hukukumuzda; *“bir borçlunun, alacaklılarının belli bir çoğunluğu ile yaptığı ve ticaret mahkemesinin tasdiki ile hüküm ifade eden bir cebri anlaşma olup, bununla alacaklılar, borçluya karşı alacaklarının bir kısmından feragat ederler ve/veya borçluya borcunu ödeme konusunda belli bir süre verirler, borçlunun bu süre içinde, borcunun kabul edilen kısmını ödemekle borçlarının tamamından kurtulmasını sağlayan bir hukuki müessesedir”* şeklinde ifade edilmiştir.¹ Bu kapsamdaki şirketlerin bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğine ilişkin bağımsız denetçilerce yapılan değerlendirmeler ölçülmeye çalışılmıştır. Sonuç kısmında ise elde edilen bulgular BDS 570 Standardı kapsamında değerlendirilerek muhtemel sorunlara ilişkin önerilere yer verilmiştir.

2. BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Genel Değerlendirmesi

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği standardı, bağımsız denetçilerin yapacakları denetimlerde işletmenin sürekliliğini değerlendirme ve raporlarında bu durumu bildirmeleri hususundaki sorumluluklarını düzenleyen bir standarttır.

İşletmenin sürekliliği kavramı temel bir varsayım olarak kabul edilmekte olup, işletmenin sınırsız bir ömre sahip olduğu (tasfiye veya iflas durumları hariç) ve en az izleyen 12 ay boyunca normal şartlarda faaliyetlerine devam edebilecek yeteneği olduğunu ifade etmektedir. İşletmenin yapacağı tüm bildirim ve finansal tablolarının da bu çerçevede sunulması gerekmektedir. İşletmenin sürekliliği kavramı birçok finansal raporlama çerçevesinde, işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini değerlendirmesini zorunlu kılmaktadır. Yönetimin bu konuda yapacağı değerlendirme söz konusu işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğine dair olay ve şartların muhtemel olacağına yönelik bir yargı olacaktır. Yönetimin oluşturacağı yargı aşağıdaki durumlardan etkilenebilir:

- İşletmenin sürekliliği ile ilgili olay ve şartlardan kaynaklanan sonuçlar uzadıkça bu olay ve şartlarla ilgili belirsizlikler de o düzeyde artacaktır.
- İşletmenin faaliyet durumu, niteliği, karmaşıklığı ve büyüklüğü işletmenin sürekliliğiyle ilgili olay ve şartların sonuçlarına ilişkin yargıyı etkileyecektir.

¹ İcra İflas Kanunu md.285

- Yönetim yargısını mevcut bilgilerle oluşturacağından ileride meydana gelecek muhtemel değişiklikler yargıyla bağdaşmayan sonuçlar meydana getirebilir.

BDS 570 Standardı işletme yönetimine işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğine ilişkin değerlendirme yapma sorumluluğu yüklemiştir. Bunun yanında standart bağımsız denetçiye de işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğunu değerlendirme ve uygun ise işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğiyle ilgili olay ve şartlara ilişkin yeterli ve uygun kanıt toplayarak bu çerçevede işletmenin sürekliliğini değerlendirme sorumluluğunu yüklemiştir.

Genel olarak bağımsız denetçiler denetimlerini tüm BDS'lere uygun yapmak zorundadırlar. Ancak bazı durumlarda yapısal kısıtlamalardan kaynaklanan önemli yanlışlıkların belirlenmeme riski bulunmaktadır. Bu gibi riskli durumlarda bağımsız denetçi ileriki dönemlerde işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini etkileyecek olay ve şartların meydana geleceğini öngörmeyebilir ve raporunda bunu ifade etmeyebilir. Bağımsız denetçinin bu tür şartlarda işletmenin sürekliliğini devam ettirmesini etkileyecek olay ve şartları bildirmemiş olması hedef kullanıcılar açısından işletmenin sürekliliğine ilişkin bir güvence olarak algılanmamalıdır. Bu tür yapısal kısıtlamalar bağımsız denetçinin işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini etkileyecek olay ve şartların belirlenmesi için elde etmesi gereken yeterli ve uygun kanıt toplama sorumluluğunu göz ardı etmez².

Standart kapsamında denetçinin aşağıdaki amaçları sağlaması beklenmektedir³:

- İşletme yönetiminin finansal tablolarını düzenlerken işletmenin sürekliliği esasını kullanmasının uygunluğuna ilişkin yeterli ve uygun kanıtları toplayarak esasın uygunluğu değerlendirmesi ve karar vermesi,
- İşletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygunluğuna karar verdikten sonra elde edeceği yeterli ve uygun kanıtlarla işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini olumsuz etkileyecek olay ve şartlarla ilgili önemli belirsizliklerin olup olmadığına karar vermesi ve bunları raporunda belirtmesi gerekmektedir.

Bağımsız denetçi, yönetimin işletmenin sürekliliği esasını uygulamasının gerekli olduğuna kanaat getirdikten sonra iki seçenekle karşılaşır. Birinci seçenekte, işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğine ilişkin işletme yönetiminin ön değerlendirme yapıp yapmadığını tespit eder. İşletme yönetiminin bu konuda bir değerlendirmesi mevcut ise bunu yönetimle değerlendirir ve varsa yönetimce belirlenmiş veya bağımsız denetçi tarafından tespit edilmiş işletme sürekliliğini devam ettirmeye yönelik olumsuz olay ve şartların yönetim tarafından ele alınmasıyla ilgili planlarının olup olmadığını değerlendirir. İkinci seçenekte ise işletme yönetiminin konuya ilişkin bir ön değerlendirmesinin olmaması halinde işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini olumsuz etkileyecek olay ve şartların mevcudiyeti hususunda işletme yönetimini sorgular.

Bağımsız denetçi işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği hususunda yapmış olduğu değerlendirmeyi aşağıdaki koşullar altında inceler:

- İşletme yönetiminin değerlendirmesi bağımsız denetçinin konuyla ilgili yapacağı değerlendirmenin odak noktasını oluşturur.
- İşletme yönetiminin konuyla ilgili analiz eksikliğinin giderilmesi bağımsız denetçinin sorumluluğunda değildir.
- Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin değerlendirmesinde ele aldığı süreci, varsayımları, planları ve bu planlarda belirtilen şartların uygulanabilirliğini inceler.
- Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin yaptığı finansal tablolarla ilintili olarak 12 aydan daha kısa olmamasına dikkat eder. Sürenin kısa olması halinde genişletilmesini talep eder.
- İşletme yönetiminin yaptığı değerlendirmede işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini olumsuz etkileyecek olay ve şartların olması halinde bu olay ve şartların önemli belirsizlik oluşturup oluşturmadığını test etmek için yeterli ve uygun kanıtlar elde etmek amacıyla ilave denetim prosedürlerini uygular.

² BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standardına Uygun Olarak Yürütülmesi, A52.

³ BDS 570 İşletmenin sürekliliği, madde 9.

BDS 570 Standardında bağımsız denetçilere rehberlik etmek amacıyla ve bunlarla sınırlı olmamakla birlikte işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini olumsuz etkileyebilecek bazı olay ve şartlar Tablo 1’de belirtilmiştir⁴.

Tablo-1: İşletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini olumsuz etkileyebilecek olay ve şartlar

Finansal Durumu	<ul style="list-style-type: none"> • Kısa vadeli yabancı kaynak pozisyonu • Kreditorlerin desteklerini çekeceklerine yönelik belirtiler • Negatif nakış akışları • Alacaklılara zamanında ödeme yapılamaması • Tedarikçilerle peşin ödeme yöntemine geçilmesi • Temel finansal oranlardaki olumsuzluklar
İşletme Faaliyeti	<ul style="list-style-type: none"> • Yönetimin tasfiye veya işi sonlandırma niyeti • Kilit konumdaki personel kadrolarının boşalması ve yerlerinin doldurulamaması • Önemli hammadde darboğazı • Güçlü rakiplerin ortaya çıkması • Pazar, müşteri, imtiyaz, lisans veya tedarikçilerin önemli bir bölümünün kaybedilmesi • İşgücü temininde yaşanan sorunlar
Diğer Konular	<ul style="list-style-type: none"> • İşletme aleyhine açılmış, olumsuz sonuçlanması halinde karşılanması zor taleplere neden olacak davalar. • İşletme açısından olumsuzluklar içeren mevzuat ve politika değişiklikleri • Sermaye ve diğer yasal yükümlülükler aykırılıklar (özellikle finans kurumları açısından)

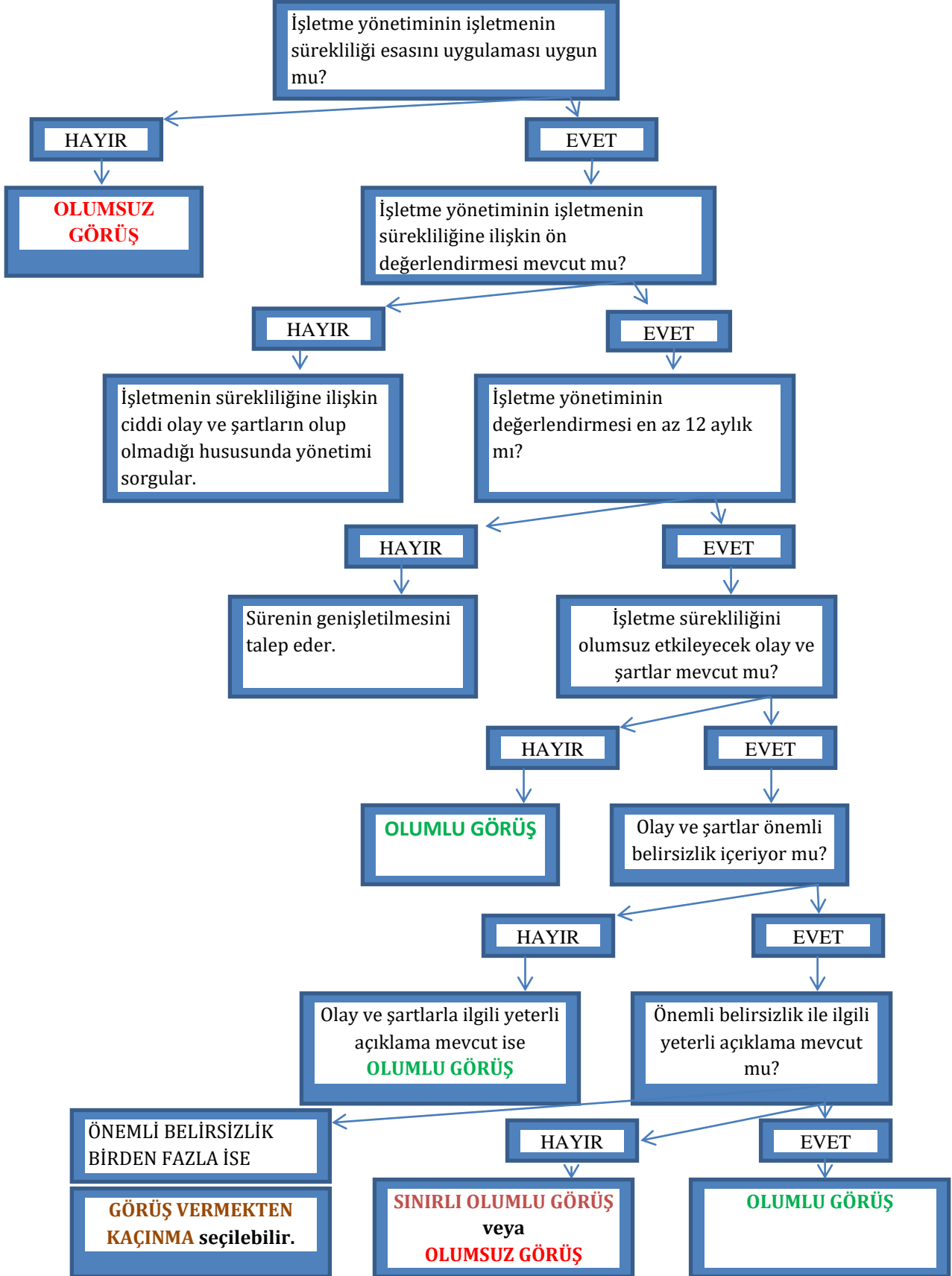
Tablo “BDS 570 İşletmenin Sürekliliği” standardından faydalanılarak tarafımızdan oluşturulmuştur.

Bağımsız denetçi, işletme yönetiminin belirlemiş olduğu işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini olumsuz etkileyecek olay ve şartların önemli bir belirsizliğe neden olup olmayacağını değerlendirirken ilave denetim prosedürlerini⁵ kullanarak yeterli ve uygun kanıtlar elde etmelidir. Bağımsız denetçi bu kanıtları göz önünde bulundurarak yapacağı mesleki muhakeme sonucuna göre –varsa- önemli belirsizliğin gerçekleşmesi halinde muhtemel etkisi ve büyüklüğüyle ilgili bir sonuca varır ve bu çerçevede görüşünü belirtir.

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı işletme yönetimine işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini ortaya koyan bir değerlendirme yapma sorumluluğunu yüklemiştir. Standart aynı doğrultuda bağımsız denetçilere de yapacakları denetimle ilgili olarak işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğiyle ilgili ortaya koyduğu değerlendirmeyi belirli bir süreç dâhilinde değerlendirme sorumluluğunu yüklemiştir. Bağımsız denetçinin bu sorumluluk süreci Şekil-1’de gösterilmiştir.

⁴ BDS 570 İşletmenin sürekliliği, A3.

⁵ BDS 570 İşletmenin sürekliliği, A16 (Bunlarla kısıtlı olmamak şartıyla).



Şekil-1: BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı Süreci⁶

Şekil-1’de görüldüğü gibi işletme yönetiminin işletmenin sürekliliği esasını uygulamasının uygun olup olmadığından başlanarak bir takım sorulmuştur. Sorulara verilen cevaplara göre olumlu görüş, sınırlı

⁶ Şekil-1 “BDS 570 İşletmenin Sürekliliği” standardından faydalanılarak oluşturulmuştur.

olumlu görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş alternatiflerinden hangisinin bağımsız denetim raporunda yer alacağı belirlenmeye çalışılmıştır.

3. Literatür Taraması

Özellikle son dönemlerde yoğun olarak bazı sektörlerde bir kısım işletmelerin faaliyetlerinde daralmalar olması veya konkordato ilan etmeleri gözleri işletmenin sürekliliği kavramına çevirmiştir. İşletmenin sürekliliği kavramının bağımsız denetimin standartlarında yer alması konun önemini daha da arttırmıştır. Bu kısımda konu ile ilgili yayımlanmış bazı çalışmalara yer verilmiştir:

Tepegöz ve Türedi (2009) çalışmalarında işletmenin sürekliliği temel varsayımın işletme yönetimi tarafından bildirilmesinin ve bağımsız denetçi tarafından da tasdik edilmesi gerektiğini vurgulamışlardır. Bağımsız denetçinin elde edeceği kanıtlara göre tasdik işlemini oluşturması, işletmenin sürekliliğini olumsuz etkileyecek olay ve şartların olmadığına yeterli ve uygun kanıtlarla tespit edilmesi -varsa- yeterli açıklamaların bulunması durumunda olumlu görüş bildirmesi gerektiğini ifade etmişlerdir. Ancak olumsuz olay ve şartların bulunması ve bu hususlarla ilgili yeterli açıklamaların bulunmaması halinde olumsuz görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma yollarını tercih edebileceğini vurgulamışlardır. Ayrıca bağımsız denetçilerin eksik, hatalı veya kasıtlı rapor düzenlemeleri ile ilgili işletmenin veya çıkar gruplarının karşılaşacakları muhtemel zararlar hususundaki cezai yaptırımların kanunlarımızda düzenlenmemiş olmasının ve bağımsız denetçilerin işletmeler tarafından belirlenerek ücretlerinin işletmelerce ödenmesi konusunun istismara açık olduğunu belirtmişlerdir.

Almalı (2009) çalışmasında işletmenin sürekliliğine ilişkin genel bir çerçeve çizerek standardın taraflara yüklediği sorumlulukları incelemiştir. Bu çerçevede bağımsız denetçinin tahmin ve prosedürlere dayalı olarak işletmenin bilanço tarihinden itibaren en az 12 aylık süreyi kapsayacak şekilde işletmenin sürekliliğine ilişkin olay ve şartlarda ciddi belirsizliklerin olup olmadığını değerlendirmesi gerektiğini; ancak bu değerlendirmenin işletmenin sürekliliğini devam ettireceğine dair bir garanti olmadığını vurgulamıştır. Bununla birlikte işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi belirsizlik barındıran olay ve şartların denetim raporlarında bildirilmiş olmasının ve bağımsız denetçinin görüşünü etkilemesinin denetimin kalitesi ve güvenilirliği bakımından olumlu olduğunu ifade etmiştir.

Kuruppu (2009) çalışmasında, işletmenin başarısızlık modellerini test ederek denetçi raporlarının işletmenin sürekliliği konusunda daha güvenilir bilgiler sağlayıp sağlamadığını dolayısıyla denetim raporlarının değerine ve etkinliğine katkı sunup sunmadığını anket yöntemiyle incelemiştir. Elde edilen sonuçlara göre işletme başarısızlık modelinin kullanılmasının, denetçilerin görüşlerini daha gerçekçi çıkarımlar çerçevesinde oluşturduklarını ve hedef kullanıcıların işletmenin finansal durumuna ilişkin kullanılabilirliği yüksek sonuçlara ulaştıklarının tespit edildiğini belirtmiştir. Bağımsız denetçilerin, işletmenin sürekliliğine ilişkin farklı modellerle değerlendirme yapmalarının yasa ve denetim standartlarında belirtilenden daha fazla sorumluluğu kabul ettikleri anlamına gelmediği vurgulanmıştır.

Uzay ve Güngör Tanç (2010) çalışmalarında İstanbul Menkul Kıymetler Borsasında 2000-2008 yılları arasında işlem görüp, işlem sırası kapanan ve ticari faaliyetleri belirsizleşen şirketlerin denetim raporlarını mercek altına almışlardır. Bu şirketlerin bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliği kavramına dair açıklamaların olup olmadığını kontrol etmişlerdir. Özellikle 2000-2007 yılları arasında bazı işletmelerin sürekliliklerinde tehlike olmasına rağmen denetim raporlarında olumlu görüşe yer verildiğini tespit etmişlerdir. Ayrıca, Uluslararası Denetim Standartlarının devreye girmesi ile birlikte işletmenin sürekliliğine ilişkin açıklamaların denetim raporlarında daha sıklıkla görülmeye başlandığını ifade etmişlerdir.

Tamas vd. (2012) çalışmasında özellikle yaşanan küresel finansal krizlerin işletmenin sürekliliği temel varsayımına etkisini incelemiştir. Küresel finansal krizlerin, finansal tabloları yayınlayan işletme yönetimlerinin ve bu tabloları denetleyen bağımsız denetçilerin eksik ve hatalarını ortaya çıkarmasında etkili olduğunu belirtmiştir. İşletmenin sürekliliğini olumsuz etkileyecek olay ve şartların tespitinde yönetimin tasfiye niyeti, faaliyetleri durdurma/azaltma düşüncesi veya süreklilik için gerçekçi alternatiflerini 6 gösterge ile test edilebileceğini ifade etmişlerdir. Bu göstergeler; izleyen dönemlerde yaşanan faaliyet zararları, önceki döneme göre cironun azalması, önceki döneme göre stoklardaki artış, önceki döneme göre öz kaynak azalması, önceki döneme göre kısa vadeli borçların artması ve 90 günden fazla süren tedarikçiler, bütçe, çalışanlar, bankalar gibi kısa vadeli borçların ödenememesidir. Çalışmada

belirtilen değişkenlere verilecek cevapların evet olması halinde işletmenin sürekliliğine ilişkin önemli bir belirsizliğin gözlemlenebilir olduğu vurgulanmıştır.

Yılmaz (2017) çalışmasında, BDS 570 Standardı çerçevesinde işletmenin sürekliliğinde ciddi belirsizlik oluşturabilecek olay veya şartları incelemiştir. Bu kapsamda BİST sanayi sektöründe 2013-2016 dönemlerinde işlem gören 704 şirket incelenmiş ve 18 şirkette işletmenin sürekliliğinde ciddi belirsizlik oluşturabilecek olay ve şartların mevcut olduğuna dair bilgiler elde edilmiştir. Bu bilgiler içerik analizine tabi tutularak ciddi belirsizlik oluşturan olay ve şartların en fazla 2013 döneminde gerçekleştiği (%39), bunların büyük çoğunluğunun ise (%44) bağımsız denetçi raporlarında olumlu görüşü etkilemediği ifade edilmiştir.

Yaşar (2017) çalışmasında bağımsız denetim görüşlerinin uygunluğunu ve BİST sınıai endeksinde işlem gören şirketler üzerinde lojistik regresyon yöntemiyle işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğinde ciddi belirsizlik barındıran ve denetçi görüşleri üzerinde etkisi bulunan olay ve şartları belirlemeye çalışmıştır. Bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi belirsizlikleri olan şirketlerin diğer şirketlere göre işletme büyüklüğünün, likidite ve karlılık düzeylerinin düşük olduğu, borç oranlarının da daha yüksek olduğu ifade edilmiştir. Bağımsız denetçilerin işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi belirsizlik konusunda olumlu görüş dışındaki görüş bildirmelerinde; önceki denetim görüşünde ilgili konudaki belirsizlikler, denetim raporlarındaki gecikmeler ve net satış/toplam varlık oranının düşük olmasının etkili olduğu vurgulanmıştır.

Taş vd. (2018) çalışmalarında BİST'te işlem gören 4 firmaya ait 5 yıllık bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi belirsizliklerin olup olmadığı –varsa- bu belirsizliklerin bağımsız denetçi raporlarında ne şekilde ifade edileceğini incelemiştir. Elde edilen bulgularda denetçi raporlarında işletmenin sürekliliğine ilişkin paragrafın oluşturulduğu ancak konu hakkında detaylı bilgiler verilmediği, çoğunluğunda konunun standart bir cümle ile ifade edildiği, şirket yönetimlerinin işletmenin sürekliliği ile ilgili ciddi belirsizlikleri bildiren denetim firmalarıyla izleyen dönemlerde çalışmadıklarını ifade etmişlerdir. İşletmenin sürekliliği yeteneğini olumsuz etkileyen –varsa- ciddi belirsizliklerin tespiti ve denetim raporlarında bildirilmesinin şirketin devamlılığı ve çıkar gruplarının bilgi edinmeleri için çok önemli olduğunu vurgulamışlardır.

Koçyiğit vd. (2018) çalışmalarında BİST'te işlem gören imalat sektörü işletmelerinin 2016 dönemine ilişkin bağımsız denetim raporlarının BDS 570 Standardı kapsamında uygunluğunu incelemiştir. İncelemede kapsamdaki şirketlerin büyük çoğunluğunun bağımsız denetim raporlarında işletmenin sürekliliği hususunu standarda uygun şekilde oluşturulduğu; ancak düşük oranda da olsa bazı şirketlerin bağımsız denetim raporlarında ilgili konunun standarda uygun olamayacak şekilde oluşturulduğu vurgulanmıştır. Standardın genel amaçlarına uygun olarak oluşturulacak denetim raporlarının finansal tablo kullanıcılarının bilgi düzeylerini yükselteceği ve şirketlere ait finansal bilgilerin şeffaflaşacağı da ifade edilmiştir.

Çalışma dâhil yapılan diğer çalışmalarda işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneği konusunun temel kavramlar veya kavramsal çerçeve boyutunda bırakılmayarak ayrı bir standart olarak düzenlenmiş olmasının hem işletme açısından hem finansal tabloların hedef kullanıcıları açısından önemli bir gelişme olarak görülmektedir. Konunun işletmeler açısından önemi, işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğinin objektif bir bakış açısıyla değerlendirilmesinin muhtemel tehlikelerin erken tespit edilmesine ve gerekli tedbirlerin alınmasına imkân sağlamasıdır. Finansal tablo kullanıcıları açısından önemi ise, denetim raporlarında işletmenin sürekliliğinin akıbeti hususunda bilgilendirmelerin yapılmış olmasının asimetric bilgi düzeyinin azalmasına ve kararlarını daha güvenilir bilgiye dayanarak almalarına olanak sağlanmasıdır.

4. Uygulama

BDS 570 Standardı yapılan güncelleme sonrasında 01.01.2017 ve sonraki tarihte başlayan dönemlerde uygulanmak üzere 24.03.2017 tarihinde yayımlanmıştır. Muhasebenin temel kavramlarında, kavramsal çerçeve ve TMS-1 Finansal Tabloların Sunuluşu standartlarında belirtilen işletmenin sürekliliği temel varsayımının önemini ön plana çıkartmak amacıyla BDS 570 İşletmenin Sürekliliği adı altında standart oluşturulmuştur. Standardın temel amacı hazırlanan finansal tabloların işletmenin sürekliliğine ilişkin bağımsız denetçiler tarafından oluşturulan analiz, yorumlara ve hedef kullanıcıların ulaşılabilirliğini kolaylaştırmaktır. Finansal tabloların hedef kullanıcıları alacakları kararlarda bağımsız denetim

raporlarından azami ölçüde faydalanmaktadır. İşletmenin raporlama döneminden itibaren en az 12 aylık süreçte sürekliliğini devam ettirme yeteneğine sahip olup olmadığının konunun uzmanları olan bağımsız denetçiler tarafından denetim raporlarında ayrı bir başlık olarak bildirmeleri, hedef kullanıcıların alacakları kararlarda daha dikkatli ve özenli olmalarına katkı sunacaktır.

Çalışmanın uygulama bölümü 2013-2017 dönemlerinde BİST’te işlem gören İnşaat ve Bayındırlık sektörü şirketlerinin bağımsız denetim raporlarının BDS 570 Standardı kapsamında incelenmesini içermektedir. Şubat 2019 tarihi itibarıyla BİST İnşaat ve Bayındırlık sektöründe 9 şirket işlem görmektedir. Ülkemizde son dönemlerde yaşanan finansal sıkıntılar sonucu faaliyetlerini sürdürmede sorun yaşayan ve konkordato için Asliye Ticaret Mahkemelerine başvuran şirketlerin büyük bir çoğunluğunun inşaat sektöründe faaliyet gösteren şirketler olması çalışmanın uygulama bölümünün oluşturmasında tercih sebebi olmuştur. Kapsamdaki sektörde faaliyet gösteren 9 şirkete ait 2013-2017 dönemlerine ait bağımsız denetim raporları 4 kriter çerçevesinde incelenmiştir. Bu kriterler; bağımsız denetçinin görüş şekli, işletmenin sürekliliği temel varsayımının belirtilip belirtilmediği, işletmenin sürekliliğini olumsuz etkileyecek olay ve şartların olup olmadığı ve denetim firmalarının istikrarından oluşmaktadır. Çalışmanın uygulama bölümünün temel amaçları standardın ilk yayımlandığı dönemden günümüze kadar olan süreçte konunun bağımsız denetim raporlarında belirtilip belirtilmediği ve son dönemde özellikle inşaat sektöründe yaşanan finansal sıkıntıların öngörülebilirlik düzeyleri hakkında bağımsız denetim raporlarından bulgular elde etmektir. Kamu Aydınlatma Platformu (KAP) sitesinden ilgili şirketlerin 2013-2017 dönemlerine ait yıllık finansal raporlarına ilişkin denetim raporları üzerinde işletmenin sürekliliği standardı incelenmiş ve elde edilen veriler Tablo-2’de gösterilmiştir.

Tablo-2: Çalışma kapsamındaki şirketlere ait veriler

Şirket	Dönem	Görüş	Süreklilik varsayımı	Olay ve Şartlar	Bağımsız Denetim Şirketi
ANEL ELEKTRİK PROJE TAAHHÜT VE TİCARET A.Ş.	2017	Olumlu	Belirtilmiş	Yok	KPGM BDŞ
	2016	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	BİLGİLİ BDŞ
	2015	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	BİLGİLİ BDŞ
	2014	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	BİLGİLİ BDŞ
	2013	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	AC İSTANBUL BDŞ
EDİP GAYRİMENKUL YATIRIM SANAYİ VE TİCARET A.Ş.	2017	Olumlu	Belirtilmiş	Yok	MGI BDŞ
	2016	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	GÜRELİ BDŞ
	2015	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	GÜRELİ BDŞ
	2014	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	GÜRELİ BDŞ
	2013	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	GÜRELİ BDŞ
ENKA İNŞAAT VE SANAYİ A.Ş.	2017	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	KPGM BDŞ
	2016	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	DRT BDŞ (DELOÏTTE)
	2015	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	DRT BDŞ (DELOÏTTE)
	2014	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	DRT BDŞ (DELOÏTTE)
	2013	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	DRT BDŞ (DELOÏTTE)
KUYUMCUKENT GAYRİMENKUL YATIRIMLARI A.Ş.	2017	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	ULUSAL BDŞ
	2016	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	ULUSAL BDŞ
	2015	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	ULUSAL BDŞ
	2014	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	ULUSAL BDŞ
	2013	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	ULUSAL BDŞ
ORGE ENERJİ ELEKTRİK TAAHHÜT A.Ş.	2017	Olumlu	Belirtilmiş	Yok	BİLGİLİ BDŞ
	2016	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	BİLGİLİ BDŞ
	2015	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	AC İSTANBUL BDŞ
	2014	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	AC İSTANBUL BDŞ
	2013	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	AC İSTANBUL BDŞ
SAN-EL MÜHENDİSLİK	2017	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	BİLGİLİ BDŞ
	2016	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	BİLGİLİ BDŞ

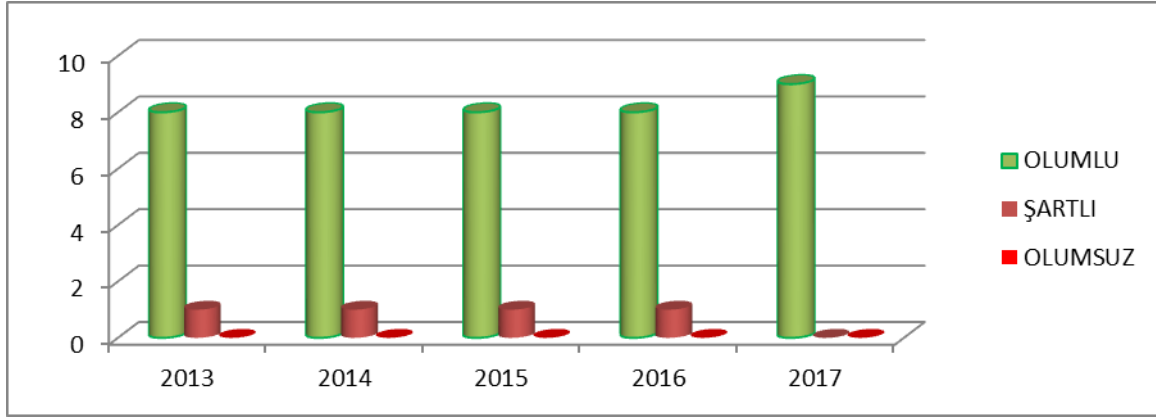
ELEKTRİK TAAH. VE TİCARET	2015	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	BİLGİLİ BDŞ
	2014	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	BİLGİLİ BDŞ
	2013	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	BİLGİLİ BDŞ
TÜRKER PROJE GAYRİMENKUL VE YATIRIM GELİŞTİRME A.Ş.	2017	Olumlu	Belirtilmiş	Yok	MGI BDŞ
	2016	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	MGI BDŞ
	2015	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	MGI BDŞ
	2014	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	ÇAĞDAŞ BDŞ
	2013	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	ÇAĞDAŞ BDŞ
YAYLA ENERJİ ÜRETİM TURİZM VE İNŞAAT TİCARET A.Ş.	2017	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	KARAR BDŞ
	2016	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	KARAR BDŞ
	2015	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	KARAR BDŞ
	2014	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	KARAR BDŞ
	2013	Olumlu	Belirtilmemiş	Yok	ADALYA ULUSLAR ARASI BDŞ
YEŞİL YAPI ENDÜSTRİSİ A.Ş.	2017	Olumlu	Belirtilmiş	Yok	GÜRELİ BDŞ
	2016	Şartlı Görüş	Belirtilmemiş	Yok	GÜRELİ BDŞ
	2015	Şartlı Görüş	Belirtilmemiş	Yok	GÜRELİ BDŞ
	2014	Şartlı Görüş	Belirtilmemiş	Yok	GÜRELİ BDŞ
	2013	Şartlı Görüş	Belirtilmemiş	Yok	YEDİTEPE BDŞ

Tablo-2, çalışma kapsamındaki şirketlerin verileri incelenerek oluşturulmuştur.

Çalışma kapsamında incelenen şirketlerden Yeşil Yapı A.Ş.'nin 2013-2016 dönemleri hariç olmak üzere 9 şirketin tamamının tüm dönemlerine ait bağımsız denetim raporlarında bağımsız denetim şirketlerinin olumlu görüş bildirdikleri görülmektedir. Yeşil Yapı A.Ş.'nin 2013-2016 dönemlerinde bağımsız denetim şirketlerinin denetim raporlarında sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) bildirmelerinin temel nedeni olarak görüşün dayanak kısmında; "Grup'un öz kaynak yöntemi ile muhasebeleştirilmesi gereken iştiraki Televersal Bilgi Teknolojileri ve İletişim A.Ş.'nin finansal tabloları denetlenmemiş olup, bu iştirakin dönem kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablolarından, konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablolarına, Grup'un payı kadar tutar yansıtılmamış ve söz konusu yatırım konsolide finansal tablolarda edinme maliyeti ile yer almıştır." şeklinde ifade edilmiştir.

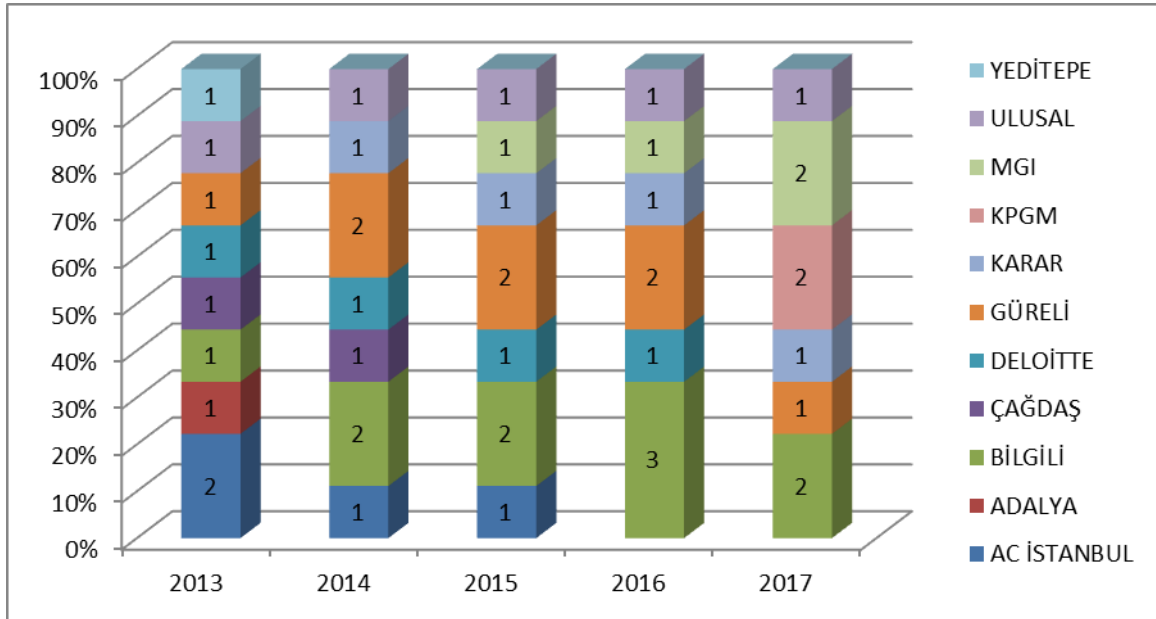
Kapsamdaki şirketlerin 5 adedinde sadece 2017 dönemine ait denetim raporlarında BDS 570 Standardının öngördüğü temel düzeyde konu ile ilgili ifadeler yer verildiği, geriye kalan 4 şirketin tüm dönemlerinde konuyla ilgili herhangi bir ifadenin kullanılmadığı tespit edilmiştir. Bağımsız denetçiler işletmenin sürekliliği ile ilgili olarak denetim raporlarında genellikle; "Finansal tablolar hazırlarken yönetim; işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetinin değerlendirilmesinden, gerektiğinde süreklilikle ilgili hususları açıklamaktan ve şirketi tasfiye etme ya da ticari faaliyeti sona erdirmeye niyeti ya da mecburiyeti bulunmadığı sürece işletmenin sürekliliği esasını kullanmaktan sorumludur." şeklinde standartta ifade edilen benzer cümlelere yer vermişlerdir.

İncelenen şirketlerin denetim raporlarının tüm dönemlerinde işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini olumsuz etkileyecek olay ve şartların varlığına dair herhangi bir veri tespit edilmemiştir. Bağımsız denetim şirketleri görüşlerini kapsamdaki şirketlerin finansal tablolarında işletmenin sürekliliği yeteneğini devam ettirmede ciddi belirsizlik barındıran herhangi bir durumun bulunmadığına yönelik oluşturmuşlardır. Bağımsız denetçilerin görüşlerine ilişkin sonuçlar Grafik-1'de gösterilmiştir.



Grafik-1: Bağımsız Denetim Şirketlerin Görüşleri

Grafik-1’de işletmenin sürekliliği, ilgili 2017 dönemi denetim raporlarının %56’sında ifade edilmiş, %44’ünde herhangi bir açıklamaya yer verilmemiştir. 2017 dönemi dışında kalan dönemlere ait denetim raporlarında işletmenin sürekliliği hususu ile ilgili ifadeler kullanılmamıştır. İşletmenin sürekliliğine atıfta bulunan denetim raporlarının tamamında herhangi bir ciddi belirsizlik hususu açıklanmamış ve olumlu görüş bildirilmiştir. Bağımsız denetim raporlarında görüşlerin olumlu olması, bağımsız denetçiler tarafından borsada işlem gören inşaat ve bayındırlık sektörü şirketlerinin sürekliliklerini olumsuz etkileyebilecek ciddi belirsizliklerin olmadığına tasdik edilmesidir. Bu tasdik işlemi, işletmenin sürekliliğinin garanti edilmesi anlamına gelmemekle birlikte hedef kullanıcıların güven düzeylerini yükseltebilir.



Grafik 2: Bağımsız denetim şirketlerin denetimdeki payları.

Grafik-2, 2013-2017 dönemleri arasında BİST’te işlem gören inşaat ve bayındırlık sektöründe faaliyet gösteren 9 şirketin belirtilen dönemlerde bağımsız denetimlerini gerçekleştiren bağımsız denetim şirketlerin dağılımlarını göstermektedir. 2013 döneminde AC İstanbul Bağımsız Denetim Şirketi kapsamındaki şirketleri denetlemede en yüksek paya sahip iken izleyen iki dönemde payının düştüğü ve 2016-2017 dönemlerinde ise ilgili şirketleri denetlemediği görülmektedir. Genel olarak Bilgili ve Gürel Bağımsız Denetim Şirketleri kapsamındaki şirketleri en fazla denetleyen şirketler olduğu görülmektedir. Yeşil Yapı A.Ş.’nin kendisini denetleyen ve üst üste şartlı görüş bildirmesine rağmen Gürel Bağımsız Denetim Şirketiyle anlaşmasını sürdürmesi denetimde istikrarlı olduklarının bir göstergesidir. Bağımsız denetimdeki istikrarın incelenen dönemlerde inşaat ve bayındırlık sektörünün genelinde kendisini gösteren bir durum olduğu görülmektedir. Denetimin dört büyükleri olarak telaffuz edilen E&Y, KPMG, Deloitte ve PwC şirketleri inceleme kapsamındaki şirketlerin denetiminde kayda değer bir paya sahip olmadıkları görülmektedir.

5. Sonuç

İşletmenin sürekliliği temel varsayımı ilişkili tarafların sürece ilişkin devamlılığın dayanak noktasını oluşturmaktadır. Yönetimler işletmenin sürekliliği varsayımına dayanarak kısa, orta ve uzun vadeli planlar hazırlamaktadır. Aynı şekilde iş görenler, tedarikçiler, kreditorler, yatırımcılar, müşteriler vb. işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğine güvenerek kararlar alırlar. İşletmenin sürekliliği temel varsayımı muhasebe biliminde temel kavramlar, kavramsal çerçeve gibi metinlerde ifade edilmesine rağmen konunun önemi kapsamında ayrı bir standart olarak BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı adı altında 2013 yılında yayımlanmış ve daha sonra güncellenmiştir. Denetim standardı çerçevesinde işletme yönetiminin işletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini değerlendirme yükümlülüğü bulunmaktadır. İşletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneğini olumsuz etkileyebilecek ciddi belirsizliklerin bulunması halinde yönetimin bu belirsizliklere ilişkin planlamalar yapması gerekmektedir. Bağımsız denetçilerin işletmenin sürekliliği standardı çerçevesindeki sorumlulukları ise öncelikle yönetimin finansal tablolarını işletmenin sürekliliği temel varsayımına göre oluşturmasının uygunluğunu değerlendirmektir. Temel varsayımın kullanılmasının uygun olması halinde işletmenin sürekliliği hususunda yönetimin değerlendirmeleri ve planlamalarını kontrol etmeleri bağımsız denetçilerin sorumlulukları kapsamındadır.

Çalışmanın uygulama kısmı çerçevesinde BİST'te inşaat ve bayındırlık sektöründe faaliyet gösteren şirketlerin ilgili dönemlerine ilişkin bağımsız denetim raporları incelenmiştir. İnceleme sonucunda işletmenin sürekliliği hususunda standardın uygulamasına yönelik ifadeler genelde rastlanmamıştır. İşletmenin sürekliliğine ilişkin ifadeler 5 şirketin 2017 dönemi denetim raporlarında belirtilmiş; ancak ciddi belirsizlik oluşturacak olay ve şartların varlığı tespit edilmemiştir. Bağımsız denetim raporlarında 2017 döneminde tüm şirketlerde, diğer dönemlerde ise 1 şirket hariç diğerlerinin tamamında olumlu görüş bildirildiği tespit edilmiştir.

BDS 570 Standardı bağımsız denetim raporlarına yeni bir boyut kazandıracaktır. Bağımsız denetçilerin denetim raporlarında işletmenin sürekliliğine ilişkin ifadeler yer verecek olması, hedef kullanıcıların kararlarını etkileyecektir. Ayrıca bağımsız denetçiler denetimlerinde işletmenin sürekliliği ile ilgili yönetimlerin iyi niyetlerini sorgulayacaklarından dolayı yönetimlerin işletmenin devamlılığına ilişkin detaylı analizleri ortaya koymaları gerekmektedir. İşletme başarısızlıklarının sonuçları itibarıyla geniş kesimleri olumsuz etkilediği düşünüldüğünde işletmenin sürekliliği temel varsayımının denetim raporlarında değerlendirilmesinin; güvenin, şeffaflığın, iyi niyetlerin ilanı olacağı öngörülmektedir. Bununla birlikte işletmenin sürekliliği ile ilgili işletme yönetimini değerlendirme sorumluluğu bulunan bağımsız denetçilerin, işletmelerin başarısızlıkları halinde herhangi bir sorumluluklarının bulunmaması tartışma konusudur. Ayrıca bağımsız denetçi ücretinin denetlenen şirket yönetiminin sorumluluğunda olması denetimin bağımsızlığını şüpheli hale getirdiği hususu da güncelliğini korumaktadır. Yapılacak yeni çalışmalarda işletmenin sürekliliği kavramının bağımsız denetim raporlarında gösterimindeki değişimin izlenmesi açısından konunun benzer veya farklı sektörlerde yeniden ele alınması faydalı olacaktır.

Kaynakça

- Almalı, Z., (2009), İşletmelerin Sürekliliği Kavramının Bağımsız Denetim Sürecindeki Yeri Ve Önemi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s100-101.
- Koçyigit, S.Ç., vd. (2018), İşletmenin Sürekliliği Ve Bağımsız Denetçi Raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (Bds 570 Ve Bds 700) Açısından İncelenmesi, Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi Sayı 53, s161.
- Kuruppu, N., (2009), Evidence On Auditors Use Of Business Continuity Models As An Analytical Procedure, Accounting&Taxation, Volume 1, Number 1, pp 69-70.
- Tamas, A.S.,and et al (2012),The Principle Of Business Continuity InTerms Of Financial Audit, Annales Universitatis Apulensis Series Economica, 14(2), pp455-456.
- Taş, O., ve Diğerleri (2018), Bds 570 İşletmenin Sürekliliği Standardının Denetim Raporlarına Etkisi, 4. Küresel İş Araştırmaları Kongresi, Vol.7, s342.

- Tepegöz, Ş.M., Türedi, H. (2015), İşletmenin Sürekliliği Varsayımı Ve Denetçinin Sorumluluğu, Erzincan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi (ERZSOSDE) VIII-II: 43-52.
- Uzay, Ş., Tanç Ş.G., (2010), İMKB’de İşlem Gören Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında İşletmenin Sürekliliği Kavramının Analizi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Cilt.12, ss.143-179.
- Yaşar, A., (2017), İşletmenin Sürekliliğinde Ortaya Çıkan Belirsizliğin Bağımsız Denetim Raporlarındaki Denetçi Görüşleri Açısından İncelenmesi: Bist’te İşlem Gören Sınai Şirketlerine Yönelik Bir Araştırma, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Mart; 19 (1); s58-85
- Yılmaz, Z., (2017) Bağımsız Denetim Raporlarının İşletmenin Sürekliliği (BDS 570) Denetim Standardı Çerçevesinde İncelenmesi: Bist Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü, Yüksek Lisans Tezi, s.86.
- İİK, İcra İflas Kanunu, Madde 285.
- KAP, Kamu Aydınlatma Platformu, (www.kap.org.tr)
- KGK, BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standardına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı, (www.kgk.gov.tr)
- KGK, BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı. (www.kgk.gov.tr)