



**T.C.
OSMANIYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI**

**TÜRKİYE'DE HALKA AÇIK ŞİRKETLERE OLUMLU
GÖRÜŞ DIŞINDA BİR DENETİM GÖRÜŞÜ VERİLMESİNİ
GEREKTİREN DURUMLARIN İNCELENMESİ: 2006-2016
BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hasan Umur BALIKOĞLU

OSMANIYE / 2018

T.C.
OSMANİYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANA BİLİM DALI

**TÜRKİYE’DE HALKA AÇIK ŞİRKETLERE OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR
DENETİM GÖRÜŞÜ VERİLMESİNİ GEREKTİREN DURUMLARIN
İNCELENMESİ: 2006-2016 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hasan Umur BALIKOĞLU

Danışman:Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR

Jüri Üyesi:Dr. Öğretim Üyesi Servet ÖNAL

Jüri Üyesi:Dr. Öğretim Üyesi Musa ŞANAL

OSMANİYE / 2018

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğüne;

Bu çalışma, jürimiz tarafından İşletme Ana Bilim Dalında YÜKSEK LİSANS TEZİ olarak kabul edilmiştir.




Başkan: Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR

(Danışman)



Üye: Dr. Öğretim Üyesi Servet ÖNAL



Üye: Dr. Öğretim Üyesi Musa ŞANAL

ONAY

Yukarıdaki imzaların, adı geçen öğretim elemanlarına ait olduklarını onaylarım.

25.07/2018

Doç. Dr. Müjdat AVCI

Enstitü Müdürü

NOT: Bu tezde kullanılan ve başka kaynaktan yapılan bildirişlerin, çizelge, şekil ve fotoğrafların kaynak gösterilmeden kullanımı, 5846 sayılı Fikir ve Sanat Eserleri Kanunu'ndaki hükümlere tabidir.

ETİK BEYANI

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Kurallarına uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasında;

- Tez içinde sunduğum verileri, bilgileri ve dokümanları akademik ve etik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmasında yararlandığım eserlerin tümüne uygun atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Kullanılan verilerde ve ortaya çıkan sonuçlarda herhangi bir değişiklik yapmadığımı,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu, bildirir, aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim. 26 / 07 / 2018


Hasan Umut BALIKOĞLU

ÖZET

TÜRKİYE’DE HALKA AÇIK ŞİRKETLERE OLUMLU GÖRÜŞ DİŞİNDA BİR DENETİM GÖRÜŞÜ VERİLMESİNİ GEREKTİREN DURUMLARIN İNCELENMESİ: 2006-2016 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ

Hasan Umur BALIKOĞLU

Yüksek Lisans İşletme Ana Bilim Dalı

Danışman: Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR

Haziran 2018, 67 sayfa

Bağımsız denetim raporlarında olumlu görüş dışında bir denetim görüşü bildirilmesine neden olan hususların tespit edilmesi, işletmeler, bağımsız denetçiler ve finansal bilgi kullanıcı için önemli bir veri niteliği taşımaktadır.

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de halka açık şirketlere hangi durumlarda olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verildiğini incelemektir. Çalışmada, Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe 2006-2016 dönemleri arasında işlem gören şirketlere verilen olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri yıllar itibariyle nitel araştırma yöntemlerinden birisi olan içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve rapor görüşlerine göre karşılaşılan durumlar, alt sektörler ve denetim kuruluşları itibariyle tablolar halinde ortaya konulmuştur.

Araştırma sonucunda, en fazla olumlu görüş dışında denetim görüşünün 2008 yılında verildiği, en fazla olumlu görüş dışında denetim görüşünün imalat sanayi alt sektörlerinden tekstil sektöründe bulunan şirketlere verildiği, görüş bildirmekten kaçınmanın en fazla Kimya sektöründeki şirketlere, olumsuz denetim görüşünün ise sadece Gıda sektöründeki şirketlere verildiği tespit edilmiştir. Şartlı görüşe en fazla sebep olan hususun karşılık ayrılmaması olduğu, en fazla görüş bildirmekten kaçınmaya neden olan hususun bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması olduğu, en fazla olumsuz görüşe neden olan hususun ise bazı hesaplardaki bir kısım tutarlar için yeterli bilgi ve denetim kanıtı elde edilememiş olması olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. Diğer taraftan, en fazla olumlu görüş dışındaki denetim görüşü, uluslararası denetim firmaları tarafından verilmiş ve bunu sırasıyla ulusal denetim

firmaları ve 4 büyükler izlemiştir. Ayrıca, en fazla görüş bildirmekten kaçınma raporu uluslararası denetim firmaları tarafından, en az ise 4 büyükler tarafından verilmiştir.

4 büyüklerce şartlı görüşe en çok konu edilen neden, şirkete açılan davalar; uluslararası denetim kuruluşları ile ulusal denetim kuruluşlarınca şartlı görüşe en çok konu edilen neden ise karşılık ayrılmaması olmuştur. 4 büyüklerce görüş bildirmekten kaçınma yönünde denetim görüşü verilmediği, ulusal denetim kuruluşları tarafından görüş bildirmekten kaçınmaya en çok konu edilen nedenin, karşılık ayrılmaması; uluslararası denetim kuruluşlarınca görüş bildirmekten kaçınmaya en çok konu edilen nedenin ise bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması olduğu görülmüştür.

Anahtar kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Görüşü, Olumlu Görüş Dışında Kalan Denetim Görüşleri

ABSTRACT**ANALYSIS OF THE SITUATIONS REQUIRING A POSITIVE OPINION ON
THE PUBLIC OPINION IN TURKEY: INDEPENDENT AUDITORS REPORT
ANALYSIS OF 2006-2016****Hasan Umur BALIKOĞLU****Master Thesis, Department of Business Administration****Supervisor: Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR****June 2018, 67 pages**

The identification of issues that cause the reporting of modified audit opinions in independent audit reports is of capital importance for businesses, independent auditors and users of financial information.

This study aims to examine in which situations the publicly-held companies in Turkey received modified audit opinions. In the study, the modified audit opinions received by the companies traded in Istanbul Stock Exchange during the period of 2006-2016 have been examined by content analysis method, one of the qualitative research methods, and the situations revealed by the opinions in the report have been tabled in terms of sub-sectors and auditing firms.

The study determined that the most modified audit opinions were issued in 2008; the companies in the textile industry, one of the sub-sectors of manufacturing sector, received the most modified audit opinions; the companies in the chemical sector received the most disclaimer of opinions; and only the companies in the food sector received adverse opinion reports. It was also determined that the most common cause of qualified opinions was the lack of provisions put aside; the most common cause of disclaimer of opinions was the lack of sufficient evidence for the independent auditor to form opinions, and the most common cause of adverse opinions was insufficient data and evidence for some of the amounts in some accounts. On the other hand, the most modified audit opinions were issued by the international audit firms, followed by the national audit firms and Big 4 accounting firms respectively. Moreover, most disclaimer of opinions were

issued by international auditing firms whereas the least were issued by the Big 4 auditing firms.

Lawsuits filed against companies were the most common cause why the Big 4 issued qualified opinions whereas the lack of provisions put aside was the most common cause why international auditing firms and national auditing firms issued qualified opinions. The study also found out that the Big 4 accounting firms did not issue any disclaimer of opinions; the most common cause why disclaimer of opinions were issued by the national auditing firms was the lack of provisions put aside; and the most common cause why international auditing firms issued disclaimer of opinions was the lack of sufficient evidence for the independent auditor to form opinions.

Key Words: Independent Audit, Independent Audit Opinion, Modified Audit Opinions

ÖN SÖZ

Dünyada yaşanan finansal krizler sonrasında bağımsız denetimin önemi daha da artmış ve bu konuda akademik düzey başta olmak üzere çeşitli çalışmalar gerçekleştirilmiştir. Bu çalışmada olumlu görüş dışında verilen denetim görüşlerine neden olan durumlar Nitel analiz türlerinden olan içerik analiz yöntemi ile 2006-2016 yılları arasında Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründe bulunan firmaların bağımsız denetim raporları üzerinde incelenmiş ve olumlu görüş dışında verilen denetim görüşlerine neden olan hususlar tespit edilerek yatırımcılara, yetkili kuruluşlara, işletme paydaşlarına, işletme yönetimlerine, bağımsız denetim firmalarına ve akademik çalışmalara katkı sunmak amaçlanmıştır.

Yazmış olduğum bu çalışma ile birlikte tamamladığım Yüksek Lisans eğitimim boyunca emeği ve katkılarını hiçbir zaman esirgemediğim tez çalışmamı yön veren kıymetli hocam Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR'a teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca varsa başarabilmiş olduğum herşeyin arkasında koşulsuz şartsız manevi ve maddi desteklerini hiç esirgemeyerek yolumu aydınlatan, bu çalışmanın gerçek sahipleri başta babam Suat BALIKOĞLU, anasımından yüksek lisans eğitimime kadar beni teşvik edip hazırlayan annem Belgin MULUK BALIKOĞLU ve biricik kardeşim Bensu BALIKOĞLU'na teşekkürlerimi sunarım.

Hasan Umur BALIKOĞLU

Osmaniye 2018

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
ÖZET.....	iv
ABSTRACT.....	vi
ÖN SÖZ.....	viii
KISALTMALAR.....	xiii
TABLolar LİSTESİ.....	xv

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Önemi.....	1
1.2. Araştırma Problemi.....	2
1.3. Araştırmanın Amacı.....	3
1.4. Araştırmanın Metodolojisi.....	3
1.5. Araştırmanın Literatüre Katkısı.....	4
1.6. Araştırmanın Planı.....	4

BÖLÜM II

BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞÜNÜN OLUŞTURULMASI

2.1. Bağımsız Denetim ve Standardizasyon.....	6
2.2. Bağımsız Denetim Raporu Tanımı.....	6
2.3. Bağımsız Denetimin Amacı.....	8
2.4. Bağımsız Denetimin Süreci.....	9
2.5. Bağımsız Denetim ile İlgili Çalışma Yapan Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar ..	11
2.5.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....	12
2.5.2. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)	12
2.5.3. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB).....	12

2.5.4. Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR)	13
2.5.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.....	13
2.5.6. Ulusal Diğer Kuruluşlar	13
2.6. Bağımsız Denetim Görüşünün Oluşturulması	14
2.6.1. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturulması.....	14
2.6.2. Denetçi Raporu	16
2.6.3. Denetçi Görüşü	17

BÖLÜM III

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR DENETİM GÖRÜŞÜ VERİLMESİ

3.1. Olumlu Görüş Dışında Bir Denetim Görüşü Verilmesinin Yasal Dayanağı	19
3.2. Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri	20
3.2.1. Şartlı (Sınırlı Olumlu) Denetim Görüşü	20
3.2.2. Olumsuz Denetim Görüşü	21
3.2.3. Görüş Bildirmekten Kaçınma	22

BÖLÜM IV

LİTERATÜR TARAMASI

4.1. Bağımsız Denetim Raporları ile İlgili Yapılan Çalışmalar	24
4.1.1 Ulusal Çalışmalar.....	24
4.1.2. Uluslararası Çalışmalar	28

BÖLÜM V

TÜRKİYE’DE HALKA AÇIK ŞİRKETLERE OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR DENETİM GÖRÜŞÜ VERİLMESİNİ GEREKTİREN DURUMLARIN İNCELENMESİ: 2006-2016 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ

5.1. Araştırmanın Önemi.....	34
5.2. Araştırmanın Amacı	35
5.3. Araştırmanın Yöntemi.....	35

5.3.1. Örneklem Seçimi	36
5.3.2. Veri Analizi Yöntemi	37
5.4. Araştırmanın Bulguları.....	38
5.4.1. Tanımlayıcı Bulgular.....	38
5.4.2. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Analizine İlişkin Bulgular	41
5.4.2.1. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Alt Sektörlere Göre Yıllar İtibariyle Dağılımı.....	41
5.4.2.2. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı.....	43
5.4.2.3. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Denetim Kuruluşlarına Göre Yıllar İtibariyle Dağılımı.....	44
5.4.2.4. Şartlı Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususlar	45
5.4.2.5. Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususlar	46
5.4.2.6. Olumsuz Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususlar.....	47
5.4.2.7. Şartlı Görüşe Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı.....	48
5.4.2.8. Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı.....	52
5.4.2.9. Olumsuz Görüşe Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı.....	54
5.4.2.10. Şartlı Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı.....	55
5.4.2.11. Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı.....	57
5.4.2.12. Olumsuz Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı.....	58

BÖLÜM VI**SONUÇ****SONUÇ** **60****KAYNAKÇA**..... **63**

KISALTMALAR

BİST	: Borsa İstanbul
ABD	: Amerika Birleşik Devletleri
BDS	: Bağımsız Denetim Standardı
BİST	: Borsa İstanbul
Çev.	: Çeviri
DÇH	: Dikkat Çekilen Husus
GKGMİ	: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
İMKB	: İstanbul Menkul Kıymet Borsası
KAP	: Kamuyu Aydınlatma Platformu
KGK	: Kamu Gözetim Kurumu
Md.	: Madde
No.	: Numara
R.G.	: Resmi Gazete
S	: Sayı
s.	: Sayfa
SM	: Serbest Muhasebeci
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurumu
TÜRMOB	: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UDS	: Uluslararası Denetim Standardı
UMS	: Uluslararası Muhasebe Sistemi
YMM	: Yeminli Mali Müşavir
Vd.	: ve devamı
XGIDA	: Gıda, İçki ve Tütün
XTEKS	: Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri
XORM	: Orman Ürünleri ve Mobilya
XKAGT	: Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın
XKMYA	: Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler
XTAST	: Taş ve Toprağa Dayalı Sanayi
XMANA	: Metal Ana Sanayi
XMESY	: Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım
XDİMT	: Diğer İmalat Sanayi

TABLOLAR LİSTESİ

	Sayfa
Tablo 1. Denetçinin Görüş Oluşturma Kriterleri	22
Tablo 2. Olumlu Denetim Görüşü Dışında Kalan Görüşleri Etkileyen Unsurlar	23
Tablo 3. Denetim Raporları İncelenen Şirketlerin Alt Sektörlere Göre Dağılımı	36
Tablo 4. Denetim Görüş Türlerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı	39
Tablo 5. Denetim Görüş Türlerinin Alt Sektörlere Göre Dağılımı	39
Tablo 6. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Alt Sektörlere Göre Yıllar İtibariyle Dağılımı	41
Tablo 7. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı	43
Tablo 8. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Denetim Kuruluşlarına Göre Yıllar İtibariyle Dağılımı	44
Tablo 9. Şartlı Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususlar	46
Tablo 10. Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususlar	46
Tablo 11. Olumsuz Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususlar	47
Tablo 12. Şartlı Görüşe Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı	48
Tablo 13. Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı	52
Tablo 14. Olumsuz Görüşe Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı ..	55
Tablo 15. Şartlı Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı	55
Tablo 16. Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı	57
Tablo 17. Olumsuz Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı	58

BÖLÜM I

GİRİŞ

1.1. Araştırmanın Önemi

Gelişmekte olan teknoloji ile küreselleşen dünyada işletmenin finansal bilgilerine ihtiyaç duyan finansal bilgi kullanıcıları için uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış finansal tablolar ve uluslararası bağımsız denetim standartlarına uygun olarak yürütülmüş bağımsız denetim faaliyeti ve bunun sonucunda hazırlanan bağımsız denetim raporları ihtiyaç haline gelmiştir.

Bağımsız denetçinin temel görevi, denetimi yapılan şirketin yayınlamış olduğu finansal tablo setinin şirket etkinliği ve finansal durumunun doğru ve dürüst bir şekilde gösterip göstermediği hususunda görüş bildirmektir. Denetim görevini yürütmekte olan denetçi, muhasebe politikalarında yaşanan sapmalar hakkında yönetimi uyarmak ile yükümlüdür. Denetim faaliyeti boyunca toplanan kanıtlarda tespit edilen yanlışlıkların tek başına ya da toplu halde finansal bilgi kullanıcıları için önemlilik ve yaygınlık derecelerine göre veya bu denetim kanıtlarına ulaşıp ulaşılamadığına göre olumlu denetim görüşünden sapmalar yaşanmaktadır (Yaşar, 2015, s. 82).

Bağımsız denetim, ekonomik yapının sürdürülebilirliği ve gelişimi için önemli kabul edilmektedir. Şirket içerisinde bulunan iç denetçiler ve düzenleyici ve denetleyici kamu otoritelerinin haricinde denetim fonksiyonu üçüncü bir göz olarak denetim faaliyetinde kritik bir rol üstlenmektedir. Kaynakların doğru, güvenilir ve verimli biçimde ekonomiye kazandırılmasında bağımsız denetim küçük ve büyük ölçekli yatırımcılar ile kamuoyu için çok büyük öneme sahiptir. Ülkemizde de uzun yıllar boyunca yapılan çalışma sonucunda 13 Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı yasa ile Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ile bağımsız denetçilik yasal alt yapısı oluşturulmuştur (Akdoğan, Aktaş, & Gülhan, 2015, s. 20).

Ülkemizde bağımsız denetimin uluslararası standartlara ulaştırılması amacıyla Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bağımsız denetim standartları (BDS) yayınlamaktadır. Bu çalışmada da BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama” ve BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standartlarından yararlanılarak olumlu

görüş dışında bir denetim görüşü verilmesine gerek duyulan haller açıklanmaya çalışılmıştır.

1.2. Araştırma Problemi

Denetim raporlarında olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların neler olduğu, görüş türlerine, bağımsız denetim firmasının yapısına ve yıllara göre ne tür farklılıklar gösterdiği şirketler, düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar ve finansal bilgi kullanıcıları için önem arz etmektedir. Literatürde önceki çalışmalar incelendiğinde içerik analizi yöntemi kullanılarak bu denli kapsamlı bir çalışmanın yapılmadığı görülmektedir.

Bu kapsamda yapılan bu çalışma ile aşağıda bulunan ana ve alt problemlere çözüm aranmaya çalışılmıştır:

Araştırmanın Temel Problemi: Olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren haller nelerdir?

Araştırmanın Alt Problemleri:

1. Olumlu görüş dışında kalan denetim görüşlerine sebep olan hususlar nelerdir?
2. Olumlu görüş dışında kalan denetim görüşlerine sebep olan hususların İmalat Sanayi alt sektörlerine göre dağılımı nedir?
3. Olumlu görüş dışında kalan denetim görüşlerine sebep olan hususların denetim kuruluşlarına göre dağılımı nedir?
4. Olumlu görüş dışındaki denetim görüşlerinin alt sektörler göre yıllar itibariyle dağılımı nedir?
5. Şartlı görüşe sebep olan hususların alt sektörler itibariyle dağılımı nedir?
6. Görüş bildirmekten kaçınmaya sebep olan hususların alt sektörler itibariyle dağılımı nedir?
7. Olumsuz görüşe sebep olan hususların alt sektörler itibariyle dağılımı nedir?
8. Şartlı denetim görüşüne sebep olan hususların denetim kuruluşları itibariyle dağılımı nedir?
9. Görüş bildirmekten kaçınmaya sebep olan hususların denetim kuruluşları itibariyle dağılımı nedir?

10. Olumsuz denetim görüşüne sebep olan hususların denetim kuruluşları itibariyle dağılımı nedir?

1.3. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de halka açık şirketlere hangi durumlarda olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verildiğini incelemektir. Bu amaçla, Borsa İstanbul imalat sanayi şirketlerine 2006-2016 dönemlerinde verilen olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri yıllar itibariyle içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve rapor görüşlerine göre karşılaşılan durumlar, alt sektörler ve denetim kuruluşları itibariyle tablolar halinde ortaya konulmuştur.

1.4. Araştırmanın Metodolojisi

Olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların neler olduğunu belirlemek amacıyla 2006-2016 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketlere ait denetim raporları örnekleminde içerik analizi yöntemiyle incelenmiş ve aşağıda bulunan yöntemler takip edilmiştir.

- 2006-2016 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren şirketler tespit edilerek söz konusu şirketlere ait denetim raporlarının yıllar itibariyle dağılımı, alt sektörler göre dağılımı, denetim raporunu düzenleyen denetim kuruluşunun yapısına göre dağılımı ve denetim raporlarında verilen görüş türlerine göre dağılımı yapılmıştır.
- Olumlu görüş dışında kalan denetim görüşlerine sebep olan hususların neler olduğu ve bu nedenlerin alt sektörler, yıllar ve hangi tür denetim firmaları tarafından verildiği nitel analiz yöntemlerinden birisi olan içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir.

1.5. Araştırmanın Literatüre Katkısı

Bağımsız denetim görüşü ile ilgili son yıllarda yapılan çalışmalarda genellikle, şirkete ve denetime özgü değişkenlerin olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri üzerindeki etkileri nicel araştırma yöntemleri ile analiz edilmiştir (Laitinen ve Laitinen, 1998; Chen vd., 2001; Spathis, 2003; Ireland, 2003; Gaganis vd., 2007; Habib, 2013; Yaşar vd., 2015; Yaşar vd., 2016). Bu çalışmada ise, nitel analiz yöntemlerinden birisi olan içerik analizi yöntemiyle halka açık şirketlerde olumlu görüş dışında bir denetim görüşünün hangi durumlarda verildiği bağımsız denetim raporları üzerinden analiz edilmiştir. Böylece, olumlu görüş dışında denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların sıklığı, benzerlikleri ve farklılıkları belirlenmek suretiyle benzer durumlar hususunda şirketlerin, bağımsız denetçilerin ve düzenleyici ve denetleyici otoritelerin dikkatlerinin çekilmesinde katkı sağlaması beklenmektedir.

1.6. Araştırmanın Planı

Türkiye’de halka açık şirketlere olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların neler olduğunun araştırıldığı bu çalışma, toplamda altı bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümünü; araştırmanın problemi, araştırmanın amacı, araştırmanın metodolojisi, araştırmanın literatüre katkısı ve araştırma planını içeren giriş bölümü oluşturmaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; bağımsız denetim ve bağımsız denetim görüşünün oluşturulması ile ilgili bilgilere yer verilmiştir. Kavramsal çerçevenin verilmeye çalışıldığı bu bölümde bağımsız denetim raporu tanımı, bağımsız denetimin amacı, bağımsız denetimin süreci, bağımsız denetim ile ilgili çalışma yapan ulusal ve uluslararası kuruluşlar ve bağımsız denetim görüşünün oluşturulması ile ilgili bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde; bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesi ile ilgili bilgiler açıklanmış ve olumlu görüş dışında kalan denetim görüşleri hakkında temel bilgiler verilmiştir.

Çalışmanın dördüncü bölümünde; olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren durumlar ile ilgili ulusal ve uluslararası çalışmalar hakkında bilgilerin verildiği literatür araştırması yer almaktadır.

Çalışmanın beşinci bölümünde; olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların 2006-2016 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe işlem gören şirketler örnekleminde içerik analizi yöntemi kullanılarak tablolar halinde incelendiği uygulama bölümüdür. Bu bölümde ilk olarak araştırmanın amacından bahsedilmiş, daha sonra araştırmanın yöntemi açıklanmıştır. Daha sonra araştırmanın yöntemi bölümünde örneklem seçimi ve veri analizi yöntemi hakkında bilgi verilmiştir. Daha sonra verilen araştırmanın bulguları bölümünde tanımlayıcı bulgular açıklandıktan sonra olumlu görüş dışındaki denetim görüşlerinin analizine ilişkin bulgular, olumlu görüş dışındaki denetim görüşlerinin denetim kuruluşları itibariyle dağılımı, olumlu görüş dışındaki denetim görüşlerinin denetim kuruluşlarına göre yıllar itibariyle dağılımı, şartlı denetim görüşüne sebep olan hususlar, görüş bildirmekten kaçınmaya sebep olan hususlar, olumsuz denetim görüşüne sebep olan hususlar, şartlı görüşe sebep olan hususların alt sektörler itibariyle dağılımı, görüş bildirmekten kaçınmaya sebep olan hususların alt sektörler itibariyle dağılımı, olumsuz görüşe sebep olan hususların alt sektörler itibariyle dağılımı, şartlı denetim görüşüne sebep olan hususların denetim kuruluşları itibariyle dağılımı, görüş bildirmekten kaçınmaya sebep olan hususların denetim kuruluşları itibariyle dağılımı ve olumsuz denetim görüşüne sebep olan hususların denetim kuruluşları itibariyle dağılımının nasıl olduğu tablolar yardımıyla açıklanmıştır.

Çalışmanın altıncı ve son bölümünde ise yapılan çalışmada tespit edilen hususların neler olduğu ortaya konulduktan sonra çalışma kısıtlarının neler olduğu açıklanmış ve konuyla ilgili yapılacak olan çalışmalarda dikkat edilmesi gereken hususlar hakkında önerilerde bulunulmuştur.

BÖLÜM II

BAĞIMSIZ DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞÜNÜN OLUŞTURULMASI

2.1. Bağımsız Denetim ve Standardizasyon

Tüm dünyada yaşanan finansal krizler, bağımsız denetim kuruluşlarına olan güvensizlik ve ülkemizde yayınlanan bağımsız denetim raporlarının dünya standartlarına ulaştırılması amacıyla yeni 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda da öngörülen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından çıkartılan uluslararası standartlardan yola çıkılarak Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'de (KHK) verilen yetkiyle Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) yayınlamaya başlamıştır. Bu kapsamda; 26/12/2012 tarihinde yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Türkiye Denetim Standartları “660 sayılı KHK uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler” olarak tanımlanmaktadır.

Denetim görüşleri ve olumlu denetim görüşü dışında bir denetim görüşü verilmesine neden olan hususlara ilişkin bilgiler Bağımsız Denetim Standartları (BDS) 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama” ve BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standartlarında açıklanmaktadır.

Aşağıda bu standartlardan ve akademik çalışmalardan faydalanılarak bağımsız denetim görüşü ve olumlu görüş dışında bağımsız denetim görüşü verilmesini gerektiren durumlar açıklanmaya çalışılarak ülkemizde ve dünyada bağımsız denetimle ilgili kuruluşlar hakkında kısaca bilgiler verilmiştir.

2.2. Bağımsız Denetim Raporu Tanımı

Denetim kelimesinin tanımını Kaval (2008, s. 3) “İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların, önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve

sonuçlarını ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreç” olarak tanımlamaktadır.

Karacan ve Uygun (2016, s. 35) ise denetim kavramını; “Yasal, bilimsel, düşünsel yöntemlerle, önceden belirlenen kurallardan hareket edilerek, işlemlerin ve mevcut uygulamaların, bu kurallara uygunluğunun araştırılması, uyumsuzlukların saptanması ve giderilmesi için yapılan incelemeler” şeklinde tanımlamaktadır.

Bağımsız denetim raporu ile ilgili ise literatürde ve yasal düzenlemelerde pek çok tanım bulunmaktadır. Bağımsız Denetim Yönetmeliği madde 10’da denetim raporu “Denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla Kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluşu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir.” Olarak tanımlamakta, Türk Ticaret Kanunu 402. Maddesi de denetim raporlarını;

- a) Finansal Tablolara İlişkin Denetim Raporu
- b) Yönetim Kurulunun Faaliyet Raporuna İlişkin Denetim Raporu
- c) Riskin Erken Teşhisi ve Yönetimi Sistemine İlişkin Denetim Raporu olmak üzere 3 bölümde incelemektedir. (Aydın & Çürük, 2017, s. 227)

Denetim Kavramları Komitesi muhasebe denetimini “İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” şeklinde ifade etmektedir.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ’de (Seri: X, No:22) bağımsız denetimi; “İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” olarak tanımlamaktadır.

Yaşar (2011, s. 9) çalışmasında bağımsız dış denetimi; “Bağımsız dış denetime tabi şirketlerin kamuya açıklanacak finansal tablo ve raporlardaki bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygun olup olmadığı ve gerçek finansal durum ve faaliyet sonuçlarını yansıtmayı yansıtmadığının, bağımsız dış denetçi/denetim kuruluşları tarafından bağımsız denetim standartları çerçevesinde denetime tabi tutulması sonucunda tespit edilen hususların rapora bağlanmak suretiyle kamuya açıklandığı sistematik bir süreç” şeklinde tanımlamaktadır.

Finansal bilgi kullanıcıların doğru karar almasında dayanak olarak kullanılan göstergelerden birisi olan bağımsız denetim raporları finansal tabloların içerdiği bilgilerin gerçek durumu yansıtmayı yansıtmadığı hakkında bir güvence oluşturmaktadır. Bağımsız denetçi görüşünü oluşturmak için bir bütün halinde finansal tablolarda olabilecek hata ve hileleri araştırmakla birlikte bu finansal tabloların iyi veya kötü olması ve yatırımcılara tavsiye niteliğinde bilgi sunmak gibi kaygılar taşımadan finansal bilgilerin doğruluğunu, muhasebe standartlarına uygunluğunu ortaya koymayı amaçlayarak sadece bu konuda görüş ve kanıtlarını açıklar. (Yanık & Karataş, 2017, s. 4)

2.3. Bağımsız Denetimin Amacı

Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde denetçinin genel amaçları Bağımsız Denetim Standardı 200 (BDS 200)’de açıklanmıştır. Buna göre denetimin amacı, hata veya hile nedeniyle oluşabilecek ve finansal bilgi kullanıcıları için önemli kabul edilecek yanlışlıkları bir bütün halinde finansal tabloların içerip içermediği hakkında görüş bildirmek, denetim boyunca elde edilen bulgulara dayanarak finansal tablolar hakkında rapor düzenlemek ve Bağımsız Denetim Standartlarında zorunlu tutulan bildirimleri yapmaktır.

Bağımsız denetçinin denetim raporunda finansal tablolara ilişkin görüş oluştururken dikkat edeceği hususlar ise BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama” Standardında açıklanmıştır. BDS 700 ilk olarak 01/01/2013 tarihi ve sonrasındaki hesap dönemlerinin denetiminde uygulanması amacıyla 18/03/2014 tarih ve 28945 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmış, son sürümü ise

01/01/2017 tarih ve sonraki hesap dönemlerinin denetiminde uygulanması amacıyla 24/03/2017 tarih ve 30017 (M) sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır.

BDS 700'e göre bağımsız denetçinin amacı, denetim faaliyeti boyunca elde edilen kanıtlardan hareketle finansal tabloların uygunluğu ile ilgili görüş oluşturmak ve bu görüşü yazılı bir rapor halinde ilgili şahıslara duyurmaktır. Bağımsız denetçi ilgili denetim raporunu hazırlarken finansal raporları finansal raporlama çerçevesinde inceler ve finansal bilgi kullanıcılarının ihtiyacı olan bütün bilgileri karşılamaya yönelik olarak düzenler.

2.4. Bağımsız Denetimin Süreci

Bağımsız denetim, süreç itibarıyla incelendiğinde birbirini takip eden çeşitli bölümlerden oluşmaktadır. Yapılacak olan denetimin ne kadar yoğun olacağı ve zorluk derecesinin ne kadar olacağı, o işletme ile daha önceki dönemlerde denetim faaliyetinde bulunup bulunulmadığına göre değişecektir. Daha önce denetim yapılmamış olan firmalarda bazı ek çalışmalar yapılması gerekeceğinden iş yükü ve zorluk derecesi daha fazla olacakken daha önce denetim yapılmış olan firmalarda bu ek çalışmalar zaten yapılmış olduğu için daha az zorlukla karşılaşılabilecektir (Güredin, 2010, s. 177).

Kaval (2008, s. 65) denetim sürecinin aşamalarını şu şekilde açıklamaktadır;

1. “Sözleşme Öncesi Faaliyetler (Teklifin Alınması ve Değerlendirilmesi)
2. Planlama ve Program Geliştirme İçin Hazırlık Çalışmaları
3. Denetim Planının Hazırlanması
4. Denetim Planının Uygulanması
5. Denetimin Tamamlanması ve Raporlama Aşaması
6. Rapor Sonrasındaki Faaliyetler”

Bağımsız denetim firması denetimin yapılmasını isteyen şirketten teklifi aldığı anda teklifi kabul etmeden önce bir önceki dönemde denetimi yapan denetim firmasıyla neden yeniden anlaşma yapılmadığı, bir önceki denetim raporunun görüşü, denetim firmasının mevcut kapasitesinin denetim faaliyetini yapmaya yetip yetmeyeceği ve denetimi yapılacak şirketin iç kontrol ve muhasebe sisteminin durumu gibi konularda araştırma

yapar. Yapılan araştırma sonucunda denetimin yapılması kararı verilmesi halinde iki taraf arasında denetim sözleşmesi imzalanır (Kaval, 2008, s. 66).

Denetim sözleşmesinin imzalanması ile birlikte denetim faaliyeti resmen başlar. Bu aşamada yapılacak olan ilk şey Sorumlu Ortak Baş Denetçi tarafından denetim planının hazırlanmasıdır. Denetim planı hazırlanmadan önce ise şirketi iç (yönetimin işletme kontrolündeki etkinlik derecesi) ve dış (işletmenin dış çevresinin işletme üzerine olan etkileri) yönlerinin tanınması gerekmektedir. Bu sayede denetim firması, mali tabloların taşıdığı hata ve yanlışların hangi kalemlerde olabileceğini tahmin ederek önemlilik derecelerini belirlemeye ve duruma göre kullanılacak personel sayısı, denetim süresi ve denetim tekniklerinin belirlenmesi amaçlar (Kaval, 2008, s. 67-68).

BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması Standardı denetimin planlama çalışmaları ile ilgili olarak şu ifadeleri kullanmaktadır. “Genel denetim stratejisinin oluşturulması süreci, risk değerlendirme prosedürlerinin tamamlanmasına bağlı olarak, denetçinin örneğin aşağıdaki konuları belirlemesine yardımcı olur:

- Özellik arz eden denetim alanlarında kullanılacak kaynaklar (örneğin, yüksek risk taşıyan alanlarda deneyimli ekip üyelerinin doğru şekilde kullanımı veya karmaşık konularda uzmanların dâhil edilmesi),
- Özellik arz eden denetim alanlarına tahsis edilecek kaynakların miktarı (örneğin, önemli yerlerdeki stok sayımını gözlemlemek için görevlendirilen ekip üyelerinin sayısı, topluluk denetimlerinde diğer denetçilerin yaptıkları işin gözden geçirilmesi faaliyetinin kapsamı veya yüksek riskli alanlara saat cinsinden ayrılan denetim bütçesi),
- Bu kaynakların ne zaman kullanılacağı (örneğin, denetimin ara aşamalarında mı yoksa önemli hesap kesim tarihlerinde mi?),
- Bu kaynakların nasıl yönetileceği, yönlendirileceği ve gözetileceği (örneğin, ekip toplantılarından önce veya sonraki bilgilendirmelerin ne zaman yapılmasının beklendiği, sorumlu denetçi ve denetim yöneticisi tarafından yapılan gözden geçirmelerin nasıl yapılmasının beklendiği (denetim yapılan yerde veya başka bir yerde) ve denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin tamamlanıp tamamlanmayacağı)” (BDS 300, md A8)

İyi hazırlanan bir denetim planı, denetim riskinin kabul edilebilir bir düzeye indirgenmesi amacıyla toplanacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının

sağlanması için bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren ekip tarafından denetimde kullanılacak tekniklerin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını içermelidir (Karacan & Uygun, 2016, s. 106-107).

Denetim planı hazırlandıktan sonra denetimin uygulanması aşamasına geçilir. Bu bölümde denetim planında belirlenen teknik ve yöntemler kullanılarak denetim kanıtları toplanarak değerlendirilir (Güredin, 2010, s. 197).

Bütün çalışmalar tamamlandıktan ve görüş bildirilecek mali tablolar bağımsız denetim firmasına şirket yönetimi tarafından sunulduktan sonra müşteri şirketin yönetim kurulu tarafından mali tabloların düzenlenme sorumluluğunun kendilerinde olduğu, hesap kalemlerinde hiçbir eksikliğin olmadığı veya bilerek gizlenmediği ile ilgili “Yönetimin Teyit Mektubu” alınır ve denetim faaliyetleri sırasında toplanan kanıtlar ve denetçi tarafından dikkat edilecek olan hususların bulunduğu çalışma kağıtları ile mali tablolar karşılaştırılır. Bu karşılaştırma sırasında analitik tekniklerden yararlanılarak mali tablolar ile ilgili kalite kontrol çalışması yapılır. Bu çalışmanın amacı uygulanan denetimin yeterli olup olmadığı ve ek bir çalışma yapılmasına ihtiyaç olup olmadığının tespit edilmesidir. Çalışma sonucunda yetersiz görünen kalemler üzerinde tekrardan denetim çalışması yapılarak eksiklikler giderilmeye çalışılır. Bu çalışmalar tamamlandıktan sonra Denetim Raporu taslak olarak müşteri şirketin yetkili kurullarına yazılı olarak sunulur. İlgili kurulların varsa istedikleri değişiklik teklifleri gözden geçirilerek gereği yapılır. Bir sonraki aşamada kesin rapor denetim firmasının yetkilendirdiği organları tarafından görüşülür ve Sorumlu Ortak Başdenetçi tarafından imzalanarak müşteri işletmeye gönderilir (Kaval, 2008, s. 69-70).

2.5. Bağımsız Denetim ile İlgili Çalışma Yapan Ulusal ve Uluslararası Kuruluşlar

Bağımsız denetimin iyileştirilmesi, eğitimi ve yaygınlaştırılması amacıyla dünyada ve ülkemizde çalışma yapan kuruluşlar bu başlık altında kısaca açıklanmaya çalışılmıştır.

2.5.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Dünya çapında muhasebe mesleğinin kamu yararı çerçevesinde güçlendirilmesi, muhasebede etik bilincinin oluşması ve yüksek kaliteli uluslararası standartlar geliştirilerek benimsetilmesi amacıyla Almanya'nın Münih kentinde düzenlenen 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde 7 Ekim 1977 günü kurulan kuruluş günümüzde 3 milyona yakın meslek mensubunu temsilen 130'dan fazla ülkede faaliyetlerde bulunmakta ve 175'in üzerinde üye ve iştiraktan oluşmaktadır. (IFAC, 2018)

2.5.2. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)

IFAC bünyesinde ilk olarak Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (IAPC) adı ile 1978 yılında kurulan komite daha sonra 2002 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) adını almıştır. Tüm dünyada ulusal ve uluslararası denetim standartlarının uyumlu hale getirilerek denetimde uygulama birliğini sağlamayı amaçlayan kurulun orta vadeli stratejisi küresel finansal istikrarı sağlamak, tüm dünyada denetimin rolünü ve kalitesini artırmak, denetim standartlarının benimsenmesini ve uygulanabilirliğini artırmaktır. (IAASB, 2018)

2.5.3. Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

1973 yılında faaliyete geçen Finansal Muhasebe Standartları Kurulu, yatırımcılara ve şirket paydaşlarına yararlı bilgileri sağlamak, finansal bilgi kullanıcılarını eğitmek, finansal raporların kolay anlaşılır hale getirilmesini sağlamak ve iyileştirmek amacıyla kurulmuştur.

2.5.4. Uluslararası Bağımsız Denetim Düzenleyicileri Forumu (IFIAR)

15 Eylül 2006 tarihinde Fransa'nın Paris şehrinde kurulan kuruluş 52 ülkeden 56 üyesiyle birlikte küresel olarak denetim kalitesinin iyileştirilerek yatırımcıların korunması amacını taşımaktadır.

2.5.5. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu

Ülkemizde ve dünyada yaşanan gelişmeler sonucunda yeni Türk Ticaret Kanunu çerçevesinde ülkemizde bağımsız denetiminde bir standart oluşturmak ve kuralları belirlemek amacıyla 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile 2011 yılında Başbakanlıkla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kurul olarak kurulmuştur. Kurumun amacı, yatırımcıların çıkarları ve kamu yararını korumak için bağımsız denetim raporlarının doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir hale getirilmesini sağlamaktır.

Kurumun başlıca görevleri; bağımsız denetçiler ile bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve denetimlerini yapmak, uygulama birliğini oluşturarak bağımsız denetime olan güveni artırmak ve kalitede iyileştirmeyi sağlamak, uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) ve Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) belirlemek ve yayınlamaktır.

2.5.6. Ulusal Diğer Kuruluşlar

Ülkemizde muhasebe ve denetim kuruluşları Eksper Muhasipler ve İşletme Organizatörleri Derneği (1942), Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (1967), Türkiye Muhasebeciler Dernekleri Federasyonu (1974), Mali Müşavirler Muhasebeciler Birliği Derneği (1976) gibi kuruluşlarla faaliyette bulunmuşlar daha sonra 13 Haziran 1989 tarihinde yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunuyla yasal bir zemine oturtulmuşlardır (TÜRMOB, 2018).

2.6. Bağımsız Denetim Görüşünün Oluşturulması

Bağımsız denetim raporunun da görüş oluştururken dikkat edilmesi gereken hususlar aşağıda bulunan finansal tablolara ilişkin görüş oluşturulması, denetçi raporu ve denetçi görüşü bölümlerinde açıklanmaya çalışılmıştır.

2.6.1. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturulması

BDS 700’de bağımsız denetim görüşü ile ilgili “Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur.” İfadesi yer almaktadır. İlgili görüşü oluşturabilmek için denetçi BDS 330 çerçevesinde görüş oluşturmaya yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayıp toplamadığı ve BDS 450’ye göre revize edilmemiş yanlışlıkların tek başına veya bütün halinde önemli olup olmadığı hakkında bir karar verdikten sonra aşağıdaki hususları da göz önüne alarak görüşünü oluşturur;

“Denetçi finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirme, yönetimin yargılarındaki muhtemel taraflılığın göstergeleriyle birlikte, işletmenin muhasebe uygulamalarının nitel yönlerini de içerir (BDS 700, md 12).

Denetçi özellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında;

- (a) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda uygun bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir. Bu değerlendirmeyi yaparken denetçi, uygulanan muhasebe politikalarının işletmenin ihtiyacına uygunluğunu ve bu politikaların anlaşılabilir bir şekilde sunulup sunulmadığını mütalaa eder
- (b) Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını değerlendirir.
- (c) Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını değerlendirir.

(ç) Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını değerlendirir. Bu değerlendirmeyi yaparken denetçi; Dâhil edilmesi gereken bilgilerin dâhil edilip edilmediği ile bu bilgilerin uygun bir şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını, bir araya getirilip getirilmediğini ya da parçalara (alt bölümlere) ayrılıp ayrılmadığını ve özelliğine uygun bir şekilde belirtilip belirtilmediğini ve İhtiyaca uygun olmayan ya da açıklanan konuların doğru bir şekilde anlaşılmasını engelleyen bilgilerin dâhil edilmesi suretiyle, finansal tabloların genel sunumunun zedelenip zedelenmediğini mütalaa eder.

(d) Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığını değerlendirir ve

(e) Her bir finansal tablonun başlığı dâhil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını değerlendirir (BDS 700, md 13).

Finansal tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesine uygun olarak hazırlandığı durumlarda, 12-13'üncü paragraflar uyarınca yapılan değerlendirme, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığını da içerir. Denetçinin, finansal tabloların gerçeğe uygun sunum sağlayıp sağlamadığına ilişkin değerlendirmesi aşağıdakilerin dikkate alınmasını gerektirir:

(a) Finansal tabloların genel sunumu, yapısı ve içeriği,

(b) Finansal tabloların, bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde yansıtıp yansıtmadığı (BDS 700, md 14).

Denetçi; finansal tablolarda geçerli finansal raporlama çerçevesine atıfta bulunulup bulunulmadığını ve bu çerçevenin yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir (BDS 700, md 15).”

Bağımsız denetçi, yukarıda belirtilen BDS 700 çerçevesinde ilgili prosedürleri uyguladıktan sonra denetim görüşünü belirler.

2.6.2. Denetçi Raporu

BDS 700'e göre denetim raporunda olması gereken bölümler aşağıda açıklanmaya çalışılmıştır.

1. Başlık: “Bağımsız Denetçi Raporu” ibaresinin açıkça denetçi raporunda olması gerekmektedir (BDS 700, md 21).
2. Muhatap: denetçi raporu, yazılıysa sözleşmede, yazılı değilse mevzuat hükümlerine göre belirli bir muhataba hitaben yazılır (BDS 700, md 22).
3. Görüş: Denetçi raporunun ilk bölümünü denetçi görüşünü içeren “Görüş” başlığı oluşturmaktadır (BDS 700, md 23). Bu bölümde ayrıca
 - a. Finansal tabloları denetlenen işletmenin ismi belirtilir,
 - b. Finansal tabloların denetlenmiş olduğu ibaresi yazılır,
 - c. Genel ifadeyle finansal tablolar olarak belirtilen tabloların hangileri olduğu belirtilir,
 - d. Önemlilik arz eden muhasebe politikalarının özeti dahil, dipnotlara atıf yapılır,
 - e. Finansal tablo setini oluşturan her bir finansal tablonun tarihi veya dönemi açıkça ifade edilir (BDS 700, md 24).
4. Görüşün Dayanağı: Görüş bölümünün ardından görüşe konu olan olayların açıklandığı “Görüşün Dayanağı” başlığı yer alır. Bu bölümde ayrıca;
 - a. Yapılan denetimin Bağımsız Denetim Standartları hükümlerine uygun bir şekilde yerine getirildiği belirtilir,
 - b. Denetçinin Bağımsız Denetim Standartlarında belirlenen sorumluluklarının olduğu yerlere atıf yapılır,
 - c. Denetçinin denetimi yapılan firmadan bağımsız olduğu ve etik hükümlere ilişkin sorumluluklarını yerine getirdiği belirtilir,
 - d. Görüşü oluşturmak amacıyla toplanan denetim kanıtlarının, görüşe dayanak olabilecek yeterlilikte ve uygunlukta olduğunun anlaşılıp anlaşılmadığı belirtilir (BDS 700, md 28).
5. Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları: Bu bölümde finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin sorumluluğu ile ilgili açıklamalar ve yönetim tarafından belirtilen ve finansal raporlama

sürecinin takibinden sorumlu olan kişiler belirtilir (BDS 700, md 33-36, BDS 700, md 50 (h)).

6. Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Bağımsız Denetimine İlişkin Sorumlulukları: Bu bölümde finansal tabloların denetimine ilişkin denetçinin Bağımsız Denetim Standartları ve ilgili mevzuatlara atıf yapılarak sorumlulukları belirtilir (BDS 700, md 37-40, BDS 700, md 50 (1)).
7. Sorumlu Denetçinin Adı: Bu bölümde sorumlu denetçinin adı yer almaktadır. Ancak denetçi adının açıklanmasının kişisel güvenliğine yönelik ciddi düzeyde bir tehdit olması durumunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan izin alınarak sorumlu denetçinin ismi açıklanmayabilir (BDS 700, md 46T).
8. Denetçinin İmzası (BDS 700, md 47)
9. Denetçinin Adresi (BDS 700, md 48)
10. Denetçi Raporu Tarihi (BDS 700, md 49)

2.6.3. Denetçi Görüşü

Bağımsız denetçi yukarıda açıklanan hususları değerlendirerek oluşturduğu bağımsız denetim raporunda görüşünü;

- Olumlu
- Şartlı (Sınırlı Olumlu)
- Görüş Bildirmekten Kaçınma
- Olumsuz görüşlerinden birisi olarak denetim raporunda bildirir.

BDS 700 denetim görüşlerinden yalnızca olumlu denetim görüşünün verilmesini gerektiren hadleri açıklamış ve bağımsız denetçi, yapmış olduğu denetim faaliyeti sonucunda finansal tablolarda sunulan bilgilerin tüm yönleriyle finansal bilgi kullanıcıları tarafından önemli sayılabilecek yanlışlar barındırmadığına ve ilgili finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygun hazırlandığı sonucuna ulaşması halinde olumlu görüş vereceğini belirtmiştir (BDS 700, md 16). Diğer bağımsız denetim görüşleri ile alakalı olarak ise denetim faaliyeti boyunca tespit edilen hususlara dayanarak finansal tabloların finansal bilgi kullanıcı için önemli sayılabilecek yanlışlıklar içermesi veya

bağımsız denetim faaliyeti içerisinde görüş oluşturmaya yetecek denetim kanıtını elde edememesi durumunda BDS 705 standardı uyarınca raporda olumlu görüşü dışında bir denetim görüşü verir ibaresine yer vermiştir.

Olumlu görüş dışında denetim görüşleri ile ilgili İngilizce literatürde “modified audit opinions” ibaresi kullanılmaktadır. Türkçe de modifiye kelimesi ile ilgili değiştirilmiş, düzeltilmiş ifadeleri kullanılsa da mesleki terim açısından ifade edilmek istendiği gibi olmaması nedeniyle daha önceki yapılan çalışmalarda olduğu gibi çalışmamızda olumlu görüş dışındaki denetim görüşü ibaresi kullanılmıştır (Yaşar, 2016, s. 82 dipnot)



BÖLÜM III

BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR DENETİM GÖRÜŞÜ VERİLMESİ

3.1. Olumlu Görüş Dışında Bir Denetim Görüşü Verilmesinin Yasal Dayanağı

Güredin (2010, s. 78-79), Bağımsız denetçi raporunda olumlu denetim görüşü dışında bir denetim görüşü vermesini gerektiren durumları aşağıda bulunan üç başlık halinde ifade etmiştir:

- a. **“Denetimin Kapsamı Sınırlanmıştır.** Denetçi finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğunu araştırırken, yeterli kanıt toplayamamışsa çalışma alanı sınırlanmış demektir. Denetim çalışmaları kapsamının kısıtlandırılması doğrudan müşteri işletme tarafından yapılmış olabileceği gibi, müşteri işletmenin veya denetçinin kontrolü dışındaki bazı nedenlerle de ortaya çıkmış olabilir. Birinci duruma örnek olarak müşteri işletmenin denetçiye önemli alacakların mutabakatını yapmasına, stok sayımında hazır bulunmasına, ya da bunun gibi önemli bir denetim işlemini uygulamasına izin ve olanak tanımaması hallerini gösterebiliriz. İkinci duruma örnek olarak, müşteri işletme ile denetçi arasındaki denetim anlaşmasının geç yapılmış olması nedeniyle, denetçinin stokların fiziki sayımı sırasında hazır bulunamamış olmasını veya diğer bazı önemli denetim işlemlerini uygulama olanağından yoksun kalmasını gösterebiliriz.
- b. **Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden Sapmalar.** Finansal tablolar GKGM ilkelerine uyumlu olarak hazırlanmamıştır, tutarlılık ilkesine ve tam açıklama kuralına uyulmamıştır. Örneğin; duran varlıklar maliyet değeri yerine ikame değeri ile muhasebeleştirilmiştir. Stokları değerlemede maliyet değeri değil satış fiyatı esas alınmıştır.
- c. **Denetçi Bağımsız Değildir.** Denetçinin bağımsızlığı finansal tablo kullanıcıları açısından çok önemlidir. Bağımsızlığa şüphe düşmesi durumunda denetçinin bildirmiş olduğu görüş anlamını yitirir.”

Bu hususların daha da netleşmesi ve standartların belirginleşerek uluslararası normlara uyum sağlaması amacıyla Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2016-2017 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından dilimize çevrilerek, 01/01/2013 tarihinde ve sonraki hesap dönemlerinde kullanılmak üzere 18/03/2014 tarih ve 28945 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. İş bu standardın son hali 01/01/2017 tarihinde ve sonraki hesap dönemlerinde kullanılmak üzere 24/03/2017 tarih ve 30017 (M) sayılı Resmî Gazete ‘de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

BDS 705’in temel amacı; bağımsız denetimde elde edilen kanıtlar çerçevesinde, finansal tabloların bir bütün halinde finansal bilgi kullanıcıları tarafından önemli sayılabilecek yanlışlar içerdiği sonucuna ulaşması veya bu sonuca ulaşabilmek için uygun ve yeterli denetim kanıtını elde edememesi durumunda finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında verilecek denetim görüşünü anlaşılır bir şekilde ortaya koymaktır (BDS 705, md.4).

3.2. Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türleri

Aşağıda olumlu görüş dışında kalan denetim görüşleri önceki çalışmalardan ve Bağımsız Denetim Standardı 705’den yararlanılarak açıklanmaya çalışılmıştır.

3.2.1. Şartlı (Sınırlı Olumlu) Denetim Görüşü

Bağımsız denetçi;

- Denetim görüşünü oluşturacak yeterli denetim kanıtını elde etmiş ve bu kanıtlar sonucunda bir veya daha fazla yanlışın tek başına veya toplu halde önemli yanlışlıklar olduğu sonucuna ulaşmış olsa dahi bu yanlışların bir bütün olarak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varmış veya

- Denetim görüşünü oluşturacak yeterli denetim kanıtına ulaşamamış ve bu nedenle eğer varsa içerebileceği yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin bir bütün halinde finansal tabloları hatalı yapmayacağı sonucuna ulaşması halinde şartlı denetim görüşü verir (BDS 705, md 7)

Şartlı denetim görüşü, denetim kapsamının sınırlanması veya genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uyulmaması nedeniyle verilmektedir. Finansal bilgi kullanıcısı tarafından önemli kabul edilecek sapmaları tespit eden denetçi bu sapmaların bir bütün halinde finansal tablolara olan etkisini inceler ve kendi içerisinde ilgili sapmaların önemsiz olduğu sonucuna ulaşırsa olumlu denetim görüşü bildirir. Kendi içerisinde önemli, bir bütün halinde önemsiz olduğuna kanaat getirmesi halinde şartlı denetim görüşünü verir. Kendi içerisinde önemli, bir bütün olarak da finansal tablolara etkisinin önemli olduğunu tespit etmesi halinde denetçi ilgili duruma göre görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz denetim görüşlerinden birisini verir (Güredin, 2010, s. 79).

İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolara ilişkin muhasebe politikalarının kabul edilebilirliğine, bu politikaların uygulanma biçimine veya dipnotlarda tam açıklama kavramına uygun olarak yeterli bilgi verilip verilmediği ile ilgili işletme yönetimiyle görüş ayrılığı yaşanması veya denetim faaliyeti sırasında çalışma alanlarının kısıtlanması nedeniyle olumlu görüş verilemediği fakat önemlilik derecesi düşünüldüğünde görüş bildirmekten kaçınmaya veya olumsuz görüşe neden olacak kadar önemli olmadığı sonucuna ulaşılması halinde de şartlı denetim görüşü verilir. Şartlı görüş verilen bir denetim raporunda görüşe neden olan hususlar bölümünde detaylı şekilde açıklama yapılır ve eğer hesaplanabiliyorsa yaşanan durumların finansal tablolar üzerindeki yaşatabileceği olası farklılıklar belirtilir (Karacan & Uygun, 2016, s. 318-319).

3.2.2. Olumsuz Denetim Görüşü

Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşan denetçi, bir bütün halinde finansal tablolar için bir veya daha fazla yanlışlığı tespit etmesi ve bu yanlışlıkların tek başlarına yahut toplu halde etkilerinin önemli ve yaygın olduğu sonucuna ulaşması halinde denetim raporunda olumsuz görüş bildirir (BDS705, md 8).

Karacan ve Uygun (2016, s. 318) çalışmalarında olumsuz görüş bildirilecek durumları;

1. “İşletme yönetimince, finansal tabloların hazırlanmasında ve sunulmasında Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinden ve Muhasebe Standartlarından önemli derecede uzaklaşmıştır,
2. Tam açıklama kavramına uyulmamıştır,
3. Muhasebe politikalarında kabul edilemeyecek değişiklikler yapılmıştır” şeklinde tanımlamaktadır.

3.2.3. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetim görüşünü oluşturacak yeterli denetim kanıtına ulaşamamış ve bu nedenle eğer varsa içerebileceği yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin bir bütün halinde finansal tabloları hatalı yapabileceği sonucuna ulaşması halinde veya birden fazla kalemden belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliğe neden olan her bir durumun kendi içerisinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanmış olunmasına bağlı kalınmaksızın bu belirsizliklerin olası etkileşimi ile finansal tabloların bütünü üzerinde oluşabilecek etkiler nedeniyle görüş bildirmekten kaçınabilir.

Denetçinin farklı durumların finansal tablolar için yaratabileceği etki düzeylerine göre düzenlemesi gereken görüş türleri Karacan ve Uygun (2016, s. 330) çalışmasında aşağıda bulunan tablo ile göstermiştir.

Tablo 1

Denetçinin Görüş Oluşturma Kriterleri

Sapma Derecesi	Çok Önemsiz	Önemli	Çok Önemli
Sapma Türü			
GKGM İlkelerinden Sapma	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Tutarlılık (Devamlılık) İlkesinden Sapma	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Tam Açıklama İlkesinden Sapma	Olumlu	Şartlı	Olumsuz
Çalışma Kapsamında Sınırlama	Olumlu	Şartlı	Görüş Bildirmekten Kaçınma

Süreklilik Varsayımının Geçerliliği İle İlgili Belirsizlikler	Olumlu	Şartlı	Görüş Bildirmekten Kaçınma
---	--------	--------	----------------------------

Kaynak: Karacan & Uygun, 2016, s. 330

Yukarı tabloda görüldüğü üzere Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde, Tutarlılık İlkesinde ve Tam Açıklama İlkesinde yaşanan sapmaların çok önemsiz olması durumunda olumlu, önemli olması durumunda şartlı ve çok önemli olması durumunda olumsuz denetim görüşü verilmektedir. Çalışma kapsamında sınırlama ve süreklilik varsayımının geçerliliği ile ilgili belirsizlikler olması durumunda, çok önemsiz ise olumlu görüş, önemli ise şartlı görüş, çok önemli ise görüş bildirmek kaçınma bildirilen denetim raporu düzenlenmektedir.

BDS 705 md A1’de “Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine neden olan hususa ilişkin yaptığı muhakemenin ve söz konusu hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığının, verilecek görüş türünü nasıl etkilediğini göstermek” amacıyla aşağıda bulunan tablo hazırlanmıştır;

Tablo 2

Olumlu Denetim Görüşü Dışında Kalan Görüşleri Etkileyen Unsurlar

Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine Neden Olan Hususun Niteliği	Bu Hususun Finansal Tablolar Üzerindeki Etkilerinin veya Muhtemel Etkilerinin Yaygınlığına İlişkin Denetçinin Muhakemesi	
	Önemli ancak Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
Finansal tablolar “önemli yanlışlık” içermektedir	Sınırlı olumlu görüş (Şartlı görüş)	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir	Sınırlı olumlu görüş (Şartlı görüş)	Görüş vermekten kaçınma

Kaynak: BDS 705 md A1

Yukarıda bulunan tabloda, BDS 705 çerçevesinde olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların önemlilik ve yaygınlık bakımından incelenmesi yapılmış ve finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermesi ve bu yanlışlığın önemli ancak yaygın olmaması durumunda şartlı görüş, önemli ve yaygın olması durumunda ise olumsuz görüş bildirilmesi gerektiği açıklanmıştır. Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi halinde bu durumun finansal tablo bütününde önemli ancak yaygın olmadığı kanaatine ulaşılmış ise şartlı görüş, önemli ve yaygın olduğu sonucuna ulaşması halinde ise görüş bildirmekten kaçınması gerektiği belirtilmiştir.

BÖLÜM IV

LİTERATÜR TARAMASI

4.1. Bağımsız Denetim Raporları ile İlgili Yapılan Çalışmalar

Türkiye’de halka açık şirketlere olumlu görüş dışında denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların, Borsa İstanbul İmalat Sanayi şirketlerinin 2006-2016 yılları arasındaki bağımsız denetim raporlarının içerik analizi ile incelendiği bu çalışmada, bağımsız denetim görüş türü üzerine yapılan literatürdeki çalışmalar taranmıştır. Bu kapsamda, tez konusu kapsamındaki bağımsız denetim görüş türleri üzerine yapılan ulusal ve uluslararası literatürdeki çalışmalardan ulaşılabilen bir kısmına çalışmalara ilişkin literatür özetine çalışmanın bu bölümünde yer verilmiştir¹.

4.1.1 Ulusal Çalışmalar

Yaşar (2015): Olumsuz denetim görüşü ile bağımsız denetçi değişikliği arasındaki ilişkiyi araştırdığı çalışmasında Borsa İstanbul’da 2003-2009 yılları arasında işlem gören sınai şirketlerin denetim raporlarını incelemiş ve parametrik olmayan Ki-Kare bağımsızlık testi kullanarak analiz etmiştir.

Çalışmanın sonucunda olumsuz denetim görüşü ile bağımsız denetçi değişikliği arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiş ve olumsuz denetim görüşü alan bir firmanın bağımsız denetçi değişikliğine gittiği ortaya konulmuştur. Buna rağmen araştırmaya göre bağımsız denetçi değişikliği yapan firmalar bir sonraki yıllarında yine olumlu denetim görüşü alamamaktadırlar.

Yaşar (2016), yaptığı araştırmasında veri madenciliği algoritmalarından C5.0, GRI ve CART’ı kullanarak olumlu bağımsız denetim görüşü dışında kalan denetim görüşlerini önceden belirlemeye ilişkin kuralları ortaya koymaya çalışmıştır. BİST Sanayi sektöründe 2011-2014 yılları arasında işlem gören şirketlere ait bağımsız denetim

¹ Çalışmanın literatür bölümünün oluşturulmasında, ağırlıklı olarak; Yılmaz ve Yaşar (2018), Yaşar (2017), Yaşar (2016), Yaşar ve diğ. (2015) çalışmalarındaki literatür bölümlerinden faydalanılmıştır.

raporlarının incelendiği çalışmada kullanılan algoritmalar ile denetim görüşünün önceden belirlenebilmesinde en önemli değişkenin bir önceki cari dönemdeki denetim görüşü olduğu diğer önemli değişkenlerin ise “Finansal Başarısızlık, Cari oran ve İşletme Büyüklüğü” olduğu gözlemlenmiştir.

Yaşar (2017), İşletme sürekliliğine ilişkin şüphe içeren ve olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilen denetim raporlarının içerdiği belirsizlikleri araştırmak amacıyla yapılmıştır. Araştırmada örneklem olarak Borsa İstanbul Sınai Endeksinde 2011-2015 yıllarında kesintisiz işlem gören 135 şirketin 675 şirket-yıl verisi lojistik regresyon yöntemi kullanılarak incelenmiştir.

Araştırma sonucunda, işletme sürekliliğine ilişkin şüphe barındıran olumlu görüş dışındaki denetim görüşlerinin istatistiki olarak belirlenmesinde denetim raporunun yayınlanmasında yaşanan gecikmeler ve bir önceki denetim görüşünün etkili olduğu, denetim raporlarında işletme sürekliliğine ilişkin şüphe barındırdığı belirtilen şirketlerin olumlu denetim görüşü verilen şirketlere kıyasla likiditelerinin düşük olduğu, karlılık oranlarının daha az olduğu ve daha yüksek borçlanma oranına sahip oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Uzay, Tanç (2010), Borsa İstanbul’da işlem sırası kapanan ve faaliyetlerinde belirsizlik olan firmaların bağımsız denetim raporlarında işletme sürekliliğine ilişkin açıklama yapılıp yapılmadığını belirlemeyi amaçlamaktadır. Bu bağlamda 2000-2007 yılları arasında o zamanki adı ile İMKB’de işlem görmesine rağmen sürekliliği tehlikede olan 41 firmanın bağımsız denetim raporları incelenmiş ve işletme sürekliliğine atıf yapan bağımsız denetim raporları tablolar halinde sunulmuştur. Yapılan çalışmada, özellikle uluslararası denetim standartlarının ülkemizde uygulanmaya başlanması ile birlikte denetim raporlarında yapılan açıklamaların daha açıklayıcı hale getirildiği ve işletme sürekliliğinin daha doğru tahmin edilebilmesi için eğitici çalışmalara devam edilmesi gerektiği ortaya konulmuştur.

Yaşar, Yakut, Gutnu (2015), Diskriminant, Lojistik Regresyon ve C5.0 karar ağacı algoritması yöntemlerini kullanarak olumlu denetim görüşü dışında kalan denetim görüşlerini finansal başarısızlık tahmininde kullanılan finansal oranlar ile belirlemeyi amaçlayan çalışmada örneklem olarak Borsa İstanbul Sınai Endeksinde 2010-2013 yılları arasında işlem gören 110 firma-yıl verisi kullanılmıştır.

Araştırma sonucunda, doğru sınıflandırma başarısı diğer kullanılan yöntemlere kıyasla en etkili yöntemin C5.0 karar ağacı algoritması olduğu, denetim görüşü tahmininde etkili olan değişkenlerin ise;

- Dağıtılmamış Karlar / Toplam Varlıklar
- Öz Kaynaklar / Toplam Yabancı Kaynaklar
- Toplam Yabancı Kaynaklar / Toplam Varlıklar
- Net Kar / Toplam Varlıklar
- Net İşletme Sermayesi / Toplam Varlıklar
- Net Satışlar/Toplam Varlıklar olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Özkul, Özdemir (2015) tarafından hazırlanarak, 6102 Sayılı TTK ile gelen bağımsız denetim düzenlemeleri ve Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliğinde yer alan finansal tablo yayınlanma sürelerine getirilen değişikliklerin bağımsız denetim raporlarına olan yansımaları belirlemeye çalışılan araştırmada 2014 yılında Borsa İstanbul 100 endeksinde işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporları içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Araştırmada, olumlu görüş bildirilen denetim raporlarında dikkat çekilen hususlar ve sınırlı olumlu denetim raporları dikkate alınarak görüşe konu başlıklar tablolar halinde sunulmuş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz denetim görüşüne araştırmancının yapıldığı 96 firma içinde rastlanmamıştır. Çalışmada söz konusu düzenlemeler ile bağımsız denetim raporları arasında uyumluluk olduğu sonucuna varılmıştır.

Akdoğan, Aktaş, Gülhan (2015), bağımsız denetim görüşlerinden şartlı görüşün verilmesiyle oluşan bağımsız denetçi değişikliklerinin görüşlere etkisini belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmalarında 2009-2013 yılları arasında, BİST Ulusal Pazar'da işlem gören 1207 bağımsız denetim raporu incelenmiştir.

Yapılan araştırma dört büyük denetim firmasının incelenen beş yıllık süreç itibarıyla diğer bağımsız denetim şirketlerine oranla pazar paylarını daha fazla artırdıkları, olumlu denetim görüşü oranının yüksek olduğu ve şartlı görüşe neden olan hususların iştirakler, bağlı ortaklıklar, işletmenin devamlılığı ve karşılıklar konularında fazlaştığı, olumlu görüş verilmesine rağmen dikkat çekilen hususlardan bazılarının şartlı görüş nedeni olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır. Çalışmada şartlı görüş alan firmaların bağımsız denetçi değişikliğine gitmesi durumunda bir sonraki yıl olumlu görüş alacağına ilişkin bir sonuca ulaşamamıştır.

Aslanoğlu ve diğerleri (2016), yaratıcı muhasebe uygulamalarının bağımsız denetim kalitesini artırmadaki rolünü ölçmek amacıyla yaptıkları çalışmada yaratıcı muhasebe uygulamalarına veri olarak Düzeltilmiş Jones Modeli kullanılarak hesaplanan ihtiyari tahakkuklar ile bağımsız denetim kalitesinde ölçü olarak kabul edilen bağımsız denetçi büyüklüğü, denetim görüşünün türü, bağımsız denetim firmasında değişikliğe gidilip gidilmemesi değişkenleri panel veri regresyon analizi kullanılarak karşılaştırılmıştır. Araştırma 2010-2013 yılları arasında BİST İmalat Sanayi Sektöründe bulunan 60 işletmeye ait veriler üzerinden gerçekleştirilmiş ve araştırma sonucunda yaratıcı muhasebe uygulamaları (ihtiyari tahakkuklar) ile bağımsız denetim kalitesi arasında istatistiki olarak anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Çalışmada ayrıca, İhtiyari Tahakkuklar-Bağımsız Denetim Firması Değişikliği, İhtiyari Tahakkuklar-Bağımsız Denetim Firması Baş Denetçisi Değişikliği ve İhtiyari Tahakkuklar-Denetim Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Denetim Görüşü Verilmesi değişkenleri arasında pozitif yönlü bir korelasyon olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Ocak (2016), yaptığı çalışmada tahakkuk ve işlem esaslı kar yönetiminin olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri üzerine olan etkisini ve bir önceki cari dönemde alınan olumlu denetim görüşü dışındaki denetim görüşünün bir sonraki dönemde bağımsız denetçi değişikliğine neden olup olmadığını belirlemeyi amaçlamıştır. Araştırma 2006-2013 yılları arasında Borsa İstanbul İmalat Sanayi sektöründe bulunan 196 şirketten elde edilen 1121 veri üzerinde gerçekleştirilmiştir.

Araştırma sonucunda şirketlerin ihtiyari tahakkuklar kullanılarak karların tahakkuk esaslı yönetilmeleri ile olumlu denetim görüşü dışında bir denetim görüşü alma olasılıklarını artırdıkları, bağımsız denetim firmasının dört büyük denetim firmasından biri olması ve denetim için anlaşılan yılların artması durumunda iş ilişki süresi açısından kaynaklanan yakınlıktan olumlu görüş dışında bir denetim görüşü alınması ihtimalinin azaldığı, geçmiş dönemde zarar açıklanmış olması durumunda olumlu denetim görüşü dışında bir denetim görüşü alınması ihtimalinin arttığı, kurumsal sahiplik oranı ile olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesi arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu ve bir önceki cari dönemde olumlu görüş dışında bir denetim görüşü alınması halinde bir sonraki yılda bağımsız denetim firmasını değiştirme eğiliminde olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yaşar, Yılmaz (2018), işletme sürekliliğini tehdit eden durumların neler olduğunu ortaya koymak ve bağımsız denetim kuruluşları ile bağımsız denetim görüşü türlerine göre en çok hangi nedenlerle denetim raporunda işletme sürekliliğine ilişkin atıf yapıldığını belirlemek amacıyla yapmış oldukları çalışmada 2013-2016 yılları arasında Borsa İstanbul İmalat Sanayi sektöründe işlem gören şirketlerin Borsa İstanbul ve Kamuoyu Aydınlatma Platformu (KAP) web sayfalarında yayınlanan bağımsız denetim raporları içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir.

Araştırma sonucunda, işletme sürekliliğine ilişkin tehdit oluşturan nedenlerin bağımsız denetim kuruluşlarınca en çok olumlu denetim görüşü bildirilen ve “Dikkat Çeken Hususlar” paragrafı bulunan denetim raporlarında verildiği, bu denetim görüşünü aynı frekansta olmak üzere sınırlı olumlu (şartlı) görüşün ve görüş bildirmekten kaçınmanın izlediği, olumsuz denetim görüşü bildirilen denetim raporlarında işletme sürekliliğine değinilmediği, en sık karşılaşılan hususun “Önemli tutarlardaki faaliyet zararı veya nakit akışı oluşturan varlıkların değerindeki önemli azalışlar” olduğu, onu sırasıyla “ Kısa vadeli yükümlülüklerin dönen varlıkları aşması” ve “Sermaye yeterlilik yükümlülüklerine aykırılık” hususlarının izlediği sonucuna ulaşılmıştır.

4.1.2. Uluslararası Çalışmalar

Menon ve Schwartz (1987), Amerika Birleşik Devletleri’nde kullanılabilecek bir lojistik regresyon modeli oluşturmak amacıyla yapılan çalışmada iflasa uğramış veya iflas aşamasına gelmiş şirketler özelinde yapılan çalışmada 1974-1980 yılları arasında The Wall Street Journal indeksinde bulunan ve iflas açıklamasında bulunan 89 şirketin verileri incelenmiştir. Araştırma finansal olarak başarısızlığa uğramış şirketlere verilen denetim görüşleri ile finansal tablolardan elde edilen değişkenler arasında ilişki olduğu ve bağımsız denetim görüşünün oluşmasında yinelenen işletme maliyetleri ile likidite oranlarının etkili olduğu sonuçlarını ortaya koymaktadır.

Keasey ve diğerleri (1988), olumlu görüş dışında kalan denetim görüşlerine neden olan hususları küçük şirketler özelinde İngiltere’de 20 parasal ve parasal olmayan değişkene dayandırarak incelemiştir. Çalışmada 4 büyük bağımsız denetim firması

tarafından verilen bağımsız denetim raporlarında olumlu görüş dışında kalan denetim görüşlerini alınmasına neden olan faktörler;

- Bir önceki cari dönemde olumlu görüş dışında denetim görüşü verilmesi,
- Teminatlı borcunun olması,
- Dönem karı bir önceki cari yıla oranla daha düşük olması,
- Denetim raporunun yayınlanma tarihi ortalamaya oranla geç olması,
- Yönetici olmayan ortakların az olması olarak belirlenmiştir.

Laitinen ve Laitinen (1998), finansal tablo bilgilerini kullanarak nitelikli denetim raporlarını bir lojistik model ile belirlemeyi amaçlayan çalışmada 1992-1994 yılları arasında Finlandiya’da halka açık firmalara ait bağımsız denetim raporları incelenmiştir. Araştırmada şirketin büyüme oranı, özkaynak oranı ve şirkette çalışan personel sayısı düşük olduğunda olumlu denetim görüşü dışında bir denetim görüşü verilmesi ihtimalinin yüksek olduğu ve olumsuz denetim görüşünün düşük karlılık, borç oranındaki yükseklik ve büyüme oranındaki düşüklükle bağlantılı olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Chen ve diğerleri (2001), sınırlı olumlu denetim görüşü ile kar yönetimi arasındaki ilişkiyi belirlemek amacıyla 1995-1997 yılları arasında Çin Borsasında işlem gören şirketlerin denetim raporları incelenmiş ve kar yönetimi uygulayan firmalara daha az oranda olumsuz denetim görüşü verildiği bununla birlikte bağımsız denetim raporunun yayınlanmasındaki gecikmenin olumsuz denetim görüşü verilmesiyle bağlantılı olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Spathis (2003), yaptığı çalışmasında 100 Yunan şirketinin verileri üzerinde, olumlu veya olumsuz denetim görüşü dışındaki denetim görüşleri arasındaki farklılıkları ortaya koymakta hangi finansal veya finansal olmayan değişkenlerin daha başarılı olduğunu belirlemek amacıyla lojistik regresyon ve klasik doğrusal regresyon modelleri kullanılarak incelenmiştir. Araştırma sonucunda, finansal veya finansal olmayan bilgilerin bağımsız denetçinin olumlu denetim görüşü dışında bir denetim görüşü vermesi ile ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Spathis ve diğerleri (2003), şartlı veya olumsuz denetim görüşü ile bağlantısı olan faktörleri belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmalarında 1997-1999 yılları arasında seçilen toplam 50 firmanın verileri üzerinde çok kriterli karar destek sınıflandırması yapılarak lojistik regresyon ve diskriminant yöntemleri ile analiz gerçekleştirilmiştir.

Araştırma sonucunda denetim görüşlerini açıklamada ticari alacakların satışlara oranı, satışların toplam varlıklara oranı, net karın toplam varlıklara oranı ve çalışma sermayesinin net varlıklara oranı bağımsız değişkenlerinin kullanılabileceği sonucuna varılmıştır. Araştırma sonucunda ortaya konulan modelin %80 oranında sınıflandırma yapabilmesi denetim görüşünü tahmin etmede yeterince başarılı olamadığını ve farklı model arayışlarına devam edilmesi gerektiği sonucunu da ortaya koymuştur.

Ireland (2003), İngiltere’de halka açık olan veya olmayan şirketlerin bağımsız denetim raporları ile şirket özellikleri arasındaki bağı ortaya koymak amacıyla yapılan çalışmada şartlı görüş alma ihtimalini artıran durumların şirket büyüklüğü, uzun vadeli borçlanmış olması ve önceki dönem şartlı görüş almış olması olduğu, bununla birlikte bağı şirketlerin şartlı görüş alma olasılığının daha düşük olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Araştırmada tespit edilen diğer hususlar ise yüksek likidite oranına sahip ve temettü dağıtan şirketlerin işletmenin sürekliliği kavramına atıf yapan şartlı denetim görüşü alma ihtimalinin düşük olduğu fakat uzun dönem borçlarının fazla olan, şarta bağlı yükümlülüklerinin fazla olan, incelenen dönemden bir önceki yılda borç açıklaması yapan, bir önceki bağımsız denetim raporunda şartlı görüş verilen ve yüksek miktarda denetim ücreti ödeyen şirketlerin süreklilik ile ilgili tehlikeleri barındıran şartlı denetim görüşü alma ihtimalinin daha fazla olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Doumpos ve diğerleri (2005), destek vektör makineleri yöntemi kullanarak bağımsız denetimde verilecek görüş türünün doğruluğunu destekleyecek lineer ve lineer olmayan modeller ortaya koymak amacıyla yaptıkları çalışmalarında kullanılan yöntemin olumlu ve olumsuz görüş bildirilen denetim raporlarını yeterli sayılabilecek ölçüde farklılıklarını ortaya koyabildiği ve olumsuz görüş bildirilen denetim raporlarında bulunan paragrafların tahmininde lineer vektör makineleri modelinin lineer olmayan vektör makineleri modeline göre daha başarılı olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Caramanis ve Spathis (2006), Atina Borsasında işlem gören 185 şirket üzerinde finansal bilgi düzeyinin bağımsız denetim ücretleri ve denetim firmasının 5 büyüklerden olup olmaması gibi finans dışı değişkenler ile ilgisini belirlemeyi amaçlamıştır. Çalışmada veriler Lojistik ve EKK regresyon modelleri kullanılarak analiz edilmiş ve finansal verilerin (cari oran, faaliyet karı/toplam varlıklar vb.) denetçi görüşünü etkilediği ancak bağımsız denetim ücreti ile denetim firmasının türünün bağımsız denetim görüşü ile bir ilişkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Gaganis ve diğerleri (2007), Olasılık Sinir Ağları (PNN) yaklaşımı kullanarak olumlu görüş dışındaki denetim görüşlerini açıklayan bir model oluşturmak amacıyla Londra borsasında 1997-2004 yılları arasında işlem gören 881 firma verisi incelenmiştir. Araştırma sonucunda olumsuz denetim görüşünü açıklamada olasılık sinir ağları yönteminin başarılı olduğu, karlılık ve kredi riski değerlendirme değişkenlerinin PNN modelinde en önemli girdi değişkenleri olduğu bunlarla birlikte stok devir hızı, işletmenin içerisinde bulunduğu sektör, bağımsız denetim firması büyüklüğü değişkenlerinin de görüş türünü açıklamada etkili oldukları sonucuna ulaşılmıştır. Araştırma ayrıca PNN modelinin lojistik regresyon ve geleneksel yapay sinir ağları modeline göre daha iyi sonuçlar verdiği sonucunu ortaya koymaktadır.

Pasiouras ve diğerleri (2007) bağımsız denetim görüş türlerini önceden belirlemede kullanılan yöntemlerin etkinliğini belirlemek amacıyla özellikle toplumsal fayda diskriminasyonu (UTADIS) ve çoklu grup hiyerarşik diskriminasyonu (MHDIS) yaklaşımları başta olmak üzere diskriminant ve lojistik analizler karşılaştırılmıştır. Araştırmada 1998-2003 yılları arasında İngiltere’de faaliyet gösteren 625 firma verisi incelenmiş ve yapılan çalışma sonucunda toplumsal fayda diskriminasyonu ve çoklu grup hiyerarşik diskriminasyonu yaklaşımlarının neredeyse eşit sayılabilecek ölçüde sınıflandırma başarısı gösterdiği ve diğer analiz yöntemlerine göre daha başarılı oldukları sonucuna ulaşılmıştır.

Kirkos ve diğerleri (2007) veri madenciliği sınıflandırma yöntemlerinden olan C4.5 karar ağaçları, yapay sinir ağları ve bayes ağları yöntemlerinin olumlu görüş dışındaki denetim görüşünü tahmindeki başarısını belirlemek amacıyla İngiltere ve İrlanda’da bulunan şirketler üzerinde yapılan araştırmada en başarılı sınıflandırma tekniğinin sırasıyla bayes ağları yöntemi, yapay sinir ağları ve C4.5 karar ağaçları yöntemi olduğu belirlenmiştir. Çalışmada ayrıca; finansal başarısızlık ve karlılık değişkenlerinin uygulanan bütün modellerde, stok devir hızı ve finansal kaldıraç değişkenlerinin ise bayes ağları ve C4.5 karar ağaçları modellerinde olumlu görüş dışında denetim görüşü verilmesi ile istatistiki olarak güçlü bir ilişkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Türel (2010), gelişmekte olan ülkeler kategorisinde bulunan ülkemizde finansal tabloları yayınlama süreleri ile bu yayınlama sürelerine etki eden faktörleri belirlemek amacıyla yapılan çalışmanın örneklemini 2007 yılında Borsa İstanbul Mali Sektör

dışındaki kalan 211 şirket oluşturmuş ve bağımsız değişken olarak şirket büyüklüğü, kar/zarar durumu, bulunulan sektör, bağımsız denetim görüşü ve bağımsız denetçi büyüklüğü kullanılmıştır. Araştırma sonucunda işletmenin kar veya zarar durumunun bağımsız denetim görüşü, denetim firmasının büyüklüğü (dört büyüklerden biri olup olmaması), ve şirketin içerisinde olduğu sektörün finansal tablo yayınlama süresinde etkili olduğu, dört büyük denetim firmasından biri tarafından denetlenen şirketlerin finansal tablolarını yayınlama süresinin diğer şirketlere göre daha geç olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Adiloğlu ve Vuran (2011), bağımsız denetim raporunda süreklilik kavramı nedeniyle olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesinden sonraki dönemde finansal başarısızlık yaşanıp yaşanmadığı belirlemek amacıyla yaptıkları çalışmalarında 1998-2006 yıllarında Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektöründe işlem gören firmaların finansal raporları ve bağımsız denetim raporları incelenerek verileri lojistik regresyon modeli ile analiz edilmiştir. Araştırma sonucunda denetim raporlarının bir sonraki dönemde finansal başarısızlıkları gösterecek şekilde doğru yansıtılmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Pourheydari ve diğerleri (2012), veri madenciliği yöntemi kullanılarak bağımsız denetim görüşünü belirleyebilecek modelleri geliştirmek amacıyla yapılan çalışmada Tahran Borsası'nda (TSE) 2001-2007 yılları arasında işlem gören şirketlerin verilerinden hareketle 1018 denetim raporu (347'si olumlu, 671'i olumlu denetim görüşü dışında) incelenmiştir. Araştırmada veri madenciliği yöntemlerinden Çok Katmanlı Algılayıcı Sinir Ağı (MLP), Olasılıksal Sinir Ağı (PNN), Radyal Temel Fonksiyonlar Ağı (RBF) ve Lojistik Regresyon (LR) karşılaştırılmış ve MLP sinir ağının denetim görüş türünü belirlemede daha yüksek bir başarı gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

Habib (2013), 1983-2011 yılları arasında 73 firma verisi üzerinde meta analizi yöntemi kullanılarak denetim ve denetçi ile ilgili faktörler (Denetim firması büyüklüğü, denetim firmasının sektörel uzmanlığı, denetim firması ve ortağı rotasyonu, denetim dışı hizmet sağlanması, denetim raporundaki gecikme) ve şirkete özgü faktörlerin (Şirket büyüklüğü, finansal kaldıraç ve karlılık) olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesi üzerindeki etkisini belirlemek amacıyla yapılan çalışmada olumsuz görüş ile denetim firmasının büyüklüğü ve denetim raporunun yayınlanmasında yaşanan

gecikmelerin istatistiki olarak pozitif, olumsuz görüş ile denetim dışı ücretler ve şartlı denetim görüşünün ise istatistiki olarak negatif ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Valipour ve diğerleri (2013), sezgisel olmayan algoritmalar kullanarak denetim raporlarını önceden tahmin etmeyi amaçladıkları çalışmalarında Tahran Borsasında 2005-2011 yılları arasında işlem gören firmalara ait bağımsız denetim raporlarını incelemiş ve Adaptif Ağ Yapısına Dayalı Bulanık Çıkarım Sistemi (ANFIS) modelinin %4 hata payı ile %96 doğru tahminde bulunduğunu göstermiştir. Ayrıca çalışmada on bağımsız değişkenli bir karar ağacı modeli çıkarılmış denetim görüşünün olumlu dışında olmasına en çok net kar/satış oranı, cari oran, likidite oranı, stok devir hızı oranı, ticari alacak devir hızı ve borç karşılama oranlarının etki ettiği belirlenmiştir.

Zureigat (2014), Suudi Arabistan'da faaliyet gösteren şirketlere ait finansal değişkenlerin denetim raporları ve bağımsız denetçi tercihlerine etkisini belirlemek amacıyla yapılan çalışmada 2013 yılında Suudi Borsasında (TADAWUL) işlem gören 153 şirkete ait veriler ve bağımsız denetim raporları çoklu regresyon modeli kullanılarak incelenmiştir. Araştırma sonucunda bağımsız denetim firmasının dört büyüklerden olup olmaması ve firma büyüklüğünün denetim raporu türünü önemli ölçüde etkilediği, dört büyüklerden olan denetim firmalarının diğer denetim firmalarına oranla daha fazla denetim raporlarında olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verdiği ve karlılığın denetim raporunun görüşüne bir etkisi olmadığı sonuçlarına ulaşılmıştır.

Gajevszky (2014), şirketlerin olumlu görüş dışında bir denetim görüşü alması ile ihtiyari tahakkukları arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla yapılan çalışmada 2008-2012 yılları arasında Bükreş Borsasında işlem gören 61 firmaya ait finansal raporlar ve denetim raporları incelenmiştir. Araştırma sonucunda işletmelerin ihtiyari tahakkuk oranları ile olumlu görüş dışında bir denetim görüşü almaları arasında istatistiki olarak negatif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

BÖLÜM V

TÜRKİYE'DE HALKA AÇIK ŞİRKETLERE OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR DENETİM GÖRÜŞÜ VERİLMESİNİ GEREKTİREN DURUMLARIN İNCELENMESİ: 2006-2016 BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARININ ANALİZİ

5.1. Araştırmanın Önemi

Tüm dünyada 2001 yılından sonra başlayan finansal krizler ile birlikte, finansal bilgi kullanıcıları için doğru ve güvenilir bilginin değeri daha da artmıştır. Bununla birlikte bağımsız denetimde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve uluslararası standartların uygulanmasının, uygulanan denetim faaliyetinin ve bu faaliyet sonucunda hazırlanan bağımsız denetim raporunun güvenilirliği açısından büyük önem taşımaktadır. (Yılmaz, 2017, s. 50).

Bağımsız denetçiler yapılan denetim faaliyeti sonucunda yazmış oldukları denetim raporunda işletmenin yayınlamış olduğu finansal tabloların gerçeği yansıtmıyorsa hakkında bir görüş oluşturarak finansal tablo kullanıcılarına bir güvence vermiş olur. Hazırlanan denetim raporlarında olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesi, finansal tablolarda hata veya hile nedeniyle oluşabilecek yanlışlıkları içerdiği veya bu yanlışlıkları tespit edecek denetim kanıtlarının bağımsız denetçi tarafından elde edilemediği hakkında bilgi vermektedir. Bu bağlamda finansal bilgi kullanıcıları için olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların neler olduğunun tespit edilmesi önem arz etmektedir.

Bu çerçevede, yapılan bu çalışmada olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların neler olduğu Borsa İstanbul imalat sanayi işletmelerine 2006-2016 yılları arasında verilen bağımsız denetim raporları içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenerek hangi denetim görüşünün verildiği, denetimin hangi yıl yapıldığı, imalat sanayi alt sektörüne göre nasıl farklılıklar gösterdiği ve hangi denetim firmaları tarafından verildiği tespit edilmeye çalışılmıştır.

5.2. Araştırmanın Amacı

Bilindiği üzere, bağımsız denetim çalışmaları sonucunda ortaya çıkan görüş, türüne göre; olumlu, sınırlı olumlu, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz denetim görüşlerinden birisi ile denetim raporunda kamuoyuna açıklanmaktadır. Bu görüş türlerinden sınırlı olumlu, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş türleri olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri olarak ifade edilmektedir. Olumlu görüş dışındaki bu görüşler, finansal bilgi kullanıcıları için önemli bir bilgi değeri taşıması nedeniyle, literatürde araştırma konusu olmaya devam etmektedir. Bu kapsamda, yapılacak olan tez çalışmasının amacı, Türkiye’de halka açık şirketlere hangi durumlarda olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verildiğini incelemektir. Böylece, olumlu görüş dışında denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların sıklığı, benzerlikleri ve farklılıkları denetim kuruluşu türleri ve alt sektörler itibariyle belirlenmek suretiyle şirketlerin, bağımsız denetçilerin ve düzenleyici otoritelerin dikkatlerinin çekilmesinde katkı sağlanması beklenmektedir.

5.3. Araştırmanın Yöntemi

Halka açık şirketlerde olumlu görüş dışında bir denetim görüşünün hangi durumlarda verildiğinin bağımsız denetim raporları üzerinden analiz edildiği bu çalışmada; Borsa İstanbul imalat sanayi şirketlerine 2006-2016 dönemlerinde verilen olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri, yıllar itibariyle ayrı ayrı gösterilecek şekilde içerik analizi yapılarak, rapor türlerinde karşılaşılan durumlar tablolar halinde ortaya konulmuştur. Bu kapsamda; bu çalışmanın gerçekleştirilmesinde, aşağıdaki yöntem izlenmiştir:

- Borsa İstanbul (BİST)’de 2006-2016 yılları arasında imalat sanayi sektöründe işlem gören şirketler belirlenmiştir.
- Örnekleme konu şirketlerin 2006-2016 dönemi bağımsız denetim raporları incelenmek suretiyle, olumlu ve olumlu görüş dışındaki denetim görüşü verilen şirketlerin alt sektörler ve denetim kuruluşu büyüklükleri itibari ile durumu tespit edilmiştir.

- Olumlu görüş dışındaki denetim görüşüne sebep olan hususların neler olduğu, içerik analizi yapılmak suretiyle, alt sektörler ve denetim kuruluşları itibariyle yıllara göre ortaya konulmuştur.

5.3.1. Örneklem Seçimi

Olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların incelendiği bu çalışma, Borsa İstanbul (BİST)'de imalat sanayi sektöründe işlem gören şirketlerin 2006-2016 yılları arasındaki bağımsız denetim raporları incelenerek gerçekleştirilmiştir. Söz konusu incelemede, örnekleme konu şirketlerin 2008 yılına kadar olan denetim raporlarına Borsa İstanbul kurumsal web sayfası mali tablolar arşivinden; 2009 ve sonraki yıllardaki denetim raporlarına ise Kamuoyu Aydınlatma Platformu (KAP) kurumsal web sayfasından ulaşılmıştır. İmalat sanayi sektörü alt kollara ayrılarak incelenen çalışmada; 2006-2016 yılları arasında faaliyet gösteren şirketlere ilişkin toplam 1921 bağımsız denetim raporu alt sektörleri itibariyle incelenmiş olup, bağımsız denetim raporları incelenen şirket sayıları aşağıdaki Tablo 3'de gösterilmiştir.

Tablo 3

Denetim Raporları İncelenen Şirketlerin Alt Sektörlere Göre Dağılımı

İmalat Sanayii	2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
	XGIDA	24	24	24	24	25	26	28	28	29	28
XTEKS	34	33	34	31	31	31	24	25	27	26	23
XORM	2	2	2	2	2	2	4	4	4	4	4
XKAGT	15	15	15	15	14	17	15	16	17	17	15
XKMYA	25	25	24	24	24	25	27	30	34	34	32
XTAST	27	26	26	26	26	27	27	27	27	27	27
XMANA	13	13	13	13	14	15	16	16	17	18	18

XMESY	29	29	28	27	27	27	28	28	29	30	30
XDIMT	3	3	3	3	3	3	3	4	4	4	3
Toplam	172	170	169	165	166	173	172	178	188	188	180

5.3.2. Veri Analizi Yöntemi

Araştırmada, olumlu görüş dışında verilen bağımsız denetim görüşlerinin hangi durumlar için verildiğini belirleyebilmek amacıyla, nitel araştırma yöntemlerinden içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Böylece, olumlu görüş dışındaki bağımsız denetim görüş türlerinin verilme nedenlerinin neler olduğu ve bu nedenlerin bağımsız denetim kuruluşunun büyüklüğü ile şirketin bulunduğu alt sektör itibarıyla yıllar arasında nasıl bir durum gösterdiği hususları, içerik analizi yapılarak tablolar halinde ortaya konulmuştur.

Nitel araştırma kavramı, şemsiye bir kavram olarak kullanılması ve bu şemsiye altında yer alabilecek birçok kavramın (Örneğin; durumsal araştırma, yorumlayıcı araştırma, betimsel araştırma, içerik analizi) değişik disiplinlerle yakın ilişkili olması nedeniyle, herkes tarafından kabul edilen bir tanımı yapılamamaktadır. Bununla birlikte, nitel araştırma kavramını; “gözlem, görüşme ve doküman analizi gibi nitel veri toplama yöntemlerinin kullanıldığı, algıların ve olayların doğal ortamda gerçekçi ve bütüncül bir biçimde ortaya konmasına yönelik nitel bir sürecin izlendiği araştırma” olarak tanımlamak mümkündür (Yıldırım ve Şimşek, 2016, s. 40-41).

Nitel araştırma yöntemi; belirli evren ve örneklemeler için mevcut teorilerin incelenen problemin karmaşıklığını yansıtmada yetersiz kaldığında, teori geliştirmek için kullanılmaktadır. Ayrıca, nicel ölçümler ve istatistiksel analizler probleme uymadığı için de nitel araştırma yöntemi kullanılmaktadır. Örneğin; insanlar arasındaki etkileşimleri mevcut ölçümler ile yansıtmak zor olduğundan, cinsiyet farklılıkları, ekonomik durum ve bireysel farklılıklar gibi konulara karşı bu ölçümler duyarlı olmayabilir. Tüm bireylerin istatistiksel bir ortamda eşitlenmesi, çalışmalarda bireylerin eşitsizliğini gözden kaçırdığından, araştırma problemi için nitel yaklaşımlar daha iyi bir uyum sağlamaktadır. Nitel araştırma yönteminde, kapsamlı bir veri toplama süreci ve bu süreçte elde edilen büyük miktarlardaki verilerin birkaç tema veya kategoriye indirgenmesi söz konusu olup, zaman alıcı bir veri analiz sürecini gerektirmektedir. Nitel

araştırma sürecinde, araştırmacının katı yönerge veya özel prosedürleri yoktur (Creswell, 2016, s. 48-49).

Nitel araştırma yöntemlerinden olan içerik analizi; “çok çeşitli söylemlere uygulanan birtakım metodolojik araç ve tekniklerin bütünü” olarak tanımlanabilmektedir. İçerik analizi teknikleri, çıkarsama esasına dayanmakta olup, bir söylemi anlama ve yorumlamada, öznel etkenlerden kurtulmayı amaçlamakta ve nesnel okuma ilkeleri getirmektedir (Bilgin, 2014, s. 1). İçerik analizi; araştırma hedeflerinin belirlenmesi, örneklemin oluşturulması ve örneklemin bölüneceği birimler ve bunların içinde toplanacağı kategorilerin saptanması, kategorilerin frekanslarının nicel olarak belirlenmesi, gerekirse kategoriler arası ilişkilerin çözümlenmesi, değerlendirme, çıkarsama ve yorumlama aşamalarında gerçekleşmektedir (Bilgin, 2014, s. 11).

Bu çerçevede, olumlu görüş dışında denetim görüşü verilmesine neden olan hususların neler olduğunun belirlenmesi amacıyla, Tablo 1’de alt sektör ve yıllar itibariyle ayrıştırılmış olarak gösterilen toplam 1921 bağımsız denetim raporu, nitel araştırma yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir.

5.4. Araştırmanın Bulguları

Türkiye’de halka açık şirketlere olumlu görüş dışında denetim görüşü verilmesine neden olan hususların neler olduğunun belirlenebilmesi amacı ile Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe 2006-2016 döneminde faaliyet gösteren şirketler örnekleminde yapılan araştırmanın sonucunda elde edilen bulgular; çalışmanın aşağıdaki kısımlarında tablolar halinde ortaya konulmak suretiyle değerlendirme yapılmıştır.

5.4.1. Tanımlayıcı Bulgular

2006-2016 yıllarında Borsa İstanbul’da işlem gören imalat sanayi sektöründe bulunan şirketler örnekleminde gerçekleştirilen çalışmanın olumlu görüş dışında kalan denetim görüşü verilen denetim raporları ile ilgili tanımlayıcı bulgularını ortaya koymak amacıyla, 1921 denetim raporu incelenerek yıllar itibariyle ayrıştırılmış ve aşağıda bulunan Tablo 2’de gösterilmiştir. Daha sonra, bu denetim raporlarının alt sektörler itibariyle dağılımı belirlenmiş ve Tablo 4’te gösterilmiştir.

Tablo 4*Denetim Görüş Türlerinin Yıllar İtibariyle Dağılımı*

Yıllar	Olumlu Görüş (1)	Şartlı Görüş (2)	Görüş Bildirmekten Kaçınma (3)	Olumsuz Görüş (4)	(2+3+4)
2006	143	28	1	0	29
2007	143	24	2	1	27
2008	133	30	6	0	36
2009	135	25	5	0	30
2010	140	21	5	0	26
2011	150	17	6	0	23
2012	151	18	2	1	21
2013	150	25	3	0	28
2014	157	26	5	0	31
2015	159	25	4	0	29
2016	160	18	2	0	20
TOPLAM	1621(%84,4)	257(%13,4)	41(%2,1)	2(%0,1)	300(%15,6)

Tablo 4’de yer alan denetim Görüş türlerinin dağılımı yıllar itibariyle incelendiğinde; 1621 adet (%84,4) olumlu, 257 adet (%13,4) şartlı, 41 adet (%2,1) görüş bildirmekten kaçınma ve 2 adet (%0,1) de olumsuz görüş olmak üzere, 2006-2016 yılları arasında toplam 1921 denetim görüşü verilmiş olup, bu görüşlerin 300’ünün olumlu görüş dışındaki denetim görüşü olarak verildiği görülmektedir. Olumlu görüş dışında olan görüş türleri (Şartlı, Görüş Bildirmekten Kaçınma ve Olumsuz) en çok 2008 yılında, en az 2016 yılında gerçekleşmiştir. Tablo 4 detaylı incelendiğinde; Şartlı Görüşün en çok 2008 yılında, en az 2011 yılında gerçekleştiği, Görüş bildirmekten kaçınmanın en çok 2008-2011 yıllarında, en az 2006 yılında gerçekleştiği gözlemlenmiştir. Olumsuz denetim raporu alan şirket sayısının ise 2006-2016 yılları arasında sadece 2 adet olduğu görülmekte olup, söz konusu görüşün 2007 ve 2012 yıllarında verildiği gözlemlenmiştir.

Tablo 5*Denetim Görüş Türlerinin Alt Sektörlere Göre Dağılımı*

İmalat Sanayii	Olumlu Görüş (1)	Şartlı Görüş (2)	Görüş Bildirmekten Kaçınma (3)	Olumsuz Görüş (4)	(2+3+4)
XGIDA	231	46(%16,0)	9(%3,1)	2(%0,7)	57(%19,8)
XTEKS	206	104(%32,6)	9(%2,8)	0	113(%35,4)
XORM	28	4(%12,5)	0	0	4(%12,5)
XKAGT	160	10(%5,8)	1(%0,6)	0	11(%6,4)

XKMYA	263	24(%7,9)	17(%5,6)	0	41(%13,5)
XTAST	285	8(%2,7)	0	0	8(%2,7)
XMANA	149	14(%8,4)	3(%1,8)	0	17(%10,2)
XMESY	273	37(%11,9)	2(%0,6)	0	39(%12,5)
XDIMT	26	10(%27,8)	0	0	10(%27,8)
Toplam	1621	257(%13,4)	41(%2,1)	2(%0,1)	300(%15,6)

Denetim görüşlerinin alt sektörler göre dağılımının yer aldığı Tablo 5 incelendiğinde; toplam denetim görüşleri payı içerisinde, olumlu görüş dışında denetim görüşünün en çok Tekstil sektöründeki şirketlere (113 görüş-%35,4) verildiği, bunu sırasıyla Diğer İmalat Sanayi sektörü (%27,8) ile Gıda (%19,8) sektörlerinin izlediği görülmektedir. Bununla birlikte, toplam denetim görüşleri içerisinde olumlu görüş dışındaki denetim görüşü en az verilen sektörün Taş ve Toprağa Dayalı Sanayi sektörü olduğu, bunu sırasıyla Metal Ana Sanayi sektörü ile Orman ve Mobilya Ürünleri sektörlerinin izlediği anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, Tablo 5 incelendiğinde; olumlu görüş dışındaki denetim görüşünün en fazla verildiği sektör olan Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri sektöründe (XTEKS) verilen denetim görüşlerinin %32,6'sının şartlı, %2,8'inin ise Görüş Bildirmekten Kaçınma şeklinde verildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca, olumlu görüş dışındaki denetim görüşünün en az verildiği sektör olan Taş ve Toprağa Dayalı Sanayi (XTAST) sektöründeki şirketlere verilen denetim görüşlerinin tamamının (%2,7) şartlı denetim görüşü olarak verildiği görülmektedir.

2006-2016 yılları arasında verilen olumlu görüş dışındaki denetim görüşlerinin toplam denetim görüşleri içindeki payının sektörler itibariyle dağılımının yer aldığı Tablo 5 incelendiğinde; şartlı görüşün en fazla (%32,6) tekstil sektöründeki şirketlere, görüş bildirmekten kaçınmanın en fazla (%5,6) Kimya sektöründeki şirketlere, olumsuz denetim görüşünün ise sadece Gıda sektöründeki şirketlere (%0,7) verildiği anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, toplam denetim görüşü içerisinde şartlı görüşün en az verildiği (%2,7) sektörün Taş ve Toprağa Dayalı Sanayi sektörü (XTAST), görüş bildirmekten kaçınmanın en az verildiği (%0,6) sektörün Kağıt ürünleri sektörü (XKAGT) şirketleri olduğu, olumsuz denetim görüşünün ise Gıda sektörü dışındaki şirketlere verilmediği görülmektedir.

5.4.2. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Analizine İlişkin Bulgular

2006-2016 yılları arasında BİST imalat sanayi sektöründe bulunan şirketlere ait denetim raporlarının türleri ve dağılımları belirlendikten sonra incelenen bağımsız denetim raporları içerisinde olumlu görüş dışında kalan (300) bağımsız denetim raporları, aşağıda bulunan alt başlıklar altında gösterilen tablolarda incelenmiştir.

5.4.2.1. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Alt Sektörlere Göre Yıllar itibariyle Dağılımı

Olumlu görüş dışında görüş bildirilen bağımsız denetim raporları alt sektörler ve yıllar itibariyle aşağıdaki Tablo 6’te incelenmiştir. Buna göre; en çok şartlı görüş (104) verilen şirketlerin bulunduğu sektörün XTEKS olarak belirtilen Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri sektörü olduğu görülmektedir. Bu sektör içerisinde, en fazla şartlı görüş (15) verilen yılın 2008, en az şartlı görüş (4) verilen yılın ise 2016 olduğu gözlemlenmektedir. En çok görüş bildirmekten kaçınma görüşü verilen sektörün (17) XKMYA olarak belirtilen Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler sektörü olduğu belirlenmiştir. Bu kapsamda, söz konusu sektör içerisinde en fazla görüş bildirmekten kaçınma görüşünün (3) 2008, 2010 ve 2011 yıllarında verildiği; en az görüş bildirmekten kaçınma (1) verilen yılların ise 2012, 2013, 2015 ve 2016 yılları olduğu gözlemlenmektedir. Tablo 6’e göre, olumsuz denetim görüşünün verildiği (2) tek sektör XGIDA olarak belirtilen Gıda, İçki ve Tütün sektörü olup, bu denetim raporlarının ilki 2007, diğeri ise 2012 yılında düzenlenmiştir.

Tablo 6

Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Alt Sektörlere Göre Yıllar itibariyle Dağılımı

		2006	2007	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	TOPLAM
XGIDA	Şartlı	4	2	3	4	4	2	3	7	6	6	5	46
	Görüş Bil. Kaç.	1	1	1	1	1	1	1	1	1	0	0	
													9

5.4.2.2. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı

Bağımsız denetim görüş türlerinin denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşlarına göre dağılımı, Tablo 7’te incelenmiştir. Bu inceleme yapılırken, denetim kuruluşları 3 ana gruba ayrılmıştır. Buna göre; literatürde dört büyükler olarak kabul edilen bağımsız denetim kuruluşlarının Türkiye temsilcileri tarafından düzenlenen bağımsız denetim raporları 4 Büyükler, 4 Büyükler dışındaki denetim şirketleri dışında kalan ve uluslararası denetim yapan şirketler Uluslararası ve ulusal çapta faaliyet gösteren bağımsız denetim firmaları Ulusal adı altında, Tablo 7’te sınıflandırılmıştır.

Tablo 7

Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı

Denetim Kuruluşu Türü	Şartlı	Görüş Bildirmekten Kaçınma	Olumsuz	TOPLAM
4 Büyükler	61	0	0	61
Uluslararası	135	24	2	161
Ulusal	61	17	0	78
TOPLAM	257	41	2	300

Tablo 7’e göre, 4 Büyükler içerisinde bulunan bağımsız denetim firmalarının 2006-2016 yılları arasında örnekleme konu şirketler için şartlı (sınırlı olumlu) görüş dışında görüş bildirmedeği ve 61 adet şartlı görüş verildiği görülmektedir. Uluslararası denetim kuruluşları 135 adet şartlı, 24 adet görüş bildirmekten kaçınma ve 2 adet olumsuz denetim görüşü vermiştir. Ulusal kategorisinde bulunan denetim kuruluşları ise 61 adet şartlı, 17 adet görüş bildirmekten kaçınma yönünde rapor verdiği gözlemlenmektedir. Tablo 7’e göre; olumlu görüş dışında verilen toplam 300 denetim görüşünden sadece 2’si olumsuz görüş olarak ve uluslararası denetim firmaları tarafından verilmiştir.

Tablo 7’te görüldüğü üzere, en fazla olumlu görüş dışında denetim görüşünün uluslararası denetim firmaları tarafından verildiği ve bunu sırasıyla ulusal denetim firmaları ve 4 büyüklerin izlediği görülmektedir. Dolayısıyla, en az olumlu görüş dışındaki denetim görüşü 4 büyükler tarafından verilmiştir. Ayrıca, en fazla görüş bildirmekten kaçınma raporu uluslararası denetim firmaları tarafından, en az ise 4 büyükler tarafından verildiği Tablo 5’ten anlaşılmaktadır.

5.4.2.3. Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Denetim Kuruluşlarına Göre Yıllar İtibariyle Dağılımı

BİST imalat sanayi sektöründe bulunan şirketlerin, 2006-2016 yılları arasında almış oldukları denetim raporları içerisinde olumlu görüş dışında denetim görüşü verilmesine neden olan hususların incelendiği çalışmada; denetim kuruluşlarına göre denetim raporlarının yıllar itibariyle dağılımı, aşağıdaki Tablo 8’de gösterilmiştir.

Tablo 8

Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Denetim Kuruluşlarına Göre Yıllar İtibariyle Dağılımı

		4 Büyükler	Uluslararası	Ulusal
2006	Şartlı	6	15	7
	Görüş Bil. K	0	0	1
	Olumsuz	0	0	0
2007	Şartlı	6	11	7
	Görüş Bil. K	0	1	1
	Olumsuz	0	1	0
2008	Şartlı	6	14	10
	Görüş Bil. K	0	3	3
	Olumsuz	0	0	0
2009	Şartlı	3	13	9
	Görüş Bil. K	0	3	2
	Olumsuz	0	0	0
2010	Şartlı	1	14	6
	Görüş Bil. K	0	3	2
	Olumsuz	0	0	0
2011	Şartlı	4	10	3
	Görüş Bil. K	0	4	2
	Olumsuz	0	0	0
2012	Şartlı	2	11	5
	Görüş Bil. K	0	2	0
	Olumsuz	0	1	0
2013	Şartlı	9	11	5
	Görüş Bil. K	0	2	1
	Olumsuz	0	0	0
2014	Şartlı	10	13	3
	Görüş Bil. K	0	2	3
	Olumsuz	0	0	0
2015	Şartlı	8	15	2
	Görüş Bil. K	0	3	1
	Olumsuz	0	0	0

	Şartlı	6	8	4
2016	Görüş Bil. K	0	1	1
	Olumsuz	0	0	0
TOPLAM		61	161	78

Tablo 8'e göre; 2006-2016 yılları arasında 4 büyüklerce en fazla şartlı görüş (10) verilen yılın 2014, en az şartlı görüş (1) verilen yılın ise 2010 yılı olduğu görülmektedir. Uluslararası bağımsız denetim kuruluşları tarafından en fazla şartlı görüşün (15) 2006 ve 2015 yıllarında, en az şartlı görüşün (8) ise, 2016 yılında verildiği gözlemlenmektedir. Ulusal bağımsız denetim kuruluşları tarafından en fazla şartlı görüşün (10) 2008 yılında, en az şartlı görüşün (2) ise, 2015 yılında verildiği gözlemlenmektedir.

Uluslararası bağımsız denetim kuruluşları tarafından en fazla görüş bildirmekten kaçınmanın (4) 2011 yılında verildiği gözlemlenmekle beraber, sadece 2006 yılında uluslararası bağımsız denetim şirketleri tarafından görüş bildirmekten kaçınma yönünde rapor verilmemiştir.

Ulusal bağımsız denetim kuruluşları tarafından en fazla görüş bildirmekten kaçınmanın (3) 2008 ve 2014 yıllarında verildiği, 2012 yılında ise hiç görüş bildirmekten kaçınma raporu verilmediği gözlemlenmektedir.

Önceki kısımda da belirtildiği üzere, 2 adet olan olumsuz denetim görüşü, sadece Uluslararası bağımsız denetim kuruluşları tarafından ve 2007 ile 2012 yıllarında düzenlenmiştir.

5.4.2.4. Şartlı Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususlar

Türkiye'de halk'a açık şirketlere olumlu görüş dışında bir denetim görüşü (şartlı, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz) verilmesini gerektiren durumların 2006-2016 arası yıllar için imalat sanayi şirketleri örnekleminde araştırıldığı bu çalışmada, araştırmaya konu bağımsız denetim raporlarında görüşü oluşturan nedenler incelenmek suretiyle kategorize edilmiştir. Bu kapsamda, ilk olarak, şartlı görüşe en çok konu olan hususlar belirlenmiş ve bu hususlardan ilk 5 tanesi aşağıda bulunan Tablo 9'da sıklık sayısı (frekans) ile birlikte gösterilmiştir.

Tablo 9*Şartlı Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususlar*

Neden Sıralaması		Frekans
1	Karşılık ayrılmaması	83
2	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması	60
3	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi	45
4	Bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması	40
5	SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması	40

Şartlı görüş bildirilmesine neden olan hususların gösterildiği Tablo 9'ye göre; incelenen denetim raporları içerisinde en fazla şartlı görüşe neden olan husus (83), karşılık ayrılmaması olmuştur. Bunu, borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması (60), işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi (45), bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması (40) ve SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması (40) izlemektedir.

5.4.2.5. Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususlar

Olumlu görüş dışındaki denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların incelendiği bu çalışmada; ikinci olarak, görüş bildirmekten kaçınmaya sebep olan hususlar 2006-2016 dönemi için belirlenmiş ve görüş bildirmekten kaçınmaya en çok konu olan hususların ilk 5 tanesi, aşağıdaki Tablo 10'de gösterilmiştir.

Tablo 10*Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususlar*

Neden Sıralaması		Frekans
1	Bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması	34
2	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi	29
3	Karşılık ayrılmaması	28
4	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması	27

5	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi	19
---	--	----

Bağımsız denetim kuruluşlarının görüş bildirmekten kaçınmasına neden olan durumların gösterildiği Tablo 10'e göre; görüş bildirmemeye en çok neden olan husus (34), bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması olmuştur. Bunu, sırasıyla, yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi (29), karşılık ayrılmaması (28), borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması (27) ve işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi (19) izlemektedir.

5.4.2.6. Olumsuz Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususlar

Olumlu görüş dışındaki denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların incelendiği bu çalışmada; üçüncü olarak, görüş bildirmekten kaçınmaya sebep olan hususlar 2006-2016 dönemi için belirlenmiş ve olumsuz denetim görüşüne en çok konu olan hususların ilk 5 tanesi aşağıda bulunan Tablo 11'de gösterilmiştir.

Tablo 11

Olumsuz Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususlar

Neden Sıralaması		Frekans
1	Bazı hesaplardaki bir kısım tutarlar için yeterli bilgi ve denetim kanıtı elde edilememiş olması	5
2	Mali Tablolarda hileli bilgi sunulması	5
3	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması	4
4	Karşılık ayrılmaması	3
5	Yanlış muhasebe politikaları uygulanması	3

Olumsuz denetim görüşü verilmesine neden olan hususların gösterildiği Tablo 11'e göre; olumsuz görüşe en çok neden olan hususlar (5), bazı hesaplardaki bir kısım tutarlar için yeterli bilgi ve denetim kanıtı elde edilememiş olması ve mali tablolarda hileli bilgi sunulması olmuştur. Bunu sırasıyla, borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması (4), karşılık ayrılmaması (3) ve yanlış muhasebe politikaları uygulanması (3) izlemektedir.

Tablo 9, 10 ve 11'deki denetim görüşlerine sebep olan hususlar içerisinde, 'işletmenin sürekliliğinin tehlikeye girmesi' durumu ile ilgili denetim görüşleri incelendiğinde; en çok (45) şartlı denetim görüşü ve en az (19) ise görüş bildirmekten kaçınma ile verildiği, bu hususta olumsuz denetim görüşü verilmediği anlaşılmaktadır. Diğer taraftan, borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması durumunun, en çok şartlı görüş (60) olmak üzere, görüş bildirmekten kaçınma (27) ve olumsuz denetim görüşü (4) şeklinde her üç denetim görüşü ile de verildiği görülmektedir.

5.4.2.7. Şartlı Görüşe Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı

Şartlı denetim görüşü verilmesine neden olan hususların alt sektörler itibariyle dağılımı, Tablo 12'da gösterilmek suretiyle, şartlı görüşe en çok sebep olan hususların imalat sanayi alt sektörlerine göre nasıl bir dağılım gösterdiği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Tablo 12

Şartlı Görüşe Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı

	1.	2.	3.	4.	5.
XGIDA	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi	Bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması	Karşılık ayrılmaması	Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması / Kamu borçlarının ödenememesi
XTEKS	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi	Ticari borçların ödenememesi	Şirket çalışma sermayesinin negatif sonuçlu olması	Yanlış muhasebe politikaları uygulanması	2008 Morgage krizinin yarattığı etkilerin mali tablolar üzerindeki belirsizliği
XORM	Değerleme çalışması yapılmamış olunması	Karşılık ayrılmaması	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi	Özkaynakların 3/2'sinden fazlasının tükenmesi	Maddi duran varlıklar için değerlendirme yapılmamış olunması

XKAGT	Karşılık ayrılmaması	Bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması	İlgili hesap kaleminin denetime tabi tutulmaması	DİĞER	Kamu borçlarının ödenememesi / Yanlış muhasebe politikaları uygulanması
XKMYA	Karşılık ayrılmaması	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi	Yanlış muhasebe politikaları uygulanması	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması	İşletme varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler / SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması / İştirak, Bağlı Ortaklığın bağımsız denetime tabi tutulmaması
XTAST	Bağımsız Denetim Şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması	İştirak, Bağlı Ortaklığın bağımsız denetime tabi tutulmaması	Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması	Mali Tablolarda yanlış bilgi sunulması	Alacağın tahsil edilememesi
XMANA	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması	Karşılık ayrılmaması	Şirkete açılan davalar	SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması	Yanlış muhasebe politikaları uygulanması
XMESY	Karşılık ayrılmaması	Alacağın tahsil edilememesi	Özkaynakların 3/2sinden fazlasının tükenmesi	SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması	İlgili hesap kaleminin denetime tabi tutulmaması
XDIMT	İşletme Sürekliliğinin Tehlikeye Girmesi	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması	Bağımsız Denetim Şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması	Karşılık ayrılmaması	Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması

Şartlı görüşe neden olan hususların alt sektörler göre dağılımının incelendiği Tablo 12'a göre; Gıda, İçki ve Tütün (XGIDA) sektöründe şartlı görüşe en çok; borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması neden olmaktadır. Bu nedeni, işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi, bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması, karşılık ayrılmaması, değerlendirme çalışması yapılmamış olması ve kamu borçlarının ödenememesi izlenmektedir.

Tablo 12'a göre; en çok şartlı görüş verilen alt sektör, Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri (XTEKS) sektörü olarak gerçekleşmiştir. Buna göre; en çok şartlı görüş verilmesine neden olan hususun işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla, ticari borçların ödenememesi, şirket çalışma sermayesinin negatif sonuçlu olması, yanlış muhasebe politikaları uygulanması ve 2008 Mortgage krizinin yarattığı etkilerin mali tablolar üzerindeki belirsizliği izlenmektedir.

Tablo 12'a göre; Orman Ürünleri ve Mobilya (XORM) sektörü içerisinde şartlı görüşe en çok konu olan neden, değerlendirme çalışması yapılmamış olunmasıdır. Bunu, karşılık ayrılmaması, işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi, öz kaynakların 3/2'sinden fazlasının tükenmesi ve maddi duran varlıklar için değerlendirme yapılmamış olunması izlenmektedir.

Tablo 12'a göre; Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın (XKAGT) sektörüne verilen şartlı denetim görüşlerine en çok neden olan hususun, firmaların ihtiyatlılık kavramına göre karşılık ayırmaması olduğu görülmektedir. Bu nedeni sırasıyla; bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması, ilgili hesap kaleminin denetime tabi tutulmaması, belirli bir kategoriye alınamayacak diğer nedenler, kamu borçlarının ödenememesi ve yanlış muhasebe politikaları uygulanması izlenmektedir.

Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik (XKMYA) Ürünler sektörüne verilen şartlı denetim görüşlerine en çok neden olan hususun, firmaların ihtiyatlılık kavramına göre karşılık ayırmaması olduğu görülmektedir. Bu nedeni sırasıyla; yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, yanlış muhasebe politikaları uygulanması, borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması, işletme varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler, SPK, TMSF, TMS ve

UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması ve iştirak, bağı ortaklığın bağımsız denetime tabi tutulmaması izlenmektedir.

Taş ve Toprağı Dayalı Sanayi (XTAST) sektöründe şartlı görüşe konu olan nedenler sırasıyla; bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması, iştirak, bağı ortaklığın bağımsız denetime tabi tutulmaması, değerlendirme çalışması yapılmamış olunması, mali tablolarda yanlış bilgi sunulması ve alacağın tahsil edilememesidir.

Metal Ana Sanayi (XMANA) sektöründe şartlı görüşe konu olan nedenler sırasıyla; borç ve alacakların doğruluğı ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması, karşılık ayrılmaması, şirkete açılan davalar, SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması ve yanlış muhasebe politikaları uygulanmasıdır.

Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım (XMESY) sektöründe şartlı görüşe konu olan nedenler sırasıyla; karşılık ayrılmaması, alacağın tahsil edilememesi, öz kaynakların 3/2'sinden fazlasının tükenmesi, SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması ve ilgili hesap kaleminin denetime tabi tutulmamasıdır.

Diğer İmalat Sanayi (XDİMT) sektörüne verilen şartlı denetim görüşlerine en çok neden olan hususun, işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi olduğu gözlemlenmektedir. Bu nedeni sırasıyla; borç ve alacakların doğruluğı ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması, bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması, karşılık ayrılmaması ve değerlendirme çalışması yapılmamış olunması izlenmektedir.

Özetle; (XGIDA) ve XMANA sektörlerinde şartlı görüşe en çok neden olan hususun borç ve alacakların doğruluğı ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamaması; XTEKS ve XDİMT sektöründe, işletmenin sürekliliğinin tehlikeye girmesi; XORM sektöründe, değerlendirme çalışması yapılmamış olması; XKAGT, XKMYA, XMESY sektörlerinde, karşılık ayrılmaması; XTAST sektöründe, bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması olduğu anlaşılmaktadır.

5.4.2.8. Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı

Görüş bildirmekten kaçınmaya en çok neden olan hususların, alt sektörler göre dağılımı Tablo 13’de gösterilmiştir.

Tablo 13

Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı

	1.	2.	3.	4.	5.
XGIDA	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi	Gecikme Faizi uygulanmamış olunması	Özkaynakların 3/2sinden fazlasının tükenmesi	Bağımsız Denetim Şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması
XTEKS	Karşılık ayrılmaması	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması	Şirket faaliyetlerinin durdurulması	İşletme varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler	Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması / BİST’de gözaltı pazarına alınması
XKAGT	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması	Bağımsız Denetim Şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması	Şirket faaliyetleri ile alakalı olmayan, şirket sürekliliğini riske atacak hesap kalemlerinin bilanço içindeki yüzdesel yüksekliğinin fazla olması	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi	Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması
XKMYA	Bağımsız Denetim Şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi	Karşılık ayrılmaması	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması	Ertelemiş vergi aktifinin gerçekleşmesinin mali kara bağlı olması / İşletme varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler
XMANA	Borç ve alacakların	Bağımsız Denetim	İşletme sürekliliğinin	Karşılık ayrılmaması	Yeniden yapılandırılan

	doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması	Şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması	tehlikeye girmesi			kredilerin ödenmemesi
XMESY	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi	Karşılık ayrılmaması	Bağımsız Denetim Şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması	Şirkete açılan davalar		Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması

Görüş bildirmeden kaçınmaya neden olan hususların alt sektörlere göre dağılımının incelendiği Tablo 13'e göre; Gıda, İçki ve Tütün (XGIDA) sektöründe görüş bildirmeden kaçınmaya en çok neden olan hususun yeniden yapılandırılan kredilerin ödenmemesi olduğu görülmektedir. Bunu sırasıyla; işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi, gecikme faizi uygulanmamış olunması, öz kaynakların 3/2'sinden fazlasının tükenmesi ve bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması izlenmektedir.

Tablo 13'a göre; Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri (XTEKS) sektörü içerisinde görüş bildirmekten kaçınmaya en çok konu olan neden olan hususlar sırasıyla; karşılık ayrılmaması, borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması, şirket faaliyetlerinin durdurulması, işletme varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler, değerlendirme çalışması yapılmamış olunması ve şirketin BİST'de gözaltı pazarına alınmasıdır.

Tablo 13'e göre; Kağıt ve Kağıt Ürünleri, Basım ve Yayın (XKAGT) sektöründe görüş bildirmekten kaçınmaya neden olan hususlar sırasıyla; borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması, bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması, şirket faaliyetleri ile alakalı olmayan, şirket sürekliliğini riske atacaktır hesap kalemlerinin bilanço içindeki yüzdesel yüksekliğinin fazla olması, işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi ve değerlendirme çalışması yapılmamış olunmasıdır.

Kimya, Petrol, Kauçuk ve Plastik Ürünler (XKMYA) sektöründe görüş bildirmekten kaçınmaya neden olan hususlar sırasıyla; bağımsız denetim şirketinin kanaat

oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması, yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi, karşılık ayrılmaması, borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması, ertelenmiş vergi aktifinin gerçekleşmesinin mali kâra bağlı olması ve işletme varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipoteklerdir.

Metal Ana Sanayi sektöründe (XMANA) görüş bildirmekten kaçınmaya neden olan hususlar sırasıyla; borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması, bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması, işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi, karşılık ayrılmaması ve yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesidir.

Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım (XMESY) sektöründe görüş bildirmekten kaçınmaya neden olan hususlar sırasıyla; işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi, karşılık ayrılmaması, bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması, şirkete açılan davalar ve değerlendirme çalışması yapılmamış olunmasıdır.

Özetle; (XGIDA) sektöründe görüş bildirmekten kaçınmaya en çok neden olan hususun yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi; XTEKS sektöründe, karşılık ayrılmaması; XKAGT ve XMANA sektöründe, borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamaması; XKMYA, sektöründe, bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması; XMESY sektöründe, işletmenin sürekliliğinin tehlikeye girmesi olduğu anlaşılmaktadır.

5.4.2.9. Olumsuz Görüşe Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı

Olumsuz denetim görüşü incelenen alt sektörler itibariyle yalnızca Gıda, İçki ve Tütün sektöründe verilmiştir. Olumsuz denetim görüşüne neden olan hususların Gıda, İçki ve Tütün sektöründe dağılımı, Tablo 14’da gösterilmek suretiyle, olumsuz denetim görüşüne en çok sebep olan hususların nasıl bir dağılım gösterdiği ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Tablo 14*Olumsuz Görüşe Sebep Olan Hususların Alt Sektörler İtibariyle Dağılımı*

Gıda, İçki ve Tütün	
1	Bazı hesaplardaki bir kısım tutarlar için yeterli bilgi ve denetim kanıtı elde edilememiş olması
2	Mali Tablolarda hileli bilgi sunulması
3	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması
4	Karşılık ayrılmaması
5	Yanlış muhasebe politikaları uygulanması

Borsa İstanbul İmalat Sanayii alt sektörlerinde verilen denetim raporlarında olumsuz denetim görüşü bildirmelerine en çok neden olan hususlar, Tablo 14'te gösterilmiştir. Buna göre; olumsuz denetim görüşüne en çok neden olan hususlar; bazı hesaplardaki bir kısım tutarlar için yeterli bilgi ve denetim kanıtı elde edilememiş olması ve mali tablolarda hileli bilgi sunulması olmuştur. Bu nedenleri sırasıyla; borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması, karşılık ayrılmaması ve yanlış muhasebe politikaları uygulanması izlemektedir.

5.4.2.10. Şartlı Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı

Bağımsız denetim kuruluşlarının denetim raporlarında şartlı görüş bildirmelerine en çok neden olan hususlar, Tablo 15'de gösterilmiştir.

Tablo 15*Şartlı Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı*

	4 Büyükler	Ulusal	Uluslararası
1	Şirkete açılan davalar	Karşılık ayrılmaması	Karşılık ayrılmaması
2	Karşılık ayrılmaması	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi

3	SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması
4	Yanlış muhasebe politikaları uygulanması	SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması	DİĞER
5	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması	Özkaynakların 3/2'sinden fazlasının tükenmesi	Değerleme Çalışması Yapılmamış olunması / İşletme varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler

Tablo 15'ye göre; 4 büyük bağımsız denetim kuruluşunun Türkiye temsilcileri tarafından düzenlenen bağımsız denetim raporlarında şartlı görüşe en çok konu edilen nedenler sırasıyla; şirkete açılan davalar, karşılık ayrılmaması, SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması, yanlış muhasebe politikaları uygulanması ve borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunmasıdır.

Tablo 15'e göre; uluslararası bağımsız denetim kuruluşları tarafından düzenlenen bağımsız denetim raporlarının şartlı görüşe en çok konu ettikleri nedenler sırasıyla; karşılık ayrılmaması, borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması, işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi, SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması ve öz kaynakların 3/2'sinden fazlasının tükenmesidir.

Tablo 15'e göre; ulusal bağımsız denetim kuruluşları tarafından düzenlenen bağımsız denetim raporlarında şartlı görüşe en çok konu edilen nedenler sırasıyla; karşılık ayrılmaması, işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi, borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılmamış olunması, belirli bir kategoriye alınamayacak diğer nedenler, değerlendirme çalışması yapılmamış olunması ve işletme varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipoteklerdir.

Özetle, 4 büyükler tarafından şartlı görüşe en çok konu edilen nedenin, şirkete açılan davalar; uluslararası denetim kuruluşları ile ulusla denetim kuruluşlarınca şartlı görüşe en çok konu edilen nedenin ise karşılık ayrılmaması olduğu anlaşılmaktadır.

5.4.2.11. Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı

Denetim kuruluşlarının denetim raporlarında görüş bildirmelerinden kaçınmalarına en çok neden olan hususlar aşağıda bulunan Tablo 16’te gösterilmiş olup, 4 büyükler içerisinde görüş bildirmekten kaçınma veren denetim kuruluşu olmadığı için söz konusu Tablo 16’te, 4 büyükler yer almamaktadır.

Tablo 16

Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı

	Ulusal	Uluslararası
1	Karşılık ayrılmaması	Bağımsız Denetim Şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması
2	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması
3	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi	Ertelenmiş vergi aktifinin gerçekleşmesinin mali kara bağlı olması
4	Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi	İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi
5	Bağımsız Denetim Şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması	İşletme varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipotekler

Tablo 16’e göre; ulusal bağımsız denetim kuruluşlarının en sık görüş bildirmekten kaçındığı durumlar sırasıyla; karşılık ayrılmaması, borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması, işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi, yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi ve bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamamasıdır.

Uluslararası bağımsız denetim kuruluşlarının en sık görüş bildirmekten kaçındığı durumlar sırasıyla; bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması, borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması, ertelenmiş vergi aktifinin gerçekleşmesinin mali

kara bağılı olması, işletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi ve işletme varlıkları üzerine uygulanan haciz ve ipoteklerdir.

Özetle; 4 büyükler tarafından görüş bildirmekten kaçınma yönünde denetim görüşü verilmediği, ulusal denetim kuruluşları tarafından görüş bildirmekten kaçınmaya en çok konu edilen nedenin, karşılık ayrılmaması; uluslararası denetim kuruluşlarınca görüş bildirmekten kaçınmaya en çok konu edilen nedenin ise bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması olduğu anlaşılmaktadır.

5.4.2.12. Olumsuz Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı

Bağımsız denetim kuruluşlarının denetim raporlarında olumsuz denetim görüşü bildirmelerine en çok neden olan hususlar aşağıdaki Tablo 15’te gösterilmiş olup, 4 büyükler ile ulusal denetim kuruluşları tarafından olumsuz denetim görüşü verilmediği için Tablo 17’te sadece uluslararası denetim kuruluşları tarafından olumsuz denetim görüşü verilen durumlara yer verilmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının denetim raporlarında olumsuz denetim görüşü bildirmelerine en çok neden olan hususlar, Tablo 17’te gösterilmiştir. Buna göre; olumsuz denetim görüşüne en çok neden olan hususlar; bazı hesaplardaki bir kısım tutarlar için yeterli bilgi ve denetim kanıtı elde edilememiş olması ve mali tablolarda hileli bilgi sunulması olmuştur. Bu nedenleri sırasıyla; borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması, karşılık ayrılmaması ve yanlış muhasebe politikaları uygulanması izlemektedir.

Tablo 17

Olumsuz Denetim Görüşüne Sebep Olan Hususların Denetim Kuruluşları İtibariyle Dağılımı

Uluslararası	
1	Bazı hesaplardaki bir kısım tutarlar için yeterli bilgi ve denetim kanıtı elde edilememiş olması
2	Mali Tablolarda hileli bilgi sunulması
3	Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması

4	Karşılık ayrılmaması
5	Yanlış muhasebe politikaları uygulanması



BÖLÜM VI

SONUÇ

Bağımsız denetim raporunda görüş oluşturma ve olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesi ile ilgili olarak Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 no.lu “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama” ve BDS 705 no.lu “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” standartları yayınlanmıştır.

Bu çalışmada, olumlu görüş dışında denetim görüşlerine neden hususların tespit edilmesi amacıyla, 2006-2016 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe işlem gören 1921 bağımsız denetim raporu nitel araştırma yöntemlerinden olan içerik analizi yöntemi ile incelenmiş, 300 adet olumlu görüş dışında denetim görüşüne rastlanılmış ve elde edilen bulgular çalışmanın beşinci bölümünde tablolar halinde ortaya konulmuştur.

Araştırmada, tanımlayıcı bulgular ortaya konulduktan sonra, ilk olarak 2006-2016 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe faaliyet gösteren firmalara verilen denetim görüşleri ortaya konulmuştur. Buna göre, 1621 adet (%84,4) olumlu görüş, 257 adet (%13,4) şartlı görüş, 41 adet (%2,1) görüş bildirmekten kaçınma ve 2 adet (%0,1) de olumsuz görüş olmak üzere, 2006-2016 yılları arasında toplam 1921 denetim görüşü verildiği, bu görüşlerin 300’ü olumlu görüş dışındaki denetim görüşü olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, şartlı görüş en fazla (%32,6) Tekstil sektöründeki şirketlere, görüş bildirmekten kaçınma en fazla (%5,6) Kimya sektöründeki şirketlere, olumsuz denetim görüşü ise sadece Gıda sektöründeki şirketlere (%0,7) verildiği tespit edilmiştir.

Araştırmada ikinci olarak olumlu görüş dışındaki denetim görüş türlerinin hangi tür denetim firmaları tarafından verildiği ve bunların yıllara oranla dağılımının ne olduğu ortaya konulmuştur. Buna göre, literatürde 4 Büyükler olarak adlandırılan ve bunlar içerisinde bulunan bağımsız denetim firmalarının Türkiye’de bulunan temsilcileri tarafından düzenlenen ve 2006-2016 yılları arasında örnekleme konu şirketler için şartlı (sınırlı olumlu) görüş dışında görüş bildirmediği ve 61 adet şartlı görüş verildiği tespit edilmiştir. Uluslararası denetim kuruluşlarının 135 adet şartlı, 24 adet görüş bildirmekten kaçınma ve 2 adet olumsuz denetim görüşü verdiği, Ulusal kategorisinde bulunan denetim kuruluşlarının ise 61 adet şartlı, 17 adet görüş bildirmekten kaçınma yönünde rapor

verdiği gözlemlenmiştir. Yıllara göre incelendiğinde ise 2006-2016 yılları arasında 4 büyüklere en fazla şartlı görüş (10) verilen yılın 2014, en az şartlı görüş (1) verilen yılın ise 2010 yılı olduğu, Uluslararası bağımsız denetim kuruluşları tarafından en fazla şartlı görüşün (15) 2006 ve 2015 yıllarında, en az şartlı görüşün (8) ise, 2016 yılında verildiği ve Ulusal bağımsız denetim kuruluşları tarafından en fazla şartlı görüşün (10) 2008 yılında, en az şartlı görüşün (2) ise, 2015 yılında verildiği gözlemlenmiştir.

Uluslararası bağımsız denetim kuruluşları tarafından en fazla görüş bildirmekten kaçınmanın (4) 2011 yılında verildiği ve sadece 2006 yılında görüş bildirmekten kaçınma yönünde rapor verdikleri. Ulusal bağımsız denetim kuruluşları tarafından en fazla görüş bildirmekten kaçınmanın (3) 2008 ve 2014 yıllarında verildiği, 2012 yılında ise hiç görüş bildirmekten kaçınma raporu verilmediği tespit edilmiştir. 2 adet olan olumsuz denetim görüşünün ise sadece Uluslararası bağımsız denetim kuruluşları tarafından ve 2007 ile 2012 yıllarında düzenlendiği tespit edilmiştir.

Araştırmada daha sonra, olumlu görüş dışında kalan denetim görüşlerinin neler olduğu ortaya konmaya çalışılmış ve 2006-2016 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe işlem gören firmalara şartlı denetim görüşü verilmesine en çok neden olan hususların sırasıyla aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir.

1. Karşılık ayrılmaması
2. Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması
3. İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi
4. Bağımsız Denetim Şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması
5. SPK, TMSF, TMS ve UFRS kurallarına aykırı davranışlarda bulunulması

Bağımsız denetim firmasının 2006-2016 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe işlem gören firmalara ait denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınmasına en çok neden olan hususların sırasıyla aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir.

1. Bağımsız Denetim Şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması
2. Yeniden yapılandırılan kredilerin ödenememesi
3. Karşılık ayrılmaması
4. Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması
5. İşletme sürekliliğinin tehlikeye girmesi

Bağımsız denetim firmasının 2006-2016 yılları arasında Borsa İstanbul imalat sanayi işlem gören firmalara olumsuz denetim görüşü verilmesine en çok neden olan hususların sırasıyla aşağıdaki gibi olduğu belirlenmiştir.

1. Bazı hesaplardaki bir kısım tutarlar için yeterli bilgi ve denetim kanıtı elde edilememiş olması
2. Mali Tablolarda hileli bilgi sunulması
3. Borç ve alacakların doğruluğu ile ilgili bağımsız denetim şirketi tarafından mutabakat sağlanılamamış olunması
4. Karşılık ayrılmaması
5. Yanlış muhasebe politikaları uygulanması

Araştırmada ayrıca, Tekstil sektöründe şartlı görüşe en çok neden olan hususun, işletmenin sürekliliğinin tehlikeye girmesi olduğu, Kimya sektöründe görüş bildirmekten kaçınmaya en çok neden olan hususun, bağımsız denetim şirketinin kanaat oluşturacak yeterli kanıtlara ulaşamaması olduğu ve Gıda sektöründe olumsuz denetim görüşüne en çok neden olan hususun, bazı hesaplardaki bir kısım tutarlar için yeterli bilgi ve denetim kanıtı elde edilememiş olması ile mali tablolarda hileli bilgi sunulması olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır.

Sonuç olarak, bu çalışmada, literatürde daha önce yapılan çalışmalardan farklı olarak, nitel analiz yöntemlerinden içerik analizi yöntemi kullanılmış ve bağımsız denetim raporlarında olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren olay veya şartların neler olduğu, bu olay veya şartların hangi denetim görüşleri ile ve hangi denetim firmaları tarafından verildiği denetim raporları üzerinde yapılan incelemeyle tablolar halinde ortaya konulmuştur. Böylece, Türkiye’de bağımsız denetim raporlarında olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren olay veya şartlardan en sık karşılaşılanların neler olduğu ortaya konulmak suretiyle, işletmenin olumlu görüş alabilmek için nelere dikkat etmesi gerektiği başta şirket yöneticileri, denetçiler ve düzenleyici otoriteler olmak üzere finansal bilgi kullanıcılarının daha etkili kararlar alınabilmesi noktasında dikkatlerinin çekilmesi suretiyle literatüre katkı sağlanması beklenmektedir.

KAYNAKÇA

- Adiloğlu, B., ve Vuran, B. (2011). A Multicriterion Decision Support Methodology For Audit Opinions: The Case Of Audit Reports Of Distressed Firms In Turkey. *International Business ve Economics Research Journal*, 10(12), 37-48.
- Akdoğan, N., Aktaş, M., ve Gülhan, O. (2015). Borsa İstanbul'da Bağımsız Denetim şirketleri Ve Bağımsız Denetim Görüşleri zerine Bir İnceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19-32.
- Aslanoğlu, S., Cengiz, S., Dinç, Y., ve Dilsiz, M. ř. (2016). Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi zerine Etkisi: Bist'de Bir Uygulama. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, 1-24.
- Aydın, A., ve Çürük, T. (2017). Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükleri. *Ç.. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(2), 226-238.
- Bilgin, N. (2014). *Sosyal Bilimlerde İçerik Analizi* (3. B.). Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Caramanis, C., ve Spathis, C. (2006). Auditee And Audit Firm Characteristics As Determinants Of Audit Qualifications: Evidence From The Athens Stock Exchange. *Managerial Auditing Journal*, 21(9), 905-920.
- Chen, C. J., Chen, S., ve Su, X. (2001). Profitability Regulation, Earnings Management, And Modified Audit Opinions. *Auditing: A Journal Of Practice ve Theory*, 20(2), 9-30.
- Creswell, J. (2015). *Nitel Araştırma Yöntemleri* (3. B.). (M. Bütün, ve S. Demir, Çev.) Ankara: Siyasal Kitapevi.
- Çaldađ, Y. (2007). *Denetim Ve Raporlama, Finansal Tablolar Ve Analiz Teknikleri : Sm - Smmm - Ymm Sınavları İçin rnek Çözümlü Problemler, Uygulamadan rneklerle Muhasebe Problemleri* (5. B.). Ankara: Gazi Kitapevi.
- Defond, M. L., Wong, T. J., ve Li, S. (2000). The İmpact Of İmproved Auditor İndependence On Audit Market Concentration İn China. *Journal Of Accounting And Economics*, 28(2000), 269-305.

- Doumpos, M., Gaganis, C., ve Pasiouras, F. (2005). Explaining Qualifications İn Audit Reports Using A Support Vector Machine Methodology. *Intelligent Systems İn Accounting, Finance And Management*, 13(4), 197-215.
- Francis, J. R., ve Krishnan, J. (1999). Accounting Accruals And Auditor Reporting Conservatism. *Contemporary Accounting Research*, 16(1), 135-165.
- Gaganis, C., Pasiouras, F., ve Doumpos, M. (2007). Probabilistic Neural Networks For The İdentification Of Qualified Audit Opinions. *Expert Systems With Applications*, 32(1), 114-124.
- Gajevszky, A. (2014). The Impact Of Auditors Opinion On Earnings Management: Evidence From Romania. *Network Intelligence Studies*, 2(1), 61-73.
- Güredin, E. (2010). *Denetim Ve Güvence Hizmetleri Smmm Ve Ymm'lere Yönelik İlkeler Ve Teknikler* (13. B.). İstanbul: Türkmen Kitapevi.
- Habib, A. (2013). A Meta-Analysis Of The Determinants Of Modified Audit Opinion Decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), 184-216.
- Holmes, A. W., ve Overmyer, W. S. (1975). *Muhasebe Denetimi "Auditing" : Standartları Ve Yöntemleri* (8. B.). (O. Göktürk, Çev.) Ankara: Bilimsel Yayınlar Derneği.
- Iaasb. (2018). *Iaasb*. About: <https://www.iaasb.org/about-iaasb> Adresinden Alındı
- Ifac. (2018). <https://www.ifac.org/about-ifac> Adresinden Alındı
- Ireland, J. C. (2003). An Empirical İnterpretation Of Determinants Of Audit Reports İn The Uk. *Journal Of Business Finance ve Accounting*, 30(7), 975-1015.
- Kamuoyu Aydınlatma Platformu*. (2018). <https://www.kap.org.tr/tr/> Adresinden Alındı
- Karacan, S., ve Uygun, R. (2016). *Tekdüzen Muhasebe Sistemi Ve Uluslararası Denetim Standartları İle Uyumlu Denetim Ve Raporlama* (2. B.). Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- Kaval, H. (2008). *Muhasebe Denetimi : Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (Ifrs/Ias) Uygulama Örnekleriyle* (4. B.). Ankara: Gazi Kitabevi.

- Keasey, K., Watson, R., ve Wynarczyk, P. (1988). The Small Company Audit Qualification: A Preliminary Investigation. *Accounting And Business Research*, 18(72), 323-333.
- Kepekçi, C. (2004). *Bağımsız Denetim* (5. B.). İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Kgk. (2017, 03 24). Bağımsız Denetim Standardı 700: Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama. (R.G. Sayı: 30017 (M)). [Http://Kgk.Gov.Tr/Portalv2/uploads/Files/Duyurular/V2/Bds/Bdsyeni25.12.2017/Bds%20700-Yeni.Pdf](http://Kgk.Gov.Tr/Portalv2/uploads/Files/Duyurular/V2/Bds/Bdsyeni25.12.2017/Bds%20700-Yeni.Pdf) Adresinden Alındı
- Kirkos, E., Spathis, C., ve Manolopoulos, Y. (2007). Data Mining Techniques For The Detection Of Fraudulent Financial Statements. *Expert Systems With Applications*, 32(4), 995-1003.
- Kirkos, E., Spathis, C., Nanopoulos, A., ve Manolopoulos, Y. (2007). Identifying Qualified Auditors' Opinions: A Data Mining Approach. *Journal Of Emerging Technologies In Accounting*, 4(1), 183-197.
- Laitinen, E., ve Laitinen, T. (1998). Qualified Audit Reports In Finland: Evidence From Large Companies. *The European Accounting Review*, 7(4), 639-653.
- Menon, K., ve Schwartz, K. (1987). An Empirical Investigation Of Audit Qualification Decisions In The Presence Of Going Concern Uncertainties. *Contemporary Accounting Research*, 3(2), 302-315.
- Nicholas, D., Holthausen, R. W., ve Leftwich, R. W. (1987). Predicting Audit Qualifications With Financial And Market Variables. *Accounting Review*, 62(3), 431-454.
- Ocak, M. (2016). Kâr Yönetimi, Bağımsız Denetim Görüşü Ve Denetim Firması Değişimi Arasındaki İlişkiler: Borsa İstanbul İmalat Sektörüne Yönelik Bir Araştırma. *Business And Economics Research Journal*, 7(3), 89-110.
- Özdemir, F. S., Bayazıtlı, E., ve Choi, F. D. (2012). Finansal Başarısızlık Tahminleri Yönüyle Ufrs Ve Bilginin İhtiyaca Uygunluğu. *Mali Çözüm Dergisi*, 112(2012), 17-52.
- Özkul, F. U., ve Özdemir, Z. (2015). Türkiye’de Bağımsız Denetim Raporlarının 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu Ve Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya

İlişkin Esaslar Tebliği Çerçevesinde İncelenmesi: Bist-100 Endeksindeki İşletmelerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 227-244.

Pasiouras, F., Gaganis, C., ve Zopounidis, C. (2007). Multicriteria Decision Support Methodologies For Auditing Decisions: The Case Of Qualified Audit Reports In The Uk. *European Journal Of Operational Research*, 180(3), 1317-1330.

Pourheydari, O., Nezamabadi-Pour, H., ve Aazami, Z. (2012). Identifying Qualified Audit Opinions By Artificial Neural Networks. *African Journal Of Business Management*, 6(44), 11077-11087.

Sağlar, J., ve Yüce, D. (2015). Bağımsız Denetimde Kamu Gözetim Kurumunun Rolü Ve Kurumdan Beklentilerin Tespitine Yönelik Bir Araştırma. *Niğde Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 45-57.

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ. (2006, 06 12). *Sermaye Piyasası Kurulu*(22). [Http://Spk.Gov.Tr/Sayfa/Dosya/590](http://Spk.Gov.Tr/Sayfa/Dosya/590) Adresinden Alındı

Spathis, C. (2003). Audit Qualification, Firm Litigaion, And Financial Information: An Empirical Analaysis In Greece. *International Journal Of Auditing*, 7(1), 71-85.

Spathis, C., Doumpos, M., ve Zopounidis, C. (2003). Using Client Performance Measures To Identify Pre-Engagement Factors Associated With Qualified Audit Reports In Greece. *The International Journal Of Accounting*(38), 267-284.

Türel, A. (2010). Timeliness Of Financial Reporting In Emerging Capital Markets: Evidence From Turkey. *Istanbul University Journal Of The School Of Business Administration*, 39(2), 227-240.

Türmob. (2018). Hakkında Türmob: [Http://Www.Turmob.Org.Tr/Kurumsal/Turmob-Hakkında](http://Www.Turmob.Org.Tr/Kurumsal/Turmob-Hakkında) Adresinden Alındı

Uzay, Ş., ve Tanç, Ş. G. (2010). İmkb'de İşlem Gören Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında İşletmenin Sürekliliği Kavramının Analizi. *Möдав*, 143-179.

Valipour, H., Salehi, F., ve Bahrami, M. (2013). Predicting Audit Reports Using Meta-Heuristic Algorithms. *Journal Of Distribution Science*, 13-19.

- Yanık, S., ve Karataş, M. (2017). Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler Ve Ülke Uygulamaları. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, 4.
- Yaşar, A. (2015). Olumsuz Denetim Görüşü Ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama. *Muhasebe Ve Finansman Dergisi*, 81-96.
- Yaşar, A. (2016). Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Veri Madenciliği Yöntemleriyle Tahminine İlişkin Karar Ve Birliktelik Kuralları. *Mali Çözüm Dergisi*, 81-109.
- Yaşar, A. (2017). İşletmenin Sürekliliğinde Ortaya Çıkan Belirsizliğin Bağımsız Denetim Raporlarındaki Denetçi Görüşleri Açısından İncelenmesi: Bist'de İşlem Gören Sınai Şirketlerine Yönelik Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 58-86.
- Yaşar, A., Yakut, E., ve Gutnu, M. (2015). Predicting Qualified Audit Opinions Using Financial Ratios: Evidence From The Istanbul Stock Exchange. *International Journal Of Business And Social Science*, 6(8), 57-67.
- Yıldırım, A., ve Şimşek, H. (2016). *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri* (10. B.). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Yılmaz, Z. (2017). Bağımsız Denetim Raporlarının İşletmenin Sürekliliği (Bds 570) Denetim Standardı Çerçevesinde İncelenmesi: Bist Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Yüksek Lisans Tezi*. Osmaniye.
- Yılmaz, Z., ve Yaşar, A. (2018). Bağımsız Denetim Raporlarının İşletmenin Sürekliliği Denetim Standardı 570 Çerçevesinde İncelenmesi: Bist İmalat Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Mali Çözüm Dergisi*, 55-90.
- Zureigat, Q. (2014). Factors Associated With Audit Reports İn Saudi Arabia. *Global Journal Of Management And Business Research*, 14(5), 66-74.

KİŞİSEL BİLGİLERİ

Adı ve Soyadı : Hasan Umur BALIKOĞLU
Doğum Yeri : Hatay / İskenderun
İletişim : hasanumurb@gmail.com

EĞİTİM BİLGİLERİ

Yüksek Lisans : Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İşletme Anabilim Dalı, 2015-2018

Lisans : Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, 2011-2015.

Lise : Dört Yol Mesleki Ve Teknik Anadolu Lisesi 2008-2011

İŞ DENEYİMİ

2017- : Erzin Malmüdürlüğü



OSMANIYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA TEZ ÇALIŞMASI ORJİNALLİK RAPORU

OSMANIYE KORKUT ATA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 25/07/2018

Tez Başlığı / Konusu: Türkiye'de Halka Açık Şirketlere Olumlu Görüş Dışında Bir Denetim Görüşü Verilmesini Gerektiren Durumların İncelenmesi: 2006-2016 Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi
Yukarıda başlığı/konusu belirlenen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 87 sayfalık kısmına ilişkin 17/07/2018 tarihinde şahsım/tez danışmanım tarafından Turnitin adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtreleme tiplerinden biri uygulanarak alınmış olan orijinallik raporuna göre, tezimin benzerlik oranı %21 'dir.

Filtreleme Tip 1 (maksimum %30)

- 1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
- 2- Kaynakça dâhil,
- 3- Alıntılar dâhil.

Filtreleme Tip 2 (maksimum %10)

- 1- Kabul/Onay ve Bildirim sayfaları hariç,
- 2- Kaynakça hariç,
- 3- Alıntılar dâhil,
- 4- 5 Kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç.

Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Orjinallik Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

25/07/2018

Tarih ve İmza

Adı Soyadı: Hasan Umur BALIKOĞLU

Öğrenci No: 15YLIS1111

Anabilim Dalı: İşletme

Programı: İşletme

Statüsü: Y.Lisans Doktora

DANIŞMAN ONAYI

UYGUNDUR.

Doç. Dr. Alpaslan YAŞAR

ENSTİTÜ ONAYI

UYGUNDUR.

Arş. Gör. Erdem KÜRKLÜ