

Sınırlı Olumlu Görüş Verilen Denetim Raporlarının İçerik Analizi

Yıldız AYANOĞLU*

Tuğba DÖLEN**

Geliş Tarihi (Received): 27.03.2020 – Kabul Tarihi (Accepted): 08.09.2020

Öz

Bu çalışma sınırlı olumlu görüş içeren denetim raporlarında, görüş verme nedenlerini belirlemek amacıyla yapılmıştır. Bu doğrultuda, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2017-2018 dönemlerindeki denetim raporları ele alınmış ve sınırlı olumlu görüş verilme nedenleri içeriğine göre sınıflandırılmıştır. Binary lojistik regresyon analizi ile dört büyük bağımsız denetim kuruluşları ile diğer denetim kuruluşları bazında yapılan sınıflandırmanın %80 oranında doğru olduğu ortaya konulmuştur. Bağımsız denetim raporlarında yer alan açıklamalar dikkate alınarak yapılan sınıflandırma, sektörler ve bağımsız denetim kuruluşları itibarıyla karşılaştırılmıştır. Bağımsız denetim kuruluşu bazında sınırlı olumlu görüş verilme nedeni toplam sayılarına göre benzerlik ve farklılıkları tespit etmek için çok boyutlu ölçekleme analizi gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonuçlarına göre incelenen 486 şirketin denetim raporlarından, 2018 yılında 42 şirkete ve 2017 yılında ise 18 şirkete olmak üzere toplam 60 adet sınırlı olumlu denetim görüşü içeren rapor verildiği saptanmıştır. Görüşle ilgili en fazla belirlenen nedenler sırasıyla iştirakler ve bağlı ortaklıklar ile ilgili hususlar, alacaklar, finansal sıkıntı ve karşılıklarla ilgili konulardır. 2018 yılında “dört büyük” kapsamındaki denetim kuruluşları en fazla karşılıklarla ilgili konuları, diğer denetim kuruluşları ise finansal sıkıntılarla ilgili konuları sınırlı olumlu görüş verme nedeni olarak belirtmişlerdir. Çalışmada ayrıca sınırlı olumlu görüş nedenleri sektörler ve bağımsız denetim kuruluşu bazında karşılaştırılmış ve bu nedenler arasındaki benzerlik ve farklılıklar ortaya konulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Sınırlı Olumlu Denetim Görüşü, Bağımsız Denetim Görüşü, Bağımsız Denetim Raporu
Jel Sınıflandırması: M40, M42

Content Analysis Of Audit Reports Given To Qualified Opinion

Abstract

This study was conducted to determine the reasons for giving opinion in the audit reports that contain qualified opinions. In this direction, the audit reports of the companies traded on Borsa Istanbul in 2017-2018 are discussed and the reasons for giving qualified opinions are classified according to their content. The binary logistics regression analysis revealed that the classification made on the basis of four major independent auditing firms and other auditing firms was 80% correct. The classification made by considering the explanations in the independent audit reports has been compared by sectors and independent audit institutions. Multidimensional scaling analysis was carried out to determine the similarities and differences according to the total number of reasons for giving qualified opinions on the basis of independent auditors. According to the results of the research, it has been determined from the audit reports of 486 companies, which included a total of 60 qualified audit opinions, 42 companies in 2018 and 18 companies in 2017. The most determined reasons for opinion are based on respectively, issues related to affiliates and subsidiaries, receivables, financial difficulties and provisions. In 2018, audit firms within the scope of the “four major” identified the most relevant provisions while other audit firms identified issues related to financial distress as the most frequently observed reason for giving qualified opinions. In the study, the reasons for qualified opinions were compared on the basis of sectors and independent audit firm, and similarities and differences between these reasons were revealed.

Keywords: Qualified Opinion, Independent Audit Opinion, Independent Audit Reports
Jel Code: M40, M42

*Prof. Dr., Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, yildiz.ayanoglu@hbv.edu.tr, orcid.org/0000-0002-1024-2105.

**Dr. Öğr. Üyesi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Polatlı Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü, tugba.dolen@hbv.edu.tr, orcid.org/0000-0003-3230-0318.

Giriş

Denetim sürecinde işletmelerin beyanları, önceden belirlenen ölçütler dahilinde, belirli niteliklere sahip, tecrübeli bir denetçi önderliğindeki ekip tarafından incelenmekte ve finansal tabloların finansal raporlama çerçevesine uygunluğu ile ilgili bir görüş oluşturulmaktadır. Denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca ulaşmaktadır (BDS 700, md11). Bu sonuca varırken denetçi, “yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini ve düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığını” (BDS 700, md.11) dikkate alır.

Denetim görüşü ve şekil esasları denetim standartları tarafından belirlenen bir format dahilinde kamuoyuna açıklanmaktadır. Finansal tablolarla ilişkin görüş oluşturmak ve denetçi raporundaki görüş türleri ile ilgili Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu “BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı” ve “BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı” yayınlamıştır.

Bağımsız denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluklarının ve denetçi raporunun şekil ve içeriğinin ele alındığı BDS 700 standardında, denetçinin, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda olumlu görüş; bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varması veya bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumda BDS 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş vereceği belirtilmiştir (BDS 700,md 16-17).

BDS 705 standardına göre denetçi, “yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa” veya “tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği fakat yaygın olmayabileceği” sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) verecektir.

Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi durumunda, denetçi görüşüne esas teşkil eden sebepler, denetim raporundaki “denetim dayanağı” bölümünde belirtilmelidir. Denetim dayanağı bölümünde, denetim kanıtları ile tespit edilen önemli yanlışlıkların içeriğine ve elde

edilen denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığına ilişkin açıklamalar da yer almalıdır.

Bu çalışmada, Borsa İstanbul'da yer alan 486 şirketin 2017 ve 2018 dönemlerindeki denetim raporları ele alınmış ve sınırlı olumlu olarak görüş bildirilen denetim raporlarında denetçi görüşüne dayanak oluşturan nedenler sıralanmıştır. İnceleme kapsamında raporda yer alan sınırlı görüş dayanaklarının, sektörler ve bağımsız denetim kuruluşları itibariyle karşılaştırılması yapılmıştır. Denetim raporlarında sınırlı olumlu görüş verilme nedenleri içeriğine göre sınıflandırılmıştır. Bağımsız denetim kuruluşu bazında sınırlı olumlu görüş verilme nedenlerine göre benzerlik ve farklılıkları tespit etmek için çok boyutlu ölçekleme analizi yapılmıştır.

1. Bağımsız Denetim Standartlarına Göre Denetim Raporlarında Sınırlı Olumlu Görüş Verilme Nedenleri

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” Standardını 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Aynı standart 24/03/2017 tarihli ve 30017(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanarak revize edilmiş, standardın son hali 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Söz konusu standart denetçinin bir görüş oluştururken finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğunu ele almaktadır (BDS 705, md.1). Standarda göre olumlu görüş dışında bir görüş verileceği zaman; sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermektan kaçınma şeklinde kullanılacak görüş türleri belirlenmiştir. Denetçiler aşağıdaki durumların varlığında sınırlı olumlu görüş vermektedirler:

- “Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı” sonucuna varırsa veya
- “Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte varsa tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği” sonucuna varırsa (BDS 705, md.7).

Sınırlı olumlu görüş verilme nedenlerinden finansal tablolarda önemli ancak yaygın olmayan yanlışlık içermesi koşulunda önemli yanlışlığın niteliği açıklanmalıdır. BDS 700

standardı denetçinin, finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak için bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde edilip edilmediği konusunda bir sonuca varmasını zorunlu kılar.

Denetçinin vereceği görüş türünün belirlenmesinde yanlışlığın önemlilik düzeyleri ve yaygın olma seviyesi dikkate alınır. Bu hususun verilecek görüş türünü nasıl etkilediği Tablo 1’de gösterilmektedir.

Tablo 1.

Yanlışlığın Önemlilik Düzeyleri ve Yaygın Olma Seviyesi

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	Olumsuz görüş
Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.	Sınırlı olumlu görüş	Görüş vermekten kaçınma

Kaynak: BDS 705, A1.

Denetçi, denetim raporunun türüne karar verirken, tespit ettiği yanlışlıkların finansal tablolardaki beyanlar üzerindeki etkisinin büyüklüğünü tanımlarken kullanıcıların kararını etkileme seviyesini “önemsiz” ve “önemli” olarak, etkinin finansal tablodaki çapını da “yaygın” ve “yaygın değil” şeklinde nitelendirmektedir (Selimoğlu, Özbirecikli & Uzay, 2019, s. 331).

BDS 450 “Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi” Standardına göre yanlışlık; bir finansal tablo kaleminin raporlanan tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli finansal raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılık olarak tanımlanır.

Denetim sırasında tespit edilen yanlışlığın önemli ancak yaygın olmama durumunun değerlendirilmesi tamamen denetçi yargısına bırakılmıştır. Denetçinin bir yanlışlığın önemli yanlışlık olarak nitelendirmesinin üç nedeni bulunmaktadır:

- seçilen muhasebe politikalarının uygunluğu,
- seçilen muhasebe politikalarının uygulanması ve
- finansal tablolardaki açıklamaların uygunluğu veya yeterliliği (BDS 705, A2-A3).

Yönetimin seçtiği muhasebe politikalarının uygunluğuyla ilgili olarak, bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olmadığı durumlarda veya finansal tablolarda yer alan önemli bir kaleme ilişkin uygulanan muhasebe politikasının, finansal tablolarda doğru bir şekilde açıklanmadığı durumlarda veya finansal tabloların, bu tabloların temelini oluşturan işlem ve olayları, gerçeğe uygun sunumu sağlayacak şekilde açıklamadığı durumlarda önemli yanlışlıklar ortaya çıkabilir. Ayrıca bir işletme, önemli muhasebe politikalarına ilişkin seçimini değiştirdiğinde ancak söz konusu hükümlere uygunluk sağlamadığında, finansal tablolarda önemli bir yanlışlık ortaya çıkabilir (BDS 705, A4-A5).

Seçilen muhasebe politikalarının uygulanmasıyla ilgili olarak, finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunması durumunda sınırlı olumlu görüş verilir. Önemli yanlışlıklar; seçilen muhasebe politikalarının finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olarak uygulamaması durumunda veya seçilen muhasebe politikalarının uygulamasında sehven yapılan hata şeklinde ortaya çıkabilir (BDS 705, A6).

Finansal tablo açıklamalarının uygunluğu veya yeterliliğiyle ilgili önemli yanlışlıklar; finansal tabloların, geçerli finansal raporlama çerçevesi tarafından zorunlu kılınan açıklamaların tümünü içermediği, finansal tablolardaki açıklamaların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulmadığı veya finansal tablolarda gerçeğe uygun sunumun sağlanması için gereken geçerli finansal raporlama çerçevesinin özellikle zorunlu kıldığı dışında ilâve açıklamalara yer verilmediği durumlarda ortaya çıkabilir (BDS 705, A7).

Denetçi tarafından belirlenen önemli yanlışlıkların niteliği denetçi yargısına bırakılmıştır. Denetçi, önemli yanlışlıkların finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa sınırlı olumlu denetim görüşü verir. Sınırlı olumlu denetim görüşü denetçinin vardığı sonucun esas itibarıyla, hatta büyük çapta olumlu olduğunu ifade eder. Bu “olumlu” kanı nesnelidir (Altaş, 2016, s.143). Böyle bir durumda denetçi, nesnel kanıya sebep olan hususu, tespit ettiği ve yaygın bulmadığı yanlışlıkları denetim raporunda “denetimin dayanağı” başlığında belirtmektedir.

2. Literatür Taraması

Bağımsız denetim raporlarındaki sınırlı olumlu denetçi görüşleri ile ilgili çalışmalar incelendiğinde, denetim görüşünü etkileyen faktörler ve denetçi görüş tercihlerine yönelik çalışmalara rastlanmaktadır. Denetçi görüş tercihlerinin işletmenin sürekliliği ile ilgili

belirsizlik ile yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi kapsamında ele alındığı görülmektedir. Bu kapsamda literatürde yer alan çalışmalardan bazıları aşağıda özetlenmiştir.

Ireland (2003), İngiltere’de denetçilerin olumlu görüş dışında denetim görüşü tercihlerini işletmenin sürekliliği kapsamında ele alarak incelemiştir. Çalışma sonucunda, bağımsız denetim kuruluşunun büyüklüğü ile denetim görüş türü arasındaki ilişkinin iştirak şirketleri açısından farklılık gösterdiği ortaya konulmuştur (Ireland, 2003, s.975).

Habib (2013), çalışmasında Yeni Zelanda’da 1982-2011 yılları arasında 73 firma verisi üzerinde meta analizi yöntemi kullanılarak denetim firmalarının olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini etkileyen faktörleri; denetim ve denetçi ile ilgili faktörler ve şirketle ilgili faktörler olarak sınıflandırarak incelemiştir. 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 (Habib, 2013, s.184).

Tsipouridou ve Spathis (2014), Atina Menkul Kıymetler Borsası'nda (ASE) işlem gören şirketlerde denetim görüşleri ile kazanç yönetimi arasındaki ilişkiyi inceledikleri çalışmada; kârlılık ve büyüklük gibi finansal özellikleri, denetçilerin denetim görüş kararının belirleyicileri olduğunu tespit etmişlerdir (Tsipouridou & Spathis, 2014, s. 38).

Zureigat (2014), 2013 yılında Suudi Borsasında (TADAWUL) işlem gören 153 şirkete ait bağımsız denetim raporlarını incelediği çalışmasında, şirketlere ait finansal değişkenlerin denetim raporları ve bağımsız denetçi tercihlerine etkisini belirlemeyi amaçlamıştır. Denetim firması büyüklüğü, işletme büyüklüğü ile kaldıraç oranının denetim raporlarını önemli ölçüde etkilediği ve dört büyüklerden olan denetim firmalarının diğer denetim firmalarına oranla daha fazla denetim raporlarında olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verdiği sonuçlarına ulaşmıştır (Zureigat, 2014, s. 66).

Akdoğan vd. (2015) çalışmalarında 2009-2013 döneminde, Borsa İstanbul Ulusal Pazarda işlem gören şirketlerin bağımsız denetçilerini, bağımsız denetim görüşlerini, bu görüşlere esas teşkil eden sebepleri ve şartlı görüş alan şirketlerin gelecek dönemde denetçi değişikliğine gidip gitmediğini ve denetçi değişikliğinin görüşlere etkisini incelemiştir. Araştırmanın sonucunda şartlı görüş nedenlerinin bağlı ortaklık, iştirak ve müşterek yönetime tabi ortaklıklara ilişkin hususlar, karşılıklar ve işletmenin sürekliliği konularında yoğunlaştığı görülmüştür (Akdoğan, Aktaş & Gülhan, 2015, s. 19).

Konopleva vd. (2015) yaptıkları çalışmada 2013 yılında Rusya’da yayınlanan bağımsız denetçi raporlarını incelemişler ve denetçi görüşlerinin % 74’ünün olumlu, % 25’nin şartlı olumlu, % 6’nin olumsuz ve % 4’nün görüş bildirmekten kaçınma şeklinde olduğunu ortaya koymuşlardır. Neredeyse “kusursuz” anlamına gelen bu sonucu, denetçilerin müşterilerine karşı “aşırı hoşgörülü” davranmış olabilecekleri ile açıklamışlardır. Çalışmanın devamında olumsuz görüş verilme nedenleri araştırılmış, denetçilerin müşterilerinin faaliyetlerine devam edememe ve önemli belirsizlikler hakkındaki kanıtlarının % 3,3 olduğu ortaya konulmuştur (Konopleva, İkonnikova & Bals, 2015, s. 26).

Yaşar (2017) işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlikler içeren olumlu görüş dışında denetim görüşünün belirleyicilerini araştırmayı amaçlamıştır. Çalışmada, 2011-2015 döneminde BİST Sınai Endeksi’nde işlem gören şirketlere ait veriler lojistik regresyon yöntemi ile analiz edilmiştir. Önceki denetim görüşü ve denetim rapor gecikmesi değişkenlerinin işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik içeren olumlu olmayan denetim görüşlerinin oluşturulmasında istatistiksel olarak anlamlı en etkili değişkenler olduğu tespit edilmiştir (Yaşar, 2017, s. 58).

Moalla (2017), şartlı görüş içeren denetim raporlarında finansal değişkenlerin etkisini incelediği çalışmasında, Tunus’ta 11 yıldan uzun süredir borsada işlem gören 76 şirketin 2005-2015 yılları arasındaki bağımsız denetim raporlarını, panel lojistik regresyon yöntemi ile analiz etmiştir. Sonuç olarak likidite, cari yıl zararı ve geçmiş yıl zararı değişkenlerinin şartlı görüş verilmesiyle ilişkili olduğu tespit edilmiştir (Moalla, 2017, s. 468).

Sultanoğlu vd. (2018), şirketlerin finansal sıkıntı düzeyi, büyüklüğü ve denetçi türü gibi değişkenlerin, denetçilerin denetim görüşü verme tercihlerine etkisini ve finansal kriz dönemlerinde denetim görüşü üzerinde etkili olan faktörleri lojistik regresyon modeli ile incelemişlerdir. Borsa İstanbul’da 2000-2002 ve 2007-2009 yıllarında imalat sanayii sektöründe faaliyet gösteren şirketler üzerinde yaptıkları çalışmada; finansal kriz dönemlerinde finansal sıkıntı ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi olasılığı arasında pozitif bir ilişki olduğunu ve müşteri işletmenin büyüklüğünün işletmeye olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi olasılığı üzerinde negatif ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu göstermişlerdir (Sultanoğlu, Mugan, Sekerdağ & Oran, s. 622).

Akdoğan vd. (2018), 2015 yılında yapmış oldukları çalışmanın devamı niteliğindeki araştırmalarında, 2014-2016 yılları arasında Borsa İstanbul’da işlem gören 511 şirketin denetim

raporlarındaki görüşlerin nasıl oluştuğunu incelemişlerdir. İşletmenin sürekliliği, alacakların tahsilatı ile ilgili yaşanan belirsizlikler ve ortaklık ve ilişkili taraflarla olan işlemlerin olumlu görüş dışında görüş verilen raporlara sıkça dayanak teşkil ettiği ortaya konulmuştur (Akdoğan, GÜdü, Işık, Sevindik, Şahin, & Özkan, 2018, s. 2).

Balıkoğlu (2018), Türkiye’de halka açık şirketlere hangi durumlarda olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verildiğini incelemek amacıyla Borsa İstanbul imalat sanayi sektöründe 2006-2016 dönemleri arasında işlem gören şirketlere verilen olumlu görüş dışındaki denetim görüşleri yıllar itibariyle içerik analizi yöntemiyle incelenmiştir. Buna göre en fazla olumlu görüş dışında denetim görüşünün 2008 yılında verildiği, şartlı görüşe en fazla sebep olan hususun karşılık ayrılmaması olduğu, en fazla olumlu görüş dışındaki denetim görüşünün, uluslararası denetim firmaları tarafından verildiği ve dört büyük denetim firması tarafından şartlı görüşe en çok konu edilen nedenin, şirkete açılan davalar olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır (Balıkoğlu, 2018, s. 35-39).

Mat ve Önal (2019), Borsa İstanbul’da imalat sanayi şirketlerinin verilerini kullanarak denetim görüşünü etkileyen faktörleri belirlemek amacıyla yürüttükleri çalışmada, denetim görüşünün finansal ve finansal olmayan değişkenlerden etkilendiğini tespit etmişlerdir. (Mat & Önal, 2019, s. 733).

Gürsoy (2019), 2012-2017 yılları arasında İl Belediyeleri hakkında yayımlanmış Sayıştay Denetim Raporlarını incelediği çalışmasında, olumlu görüş türünün genel olarak yüzde 50’nin altında kaldığı ve çoğunlukla şartlı görüş verildiği sonucuna ulaşmıştır. Sayıştay Denetim Raporlarına göre olumlu görüş vermeme sebepleri; belediye gelirlerinin takip edilmemesi, belediye taşınmazlarının ihalesiz kullandırılması, borçlanma limitlerine uyulmaması, toplu taşıma ve ambalaj atıklarının toplanması ve imtiyaz haklarının ihalesiz verilmesi şeklinde sıralanmıştır (Gürsoy, 2019, s. 410).

Acar (2019), 2010-2017 yılları arasında BİST Sınai Endeksi’nde işlem gören şirketlerin denetim görüşlerini, görüşün ilişkili olduğu hesap ya da konular ve görüş sonrasında yapılan denetçi değişiklikleri bazında incelemiştir. Yıllar bazında en fazla olumlu görüş verildiğini tespit etmiştir. İşletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik ve değer düşüklüğü hesaplamalarına yönelik olarak görüş bildirmekten kaçınma ya da şartlı görüş verildiği sonucuna ulaşmıştır (Acar, 2019, s. 117-120).

Bahşı (2019), bağımsız denetim sonuçları ve raporlanmasıyla ilgili olan denetim standartların, meslek mensuplarının bakış açıları ile değerlendirdiği çalışmasında, denetçilerin denetim standartlarını uyguladıklarını ancak standartlardaki bazı hususların eksik olduğu ve tam olarak açıklanamadığı görüşünde oldukları tespit edilmiştir (Bahşı, 2019, s. 126).

3. Araştırma

3.1. Araştırmanın Amacı, Kapsamı ve Yöntemi

Araştırma, halka açık şirketlerde hangi durumlarda sınırlı olumlu görüş verildiğini ortaya koymak için yapılmıştır. Bu amaçla, Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2017-2018 dönemlerindeki bağımsız denetim raporları incelenmiş, sınırlı olumlu denetim görüşü verilen şirketlerin sınıflandırılması yapılmıştır. Karşılaşılan durumlar sektörler, denetim kuruluşları itibarıyla tablolar halinde ortaya konulmuştur. Ayrıca literatürde dört büyük denetim şirketi olarak anılan Ernst&Young, KPMG, DnT ve PwC'nin sınırlı olumlu görüş verilme nedenleri ile diğer denetim şirketlerinin nedenleri karşılaştırılmıştır. Sektör bazında sınırlı olumlu görüş verilme nedenleri sınıflandırılmıştır.

Çalışmada BDS 705 "Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi" Standardının son hali dikkate alınarak sınırlı olumlu görüş verilme nedenleri sınıflandırılmıştır. Söz konusu standardın güncellenmiş versiyonu 01/01/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanma zorunluluğu nedeniyle araştırma, 2017 ve 2018 yıllarındaki bağımsız denetim raporları ile sınırlı tutulmuştur. Payları borsada işlem gören 486 şirketin bağımsız denetim raporları incelendiğinde, sınırlı olumlu denetim görüşü verilen 2017 yılı için 18, 2018 yılı için 42 olmak üzere toplam 60 rapor olduğu görülmüştür. Bu raporlardan 13 tanesi hem 2017 hem de 2018'de aynı şirketlere ait olduğundan, çalışmada 47 şirketin toplam 60 adet sınırlı olumlu görüş içeren raporu araştırma kapsamına alınmıştır.

Sınırlı olumlu görüş verilme nedenlerinin bağımsız denetim kuruluşu bazında benzerlik ve farklılıklarının karşılaştırılması için çok boyutlu ölçekleme analizi yapılmıştır. Sınırlı olumlu denetim görüşü verilme nedenleri, BDS 705 standardı dikkate alınarak 12 sınıfa ayrılmıştır. Dört büyük bağımsız denetim kuruluşları ve diğer denetim kuruluşları bazında yapılan sınıflandırmanın doğruluğunun test edilmesi için Binary lojistik regresyon analizi uygulanmıştır.

3.2. Araştırma Bulguları

Araştırmanın amacı doğrultusunda Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin 2017-2018 dönemlerindeki denetim raporları incelenmiş ve sınırlı olumlu denetim görüşü verilen toplam 60 rapora yönelik içerik analizi yapılmıştır. Tablo 2’de araştırmaya konu olan raporların ait oldukları şirketlerin sektörlerine ve denetlendikleri kuruluşlara göre frekans dağılımı bulunmaktadır.

Tablo 2.

Sektörler İtibariyle Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Frekans Dağılımı

Sektör	Dört Büyük Denetim Kuruluşları			Diğer Denetim Kuruluşları			2 Yıllık Toplam Sayı	2 Yıllık Yüzde (%)
	2017	2018	Toplam	2017	2018	Toplam		
İmalat	1	4	5	8	13	21	26	43,33
Finans	1	9	10	-	2	2	12	20,00
Holdingle	1	1	2	1	7	8	10	16,67
Maden	-	-	-	3	3	6	6	10,00
Hizmet	1	1	2	-	-	-	2	3,33
İdari	-	-	-	1	1	2	2	3,33
Teknoloji	1	-	1	-	-	-	1	1,67
Tarım	-	-	-	-	1	1	1	1,67
Toplam	5	15	20	13	27	40	60	100

“Dört büyük” denetim kuruluşları toplamda 20 raporda en fazla finans sektöründe yer alan şirketlere sınırlı olumlu denetim görüşü verdikleri belirlenmiştir. Diğer denetim kuruluşları ise 40 raporda en fazla imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketler için sınırlı olumlu denetim görüşü vermişlerdir. 2018 yılında 42 şirket ve 2017 yılı için ise 18 şirket için sınırlı olumlu denetim görüşü verilmiş şirketlerin %43,33’ü imalat, %20’si ise finans sektöründe faaliyet göstermektedir. Tarım ve teknoloji sektöründe bu 2 yıl içerisinde sadece birer şirkette sınırlı olumlu görüş içeren denetim raporu tespit edilmiştir.

Tablo 3.

Sınırlı Olumlu Görüş Nedenleri

NEDENLER	AÇIKLAMALAR
Karşılıklar	TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar Standardına aykırılık
	SPK davalarına ilişkin karşılık ayrılmaması
Stoklar	Stok yönetimi ve stok kontrolü ile ilgili bir sistemin bulunmaması
	Stoklarla ilgili değer düşüklüğü karşılığı ayrılmaması
Alacaklarla İlgili Hususlar	Vadesi geçmiş alacaklarla ilgili karşılık ayrılmaması
	Döviz değerinde alacaklarla ilgili değerlendirme yapılmaması
	Ticari alacaklarla ilgili dava açılması
	Vergilerin ödenmesi ile ilgili belirsizlik
	TMS 12 Gelir Vergisi standardına aykırılık

Vergiler	Vergi daireleri ve SGK'ya olan borçlarının vadesinin geçmiş olması
İştirakler ve Bağlı Ortaklıklarla İlgili Hususlar	Hisse satışı gerçekleşmiş, bu satıştan elde edilen kar veya zarar TFRS 5'e aykırı kayıt altına alınması
	Değer düşüklüğü çalışması yapılmaması
	Bağlı ortaklığın konsolidasyona dahil edilmemesi
	Bağlı ortaklık ile yapılan sözleşmenin uygulanamaması
	Hisse senetlerinin gerçeğe uygun değeri ile finansal tablolara yansıtılmaması
	TFRS 13 Gerçeğe Uygun Değer Ölçümü Standardına aykırılık
Finansal Sıkıntı	Yeterli gelir elde edilememiş olması
	Gayrimenkullere şerh konulmuş olması
	Likidite güçlüğü çekmesi
	Vadesi gelen kredi borcunun ödenmemesi
	Kısa vadeli borçlarının dönen varlıklarını aşması
	Personeline ve Yönetim Kuruluna olan borçlarının tamamının vadesi geçmiş olması
	Dava sonuçlarına ilişkin belirsizliklerin olması
	Oluşan geçmiş yıllar zararları nedeniyle sermaye ve kanuni yedek akçelerinin karşılıksız kalması
Şerefiyeler	Şerefiye hesaplanmasında baz alınan değerlerin değişmesi
Kıdem Tazminatı	Kıdem tazminatının ödenmemesi
Gider Tahakkukları	İşten ayrılan personele verilen çek veya senet için gider tahakkuk kaydı yapılmaması
Duran Varlıklar	Maddi duran varlıkların gerçeğe uygun değer tespitine yönelik çalışma yapılmaması
	TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardına aykırılık
	Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıkların yıllık olarak değer düşüklüğü testine tabi tutulmaması
Konsolidasyon	TFRS 10 Konsolide Finansal Tablolar Standardına aykırılık
	TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardına aykırılık
	TFRS 9 Finansal Araçlar Standardına aykırılık
Özkaynaklar	Mevcut sermayenin üçte ikisinin karşılıksız kaldığı sermaye kaybı
	Sermaye ve ortaklık yapısına ilişkin olarak ortaklar tarafından dava açılmış olması
	Tahsisli sermaye artırımı sürecinin henüz tamamlanmamış olması

Bağımsız denetçiler tarafından tespit edilen 2017 ve 2018 yılları için finansal tablolarda önemli ancak yaygın olmayan bir yanlışlığın varlığı durumu Tablo 3’de görülmektedir. Denetim raporunda “denetimin dayanağı” başlığı altında sıralanan nedenler çalışmamızda 12 başlık altında sınıflandırılmış ve açıklamalar sütununda yaygın olmayan önemli yanlışlığın nedenleri sunulmuştur.

Tablo 4’te sektörlere göre sınırlı olumlu denetim görüş nedenlerinin dağılımı sıralanmıştır. İdari faaliyetler, hizmet, madencilik, teknoloji ve tarım sektörlerinde görüş sayısının az olması nedeniyle “diğer sektörler” başlığında birleştirilmiştir. Buna göre 2017 ve 2018 yıllarında sınırlı olumlu denetim görüşü verilen raporlarda belirlenen neden sayısı en fazla

imalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlere aittir. İmalat sektöründe 26 sınırlı olumlu denetim görüşe toplamda 49 neden sayılmıştır. Bu nedenlerden: stoklar, alacaklar, iştirakler ve bağlı ortaklıklar, finansal sıkıntı ve duran varlıklarla ilgili konulardır. Finans sektöründe 14 nedenin 9'unu (%64,28'ini) karşılıklar oluştururken, holdinglerde 25 görüşün içerisinde iştirakler ve bağlı ortaklıklarla ilgili işlemler, finansal sıkıntı ve vergi konuları ön plana çıkmaktadır. Diğer sektörler grubunda yer alan işletmelerin ise konsolidasyon ile iştirakler ve bağlı ortaklıklarla ilgili işlemleri en çok sınırlı olumlu görüş verme nedeni olmuştur.

Tablo 4.

Sektörlere Göre Sınırlı Olumlu Denetim Görüş Nedenlerinin Dağılımı

	İmalat		Finans		Holding		Diğer Sektörler		TOPLAM
	2017	2018	2017	2018	2017	2018	2017	2018	
Karşılıklar	-	1	1	8	-	2	-	-	12
Stoklar	1	5	-	1	-	-	1	-	8
Alacaklar	3	5	-	2	1	2	-	1	14
Vergiler	1	2	-	-	-	4	1	1	9
İştirakler ve Bağlı Ortaklıklar	2	5	-	1	2	5	4	-	19
Finansal Sıkıntı	3	5	-	1	-	5	-	-	14
Şerefiye	-	-	-	-	-	1	-	-	1
Duran Varlıklar	1	5	-	-	-	-	-	-	6
Kıdem Tazminatı	2	1	-	-	-	-	-	-	3
Gider Tahakkukları	-	1	-	-	-	-	-	-	1
Konsolidasyon	1	1	-	-	2	-	3	3	10
Özkaynaklar	2	2	-	-	1	-	1	-	6
TOPLAM	16	33	1	13	6	19	10	5	103
	49		14		25		15		

2017-2018 yıllarının toplamında bakıldığında şerefiye ile gider tahakkukları konuları sadece bir kez sınırlı olumlu görüş nedeni olarak sunulmuştur. Holding olarak faaliyet gösteren şirketlerin 10 raporundan 1'ine şerefiye hesaplanmasında baz alınan değer değişmesi, imalat sektöründeki şirketlerin 26 raporundan 1'ine ise işten ayrılan personele verilen çek veya senet için gider tahakkuk kaydı yapılmaması nedenleriyle sınırlı olumlu görüş verilmiştir.

Yapılan sınıflandırmaya göre denetim kuruluşlarının sınırlı olumlu denetim görüşüne en çok konu edilen nedenleri ve raporlarda geçme sayısı Tablo 5'te sıralanmıştır. Dört büyük denetim kuruluşları 25, diğer denetim kuruluşları ise 78 olmak üzere toplamda 103 adet neden sunmuşlardır. Buna göre dört büyük denetim kuruluşları tarafından 2018 yılında en fazla konu

edilen nedenler karşılıklar iken diğer denetim kuruluşları tarafından en fazla sunulan nedenler finansal sıkıntı ile iştirakler ve bağlı ortaklıklarla işlemlerdir. Diğer bir ifade ile 2018 yılında dört büyük denetim şirketleri 16 sınırlı olumlu görüş nedeninin yarısının karşılıklardan kaynaklandığını açıklarken, diğer denetim şirketleri 54 görüş nedeninin 21'ini iştirak ve bağlı ortaklık işlemleri ile finansal sıkıntı yani süreklilikle ilgili şüphelerden kaynaklandığını belirtmektedir.

Tablo 5.
Denetim Kuruluşlarının Sınırlı Olumlu Denetim Görüş Nedenleri

Nedenler	Dört Büyük Denetim Kuruluşları			Diğer Denetim Kuruluşları			2 Yıllık Toplam Sayı	2 Yıllık Yüzde (%)
	2017	2018	Toplam	2017	2018	Toplam		
Karşılıklar	1	8	9	-	3	3	12	11,65
Stoklar	2	2	4	-	4	4	8	7,77
Alacaklar	1	3	4	3	7	10	14	13,59
Vergiler	-	-	-	2	7	9	9	8,74
İştirakler ve Bağlı Ortaklıklar	3	1	4	5	10	15	19	18,45
Finansal Sıkıntı	-	-	-	3	11	14	14	13,59
Şerefiye	-	-	-	-	1	1	1	0,97
Duran Varlıklar	-	2	2	1	3	4	6	5,83
Kıdem Tazminatı	1	-	1	1	1	2	3	2,91
Gider Tahakkukları	-	-	-	-	1	1	1	0,97
Konsolidasyon	1	-	1	5	4	9	10	9,71
Özkaynaklar	-	-	-	4	2	6	6	5,83
TOPLAM	9	16	25	24	54	78	103	100

Tablo 4'ün açıklamasında gider tahakkukları ve şerefiyenin hangi şekilde sınırlı olumlu görüşe neden sunulduğuna değinilmiştir. Tablo 5'e göre ikinci sırada en az gösterilme nedeni %2,91'i ile kıdem tazminatı, üçüncü sırada ise %5,83 ile duran varlıklar ve özkaynaklar yer almaktadır. En fazla konu edilen nedenler ise %18,45 iştirakler ve bağlı ortaklıklar, %13,59 ile alacaklar ve finansal sıkıntılardır. Bunları %11,65 ile karşılıklar ve %9,71 ile konsolidasyon izlemektedir.

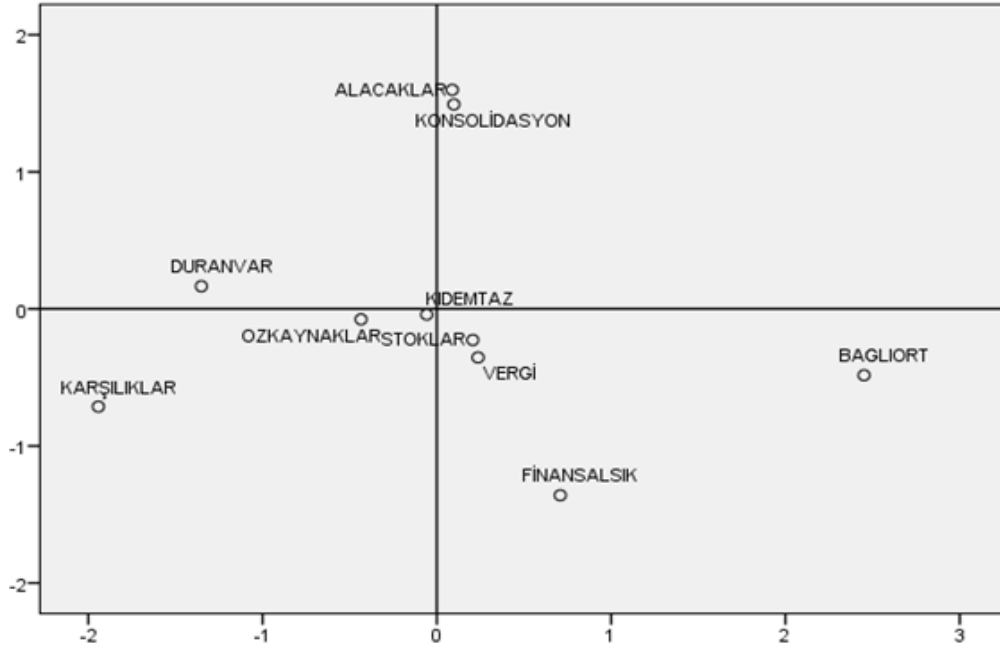
Dört büyük denetim kuruluşlarının 2017 ve 2018 yılında belirlediği 25 nedenin 2'si duran varlıklar, 1'er neden ise kıdem tazminatı ve konsolidasyon konularıyla ilgilidir. Diğer denetim kuruluşları tarafından aynı yıllarda belirlenen 78 nedenin 2'si kıdem tazminatı, 1'er neden şerefiye ve gider tahakkuklarıyla ilgili şüphelerden oluşmaktadır.

Araştırmamızda, verilerin dağılımıyla ilgili varsayımların bulunmaması, nesnelere ya da değişkenler arasındaki ilişkilerin görsel olarak sunulması ve analiz sonuçlarının daha kolay

yorumlanabilir olması gibi avantajları nedeniyle (İşi, 2015, s.300) çok boyutlu ölçekleme analizi kullanılmıştır.

Çok boyutlu ölçekleme analizi; n adet nesne ya da birim arasındaki p değişkene bağlı olarak belirlenen uzaklıklara dayanarak nesnelerin k ($k < p$) boyutlu uzayda gösterimini elde etmeye, nesneler arasındaki ilişkilerin bilinmediği, ancak aralarındaki uzaklıkların hesaplanabildiği durumlarda uzaklıklardan yararlanarak nesneler arasındaki ilişkileri ortaya koymaya yardımcı olan grafik tabanlı bir yöntemdir (İşi, 2015, s.300).

Şekil 1. Çok Boyutlu Ölçekleme Analiz Sonuçları



Sınırlı olumlu denetim görüşü verilme nedenlerinin denetim kuruluşları bazında sayılarına göre benzerlik ve farklılıkları tespit etmek için yapılan çok boyutlu ölçekleme analizine göre karşılıklar, alacaklar, konsolidasyon, finansal sıkıntı ve iştirakler ve bağlı ortaklıklar ile ilgili nedenlerin sayı bakımından farklı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Stoklar, kıdem tazminatı, duran varlıklar, özkaynaklar ve vergiler olarak sınıflandırılan nedenlerin ise sayı bakımından benzer olduğu görülmüştür. Gider tahakkukları ve şerefiye sadece birer kez neden olarak sunulduğundan analize dahil edilmemiştir.

Çok boyutlu ölçekleme analiz sonuçlarının güvenilirliği ve geçerliliği Stres ve R2 istatistiklerinin aldığı değerlere bakılarak yorumlanır. Hesaplanan stres değeri 0,19894 ve R2 değeri 0,80794 olarak bulunmuştur. Elde edilen R2 değeri, stres değerine bağlı olarak sınırlı olumlu görüş verilme neden gruplarının %80,794 oranında açıklandığını göstermektedir.

Bağımsız denetim kuruluşunun “dört büyük” ve “diğer” bazında sınırlı olumlu denetim görüşü verilme nedenlerine ilişkin sınıflandırmanın doğru yapıp yapılmadığını incelemek amacıyla toplam 60 rapordan elde edilen veriler Binary lojistik regresyon analiziyle incelenmiştir. Çalışmamızda, dört büyük denetim kuruluşları ve diğer denetim kuruluşları olarak iki sınıfa ayrılmış kategorik bağımlı değişkenler ile sınırlı olumlu denetim görüş nedenleri olarak sınıflandırdığımız birden çok sayıda bağımsız değişken olması nedeniyle Binary lojistik regresyon analizi ile doğru sınıflandırma yüzdesi tespit edilmiştir.

Binary lojistik regresyon analizi, bağımlı değişkenin iki kategorili olduğu lojistik regresyon yöntemidir (Alpar, 2011, s.623). Binary lojistik regresyon analizinin başarısının değerlendirilmesinde kullanılan sınıflandırma istatistikleri Tablo 6’da sunulmuştur.

Tablo 6.

Binary Lojistik Regresyon Analizi Sınıflandırma Sonuçları

Bağımsız Denetim Kuruluşları		Tahmin Edilen Grup		
		Denetim Firmaları		Doğru Sınıflandırma Yüzdesi
		Diğerleri	Dört Büyükler	
Gözlenen Grup	Diğerleri	34	6	85,0
	Dört Büyükler	6	14	70,0
	Toplam	40	20	80,0

Analiz sonuçları göstermektedir ki dört büyük bağımsız denetim kuruluşları ve diğer denetim kuruluşları bazında sınırlı olumlu görüş verilme nedenlerine ilişkin doğru sınıflandırma toplam yüzdesi %80’dir. Dolayısıyla sınırlı olumlu denetim görüş nedenleri olarak tespit edilen bağımsız değişkenlerin bağımsız denetim kuruluşları bazında istatistiksel açıdan doğru sınıflandırıldığı görülmektedir. Dört büyüklerin doğru sınıflama yüzdesinin daha düşük (%70) olması; bunlar tarafından verilen raporların sayısının (20) az olmasından kaynaklanabilir. Başka bir ifade ile nitel bir araştırmada istatistiksel olarak anlamlı sonuca ulaşmak için aranan 30 sayılı örnek burada sağlanmamaktadır (Baltacı, 2018, s.235).

Sonuç ve Değerlendirme

Bu çalışmada, BDS 705 “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi” Standardının 01/01/2017 tarihinden sonra uygulanmaya başlanan güncellenmiş hali dikkate alınarak Borsa İstanbul’da faaliyet gösteren 486 şirketin 2017-2018 yıllarındaki denetim raporları incelenmiş ve 2017’de 18, 2018’de ise 42 şirket olmak üzere toplam 60 adet sınırlı olumlu görüş içeren rapor verildiği belirlenmiştir. Sınırlı olumlu olarak görüş bildirilen denetim raporlarının “denetim dayanağı” başlığında yer alan denetçinin tespit

ettiği ve yaygın bulmadığı yanlışlıklar incelenmiştir. Yapılan “yanlışlık” nedenlerinin sınıflandırılmasında 12 başlık oluşturulmuştur.

Akdoğan vd. (2015), Balıkoğlu (2018), Akdoğan v.d. (2018) ve Gürsoy (2019) çalışmalarına benzer olarak sınırlı olumlu görüş nedenleri sınıflandırılmıştır. Adı geçen yazarların eserlerinden farklı olarak çalışmamızda sektöre ve bağımsız denetim kuruluşuna göre karşılaştırma yapılmış, çok boyutlu ölçekleme analizi ile benzerlikler ve farklılıklar ortaya konulmuştur. Ayrıca sınırlı olumlu denetim görüş nedenleri olarak tespit edilen bağımsız değişkenlerin dört büyük bağımsız denetim kuruluşları ve diğer denetim kuruluşları bazında istatistiksel açıdan doğru sınıflandırıldığını tespit etmek için Binary lojistik regresyon analizi yapılmış ve sınıflandırmanın %80 oranında doğru yapıldığı belirlenmiştir.

İnceleme sonucunda dört büyük denetim kuruluşu 25, diğer denetim kuruluşları ise 78 olmak üzere toplam 103 adet sınırlı olumlu görüş nedeni kullandıkları ortaya konulmuştur. Dört büyük denetim kuruluşu 2018 yılında 15 rapordan 8’ine karşılıklar nedeniyle, diğer denetim kuruluşları ise 27 rapordan 11’ine finansal sıkıntı nedeniyle sınırlı olumlu görüş vermişlerdir. 2017-2018 yılları arasında sınırlı olumlu denetim görüşü verilen şirketlerde belirlenen neden sayısı en fazla imalat sektöründe, en az hizmet sektöründe faaliyet gösteren şirketlere ait olduğu tespit edilmiştir.

Araştırmamızda, farklı sektörlerde faaliyet gösteren şirketlerin raporlarında sınırlı olumlu görüş nedenleri ile sektörle ve bağımsız denetim kuruluşuyla karşılaştırması yapılarak literatüre katkı sağlanmaya çalışılmıştır. İnceleme kapsamındaki raporların ait oldukları işletmelerin %43,33’ü imalat ve %20’si finans sektöründe faaliyet göstermektedir. İmalat sektöründe faaliyet gösteren şirketlerde en fazla belirlenen nedenler sırasıyla; iştirakler ve bağlı ortaklıklar, alacaklar ve finansal sıkıntı ile ilgili konulardır.

Çok boyutlu ölçekleme analiz sonucuna göre karşılıklar, alacaklar, finansal sıkıntı ve iştirakler ve bağlı ortaklıklar ile ilgili nedenlerin sayı bakımından “dört büyük” ve “diğer” denetim kuruluşları bazında farklı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Stoklar, kıdem tazminatı, konsolidasyon, özkaynaklar, duran varlıklar ve vergiler olarak sınıflandırılan nedenlerin sayı bakımından benzer olduğu görülmektedir.

Çalışmanın sınırlı olumlu görüş verilme nedenlerini doğru sınıflandırdığının istatistiksel olarak ispatlanması gelecekteki muhtemel çalışmalara katkı sağlanması beklenmektedir. İleride yapılacak çalışmalarda 2019 denetim raporları da dahil edildiğinde şerefîye ve gider

tahakkukları gibi nedenlerinin sayısı artmaz ise bunlar “diğer” başlığı altında toplanarak raporlar incelenebilir. Ayrıca sınırlı olumlu denetim görüşü içeren denetim raporlarının nitel analiz yöntemleriyle de incelenerek, denetçilerin dört büyük veya bunların dışındakilere göre raporların nedenlerini ifade etme şekli açısından benzerlik, kelime sayısı, tekrar durumları ortaya konulabilir.

Kaynakça

Acar, M. (2019). Bağımsız Denetim Görüş Yazıları: Teori, Yasal Düzenlemeler ve Borsa İstanbul Örneği. G. Kurt, F.S. Özdemir, (Ed.), *Denetimde seçme konular*, (ss.101-122), Ankara: Gazi Kitabevi.

Akdoğan, N., Aktaş, M., & Gülhan, O. (2015). Borsa İstanbul'da bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetim görüşleri üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(1), ss.19-32.

Akdoğan, N., GÜDÜ, E. S., IŞIK, A., SEVİNDİK, İ., ŞAHİN, D., & ÖZKAN, G. (2018). 2014-2016 yılları arasında BİST şirketleri ile ilgili denetim görüşleri. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 18(54), ss.1-18.

Alpar, C. R. (2011). *Çok değişkenli istatistiksel yöntemler*. Ankara: Detay Yayıncılık.

Altas, S. (2016). Bağımsız denetim sonucunda düzenlenecek görüş yazısının türleri ve şirket yönetimine etkisi. *Mali Çözüm Dergisi*, 26, ss.139-152.

Bahşı, S. (2019). Türkiye denetim standartlarından bağımsız denetimin sonuçları ve raporlanması ile ilgili standartların bilinirliği üzerine yapılan bir araştırma. *İzmir YMMO Dergisi*, 1(2), ss.96-129.

Balıkoğlu H.U. (2018). *Türkiye’de halka açık şirketlere olumlu görüş dışında bir denetim görüşü verilmesini gerektiren durumların incelenmesi: 2006-2016 bağımsız denetim raporlarının analizi (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Osmaniye.

Baltacı A. (2018). Nitel araştırmalarda örnekleme yöntemleri ve örnek hacmi sorunsalı üzerine kavramsal bir inceleme. *Bitlis Eren Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S.7, ss. 231-274.

BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

Gürsoy, İ. (2019). Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği: belediyeler üzerine bir araştırma. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(2), ss.410-433.

- Habib, A. (2013). A Meta-analysis of the determinants of modified audit opinion decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28(3), pp.184-216.
- Ireland, J. C. (2003). An empirical investigation of determinants of audit reports in the UK. *Journal of Business Finance & Accounting*, 30(7-8), pp.975-1016.
- İşi, A. (2016). İstatistiklerle Türk Dünyasında inovasyon, 14. *Uluslararası Türk Dünyası Sosyal Bilimler Kongresi*, 22-23 Ağustos 2016, Gostivar - Makedonya, 298-306.
- Konopleva, I.A., İkonnikova, O.V., Bals, İ.L., (2015). - Коноплева, И.А., Иконникова, О.В., Боас, И.Л. (2015). Аудиторское заключение и его информационные возможности с точки зрения пользователей бухгалтерской отчетности. *аудиторская деятельность*, 6 (366), сс.23-29.
- Mat, M. ve Servet, Ö. (2019). Bağımsız denetim raporlarında denetim görüşünü etkileyen faktörlerin belirlenmesi: Borsa İstanbul imalat sanayi sektörü şirketleri üzerine bir uygulama. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(3), ss.733-760.
- Moalla, H. (2017). Audit report qualification/modification: impact of financial variables in Tunisia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(4), pp. 468-485.
- Selimoğlu K.S., Özbirecikli, M. & Uzay, Ş. (2019). *Bağımsız denetim*. Ankara: Nobel.
- Sultanoğlu, B., Mugan, C. S., Sekerdağ, U., & Oran, A. (2018). The auditor's opinion modifications around domestic and global financial crises. *Meditari Accountancy Research*, 26(4), pp. 622-639.
- Tsipouridou, M., Spathis, C. (2014). Audit opinion and earnings management: evidence from Greece. *In Accounting Forum*, Vol. 38, No. 1, pp. 38-54.
- Yaşar, A. (2017). İşletmenin sürekliliğinde ortaya çıkan belirsizliğin bağımsız denetim raporlarındaki denetçi görüşleri açısından incelenmesi: BİST'de işlem gören sınav şirketlerine yönelik bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), ss. 58-85.
- Zureigat, Q. M. (2015). Factors associated with audit reports in Saudi Arabia. *Global Journal of Management And Business Research*, 14(5), pp. 66-74.