

T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**BAĞIMSIZ DENETİMDE GÖRÜŞ VE GÖRÜŞÜ ETKİLEYEN
UNSURLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

TOLGA ERDOĞAN

Anabilim Dalı: İŞLETME

Programı: İŞLETME

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU

KASIM 2020

T.C. İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ

LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

**BAĞIMSIZ DENETİMDE GÖRÜŞ VE GÖRÜŞÜ ETKİLEYEN
UNSURLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

TOLGA ERDOĞAN

1600007412

Anabilim Dalı: İŞLETME

Programı: İŞLETME

Tez Danışmanı: Prof. Dr. Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU

Jüri Üyeleri: Prof. Dr. Emine Müge ÇETİNER

Prof. Dr. Mahmut PAKSOY

Prof. Dr. Taylan ALTINTAŞ

Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT

KASIM 2020

ÖNSÖZ

Küreselleşen ve küçük bir köy haline gelen dünyamızda artık işletmeler ile ilgili karar alması gereken pek çok işletme ilgilisi taraf bulunmaktadır. Alınacak kararlarda işletmenin finansal bilgileri kullanılacağından, kararların isabet derecesinin artırılması finansal bilginin doğruluğuyla doğru orantılıdır. İşletmenin finansal bilgilerinin doğruluğu da bağımsız denetim ile tespit edilebilmektedir. Denetçiler karar alıcılara finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili makul bir güvence sunmalıdırlar.

Günümüzde önemi giderek artan bağımsız denetim faaliyeti sonucunda denetçi finansal bilgiler ile ilgili bir görüş beyan etmekte, karar alıcılarda bu görüş beyanına göre hareket etmektedirler. Denetçinin hazırlayacağı raporunda yer vereceği denetim görüşünü etkileyen unsurlar üzerine literatürümüzde kısıtlı çalışma olduğu belirlenmiş, var olan çalışmaların da denetim raporlarının belirli bir bölümü incelenerek yapıldığı görülmüştür. Bu nedenle görüşü etkileyen unsurların neler olduğu daha ayrıntılı tespit etmek amacıyla denetim raporlarının sektör ve görüş türü kısıtlaması yapmadan incelendiği bir çalışma gerçekleştirilerek literatüre katkı sağlamak amaçlanmıştır.

Çalışmamın her aşamasında bilgi ve tecrübesiyle bana yol gösteren, desteğini hiçbir zaman esirgemeyen değerli danışmanım Prof. Dr. Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU'na çalışmam süresince yaptıkları katkılardan dolayı Prof. Dr. Emine Müge ÇETİNER ve Dr. Öğr. Üyesi Levent POLAT'a sonsuz teşekkürler ederim.

Doktora sürecimin başından sonuna kadar gösterdikleri fedakarlık ve anlayış için sevgili eşim ve biricik kızlarıma gönülden teşekkür ederim.

Tolga ERDOĞAN

Kasım 2020

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
İÇİNDEKİLER	ii
KISALTMALAR	vii
TABLOLAR LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	xi
GRAFİKLER LİSTESİ	xii
ÖZET	xiii
ABSTRACT	xiv
GİRİŞ	xv
BİRİNCİ BÖLÜM	1
1. BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ VE DENETİM STANDARTLARI	1
1.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	1
1.1.1. Denetim ve Bağımsız Denetimin Tanımı	3
1.1.2. Denetimin Tarihçesi ve Gelişimi	7
1.1.3. Denetim Türleri	17
1.1.3.1. Faaliyet Denetimi	17
1.1.3.2. Uygunluk Denetimi	19
1.1.3.3. Bağımsız Denetim	21
1.1.4. Bağımsız Denetimin Amaçları	23
1.1.4.1. Bilgilendirme Amacı	24
1.1.4.2. Koruma Amacı	25

1.1.4.3.	Caydırıcı Amaç.....	26
1.1.4.4.	İşletme Yöneticilerinin İddialarının İncelenmesi Amacı	26
1.1.5.	Bağımsız Denetimde Denetçinin Sorumlulukları	27
1.1.6.	Bağımsız Denetimin Yararları	29
1.2.	GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	31
1.2.1.	Genel Standartlar	33
1.2.1.1.	Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı	33
1.2.1.2.	Bağımsızlık Standardı	35
1.2.1.3.	Mesleki Özen Standardı	36
1.2.2.	Çalışma Alanı Standartları.....	36
1.2.2.1.	Planlama ve Gözetim Standardı	37
1.2.2.2.	İç Kontrolün İncelenmesi Standardı.....	38
1.2.2.3.	Kanıt Toplama ve Değerlendirme Standardı.....	39
1.2.3.	Raporlama Standartları	40
1.2.3.1.	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı. 40	
1.2.3.2.	Devamlılık Standardı.....	41
1.2.3.3.	Yeterli Açıklama Standardı	42
1.2.3.4.	Görüş Beyanı Standardı.....	43
1.3.	ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ (ISA’S)	43
1.4.	TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ.....	46
	İKİNCİ BÖLÜM.....	48
2.	BDS 700, BDS 705 STANDARTLARININ İNCELENMESİ VE DENETİM GÖRÜŞÜ	48
2.1.	BDS 700 FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA STANDARDININ İNCELENMESİ	48
2.1.1.	BDS 700’ün İçeriği.....	51

2.1.2.	BDS 700'ün Uygulanması	53
2.1.3.	BDS 700'ün Önemi	54
2.1.4.	BDS 700'e Göre Görüş Oluşturma.....	54
2.1.5.	BDS 700'e Göre Görüş Şekilleri	56
2.1.6.	Denetimde Görüş Türleri	58
2.1.6.1.	Olumlu Görüş	58
2.1.6.2.	Şartlı Görüş.....	59
2.1.6.3.	Görüş Bildirmekten Kaçınma.....	59
2.1.6.4.	Olumsuz Görüş	60
2.1.7.	BDS 700'e Göre Rapor Hazırlanması	61
2.1.8.	Denetçi Raporunun Şekli ve İçeriği.....	62
2.1.9.	Denetimde Makul Güvence	68
2.1.10.	Denetimde Mesleki Şüphecilik.....	70
2.2.	BDS 705 BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ.....	71
2.2.1.	Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar	72
2.2.2.	Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi.....	74
2.2.3.	Denetimde Denetçinin Sorumluluğu	78
2.2.4.	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim.....	80
3.	DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEYEN UNSURLARIN TESPİTİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA	82
3.1.	Araştırmanın Amacı, Önemi ve Konusu.....	82
3.2.	Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları	83
3.3.	Araştırmanın Yöntemi.....	83
3.4.	Araştırmada Kullanılan Veriler.....	84
3.5.	Analiz Yöntemi	84
3.6.	Araştırma Verilerinin Analizi	85

3.6.1.	İşletmelerin Sektörlerine Göre Dağılımı.....	86
3.6.2.	İşletmelerin Şehirlere Göre Dağılımı.....	87
3.6.3.	Denetim Firmalarının Dağılımı	88
3.6.4.	2015 Yılı Denetim Raporlarının Analizi	89
3.6.4.1.	2015 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar .	90
3.6.4.2.	2015 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar	94
3.6.5.	2016 Yılı Denetim Raporlarının Analizi	98
3.6.5.1.	2016 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar .	99
3.6.5.2.	2016 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar	106
3.6.6.	2017 Yılı Denetim Raporlarının Analizi	110
3.6.6.1.	2017 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar	111
3.6.6.2.	2017 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar	120
3.6.7.	2018 Yılı Denetim Raporlarının Analizi	123
3.6.7.1.	2018 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar	124
3.6.7.2.	2018 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar	135
3.6.8.	2019 Yılı Denetim Raporlarının Analizi	141
3.6.8.1.	2019 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar	142
3.6.8.2.	2019 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınma Verilmesine Neden Olan Unsurlar	155
3.6.8.3.	2019 Yılında Olumsuz Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar	161
3.6.9.	Yıllar İtibari ile Görüş Türlerinin Karşılaştırılması.....	162
3.6.10.	Görüş Türlerinin Sektörlere Göre Dağılımı.....	167
SONUÇ VE ÖNERİLER		172

KAYNAKÇA.....	179
EKLER.....	188
ÖZGEÇMİŞ	189



KISALTMALAR

A	: Bağımsız Denetim Standartları Açıklama Paragrafı
AAA	: American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Derneği)
AICPA	: American Institute of Certified Public Accountant (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)
BDS	: Bağımsız Denetim Standartları
BDDK	: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
BDY	: Bağımsız Denetim Yönetmeliği
BİST	: Borsa İstanbul
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GKGDS	: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IFAC	: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)
ISA/ UDS	: International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)
KGK	: Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
m	: Madde
mad.	: Madde
prg.	: Bağımsız Denetim Standartları Paragrafı
SAS	: Statement on Auditing Standards (Denetim Standartları Beyanı)
SMMM	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SPK	: Sermaye Piyasası Kurulu
TDS	: Türkiye Denetim Standartları
TMSF	: Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	: Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	: Türkiye SMMM ve YMM Odaları Birliği

UDS : Uluslararası Denetim Standartları
YMM : Yeminli Mali Müşavir



TABLÖLER LİSTESİ

Tablo 1.1. Denetimin Tarihsel Süreci	10
Tablo 1.2. Uluslararası Denetim Standartları Konu Başlıkları	45
Tablo 2.1. Yeni Denetim Raporu Formatı ve İlgili Standartlar	66
Tablo 2.2. Denetçi Görüş Türleri	72
Tablo 2.3. Hatanın Finansal Tablo Geneline Yaygınlığının Görüş Etkisi	75
Tablo 2.4. Görüş Oluşturmada Önemlilik Düzeyi	76
Tablo 3.1. İşletmelerin Sektörlere Göre Dağılımı.....	86
Tablo 3.2. İşletmelerin Şehirlere Göre Dağılımı.....	87
Tablo 3.3. Yıllara Göre Denetim Firması Sayıları	88
Tablo 3.4. 2015 Yılı Görüş Türleri Sayıları.....	89
Tablo 3.5. 2015 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar	90
Tablo 3.6. 2015 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar	94
Tablo 3.7. 2016 Yılı Görüş Türleri Sayıları.....	99
Tablo 3.8. 2016 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar	100
Tablo 3.9. 2016 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar	106
Tablo 3.10. 2017 Yılı Görüş Türleri Sayıları.....	110
Tablo 3.11. 2017 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar	111
Tablo 3.12. 2017 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar ..	121
Tablo 3.13. 2018 Yılı Görüş Türleri Sayıları.....	123
Tablo 3.14. 2018 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar	124
Tablo 3.15. 2018 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar ..	135
Tablo 3.16. 2019 Yılı Görüş Türleri Sayıları.....	141
Tablo 3.17. 2019 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar	142
Tablo 3.18. 2019 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınma Verilmesine Neden Olan Unsurlar.....	155
Tablo 3.19. 2019 Yılında Olumsuz Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar	161
Tablo 3.20. Yıllar İtibari ile Görüş Türlerinin Karşılaştırılması.....	162
Tablo 3.21. 2015 Yılı Şartlı Görüş Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı.....	167

Tablo 3.22. 2015 Yılı Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı	168
Tablo 3.23. 2016 Yılı Şartlı Görüş Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı.....	168
Tablo 3.24. 2016 Yılı Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı	168
Tablo 3.25. 2017 Yılı Şartlı Görüş Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı.....	169
Tablo 3.26. 2017 Yılı Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı	169
Tablo 3.27. 2018 Yılı Şartlı Görüş Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı.....	169
Tablo 3.28. 2018 Yılı Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı	170
Tablo 3.29. 2019 Yılı Şartlı Görüş Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı.....	170
Tablo 3.30. 2019 Yılı Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı	170
Tablo 3.31. 2019 Yılı Olumsuz Görüş Sayısının Sektörü.....	171

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	33
Şekil 2.1. Görüş Türü Algoritması.....	78



GRAFİKLER LİSTESİ

Grafik 3.1. İşletmelerin Sektörlere Göre Dağılımı.....	86
Grafik 3.2. İşletmelerin Şehirlere Göre Dağılımı.....	88
Grafik 3.3. Yıllara Göre Denetim Firması Sayıları.....	89
Grafik 3.4. 2015 Yılı Görüş Türleri Sayıları.....	90
Grafik 3.5. 2016 Yılı Görüş Türleri Sayıları.....	99
Grafik 3.6. 2017 Yılı Görüş Türleri Sayıları.....	111
Grafik 3.7. 2018 Yılı Görüş Türleri Sayıları.....	124
Grafik 3.8. 2019 Yılı Görüş Türleri Sayıları.....	142
Grafik 3.9. Yıllar İtibari ile Görüş Türlerinin Karşılaştırılması.....	163
Grafik 3.10. Olumlu Görüş Sayılarının Değişimi	163
Grafik 3.11. Şartlı Görüş Sayılarının Değişimi.....	164
Grafik 3.12. Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Değişimi.....	165
Grafik 3.13. Olumsuz Görüş Sayılarının Değişimi.....	165
Grafik 3.14. Olumlu ve Diğer Görüş Türlerinin Karşılaştırması	166
Grafik 3.15. Olumlu ve Diğer Görüş Türlerinin Yüzdesel Karşılaştırması	166

Üniversite	:	İstanbul Kültür Üniversitesi
Enstitüsü	:	Lisansüstü Eğitim Enstitüsü
Anabilim Dalı	:	İşletme
Programı	:	İşletme
Tez Danışmanı	:	Prof. Dr. Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU
Tez Türü ve Tarihi	:	Doktora – Kasım 2020

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİMDE GÖRÜŞ VE GÖRÜŞÜ ETKİLEYEN UNSURLAR ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Tolga Erdoğan

Bu çalışmanın temel amacı denetçi tarafından yapılan denetim sonucunda verilen olumlu görüş dışındaki şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma türleri için denetçinin görüşünü etkileyen unsurların neler olduğunun tespit edilmesidir.

Bu çalışmada öncelikli olarak denetimin tanımı yapılarak tarihsel gelişimi ele alınmış, denetimin türleri, amaçları ve yararları incelenmiştir. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ve ardından Uluslararası Denetim Standartlarının ortaya çıkışı ve gelişimi ile son olarak Türkiye Denetim Standartlarının ortaya çıkışı ve gelişimi incelenmiştir. Çalışmanın diğer bölümünde denetimde görüş oluşturma ile yakından ilişkili BDS 700 ve BDS 705 incelenmiş bununla birlikte denetim raporu, yeni denetim raporu projesi ve raporun yeni şekli, denetim görüşü, görüş oluşturma ve olumlu görüş dışında bir görüş bildirilmesi incelenmiştir. Çalışmanın son bölümünde çalışmanın temel amacı olan denetimde olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine neden olan unsurların tespitine ilişkin bir çalışma yapılmıştır. Bu kapsamda 2015-2019 yılları arasında Borsa İstanbul'da işlem gören ve bilgilerine ulaşılabilen 430 şirketin bağımsız denetim raporları incelenerek denetçinin kararında etkili olan unsurlar tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmaya beş yıllık sürede tüm denetim raporlarına ulaşılabilen şirketler dahil edilmiş olup tüm sektörlerde faaliyet gösteren işletmelerin olumlu görüş dışındaki tüm görüş türleri ele alınmıştır. Bu sayede sektör ve görüş türü ayrımı yapmaksızın görüş üzerinde etkili olan unsurların tespit edilmesi amaçlanmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Görüşü, Denetim Görüşünü Etkileyen Unsurlar

Bilim Dalı Sayısal Kodu: 112202

University	:	Istanbul Kültür University
Institute	:	Institute of Graduate Studies
Department	:	Business Administration
Programme	:	Business Administration
Supervisor	:	Prof. Dr. Peyami Sefa ÇARIKÇIOĞLU
Degree Awarded and Date	:	PHD – November 2020

ABSTRACT

AUDIT OPINION AND A RESEARCH ON THE FACTORS THAT AFFECT THE OPINION

Tolga Erdoğan

The main purpose of this study is to determine the factors affect the auditor's opinion for the types of opinions other than the positive opinion for given opinion is a result the auditing.

Firstly, the historical development of audit has been discussed, its definition has been made and types, benefits and purpose of auditing have been analyzed. Accepted Audit Standards and the emergence and development of International Audit Standards and lastly the emergence and development of Turkish Audit Standards have been studied. In the other section of study, BDS 700 and BDS 705, which are closely related with building audit opinion, have been analyzed. In the meantime, apart from audit report, new audit report project and new version of the report, audit opinion building opinion has been analyzed. In the last section of the study, a study has been made to determine the factors which cause an opinion, apart from positive audit opinion that is the main objective of this research. Within this framework, independent audit report of 430 companies which were traded at Borsa İstanbul have been analyzed. The factors which affect auditor's decision have been determined. The companies whose entire audit reports were reached in 5 years' time, have been included in the research. All opinion types, apart from positive opinion of running businesses at all sectors have been discussed. Thus, we tried to figure out the factors effective on the opinion without exception of sector and opinion type.

Keywords: Auditing, Audit Opinion, Factors Affecting The Audit Opinion

Science Code: 112202

GİRİŞ

Küreselleşen dünyamızda faaliyet gösteren işletmeler ile ilgili karar alması gereken pek çok ilişkili taraf bulunmaktadır. İşletme ilgilileri, işletme çıkar grupları veya işletme paydaşları gibi farklı şekillerde isimlendirilen bu grupların, işletme ile ilgili karar alabilmeleri için işletme ile ilgili bilgiye ihtiyaçları vardır. Bahsi geçen bu bilgiler işletmenin finansal bilgileridir. Çünkü karar alacak olan bu grupların alacağı kararlar tamamen finansal kararlardır. Karar alıcılara sunulan finansal bilgiler, dönem içerisinde gerçekleşen finansal olayların işletmelerin muhasebe sistemlerinde kayda alınarak dönem sonunda hazırlanan finansal tablolardan oluşmaktadır.

İşletmelerin bir faaliyet dönemi boyunca gerçekleştirdikleri tüm finansal nitelikteki olayların sonuçlarını gösteren finansal tablolar, bilgi kullanıcıları için en temel bilgi kaynağıdır. Karar alıcıların alacağı kararlarının doğruluğu da işletme tarafından sunulan bu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine bağlıdır.

Bahsi geçen bu çıkar gruplarının büyük bölümü işletmenin dışında bulunmaktadır. İşletme tarafından sunulan bilgilerin doğruluğundan emin olmaları mümkün olmayıp, işletmeye güvenmeleri gerekmektedir. Ancak yanlış bilgi sunulması sonucu zarara uğramaları oldukça olası bir durumdur.

İşletmelerin hızlı bir şekilde gelişmeye ve büyümeye başladığı sanayi devriminden günümüze gelene kadar, özellikle de yakın geçmişte, işletmeler ile ilgili pek çok skandal yaşanmış, bilgi kullanıcılarına yanlış bilgiler sunularak zarara uğramalarına neden olunmuştur. Bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmaları ve isabet derecesi yüksek kararlar almaları bakımından bilginin doğruluğu ve güvenilirliği son derece önemlidir. Bu doğru ve güvenilir bilginin sağlanması için ayrı bir göze, geçmişten günümüze artan bir önemle ihtiyaç olmuştur.

Denetim, bilgi kullanıcıların ihtiyacı olan doğru ve güvenilir bilginin sunulmasında önemli bir rol üstlenmektedir. İlk ortaya çıkışından günümüze kadar pek çok gelişme ve değişim yaşamıştır.

Bilgi kullanıcıları için son derece önemli olan denetim olgusu sonucunda denetçi, sunulan bilginin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin hazırlayacağı raporunda ulaştığı sonuçları aktarmaktadır. Denetim raporu, finansal bilgi kullanıcılarının ulaşmak istedikleri bilgi hakkında makul güvence sunmaktadır.

Denetçi, raporunda elde ettiği bilgiler ışığında ulaştığı sonuçlara göre finansal bilgiler hakkında dört farklı görüş belirtebilir. Finansal bilgiler hakkında olumlu görüş belirtilmesi durumunda sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin hiçbir problem bulunmamaktadır. Ancak finansal tablolarda sunulan finansal bilgilere ilişkin, denetçinin tespit ettiği bazı unsurların bulunması durumunda, olumlu görüş dışında kalan diğer görüşlerden birisi verilecektir. Denetçinin olumlu görüş vermeyerek diğer görüşleri vermesine neden olan unsurların neler olduğu son derece önemlidir. Finansal bilgi kullanıcıları, kullandıkları bu bilgilerde bulunan sorunların neler olduğunu bilmek isteyeceklerdir.

Denetçinin çalışması esnasında tespit etmiş olduğu unsurları nasıl değerlendirdiği de vereceği görüş üzerinde etkili olacaktır. Tespit edilen unsurun finansal tablolar üzerindeki etkisinin belirlenmesi denetçinin varacağı görüşü şekillendirecektir.

Bu çalışma üç bölümden oluşmakta olup ilk bölümünde öncelikli olarak denetimin tarihsel gelişim sürecinden bahsedilerek denetimin tanımı yapılacak ve denetimin türleri ele alınacaktır. Denetimin amaçları ve faydalarından bahsedildikten sonra Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Denetim Standartları ele alınacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise denetim raporu ve bu raporda denetçi tarafından açıklanan görüşleri düzenleyen başta BDS700 ve BDS 705 olmak üzere bağımsız denetim standartlarından ayrıntılı bir şekilde bahsedilecektir. Yine bu bölümde makul güvence ve mesleki şüphecilik kavramları açıklanarak denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumu ele alınacaktır. Ayrıca denetim raporunun değerinin artırılması ve tüm paydaşlara daha kolay bilgi sağlanması amacıyla başlatılan, uzun bir çalışma sonucu tamamlanan yeni denetim raporu projesi ve sonucunda belirlenen yeni denetim raporu şekli bu bölümde ele alınacaktır.

Çalışmanın son bölümünde ise denetçinin yapmış olduğu denetim çalışması sonucunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine neden olan unsurları tespit etmeye yönelik olarak bir çalışma gerçekleştirilecektir. Bu çalışmada Borsa İstanbul'da işlem görmekte olan işletmelerin son beş yıllık denetim raporlarının incelenmesi suretiyle, raporlarda belirtilen unsurlardan hareket edilecektir. Bu sayede denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş verirken hangi unsurlardan etkilendiği tespit edilerek, bu unsurların denetçiyi hangi görüşe yönlendirdiği ortaya koyulmaya çalışılacaktır.



BİRİNCİ BÖLÜM

1. BAĞIMSIZ DENETİME GENEL BAKIŞ VE DENETİM STANDARTLARI

Çalışmanın birinci bölümünde öncelikle denetim kavramı açıklanarak tarihsel gelişimi incelenecektir. Denetimin geçmişten günümüze yaşadığı değişiklikler ve yapılan çalışmalar incelenecektir. Denetimin türlerinden bahsedilerek Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları açıklanacaktır. Bağımsız denetim alanında Dünya’da ve Türkiye’de yaşanan gelişmeler açıklanarak Uluslararası Denetim Standartları ve Türkiye Denetim Standartları anlatılacaktır.

1.1. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI, DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Muhasebe, işletmede ortaya çıkan finansal olayları sistemli bir şekilde kayıt altına alan, bunları zamanlı, ilgili, güvenilir ve karşılaştırılabilir bilgiler haline dönüştürmek sureti ile tekrar işletme ile ilgili karar verecek olan işletme ilgililerine sunan bir sistemdir (Lazol, 2019: 3).

Muhasebe, işletmede dönemin başındaki varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklarda dönem içinde oluşan tüm değişimleri kaydederek, dönem başı verilerine göre dönem sonunda oluşan son değişimleri finansal tablolar olarak raporlayan bilgi sistemi şeklinde tanımlanabilir. Muhasebe bilgilerinin doğru, ilgili, tarafsız, karşılaştırılabilir, zamanlı, eksiksiz ve güvenilir olarak özetlenerek raporlanabilmesi için muhasebe bilgi sisteminin her aşamasında muhasebe ilkelerinin uygulanması son derece önemlidir. Finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği işletme yönetiminin sorumluluğundadır (Selimoğlu, 2017: 7).

İşletmede gerçekleşen tüm mali olaylar muhasebe sistemi ile kayıt altına alınarak raporlanmaktadır. Bu raporlar başta işletme yöneticileri olmak üzere tüm işletme

ilgililerine sunulmaktadır. Bu bilgiler ışığında karar alacak olan işletme ilgilileri açısından bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği son derece önemlidir.

Bu nedenle işletmelerin finansal bilgilerinin yer aldığı finansal tablolarını hesap verilebilir, karşılaştırılabilir ve şeffaf bir şekilde düzenlenmeleri bir zorunluluk haline dönüşmüştür. İşletmeler ile ilgili kişiler veya taraflar olarak isimlendirilen işletme içi ve dışı bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili alacakları kararların doğru, tutarlı ve güvenilir olabilmesinin iki boyutu vardır. Bunlardan ilki Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının kullanılarak muhasebe bilgilerinin oluşturulması ve raporlanması, diğeri ise hazırlanmış finansal tabloların bağımsız denetimden geçirilmesidir (Selimoğlu,2017: 2).

İşletmelerin hazırladıkları finansal tabloların temel hedefi, karar alıcıların ekonomik kararlar alırken kullanmaları için işletmenin finansal durumu, performansı ve finansal durumdaki değişimleri konusunda karar alıcılara bilgi sağlamak olarak açıklanabilir (Kavramsal Çerçeve Md:12). Finansal tabloların sahip olması gereken en temel niteliksel özelliklerini anlaşılabilirlik, ihtiyaca uygunluk, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirlik olarak sıralamak mümkündür (Kavramsal Çerçeve Md:24).

Tanımlardan ve açıklamalardan anlaşılacağı üzere muhasebe, işletmelerde dönem içerisinde gerçekleşen mali olayları kayıt altına alan ve dönem sonu itibari ile bu kayıtları raporlayarak finansal tablolar halinde bilgi kullanıcılarına sunan bir sistemdir. Burada bahsi geçen bilgi kullanıcıları sadece işletmenin içindeki yöneticiler ve ortaklarla sınırlı değildir. Günümüzde işletmelerin büyümeleri, ekonomik faaliyetlerin gelişmesi, finansal piyasalarının genişlemesi, dünyanın globalleşmesi ile birlikte işletme bilgilerine ihtiyaç duyan kullanıcıların sayısı da sürekli artmaktadır.

Finansal raporlamanın temel amacının işletme ile ilgili karar alan taraflara ihtiyaç duydukları bilgilerin sunulması olduğu dikkate alındığında, muhasebe bilgi sisteminin temel amaçları arasında da yüksek kalitede finansal raporların sunulmasının yer aldığını söylemek mümkündür. Finansal tablo kullanıcıları için, işletmenin finansal raporlarından sağlanan bilgilerin kalitesi oldukça önem arz etmekte ve birçok araştırmacı tarafından bu konu incelenmektedir. Her ne kadar Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) geçilmesi ile birlikte finansal raporların kalitesinin artacağı beklenilse de, finansal raporların UFRS ile uyumlu olarak hazırlanıyor

olmasının yalnız başına bunu gerçekleştiremeyeceği konusunda literatürde görüş birliği bulunduğunu söylemek mümkündür (Yanık, 2017: 2).

İşletme ilgililerine işletme tarafından sunulan finansal tabloların, hata ve önemli yanlışlık içeriyor olma olasılığı, finansal tablo kullanıcılarının işletme yönetiminden gelen bilgilere güvenmelerini ve bu bilgiler ışığında karar vermelerini zorlaştırdığını ifade etmek mümkündür. İşletme ilgililerinin karar verme sürecinde yararlandıkları finansal ve finansal olmayan bilginin güvenilirliğinin ve doğruluğunun belirlenmesi için bağımsız denetim son derece önemli bir görev üstlenmektedir. Bu nedenle denetim faaliyetleri, işletme ve ortaklar ile yöneticiler arasındaki asimetrik bilginin azaltılmasında önemli rol oynar (Kapıcıgil, 2007: 206).

Muhasebe bilgilerinin tutulması ve finansal raporların hazırlanması ile ilgili her ne kadar kurallar ve standartlar olsa da bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği için bunlar hiçbir zaman tek başına yeterli olmamaktadır. İşletme ile ilgili karar almak için bilgiye ihtiyacı olan bilgi kullanıcılarının kararlarının doğruluğu, finansal tabloların doğruluğu ile doğru orantılıdır. Bu nedenden dolayı bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bir bilginin sunulması amacıyla bir mekanizmaya ihtiyaç duyulmuştur. İhtiyaç duyulan bu mekanizma, işletmeden tamamen bağımsız, bilgileri tarafsız bir şekilde kontrol edebilen, işletmeye üçüncü bir göz olarak bakabilecek bir denetim mekanizmasıdır.

1.1.1. Denetim ve Bağımsız Denetimin Tanımı

İlk ortaya çıktığı andan günümüze kadar pek çok gelişime ve değişime uğrayan denetim kavramı için literatürde pek çok tanım yapılmıştır.

1972 yılında Denetim Kavramları Komitesi tarafından yayınlanmış olan rapora göre denetim: “*İktisadi faaliyetler ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerlendiren sistematik bir süreçtir*” şeklinde tanımlanmıştır (AAA, 1972: 18).

SPK tarafından 12.06.2006 tarihinde yayımlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) (m.4/1.b) ve KGK tarafından 26 Aralık 2012 tarihinde Resmi Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 4/b maddesinde ise bağımsız denetim: “*Finansal tablo ve diğer*

finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul bir güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi maksadıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapor hazırlanması süreci” olarak ifade edilmiştir.

“Denetim, ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin sonuçların önceden belirlenmiş ölçütler ile olan uygunluk derecesini tespit etmek amacıyla işletme dışından tarafsız bir şekilde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili taraflara raporlanması süreci olarak ifade edilebilir” (Yılancı, 2015: 1)

Denetimi mali faaliyet ve olaylara dair iddiaların önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk derecesini belirlemek ve ulaşılan sonuçları ilgili taraflara iletmek maksadıyla, yansız bir biçimde kanıtlar toplanması ve bu kanıtların değerlendiren sistematik bir süreç olarak tanımlamak mümkündür (Kaval, 2008: 3).

Denetim tanımı itibari ile ekonomik birimlerin faaliyet ve işlemlerinin önceden belirlenmiş genel kabul görmüş kurallar olan, muhasebe ve denetim ilke ve kurallarına uyup uymadığını tespit etmek amacıyla, açıklanan bilgiler ile ilgili, kanıtlar toplanması ve bunların tarafsız bir şekilde değerlendirilerek sonuçların ilgililere raporlanması sürecidir (Toroslu, 2016: 23).

Denetim, işletme yönetimi tarafından sunulan iddialar ile önceden oluşturulan kıstaslar arasındaki ilişkinin uygunluk derecesi hakkında karara varabilmek ve sonuçları raporlamak maksadıyla, işletmenin bu iddiaları ile ilgili olarak kanıt toplama ve bu kanıtları değerlendirme faaliyetidir. Denetim faaliyeti, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilme özelliği taşıyan kişiler ve bağımsız denetim alanında faaliyette bulunma yetkisine sahip olan kurumlar tarafından yapılmalıdır (Arens vd., 2010: 4).

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili işletme iddialarını önceden belirlenmiş kriterler, amaçlar ve standartlar çerçevesinde, tarafsızca analiz etmek ve ölçmek yoluyla kanıtlara dayalı olarak değerlendirmek, gelecekte oluşabilecek hataların önlenmesine yardımcı olmak, kişi ve kuruluşların gelişmesini ve mali yönetim ve kontrol sistemlerinin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesini sağlamak, etkinliği ve

etkenliği artırmak ve elde edilen sonuçları işletme ilgililerine iletmek maksadıyla uygulanan sistemli, planlı ve programlı bir süreçtir (Soylu, 2010: 26).

“Denetim bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş kurallara göre uygunluğunu araştırmak ve uzman kişilerce rapor edilme sürecidir” (Bozkurt, 2012: 24).

Denetim, kişi veya kuruluşların ekonomik eylemleri ve olayları hakkındaki iddialarının yer aldığı mali raporların belirlenen kriterler ile uygunluk derecesini belirlemek ve sonuçları raporların kullanıcılarına iletmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Porter, 2003: 3).

Denetim, muhasebe bilgi sisteminde üretilen raporlar ile sunulan verilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı ve ayrıca işletme faaliyetlerine ilişkin sunulan verilerin doğruluğu, şeffaflığı, dürüstlüğü, güvenilirliği ve zamanlılığı hakkında bir yargı oluşturmaktır (Özbirecikli ve Süslü, 2005: 69).

Denetim sürecinde denetçi, işletmenin iktisadi faaliyetleri ile ilgili olarak hazırlanan raporlar üzerinde, önceden saptanmış ölçütleri kullanarak doğruluk ve güvenilirlik analizi yapmaktadır. Bu ölçütler ilgili mevzuat, işletme yönetiminin oluşturduğu hedefler veya genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri olarak sıralanabilir. Doğruluk ve güvenilirlik analizi yapılmasının temel amacı denetim faaliyetinin daha güvenilir ve daha bağımsız bir şekilde yapılmasını sağlamaktır (Dölen, 2015: 177).

Denetim, ekonomik eylemler ve olaylar hakkında iddialar ile önceden belirlenen ölçütler arasındaki uygunluk derecesini tespit etmek ve sonuçları işletme ilgililerine iletmek amacıyla objektif kanıtların elde edilmesi ve değerlendirilmesini içeren sistematik bir süreçtir. Denetçinin, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine veya kabul edilmiş diğer kriterlere uygunluğuyla ilgili görüş bildirdiğı ve yazılı bir rapor hazırladığı onaylama hizmetidir (Soltani, 2007: 4).

Denetim, ekonomik eylemler ve olaylarla ilgili iddialar ile belirlenen kriterler arasındaki uygunluğun derecesini belirlemek ve sonuçları ilgili kullanıcılara iletmek için iddialarla ilgili kanıtların objektif olarak elde edilmesi ve değerlendirilmesini kapsayan sistematik bir süreçtir (Hayes vd., 2005: 11).

Bağımsız denetimin asıl amacı finansal denetim yapmaktır. Bağımsız denetimde denetimin konusunu işletme veya şirketlerin defter ve muhasebe kayıtları, kayıtların dayanağını oluşturan belgelerdir. Bunun yanında bağımsız denetçilerin uygunluk, performans ve ekonomik gibi konularda da denetim yapmaları mümkündür (Karadeniz, 2015: 315).

İşletme ve işletmeyle ilgili bilgiye ihtiyaç duyan taraflar arasında güven ortamının sağlanması bir gerekliliktir. Bu güven ortamının oluşturulabilmesi, işletmeler tarafından sunulan finansal bilgilerin denetimi ile mümkün olabilir. Gerek finansal bilgi kullanıcılarından gerekse işletmeden bağımsız ve tarafsız kişi, kişiler veya bir firma tarafından gerçekleştirilen bir denetim, sunulan bu finansal bilgilerin daha güvenilir olmasını sağlayabilir (Bezirci, 2011: 572).

Kamu Gözetim Kurumu'na göre bağımsız denetim: *“Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve değerlendirilerek sonucunda denetçi tarafından bir rapora bağlanmasıdır”* (www.kgk.gov.tr).

“Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal raporlama standartlarına bağlı olarak, finansal tablo ve verilerinin, etik kurallar çerçevesinde, makul bir görüş bildirilmesi hedefiyle denetim faaliyetlerinin yerine getirilip gerekli ve uygun denetim tekniklerinin uygulanarak işletme bilgi, belge ve faaliyetlerinin kontrol edilmesi kapsamında, gerekli değerlendirmelerin gerçekleştirilerek bir görüş oluşturulması ve sonuçta bir rapor hazırlanması süreci olarak tanımlanabilir” (Bağatır, 2019: 122).

Denetimin özelliklerini kısaca şu şekilde özetlemek mümkündür (Haftacı, 2018: 3):

- Bir iktisadi birim ya da belirli bir dönem için yapılan çalışmalar denetimin temel konusunu oluşturur,
- Önceden belirlenmiş ölçülerle denetlenen bilgi karşılaştırılır,
- Konusunda uzman denetçiler tarafından yapılır,
- Kanıtların toplandığı ve sonucunda bu kanıtlara dayanılarak bir görüşe varılan süreçtir,

- Denetim sonucunda varılan görüşe ilişkin bir rapor hazırlanarak işletme ilgililerine sunulur,
- Denetim bir süreçtir.

Denetim, hem günlük hayatta herhangi bir faaliyetle ilgili hem de işletmecilik alanında yapılan faaliyetler ile ilgili kullanılan geniş bir kavramdır. Bu geniş açıdan bakıldığında denetimin konusu, bir birey, bir faaliyet veya bir örgüt ile ilgili olan bir süreçtir (Yılcı, 2015: 1). Bu nedenle denetimin birçok türü mevcuttur. Bu çalışma içerisinde denetim türleri açıklandıktan sonra denetim türlerinden biri olan Bağımsız Denetim detaylı bir şekilde incelenecektir.

Görüleceği üzere bağımsız denetimin literatürde onlarca tanımı bulunmaktadır. Bu tanımlar incelendiğinde denetimin temelinde, işletmede gerçekleşen mali olayların belirlenen ölçütlere uygun olarak kaydedilerek bilgi kullanıcılarına doğru ve güvenilir bir şekilde sunulup sunulmadığı ile ilgili yapılan çalışmaların bütünü olduğu görülmektedir.

İşletme ile ilgili karar alacak olan bilgi kullanıcılarının doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmasındaki en büyük ve etkili araç bağımsız denetimdir. Bağımsız denetim eski çağlardan günümüze kadar pek çok değişim ve gelişime uğrayarak gelmiştir.

1.1.2. Denetimin Tarihçesi ve Gelişimi

Denetim ile ilgili yapılan tarihsel araştırmalarda denetimin kökenlerinin, M.Ö. 3000 yıllarında Dicle Nehri'nin doğu kıyısında yer alan ve bir dönem Asur Devleti'ne başkentlikte yapan bir Antik çağ kenti olan Ninova kentine kadar uzandığı tespit edilmiştir (Bezirci, 2011: 573). Yapılan kazılar sonucunda elde edilen arkeolojik bulgulardan ulaşılan bilgilere göre ise, eski Mezopotamya'da hüküm süren kralların, kraliyet tahıl ambarlarının sayımını gerçekleştirmek ve buradaki görevlileri kontrol etmek için katiplerine yetki verdikleri düşünülmektedir. Bu bulgular, kamu mallarına ait hesapların ve devlet yönetimindeki faaliyetlerin denetiminin merkezini teşkil etmektedir (Khan, 1995:2).

Antik Yunan'da demokrasi kavramının gelişmeye başlaması ve şehir devletlerinin meydana gelmesi ile birlikte, Antik Yunanlılar kendilerine esin kaynağı olarak gördükleri Mezopotamya'daki denetim uygulamalarını kendileri de uygulamaya başlamışlardır. Yunan şehir devletlerinde organize olmuş bir denetim sistemi

kurulduğu ve kamu görevlilerinin vatandaşlara hesap verme zorunluluğu olduğu görülmektedir. Bunun yanında Mısır ve Roma uygarlıklarında da kamuya ait hesapların denetlendiğine ilişkin kanıtlar mevcuttur. Ayrıca çapraz hesap kontrolü ve mali denetim sisteminin geliştirildiği de tespit edilmiştir. M.Ö. 1100 yılında Zhou Hanedanlığı döneminde, Çin'de de denetim ile ilgili çeşitli uygulamalara rastlamak mümkündür (Bezirci, 2011: 573).

Denetim kelimesinin kökeni Latince “Contra Rotulus”, Fransızca “contre-rolle” kelimelerine dayanmaktadır. İlk olarak 1220 yılında bir İngiliz Mahkemesinde kullanılmıştır (Hopwood, 1994: 76). Denetim, örgüt içerisinde önceden belirlenmiş olan ölçütlere aykırılık mevcut olabileceği olasılığına dayanmaktadır. Bir meslek unvanı olarak “Auditor” kavramı ilk olarak 1298 yılında İngiltere’de kullanılmıştır. Profesyonel anlamda denetçiliğin ilk örgütü Venedik’te 1581 yılında oluşturulmuştur (Toroslu, 2016: 23,26).

İngilizce’de denetim kelimesinin karşılığı “audit” kelimesidir. Bu kelimesi Latince kökenli bir kelimedir ve “dikkatlice okumak, dinlemek” anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumu denetim kavramını “*bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, teftiş etmek, kontrol etmek*” şeklinde tanımlamıştır (Özyürek, 2012: 98).

XVII. Yüzyıl İngiltere'sine bakıldığında hesap verme sorumluluğunun ortaya çıktığı görülmektedir. 1690 yılında İngiltere’de ilk olarak Kamu Hesapları Komitesi’nin ve hemen ardından da İngiliz Sayıştay’ının kurulduğu görülmektedir. Yine ilk kez bu dönemde kamu maliyesinde parlamentonun üstünlüğü hayata geçirilerek yasama organının yürütmeyi kontrol etmesi uygulanmaya başlamıştır (Bezirci, 2011: 573).

Bağımsız denetimin modern anlamda ortaya çıkışı modern muhasebe organizasyonun ortaya çıkışıyla olmuştur. Bunun ilk temelleri 1856 yılında çıkan İskoç Yasası’dır (Walker, 1995: 303). Ardından bu gelişmeye bağlı olarak bağımsız denetim ile ilgili ilk önemli yasal düzenlemelerden biri olarak, İngiltere’de, 1862 tarihli İngiliz Kayıtlı (halka açık) Şirketler Kanunu’nun anonim şirketlerin finansal tablolarının işletme yönetiminden bağımsız bir kişi tarafından denetlenmesine ilişkin olan yasal düzenleme söylenebilir. Bu kanun bağımsız denetim mesleğinin statüsüne değer kazandırmıştır (Altıntaş, 2011: 25).

Denetimin bir meslek olarak ilk ortaya çıkışı İngiltere’de olmuştur. 1880 yılında beş yerel muhasebe topluluğu birleşerek İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsünü (Institute of Chartered Accountants of England and Wales) oluşturmuştur. 1900 yılına gelindiğinde, İngiltere’de çıkarılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunluluğu getirilmiştir. Bu gelişme ile birlikte İngiltere, kamu muhasebeciliği mesleğinin ve Yeminli Mali Müşavirlerin ilk ortaya çıktığı ülke olarak tarihte yerini almıştır (Çarıkçıoğlu, 1995: 1)

Denetim önceleri “murakabe” olarak tanımlanmakta iken, insanların topluluk halinde yaşamasıyla birlikte bir zorunluluk olarak ortaya çıkmış, ekonomik hayatın hızla gelişmesi ve faaliyetlerin artması denetimi geliştirmiştir (Güçlü, 2011: 1).

Toplumun büyümesi, ekonomik hayatın gelişip karmaşıklaşması, ticarete ülkeler arası sınırların ortadan kalkarak bütün dünyanın tek bir pazara dönüşmesi gibi tüm dünyayı etkisi altına alan gelişmeler işletmelerin büyüklüklerinin ve faaliyet hacimlerinin artmasına neden olmuştur. İşletmelerin bu hızlı değişimlerine paralel olarak finansal tablo kullanıcılarının güvenilir bilgiye olan ihtiyaçları da artmıştır (Karacan, 2016: 31).

İşletmeye ait finansal bilgiler, işletme içi ve işletme dışı birçok işletme ilgisini ilgilendirmekte ve onların çıkarlarını etkilemektedir. Finansal bilgilerin işletme içerisindeki en önemli kullanıcısı yöneticileridir. İşletmelerde alınan kararların büyük bir kısmı finansal olaylarla ilgilidir. Bu nedenle alınan kararların başarılı olabilmesi, kullanılan finansal bilgilerin güvenilir olmasına bağlıdır (Yılancı, 2015: 7).

Finansal bilgileri kullanan bir başka önemli taraf ise işletme sahipleri ve ortaklarıdır. Bu kişiler koymuş oldukları sermayenin durumunu takip etmek için bilgiye ihtiyaç duyar. Ayrıca yöneticilerin başarısını takip etmek için finansal bilgiye ihtiyaçları vardır (Yılancı, 2015: 7).

İşletmede üretilen finansal bilgilerin çıkar gruplarına sunulmasına imkan veren finansal tablolar işletmenin dışa dönük yüzünü oluşturmaktadır. Bu tabloların doğru ve dürüst olarak hazırlanması, çıkar gruplarının işletme ile ilgili olarak alacakları çeşitli kararların da doğru ve dürüst olmasına imkan verecektir (Usul, 2015:2).

Finansal tablolardaki doğruluk ve dürüstlüğü sağlayabilecek olgu, bağımsız denetimdir. Bağımsız Denetim, işletmeler tarafından hazırlanan finansal tabloların ne

derece güvenilir olduğunu belirleyerek, oluşan kanaatleri kamuoyuna sunma hizmetini yerine getirir (Usul, 2015:2).

İşletme içi ve işletme dışı pek çok bilgi kullanıcısının kararlarının sağlıklı olması, bu kararların dayandığı finansal bilgiye bağlıdır. Kullanıcıların bu bilgilere güven duyma ihtiyacı vardır. Muhasebe denetimi bu güvence ihtiyacından dolayı ortaya çıkmıştır (Yılancı, 2015: 7). Denetim uygulama olarak eski yıllara dayansa da gerçek anlamının ve işlevini sanayi devriminde kazanmıştır (Bozkurt, 2012: 17).

Denetimin gelişim aşamalarını tarihsel olarak aşağıdaki gibi sınıflandırabiliriz:

Tablo 1.1. Denetimin Tarihsel Süreci

Dönem	Denetim Yaklaşımı	Denetim Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	İşletme sahipleri
1900’lü yıllar	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi	Hata ve hilelerin bulunması	Ortaklar ve kredi kuruluşları
1900 – 1930	Tüm belge ve kayıtların incelenmesi /aynı zamanda örnekleme yoluyla denetim	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet
1930 – 1960	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında görüş sunma	Hissedarlar, kredi kuruluşları, devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1960 – 1990	Örnekleme yoluyla denetim, istatistikî örneklemenin yaygınlaşması	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler
1990 sonrası	Risk odaklı denetim, Bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal tabloların doğruluğunu tespit	Ortaklar, kredi kuruluşları ve devlet, sendikalar, tüketiciler ve diğer ilgili kesimler

Kaynak: Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı. Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İSMMM Yayınları, Yayın No:130, İstanbul. 2009, ss45

Yukarıdaki tablo incelendiğinde sanayi devrimi öncesi dönemde denetimin ilgili taraflarının sadece işletmenin sahipleri olduğu görülmektedir. Bu dönemde işletmeler oldukça küçük ve ortaklık yapıları gelişmemiş olmakta idi. Bu nedenle sanayi devrimi öncesi denetimin çok kapsamlı ve gelişmiş olduğu söylenememektedir. Literatürde denetimin tarihçesi araştırıldığında, sanayi devrimi ile birlikte denetimin gelişmeye başladığı görülmektedir. Bunun sebebi olarak da sanayi devrimi ile birlikte işletmelerin hızlı bir şekilde büyümeleri gösterilebilir.

Hızla büyüyen işletmelerin ortaklık yapıları gelişmeye başlamış, ortak sayıları artmıştır. İşletmelerin büyüebilmeleri için artan nakit ihtiyaçlarını karşılamak üzere kredi verenler ve yatırımcılar devreye girmiştir. İşletmelerin büyümesi karlarının artmasına bu da vergi kontrolünün gerekli olmasına yol açmıştır. Kısaca sanayi devrimi ile birlikte hızla büyüyen işletmeler ile ilgilenen kişi ve kurumların sayısının artışı, doğru bilgi ihtiyacını artırmıştır.

Yine tablo incelendiğinde denetimin ilk ortaya çıktığı dönemde işletmedeki tüm bilgi ve belgeler denetlenirken, günümüze doğru yerini örnekleme yöntemlerine bıraktığı görülmüştür. Burada en büyük etkenin işletmelerin büyümesine bağlı olarak artan belge ve bilgi miktarı gösterilebilir.

Dünyada yaşanan pek çok skandal ve değişen ihtiyaçlar doğrultusunda denetimin önemi artmış, bu da bu alanda pek çok değişiklik ve düzenleme yapılmasını gerekli kılmıştır. Başta Amerika Birleşik Devletleri (ABD) olmak üzere Avrupa ve dünya üzerindeki pek çok ülkede denetim alanında gelişmeler yaşanmıştır. Bugünkü anlamda denetim alanında standartlaşma konusunda ABD ve İngiltere'deki mesleki örgütlenmenin yerinin çok büyük olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Muhasebe denetimi, dünyanın en büyük ekonomisine sahip Amerika'da, her zaman önemli olmuştur. Ancak yakın geçmişte, özellikle denetim şirketlerinin de karıştığı büyük yolsuzluklar sonucunda, bağımsız denetim firmalarının uymaları gereken kurallar daha da ağırlaştırılmıştır. Denetim Şirketlerinin uyması gereken kuralların belirlendiği temel yasa Sarbanes-Oxley yasasıdır. Bu yasa 30 Temmuz 2002'de kabul edilmiştir (Köse, 2014: 80).

Bu yasa ile şirketlerin finansal raporlamaları üzerindeki riskler tespit edilerek, belirlenen risklere ilişkin kontrollerin belgelendirilmesi ve değerlendirilmesi

zorunludur. Yapılacak olan kontrollerin etkinliğinden şirket yöneticileri sorumlu tutulmuştur. Yasa ile birlikte gelen ağır cezai müeyyideler şirket yöneticileri ve bağımsız denetçileri etkilemiştir. Bu nedenle yasaya tabi olan bütün şirketler, finansal raporlamaya ilişkin iç kontrollerinin iyileştirilmesi amacıyla çalışmalar yapmıştır (Köse, 2014: 81).

Avrupa’da muhasebecilik mesleğindeki en önemli otorite olarak kabul edilen Avrupa Muhasebeciler Federasyonu (FEE - Fédération des Experts-comptables Européens) 1987 yılında kurulmuştur. FEE, Avrupa Birliği (AB) üye ülkelerinin ve AB’ye aday ülkelerin muhasebe ve denetim alanında uyumu konuları ile ilgili çalışmaktadır (İbiş, 2009: 120).

Avrupa Birliği üyesi ülkelerde muhasebe ve denetim konusunda ortak uygulamaların oluşturulması maksadıyla “Direktifler/Yönergeler” ismi ile düzenlemeler uygulanmaktadır. Avrupa Birliği Konseyi, bağımsız denetim alt bölümünün de aralarında olduğu, şirketler hukuku alanında üye ülkelerin mevzuatlarında yapılacak yasal ve idari işlemlerle ilgili, uyulmaları zorunlu nitelikte yedi direktif kabul etmiştir. Bunlardan 8. Yönerge Denetim Standartları ile ilgilidir (Çalışkan, 2006: 52).

8. Yönergenin temel amacı kısaca, yasal dış denetim ve bu denetimi yapacak kişilerin özelliklerini ve uygulama standartlarını belirlemek ve birliğe üye ülkelerin denetim standartlarını genel kabul görmüş denetim standartları ile uyumlaştırılması olarak ifade edilebilir (Çalışkan, 2006: 53). Bu nedenle bu yönerge Avrupa Birliği içerisinde denetimin tarihsel gelişmesi ile ilgili yaşanan en önemli olay olarak söylenebilir.

Ülkemizdeki tarihsel sürece bakıldığında batıdaki anlamıyla bağımsız denetim kavramının bir ölçüde iktisadi devlet teşekküllerinde başladığı görülmektedir. Bunun yanında Maliye Bakanlığı tetkik elemanlarının ve bankalar yeminli murakıplarının gerçekleştirdiği denetimler de özel amaçlı denetimler olarak uygulanmıştır. Ülkemizde bağımsız denetime ilişkin yasal düzenlemeler yapılmadan önce, anonim ortaklıklarda devlet organlarınca yapılan denetim ve TTK’da belirtilen bir denetim organı olan “denetim kurulu” tarafından gerçekleştirilen dış denetim uygulamasının olduğu görülmektedir (Selimoğlu, 2017: 21).

1987 yılında SPK tarafından yapılan düzenleme, ülkemizde bağımsız denetim alanında yapılan ilk düzenlemedir. Bu düzenleme yıllar boyunca değişen ihtiyaçlara göre güncellenmiş, yeni tebliğler yayımlanarak bağımsız denetim alanında kaliteli standartlara geçiş çalışmalarını devam ettirmiştir (Güredin, 2014: 36).

Türkiye’de ilk ortaya çıkışından günümüze kadar olan bağımsız denetim faaliyetleri incelendiğinde, bu bağımsız denetim faaliyetlerinin daha çok belirli sektör ya da işletmelere yönelik düzenleyici kuruluşlar tarafından ayrı ayrı düzenlendiği görülebilir. Ülkemizde ilk olarak bankacılık sektöründe başlayan zorunlu denetim uygulaması, daha sonra halka açık şirketler ve en son sigorta şirketlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiştir. Daha da ilerleyen zamanda bankaların yanında tüm finans kuruluşları da bağımsız denetim kapsamına alınmıştır. EPDK’nın kurulmasının ardından enerji piyasasında faaliyet gösteren tüm şirketler denetimin kapsamına dahil edilmiştir (Kavut, 2009: 54). Bu süreçte yaşanan bazı gelişmeler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Özyürek, 2012: 97);

- SPK ve Maliye Bakanlığı yayınladıkları yönetmelik ve tebliğler ile birçok standart oluşturmuştur,
- 1994 yılında tek düzen hesap planı oluşturulmuştur,
- Başta TÜRMOB olmak üzere pek çok meslek odası, denetimin önemini vurgulayan bir tutum benimsemiş, muhasebe mesleğine gerçek anlamını kazandırmaya yönelik uluslararası alanda girişimler yapılmıştır,
- Uluslararası muhasebe standartlarının neredeyse hepsi yayımlanarak meslek mensuplarının kullanımına sunulmuştur,
- Uluslararası denetim standartlarının büyük kısmı Türkçeye çevrilerek yayımlanmış, bir bölümü de revize edilerek kısa zaman içinde yayımlanmaya hazır hale getirilmiştir.

Ülkemizde özellikle Sermaye Piyasası Kurulu, Uluslararası Denetim Standartları ve bağımsız denetim konularında önemli katkılar sağlamıştır. SPK tarafından yayımlanan tebliğler ile bağımsız denetim standartları ve bağımsız denetim faaliyetlerinin çerçevesi meydana getirilmeye çalışılmıştır. Bunlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Özyürek, 2012: 97):

- 20/7/1988 tarihli ve 19878 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Seri: X, No:7 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik Hükümlerine Göre Özel Denetlemeye Tabi Ortaklıkların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”,
- 18/2/1992 tarih ve 21146 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:12 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik” Hükümlerine Göre Sürekli ve Sınırlı Denetlemeye Tabi Ortaklık ve Kuruluşların Belirlenmesi Hakkında Tebliğ”
- 7/6/1994 tarihli ve 21953 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:15 sayılı “Bağımsız Denetleme Kuruluşlarının Kamuya Duyurulması Hakkında Tebliğ”
- 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Seri:X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” ile yukarıda bahsedilen tebliğler, 31.12.2006 tarihli yıllık finansal tablolarda Seri: X, No:22 sayılı tebliğ hükümleri uygulanmak üzere, yürürlükten kaldırılmıştır.

Ülkemizde bağımsız denetime yönelik kuralların oluşturulmasında önemli rol oynayan gelişmeler den bazıları şu şekilde sıralanabilir (Uzay, 2008:11):

- 1987 yılında bankalar ve sermaye piyasası için bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiş,
- 1989 yılında 3568 sayılı muhasebe ve denetim meslek yasası çıkarılmış,
- 2003 yılında Türkiye Denetim Standartları Kurulu kurulmuş,
- 2006 yılında Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından uluslararası denetim standartları yayımlanmıştır.

1989 yılında yayınlanan 3568 sayılı “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile muhasebe mesleği üç grup altında toplanmıştır. Yasayla birlikte muhasebe ve denetim işlevlerini yürütebilecek kişiler birbirinden ayrılmıştır. Ülkemizde gerçek manada bağımsız denetim faaliyeti sermaye piyasası mevzuatı doğrultusunda gerçekleştirilen denetim faaliyetleri ile başlamıştır (Güredin, 2007:36).

İlerleyen yıllarda da SPK, Seri X ile başlayan düzenlemeleri ile sermaye piyasalarında bağımsız denetim ile ilgili standartları, uluslararası denetim standartlarına uygun olarak oluşturma çalışmalarına devam etmiştir. Diğer yandan, TÜDESK ise, uluslararası denetim standartlarının çevirisini yayınlamaya başlamıştır (Uzay, 2008:11).

2011 yılına kadar ülkemizde faaliyet gösteren denetim kuruluşları, sermaye piyasasında faaliyet gösteren işletmelerde yapacakları denetimlerde SPK'nın; bankalar veya özel finans kuruluşlarının denetimlerinde BDDK'nın; sigorta ve reasürans şirketlerinin denetimlerinde Hazine Müsteşarlığı'nın, enerji piyasasında faaliyet gösteren işletmelerin denetimlerinde ise EPDK'nın hazırlamış olduğu ilgili kurallara uygun olarak denetim yapmak zorundaydılar. Ülkemiz de denetim konusunda standartlar oluşturma konusunda tek bir yetkili kurum olmaması denetlenecek işletmenin faaliyette bulunduğu sektöre göre farklı kurallara tabii olması anlamına gelmekteydi. Bunun yanında gerek SPK tarafından yapılan düzenlemelerde gerekse BDDK tarafından yapılan düzenlemelerde karşılaşılan bir problem ile ilgili açıklık bulunmayan durumlarda 3568 sayılı kanun ve bu kanunla ilgili yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen esaslara göre denetim çalışmalarının yürütüleceği ifade edilmiştir (Uzay, 2008:12).

Ülkemizde denetim alanında yaşanan önemli bir gelişmede 13.01.2011 tarihinde yürürlüğe giren 6102 sayılı yeni Türk Ticaret Kanunudur. Kanunun 3. bölümünde "Denetleme" başlığı mevcuttur. Bu bölümün 397-406 numaralı maddeler arasında, şirketlere yönelik ülkemizde uygulanacak bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler mevcuttur. Ülkemizde daha fazla işletmenin bağımsız denetime tabii olması, bağımsız denetimin kapsamının genişlemesi açısından son derece önemli bir gelişmedir. Kanun ile birlikte, halka açık bütün anonim şirketlerin finansal tabloları bağımsız denetime tabi olmuşlardır. Diğer tüm anonim şirketlerin ise Bakanlar Kurulu'nun belirleyeceği kriterleri karşılamaları durumunda bağımsız denetime tabi olmaları zorunluluğu bulunmaktadır (Dölen, 2015: 178).

2.11.2011 tarihli Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile bağımsız denetim ile ilgili Uluslararası Standartlara uygun olarak Türkiye Denetim Standartları çıkarma yetkisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve

Denetim Standartları Kurumuna verilmiştir. Ayrıca bunun yanında kurum Türkiye Muhasebe Standartlarını hazırlamak, bağımsız denetçileri sertifikalandırmak ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek görevlerini yürütmektedir (www.kgk.gov.tr).

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulmasıyla birlikte, yukarıda bahsi geçen işletmelerin faaliyette bulundukları sektörlerin bağlı oldukları düzenleyici kurumlar tarafından denetlenmesi sona ermiştir. Bunun sonucunda farklı sektörler için farklı uygulamalar son bularak ülkemizde tüm sektörlerde faaliyet gösteren işletmeleri kapsayacak şekilde, dünyada uygulanan standartlarla uyumlu yeni standartlara geçiş sağlanmıştır.

Kurum, 26/12/2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de Bağımsız Denetim Yönetmeliği’ni yayınlamıştır. Yayımlanan yönetmelikle birlikte ülkemizde bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmelerinden, sicil kayıtlarının tutulmasından, yükümlülükleri ve sorumluluklarından, bunların Kurum tarafından incelenmesinden, denetlenmesinden ve uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esaslardan kurum sorumlu olacaktır. Ayrıca bu yönetmelik ile birlikte muhasebe meslek mensupları içerisinde kimlerin denetçi olarak yetkilendirileceği, denetçi olabilmenin koşulları ve denetçilerin sorumluluklarının neler olduğu tespit edilmiştir (Dölen, 2015: 179).

Gerek Dünya’da gerek Avrupa’da gerekse ülkemizde bugünkü denetim anlayışı oluşana kadar pek çok düzenleme ve değişiklik yapılmıştır. Çok eski çağlardan beri doğru ve güvenilir bir bilgiye ulaşmak için bir araç olarak kullanılan denetimin günümüzdeki halini alması kolay olmamıştır. Her ne kadar eski çağlarda da olmasına karşın en büyük ihtiyaç, sanayi devrimi ile birlikte işletmelerin hızla büyümeleri ve buna bağlı olarak işletme ilgilisi tarafların sayısının hızla artması ile olmuştur. Yakın tarihte yaşanan pek çok işletme skandalı, hem denetimin gerekliliğinin ne derece önemli olduğunu ortaya koymuş hem de denetim alanındaki eksikliklerin görülmesini sağlayarak gerekli düzenlemelerin yapılmasına vesile olmuştur.

Yaşanan bu skandallar sonucunda denetim konusundaki eksiklikler tespit edilmiş ve bunlar yapılan yasal düzenlemeler ve oluşturulan standartlarla düzeltilmiştir. Bu sayede artık günümüzde daha güvenilir bir denetim mekanizması oluşturulmuştur. İşletme ilgililerine sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği daha da yükselmiştir.

Buna bağılı olarak da işletme ilgilileri bu bilgilerden yararlanarak daha doğru kararlar alabilir hale gelmişlerdir.

İşletmelerin doğru ve güvenilir bilgiler sunmaları, faaliyetlerini sürdürebilme kabiliyetlerinin sürekli kontrol ediliyor olması işletme ilgililerinin ve işletmelerin karşılaşabilecekleri risklerin önceden bildirilmesi ekonominin de daha sağlıklı işlemesine imkan verecektir.

1.1.3. Denetim Türleri

İşletmeler ile ilgili denetim türleri temelde üç grup halinde incelenebilir. Bunlar; Faaliyet Denetimi, Uygunluk Denetimi ve Bağımsız Denetim şeklinde sayılabilir.

1.1.3.1. Faaliyet Denetimi

“Faaliyet denetimi; bir işletmenin tamamının veya bir bölümünün faaliyetlerinin etkin ve verimli çalışıp çalışmadığının değerlendirilmesi maksadıyla tarafsız olarak kanıtlar toplanması, bunların değerlendirilmesi ve ulaşılan sonuçların üste yönetime aktarılması sürecidir” (Yılancı, 2015: 4).

İşletmenin farklı bölümlerinin gerçekleştirdiği faaliyetlerde etkinliklerinin ve verimliliklerinin değerlendirilmesi maksadıyla ilgili bölümlerin faaliyetlerine ilişkin yöntem ve uygulamaların kontrol edilerek incelenmesi faaliyet denetimi olarak ifade edilir (Güredin, 2014: 14).

Bir diğer ifade ile faaliyet denetimi, işletmenin belirlemiş olduğu amaçlara ulaşmada başarılı olup olmadığını ve faaliyetlerin ekonomik olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini belirleme amacıyla, işletmenin politikalarını ve bunların uygulama sonuçlarını değerlendirme ve yönetime bunlar ile ilgili geri dönüşte bulunma denetimidir (Usul, 2014: 17).

“Faaliyet denetimi; işletmenin büyüme, karlılık, gelişme gibi fırsatlarını tespit etmek veya bu amaçla belirlenmiş işletme amaçlarının uygulanabilirliğini ve başarısını kontrol etmek, varsa işletme hedeflerine ulaşmada engel ve olumsuz gelişmeleri tespit ederek yönetimi desteklemeye yönelik sistematik incelemeler bütünü olarak tanımlana bilir” (Kaval, 2008:9).

Tanımlar incelendiğinde faaliyet denetiminin geniş kapsamlı bir denetim olduğu ve bu denetimde işletmenin başarısını ölçmeye yönelik bir çalışma yapıldığı

görülmektedir. Bu denetim türü için önceden belirlenmiş kesin ölçütlerin bulunmadığı görülmektedir. Ölçü olarak işletmenin önceki dönem finansal oranları, sektör ortalamaları gibi bilgiler kullanılabilir.

“Bu denetim türünde denetimin konusu, bir işletme veya işletmenin bir bölümünün faaliyet sonuçlarıdır. Önceden belirlenmiş ölçütler ise, işletmenin veya bir bölümünün amaçları, planlanmış bütçeleri gibi performans ölçüleridir” (Yılancı, 2015: 2).

Bu denetim türünde temel amaç faaliyetlerin etkinliğini ve verimliliğini değerlendirmektir. (Selimoğlu, 2017: 15). İşletmenin örgütsel yapısını, iç kontrol sistemini, iş akışlarını ve yönetimin başarısını saptamaya yönelik geniş kapsamlı bir faaliyet olan bu denetim türü, organizasyonun saptanmış hedef ve amaçlara ne derece ulaşmış olduğunu ölçmeye çalışır. Finansal tabloların denetimi ve uygunluk denetiminden daha zordur. Başlıca zorluk, faaliyetlerin etkinlik ve verimliliğini nesnel olarak saptamaktır (Güredin, 2014: 19).

Faaliyet denetimi tanımında yer alan etkinlik ve verimlilik kavramları şu şekilde tanımlanabilir (Uşul, 2014: 7):

- Etkinlik, İşletmenin amaçlarına ulaşmada kaynakların verimli kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesidir.
- Verimlilik, işletmenin amaçlarına ne oranda ulaştığının ölçülmesidir.

Faaliyet denetimi, işletmenin organizasyon yapısını, iş akışlarını ve yönetimin performansını belirlemeye odaklanan daha geniş kapsamlı bir inceleme faaliyetlerinin bütünüdür. Özellikle işletme yönetiminin etkinliği ve performansını değerlendirmede önemli bir süreç olarak kabul edilmektedir (Toroslu, 2016: 42).

Yapılan faaliyet denetimi neticesinde faaliyetlerde etkinlik ve verimliliğin artırılmasına yönelik önerilerde bulunmaktadır. Faaliyet denetimi, kamu ve özel sektör işletmelerinde iç denetçiler tarafından gerçekleştirilirken ayrıca kamu kuruluşlarında kamu denetçileri tarafından gerçekleştirilmektedir (Erdoğan, 2020:16).

Bu denetim türünde işletmenin faaliyetleri tarafsız bir şekilde değerlendirilmeye çalışılır. İşletmenin faaliyet sonuçlarının, yeterli olup olmadığı ve daha iyi sonuçların nasıl alınabileceği tespit edilmeye çalışılır. Bu denetim türüne ekonomiklik denetimi, verimlilik denetimi, yürütme denetimi gibi isimler verilmektedir. En az girdi ile en

fazla sonuç almak hedeflendiği için verimlilik denetimi, işletmelerde bu faaliyetleri gerçekleştiren yetkili birim olan yönetim kurullarının faaliyetlerini değerlendirdiği için yönetim denetimi ya da yürütmenin denetimi de denilebilir (Kaval, 2008: 9).

Kapsamlı bir faaliyet denetiminin temel amacı; işletmenin sahip olduğu güçlü ve zayıf yönlerini tarafsız bir biçimde değerlendirerek, yöneticilere ve işletme sahiplerine işletmeye ilişkin doğru ve güvenilir bilgi sağlamaktır. Ayrıca bu denetim türünü performans denetimi olarak isimlendirmek de mümkündür (Toroslu, 2016: 43).

Faaliyet denetiminin temel amaçları kısaca aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Kavut, 2009: 41):

- İşletmenin performansını incelemek,
- Hedeflerin ne ölçüde gerçekleştiğini tespit etmek,
- Ne derece verimli çalışıldığını tespit etmek.

Çok geniş kapsamlı ve önceden belirlenmiş belli başlı ölçütleri bulunmayan bu denetim türü, işletme yöneticilerine gerçekleştirdikleri faaliyetlerde ne ölçüde başarılı olduklarını görme fırsatı sunan bir denetim türü olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu denetimde işletme tarafından hazırlanan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğinin ölçülmesinden ziyade işletmenin başarısı ortaya konulmaya çalışılmaktadır. Şüphesiz ki faaliyet denetiminin sonuçlarından en çok yararlanacak çıkar grubu işletme yöneticileri olacaktır. Yöneticiler bu denetimle başarılarını ölçmüş olacaklardır. Diğer bir çıkar grubu olan ortaklar da yöneticilerin işletmelerini ne derece başarılı yönettikleri hakkında bilgi sahibi olacaklardır.

1.1.3.2. Uygunluk Denetimi

“Uygunluk denetimi, bir işletmenin çalışanlarının yapmış oldukları işlem ya da faaliyetlerini bir otorite ya da üst yönetim tarafından belirlenmiş olan kural veya düzenlemelere uyumunun tespiti için tarafsız bir şekilde gerçekleştirilen kanıt toplama, değerlendirme ve sonuçlarının aktarılması faaliyetidir” (Yılcı, 2015: 3).

Şirket veya kurumdaki muhasebe faaliyet ve organizasyonlarının, belli bir otorite tarafından belirlenmiş olan kurallara uygunluğunun belirlenmesi uygunluk denetiminin kapsamı içerisinde yer almaktadır (Bağatır, 2019: 126).

İşletmenin faaliyetlerinin, belirli yöntem, kurallar veya ilgili mevzuata uygun olup olmadığını tespit etmek amacıyla yapılan denetim türüdür (Selimoğlu, 2017: 14).

Uygunluk denetimi, bir işletmenin mali işlerinin ve faaliyetlerinin, işletme tepe yönetimi, yasama organı veya diğer yetkili kişi ve kurumlarca koyulmuş kurallara ve mevzuata uygunluğunu tespit etmek için kontrol edilmesidir (Toroslu, 2016: 41).

Her işletme belirlemiş olduğu faaliyet amaçlarına ulaşmak için çeşitli politikalar ve kurallar oluşturmak ve bunları uygulamak zorundadır. Ayrıca yasalar ve hükümetlerce de yapılan düzenlemeler, işletmelerin uyulması gerekli olan ve iç işleyişe yansıyan unsurlardır. Bu düzenlemelere işletmelerin uyduğunun kontrol edilmesi uygunluk denetimi olarak tanımlanır (Elitaş, 2011: 32).

Nihai amaç ölçüt alınan herhangi mevzuata uygun davranılıp davranılmayacağının ortaya koyulmasıdır. Uygunluk denetimi, uygulandığı yerlerin sayısı gereği en fazla olan ancak içeriği açısından en dar kapsamlı olan denetim türüdür. Bu denetimde esas olarak tek ve kapsamı dar bir ölçüt alınır ve kontrol edilen işin bu ölçüte uygun yapıp yapılmadığı belirlenmeye çalışılır (Kaval, 2008: 11).

Uygunluk denetiminde denetçilerin doğruları olarak kabul edilen önceden belirlenmiş kıstaslar farklı iki grup tarafından oluşturulmaktadır. İşletme tepe yönetimleri ve devlet kurumları olarak söylenebilecek bu iki grup tarafından konulan kurallara uyulup uyulmadığının belirlenmesi için uygunluk denetimi gerekliliği doğmuştur (Ataman, 2001: 19).

Bu denetimin konusu, bir işletmenin içerisindeki veya bireysel olarak kişilerin yerine getirmiş olduğu işlemler veya faaliyetlerdir. Önceden oluşturulmuş kıstaslar, devletin koyduğu yasalar, yönetmelikler, tüzükler olabileceği gibi işletmenin tepe yönetimi tarafından belirlenmiş politikalar, yöntemler veya kurallar da olabilir (Yılancı, 2015:3).

Uygunluk denetimi hem işletmenin kendi personeli tarafından hem de işletme dışından kişiler tarafından gerçekleştirilebilir (Haftacı, 2018:8). Devletin koymuş olduğu kanun, yönetmelik, tebliğ vb. işletmenin uyması gereken kurallara işletmenin uyup uymadığı, hem işletme çalışanı olan kendi iç denetçi tarafından hem de kamu denetçileri tarafından denetlenebilir. Bu iki denetim türü de uygunluk denetimidir. Yine işletmenin tepe yönetimi tarafından çalışanların uyması gereken politika,

prosedür vb. kurallara uyulup uyulmadığının işletmenin kendi iç denetçileri tarafından denetlenmesi de uygunluk denetimi olarak ifade edilir (Toroslu, 2016: 41-42).

Uygunluk denetimi sonucunda ulaşılan sonuçlar geniş bir kitleye değil, sadece işletme içerisindeki yetkili kişilere raporlanır. Önerilen yönergelere, politikalara ve her türlü yasaya uygunluk tepe yöneticilerin sorumluluğundadır. Bu denetim sayesinde yöneticiler faaliyetler yürütülürken tüm bu kurallara uyulup uyulmadığını ya da ne derece uyulduğunu görebilmektedirler (Güredin, 2014: 17).

İşletmelerin faaliyetlerini sürdürürken uymaları gereken çeşitli kurallar bulunmaktadır. Uygunluk denetiminin amacı, işletmenin önceden saptanmış bu ölçütleri uygulayıp uygulamadığını tespit etmektir. Denetçilerin uygunluk denetiminde kullandıkları ve doğruları olarak kabul edilen önceden saptanmış bu ölçütler “Devlet Kurumları” ve “İşletme Tepe Yönetimleri” tarafından oluşturulmaktadır (Ataman vd., 2001: 19). Bu ölçütler kullanılarak yapılacak olan uygunluk denetimi “İç denetçiler”, “Bağımsız Denetçiler” ve “Kamu Denetçileri” tarafından gerçekleştirilecektir (Güler, 2010: 71).

Bu denetim sayesinde işletmeden uzakta olan işletme ortakları ya da yatırımcılar, işletme yöneticileri ve çalışanların gerek işletme içi kurallara gerekse devletin koymuş olduğu kurallara ne derece uyulduğu konusunda bilgi sahibi olabilmektedirler.

1.1.3.3. Bağımsız Denetim

Finansal tablolar denetiminin temeli denetçilerin denetledikleri işletmelerin mali tablolarına ilişkin bir görüş oluşturmalarına dayanmaktadır (Ataman,2001: 18).

“Bağımsız denetim, şirketlerin yıllık finansal tablo ve diğer bilgilerinin finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu konusunda, makul bir güvence sunacak düzeyde yeterli sayıda ve uygun kanıtın elde edilerek defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek sonucunda bir rapor hazırlanmasını ifade eder” (Moray, 2013: 140).

“Finansal tabloların denetimi, işletmenin hazırlamış olduğu finansal tabloların, genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkelerine uygunluğu hususunda makul bir güvence sağlamak amacıyla tarafsız bir şekilde kanıtlar toplanarak incelenmesi ve ulaşılan sonuçların raporlanması sürecidir” (Yılancı, 2015: 3).

Diğer bir tanıma göre, bir işletmeye ait finansal tabloların önceden belirlenmiş olan muhasebe standartlarına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediği ile ilgili bir görüşe varmak için finansal tabloların denetimini kapsayan bir süreçtir (Selimoğlu, 2017: 14).

Finansal tabloların denetlenmesindeki temel hedef, finansal tabloların bir bütün olarak, önceden belirlenmiş kriterlere olan uygunluğunu araştırmaktır. Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların farklı çıkar grupları tarafından farklı amaçlar için kullanılacağına dikkat etmelidir. Çünkü denetim işletmenin tüm çıkar gruplarının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yerine getirilen genel amaçlı bir faaliyettir (Güredin, 2014: 16).

Bağımsız denetimi, işletmeye ait finansal tabloların Finansal Raporlama Standartları kapsamında, işletmenin mevcut finansal durumunu ve mevcut faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle ve gerçeğe uygun bir şekilde gösterip göstermediği hususunda bağımsız denetçinin görüş bildirme eylemi olarak da tanımlamak mümkündür (Usul, 2014: 14).

Bu denetimin konusunu işletmenin hazırladığı finansal tablolar oluşturmaktadır. Denetimde kullanılan önceden belirlenmiş kıstaslar, genel kabul görmüş muhasebe kavram ve ilkeleri ile bunlarla ilgili ulusal ve uluslararası standartlardır (Yılcı, 2015: 4).

Yukarıda sıralanan tanımlar ve açıklamalardan da anlaşılacağı üzere bağımsız denetim, en kısa şekilde ifade edilecek olursa işletme veya işletmelerin finansal tablolarının tarafsız ve güvenilir bir şekilde dışarıdan, bağımsız bir kişi olan denetçi tarafından denetlenmesi olarak ifade edilebilir. Ülkemizde bağımsız denetim, KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetim şirketleri veya bu yetkiye sahip ve mesleklerini herhangi bir gerçek veya tüzel kişiye bağlı olmadan yerine getiren SMMM'ler veya YMM'ler tarafından yürütülmektedir (Karadeniz, 2015: 315).

Denetçi tarafından denetim çalışması sonunda hazırlanan rapor işletme ile ilgili karar alıcılara makul güvence sağlar. Makul güvenceyi finansal tabloların denetimi kapsamında, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesi olarak ifade etmek mümkündür. Ancak, bağımsız denetçi; finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmek ile birlikte işletmenin geleceği ile ilgili ve yöneticilerin işletmeyi etkili ve verimli bir şekilde yönettiklerine dair bir bilgi vermemektedir (Usul, 2014: 14).

Finansal tablolar denetiminde temel amaç, hazırlanan finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve muhasebeleştirme üzerinde etkisi olan, ülkelerin kendi yasal mevzuatına uygunluğunu ve işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların bir bütün olarak işletmenin gerçek durumunu ne ölçüde yansıttığını tespit etmektir (Kavut, 2009: 40).

İşletmenin çıkar grupları içerisinde yer alan tüm kişi ve kurumlar için son derece önemli bir denetim türü olan bağımsız denetim, işletmenin karar alıcı bu gruba sunmuş olduğu bilgilerin doğru ve makul bir seviyede güvenilir olduğuna ilişkin bir güvence sunmaktadır. Bağımsız denetimden geçmiş olan finansal bilgilerin doğruluğu onaylanmış olacağından karar alıcılar daha isabetli kararlar almış olacaktır.

1.1.4. Bağımsız Denetimin Amaçları

İşletme ile ilgili kişi ya da kurumların, işletme ile ilgili karar alırlarken işletme hakkında bilgiye ihtiyaçları vardır. İşletme tarafından sunulan bilgilerin makul güvenceye sahip olup olmadığı hakkında işletme ilgilisi kişilerin bilginin kaynağını inceleme olanağı ve yeteneği yoktur. Güvenilir olmayan bilgi kullanılarak karar verilemeyeceğinden, bu riskin azaltılması gerekmektedir. Dolayısıyla işletme bilgilerinin ilgililere sunulmadan önce uzman ve güvenilir bir kişi tarafından incelenmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır (Toroslu, 2016: 25).

Denetim mesleğinin temel amacını, işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların işletme ile ilgili karar alıcılara sunulmadan önce denetlenmesi, finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine ilişkin denetçi tarafından makul güvence sunulması olarak ifade edebiliriz (Toroslu, 2016: 25).

Bağımsız denetim ile, işletmelerin faaliyet ve finansal durumlarının, bağımsız denetçiler tarafından inceleme ve değerlendirmelerinin neticesinde gerçeğe uygunluğunun denetlenmesi ve bilgi kullanıcılarının doğru bir şekilde bilgilendirilmesi amaçlanmaktadır (Bağatır, 2019: 123).

Farklı bir ifadeyle bağımsız denetimin amacı, finansal tablolarda yer alan bilgilerin işletmeyle ilgili karar alacak olan işletme ilgilileri açısından güvenilirlik derecesini yükseltmektir. Bağımsız denetçi bu amaç doğrultusunda şirket yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların, finansal raporlama çerçevesine uygunluğu konusundaki

görüşünü, konunun tüm ayrıntılı yönlerini dikkatli ve özenli bir şekilde inceleyerek belirtir (Dönel, 2015: 177).

Bağımsız denetimin amaçlarını, bilgilendirme, koruma, caydırma ve işletme yönetiminin iddialarını inceleme olarak sınıflandırabiliriz.

1.1.4.1. Bilgilendirme Amacı

Tüm dünyada 1990'lı yıllardan itibaren başlayan hızlı küreselleşme ve iletişim teknolojilerindeki muazzam gelişmeler neticesinde, sermayenin hareketliliği yükselen bir trend sergilemiştir. Bu durum, sermaye piyasalarında bulunan karar alıcılar açısından kamuyu aydınlatma ihtiyacını karşılayacak finansal bilgilere olan ihtiyacın artmasına neden olmuştur (Toroslu, 2016: 54).

Tüm işletme ilgilileri doğru karar alabilmeleri için işletme ile ilgili doğru, dürüst ve yasal hükümlere uygun olarak hazırlanmış bilgiye ihtiyaç duyarlar. Bağımsız denetim ile işletme ilgilileri kendilerine ne derece güvenilir bilgiler sunulduğunu öğrenebilir, karar alacakları işletme ile ilgili finansal bilgiye ulaşabilirler (Usul, 2014:2).

Bilgi, sermaye piyasalarında yer alan bütün ilgililer için önemlidir. Finansal tablolar gerçeği yansıtsa dahi, bu husus denetim raporu ile doğrulanmadığı süreçte daima bir tereddüt söz konusu olacaktır. Bağımsız denetim yapılarak kullanıcılara doğruluğu bağımsız bir kişi tarafından değerlendirilmiş, makul güvenceye sahip olan bilgiler sunulmuş olur (Toroslu, 2016: 54).

İşletme yöneticileri de denetim sayesinde eğer varsa iç kontrol sisteminin zayıf ve aksayan yönlerini ve bunların giderilmesi için yapılması gerekenleri öğrenebilirler. Ayrıca muhasebe sistemindeki aksaklıklar konusunda da bilgi sahibi olabilirler (Usul, 2014:2).

Bağımsız denetçinin temel amacı, kamuoyunun ve bilgi kullanıcılarının doğru bir şekilde bilgilendirilmesini sağlamaktır. İşletmenin çıkar grupları içerisinde yer alan yatırımcıların ve hissedarların doğru bir şekilde bilgilendirilmesi alacakları kararlar açısından büyük önem taşımaktadır. İşletmelerin sürdürülebilirliği bakımından bağımsız denetim faaliyetlerinin önemli bir yere sahip olduğunun söylenmesi

mümkündür. İşletmelerde devamlılığın sağlanması ve kamuoyunun şeffaf ve doğru bir şekilde bilgilendirilmesi başlıca amaçlardır (Bağatır, 2019: 123).

İşletmenin çıkar grupları içerisinde yer alan tüm kişi ve kuruluşların bilgiye ihtiyacı vardır ve bağımsız denetim doğru ve güvenilir bilgi için önemli bir araçtır. Bilgiye ihtiyacı olan bu grupta yer alanların çoğu işletme dışında yer almakta olduğundan sadece kendilerine sunulan bilgi ile yetinmeleri gerekmekte ve bu bilginin doğruluğunu kontrol etme olanakları bulunmamaktadır.

1.1.4.2. Koruma Amacı

İşletme ortakları veya yöneticileri kendi menfaatlerini düşünerek işletmenin finansal bilgilerini doğru bir şekilde hazırlamayarak, teknik terimler, karışık ifadeler kullanarak karar alıcıları yanıltabilirler. Yapılacak olan bağımsız denetim çalışması sonucunda bağımsız denetçiler finansal bilgileri inceleyerek ulaşılmış oldukları kanaatleri karar alıcılara sunarak kötü niyetli kişilere karşı korumuş olurlar (Usul, 2014: 3).

Kayıt tutma hatalarının finansal tabloları etkilemesiyle, işletmenin yanı sıra hisse senedi sahipleri ve yatırımcılar oluşan hatalı kayıtlar nedeniyle zarara uğrayabilir. Diğer bir açıdan yönetimin kötü niyeti doğrultusunda kayıtlarda işletme aleyhine yapılacak değişikliklerden de bilgi kullanıcıları zarar görecektir. Bağımsız denetim bu sorunlara ortadan kaldırarak bilgi kullanıcılarını zararlara karşı korumuş olacaktır (Toroslu, 2016: 54).

İşletme ile ilgili finansal tablolara ihtiyaç duyan taraflar ile bu tabloları hazırlayan işletme yöneticileri arasındaki çıkar çatışması, mali bilgilerin doğruyu ve gerçeği yansıtmamasına neden olabilir. Böyle bir durumda bu bilgilere dayanarak karar alanlar yanlış kararlar alacaklar ve zarar göreceklerdir. Benzer çıkar çatışması finansal tabloları hazırlayan yöneticiler ile işletmenin ortakları arasında da ortaya çıkabilir. İşletmenin finansal durumunun finansal tablolarda olması gerekenden farklı görünmesi ortakların yanlış karar almalarına neden olacaktır (Kavut vd., 2009: 15).

İşletme tarafından sunulan bilgilerin her zaman yanlışlar içeriyor olma olasılığı bulunmaktadır. Uygulanan bağımsız denetim gerek işletme ortaklarını gerek yatırımcıları gerekse diğer tüm işletme ilgililerini koruyacaktır. Çünkü karar alıcıların

kullanacakları bilginin doğru ve güvenilir olduğu bağımsız bir uzman tarafından kontrol edilmiş olacaktır.

1.1.4.3. Caydırıcı Amaç

İşletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tabloların Türkiye Muhasebe Standartları'na uygun, anlaşılır, tarafsız ve karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Ancak finansal tabloların zaman zaman işletme yöneticileri veya ortakları tarafından, taraflı ya da ortakların amaçlarına uygun olarak hazırlanması söz konusu olabilir. Bu nedenle, hazırlanan finansal tabloların bağımsız denetimden geçeceğini bilen işletme yöneticileri veya ortakları, finansal tablolarda yapacakları kasıtlı işlemlerin ortaya çıkarılacağını bileceklerinden, böyle bir işleme yönelmeyeceklerdir (Usul, 2014:3).

Finansal tabloların kullanıcıları ile finansal tabloların hazırlanmasından sorumlu olan işletme yöneticileri arasında, her zaman bir çıkar çatışması yaşanması mümkündür. Özellikle çok ortaklı işletmelerde ve halka açık işletmelerde bağımsız denetimin olması, yöneticilerin, denetçilerin, ortaklıkta çoğunluğu elinde bulunduran gerçek veya tüzel kişilerin planladıkları manipüle hareketlerini daha başlangıçta bertaraf edecektir (Toroslu, 2016: 55).

Aynı zamanda finansal tabloların, denetim standartları ve yürürlükteki mevzuatlara bağlı olarak, işletmelerin faaliyet durumlarını tamamıyla ele alacak biçimde, gerçeğe uygunluğu değerlendirilmek suretiyle, doğruluğunun tespit edilmesi hedeflenmektedir (Bağatır, 2019: 123).

1.1.4.4. İşletme Yöneticilerinin İddialarının İncelenmesi Amacı

İşletme yöneticileri hazırladıkları finansal tablolar ile ilgili pek çok iddia ileri sürmektedirler. Bu iddialar aşağıdaki şekilde sıralana bilir (Usul, 2014:2; Bozkurt, 2012: 48-49; Haftacı, 2018:21):

- Var Olma ve Oluşma İddiası
- Bütünlük İddiası
- Haklar ve Yükümlülükler İddiası
- Değerleme ve Dağıtım İddiası
- Sunuş ve Açıklama İddiası

Denetçi işletmenin finansal tablolarını denetlerken bir taraftan da işletme yönetiminin iddialarının ne oranda gerçeğe uygun olduğunu incelemektedir (Usul, 2014:4). Denetçi bu iddialara karşılık gelecek denetim hedefleri oluşturmak sureti ile çeşitli denetim tekniklerini kullanmak sureti ile yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayarak işletme iddialarının doğruluğunu test edecektir. Varmış olduğu sonuçlar neticesinde, iddiaların ne derece doğru olduğu kanısına varacaktır. İşletme iddialarının doğru olması işletmenin sunduğu finansal tabloların doğru ve güvenilir olduğu anlamına gelmektedir.

1.1.5. Bağımsız Denetimde Denetçinin Sorumlulukları

İşletmenin finansal tablolarının, bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin temel amacı, finansal tabloların bir bütün olarak işletmenin finansal durumunu, faaliyet sonuçlarını, işletmenin finansal durumundaki değişimleri, nakit akışları gibi önemli bilgilerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak, dürüst bir biçimde sunulup sunulmadığı ile ilgili bir kanaate varmaktır (Güredin, 2014: 21).

Bağımsız denetim standartlarına göre denetimin ana hedefi, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini yükseltmek olarak ifade edilmektedir. Standartta bu hedefe ulaşmak için, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilecek görüşe ihtiyaç vardır. (KGK, BDS 200).

Denetçinin mali tabloların makul güvenceye sahip olup olmadıkları ile ilgili bir görüşe ulaşması için gerekli denetim tekniklerini uygulamalı, kanıtlar toplamalı ve sonuçlarını değerlendirerek raporunu hazırlaması gereklidir.

Denetçi denetim faaliyeti sonucunda ulaşmış olduğu bulguları ve denetim görüşünü hazırladığı raporda belirtir. Denetçinin sorumluluğu mesleki standartlara uygun bir biçimde değerlendirme yapmak ve ulaştığı bulguları raporlamaktır. Denetçinin fonksiyonu finansal tabloların güvenilirliğini pekiştirmektir (Güredin, 2014: 22).

Bağımsız Denetim Standartları, finansal tablolarda bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık bulunup bulunmadığı hususunda, denetçinin vereceği görüşe dayanak oluşturacak, makul bir güvence sağlamasını zorunlu kılmaktadır. Standartlara göre makul güvence yüksek bir güvence seviyesidir. Denetçi, denetim

riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirecek yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinde makul güvence sağlamış olur. (KGK, BDS 200).

Bu durumda bağımsız denetim de bir denetçinin sorumluluğu, işletmenin finansal tablolarının bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıklar içerip içermediğinin makul bir güvence ile tespit edebilecek düzeyde yeterli denetim kanıtı elde ederek hazırlayacağı raporunda görüşünü beyan etmektir.

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları standardı, bağımsız denetçinin hileyi tespitine ilişkin sorumluluklarını açıklamaktadır. Standarda göre hilenin tespitine ilişkin esas sorumluluk, yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara aittir. Ancak yine standarda göre, bir denetimi BDS'lere uygun olarak yürüten bir denetçi, bir bütün olarak finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence elde etmekle sorumludur. Bu durumda denetçi hilenin tespitinden sorumludur.

BDS 240'a göre denetçi makul güvenceye ulaşırken, yönetim tarafından kontrollerin ihlal edilmesi olasılığını ve hataların tespit edilmesinde önemli rol oynayan denetim prosedürlerinin, hilenin tespit edilmesinde etkin olamayabileceğini dikkate alarak, tüm denetim süresince mesleki şüpheciliğini sürdürmekle sorumludur (KGK, BDS 240).

KGK tarafından hazırlanarak 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe giren Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 7. Bölümünde denetimlerde sorumluluk başlığı altında denetçi ve denetim şirketinin sorumlulukları şu şekilde ifade edilmiştir:

- a) Denetim kuruluşları ve denetçiler, denetim raporlarının BDS'lere aykırı olması ile bu raporlardaki bilgi ve kanaatlerin yanlış, eksik ve yanıltıcı olması nedeniyle doğabilecek zararlardan dolayı ayrı ayrı sorumludurlar,
- b) KGK tarafından gerekli görülen durumlarda, denetim ekiplerinde görevlendirilen ve işlem ve eylemleriyle mevzuata aykırılığa neden olan denetçiler ile ilgili yaptırım uygulanabilir,
- c) Denetçi olarak görevlendirilenlerin dışında, denetim çalışmalarında görevlendirilen yardımcı çalışanların sebep olduğu mevzuata aykırılıklardan

kendileri değil, gözetiminde çalıştıkları denetim kuruluşları ve denetçiler sorumlu tutulacaktır.

Yukarıdaki ifadelerden anlaşılacağı üzere denetçinin bağımsız denetimde sorumluluğu finansal tablolar ile ilgili mutlak güvence değil makul güvence sunmasıdır. Bağımsız denetim standartları incelendiğinde makul güvence kavramı için yüksek güvence seviyesi ifadesi kullanılmaktadır. Denetçiden hiçbir zaman finansal tablolardaki bilgileri tam olarak denetlenmesi beklenemez. Denetçinin sorumluluğu sınırlı kontrol sağlayarak finansal tabloların geneli hakkında bir görüş beyan etmesidir. Bağımsız denetçinin üzerine düşen sorumluluk en üst seviyede mesleki dikkat ve özen göstererek finansal tablolarda önemli ve yaygın olabilecek yanlışlıkları tespit etmesidir.

1.1.6. Bağımsız Denetimin Yararları

Kamuya gerçek bilgi sunulmasını sağlamak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız denetim faaliyetiyle, sermaye piyasasının açıklık ve tutarlılık içinde çalışması ve sermaye piyasasında yatırım yaparak hisse senedi satın alan tasarruf sahiplerinin hak ve yararlarının korunması amaçlanmaktadır (Toroslu, 2016:58).

Bağımsız denetim sadece işlemlere yarar sağlamamakta, bunun yanında işletme ile ilgili taraflar olan tedarikçiler, potansiyel yatırımcılar, kredi veren kuruluşlar, işletme çalışanları ve kamuya da yarar sağlamaktadır. İşletmelerde uygulanan bağımsız denetim sonucunda finansal tablolar ile ilgili hazırlanan denetim raporu sayesinde yöneticiler işletmenin mali yapısını tüm yönleri ile daha doğru görecek ve daha doğru kararlar alabileceklerdir (Erdoğan, 2002:62).

Bağımsız denetim faaliyeti sonucunda işletme daha güvenli hale getirilecektir. İşletmenin ilgili taraflara sağladığı bilgiler makul bir güvenceye sahip olduğundan işletmeye yatırım yapılması kolaylaşacaktır. Denetimin en önemli faydası hiç şüphesiz karar verme sürecinde kullanılacak bilgilerine ne ölçüde güvenileceği konusunda makul güvence vermesidir. Bağımsız denetimin yararları aşağıdaki gibi sıralanabilir (Saraç, 2016: 29; Kavut, 2009: 18; Toroslu, 2016: 58; Güredin, 2014: 25):

1. Kullanıcılar tarafından mali verilere daha güvenli gözle bakılabilir,
2. İşletme yönetimi ve çalışanların hata ve hile oranını azaltır,

3. Kamu kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde bağımsız denetimden geçmiş mali veriler daha güvenilir bulunacağı için denetim alanını büyütmezler,
4. İşletmeye kredi vermek isteyen kişi veya kurumlarca işletme lehine kullanılabilir,
5. Denetimden geçen firma grup ya da holding ise işletme politikalarının uyulup uyulmadığı denetim sonucundan tahmin edilebilir,
6. Çalışanların suiistimale ve yolsuzluğa yönelmesini engeller,
7. Muhasebe kayıtlarında oluşabilecek hatalı işlemlerin azalmasını sağlar,
8. Muhasebe kayıtlarındaki hatalarının fark edilerek düzeltilmesini sağlar,
9. İşletmelerin şeffaflığına katkı sağlayarak ve işletmenin güvenilirliğini artırır,
10. Kredi veren kuruluşların kredi değerlendirme esnasında karşılaştıkları hatalı bilgi riskini azaltır,
11. İşletmelerde iç kontrol sisteminin kurulmasını ve geliştirilmesini sağlar,
12. Sermaye piyasalarının daha etkin ve verimli çalışmasını sağlar,
13. Bir işletmenin alınması, satılması ya da başka bir işletme ile birleşmesi gibi durumlarda alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgi sağlar,
14. Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur.

İşletme yöneticilerinin karar alırken doğru bilgiye ihtiyaçları vardır. Yanlış bilgi kullanarak alacakları kararlar hata yapmalarına bu da işletmenin iyi yönetilmeyerek zarara uğramasına neden olacaktır. Belki de ileriki dönemlerde işletmenin sürekliliği konusunda sıkıntılar yaşanabilecektir. Muhasebe sistemi içerisinde tutulan kayıtlarda herhangi bir problem olması, işletmenin muhasebe sisteminin doğru çalışmaması gibi durumlar, yapılacak bağımsız denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkarılabilecektir.

Ortaklar işletmelerinin belirlenen amaçlar doğrultusunda doğru bir şekilde yönetildiği ile ilgili güvenilir bilgiye erişeceklerdir.

Ayrıca işletme içerisinde çalışanların hileli işlemler, suiistimaller yapması durumunda, yöneticilerin bunları fark etmesi kolay olmayacaktır. Bu gibi aksaklıklar denetim faaliyetiyle ortaya konulacaktır.

İşletme ile ilgili gerek kamu kurumları gerek kredi verenler gerekse yatırımcılar olmak üzere tüm işletme ilgilisi taraflar işletme ile ilgili doğru ve güvenilir bilgiye ulaşmış olacaklardır. Denetlenmiş mali tablolar sonucunda verilmiş vergi beyannamelerinin güvenilirliği daha da artmış olacak, kamu kurumlarının vergi

konusunda işletmeleri ayrıntılı bir şekilde denetlemesine gerek kalmayacaktır. Denetlenen işletmeler ile vergi idaresi arasında vergi problemleri çıkmayacak, kamunun vergi gelirleri düzenli hale gelecektir.

Bağımsız denetim üstlere, astların faaliyetlerini daha iyi değerlendirme olanağı sunarken astlara da üstlerin gelecek planları ve beklentilerini öğrenme olanağı sunmaktadır (Sağlam, 2014, 36).

1.2. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Ekonomik bir birim olan işletmelerde geçmişten günümüze pek çok finansal değişim yaşanmıştır. Bu değişimlerin tümü muhasebe olarak ortak bir dil ile ifade edilmekte olduğuna göre, işletmelerin finansal tablolar ile açıkladıkları bu muhasebe bilgilerinin doğruluğunun tespiti için, ortak belirli bir kıstasın olması gerekmektedir. Söz konusu bu gereklilik genel kabul görmüş denetim standartları ve uluslararası denetim standartlarının ortaya çıkmasına neden olmuştur (Soyer, 2005: 53).

Küreselleşmenin her alanda yarattığı hızlı gelişme, denetim alanında da yaşanmıştır. Bununla birlikte denetime yol gösterecek kurallar, genel ve kapsayıcı standartlardan karşılanabilecek ve özel durumları da açıklığa kavuşturabilecek şekilde yapılandırılmışlardır (Selimoğlu, 2017: 67).

Denetçi ve bağımsız denetim için temel kurallar seti olan bu kurallar, mesleğin geçerlilik ve kalite kazanmasına yardımcı olmuştur. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları bağımsız denetçinin mutlaka uyması gereken asgari standartlardır (Selimoğlu, 2017: 67).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından geliştirilmiştir. Zaman içerisinde tüm dünya ülkelerine yayılmış ve genel kabul görmüştür. Bu standartlar üç grup içerisinde on standarttan oluşmaktadır (Bozkurt, 1998: 36)

GKDS denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmekte yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde temel oluşturan genel ilkelerdir. Bir denetimde en azından genel hatlarıyla nelerin yapılması gerektiği yönünde kılavuzluk yapmaktadırlar (Selimoğlu, 2017: 68).

Bu standartlar denetçilerin yapacakları her bir denetim için ayrıntılı olarak yol göstermemekte ve onlara denetim esnasında neler yapmaları, hangi denetim işlemlerine başvurmaları gerektiği gibi konularda ayrıntılı bilgiler vermemektedirler. Bu standartlar sadece genel olarak kaliteli bir denetimin çerçevesini belirlemektedirler (Güredin, 2014: 41).

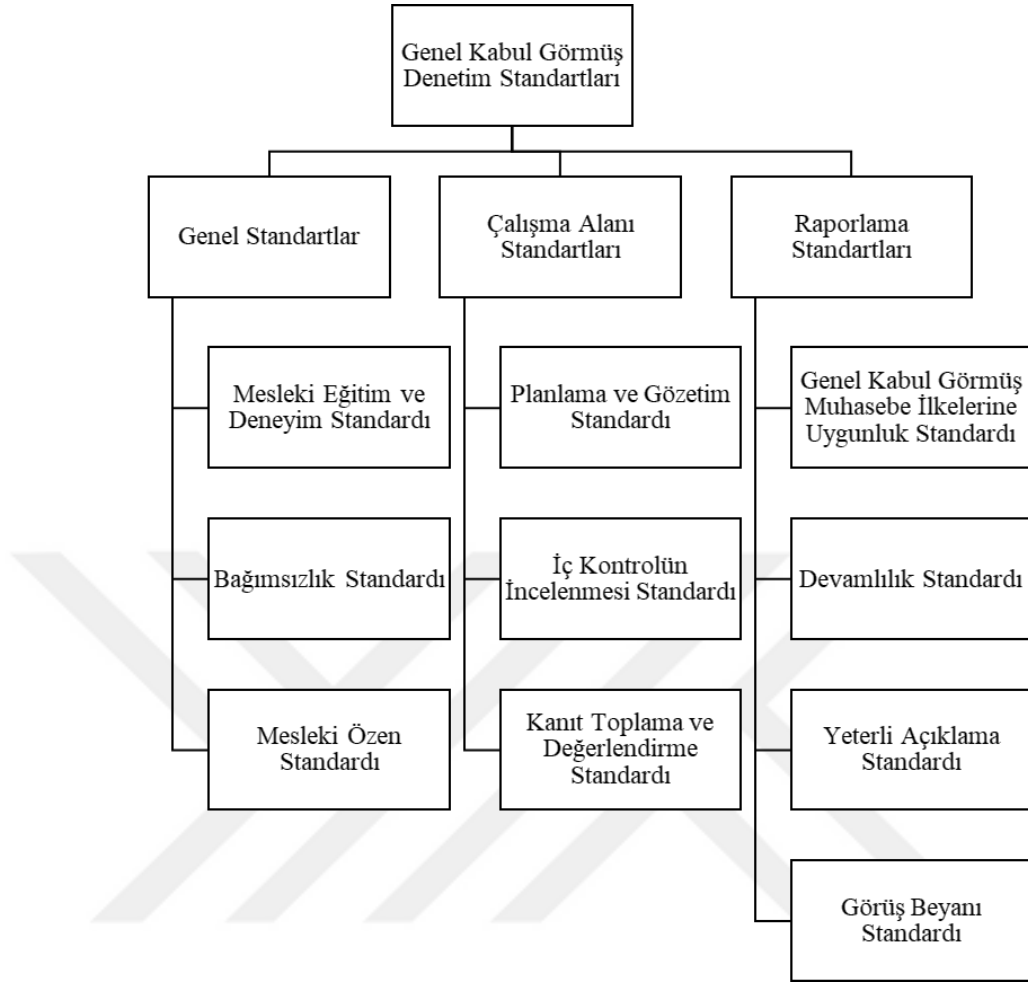
Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetim ile ilgili açıklayıcı bilgi veren ayrıntılı standartlar değildir. Bu nedenle denetim ile ilgili yaşanacak sorunların çözümü için daha ayrıntılı standartlara ihtiyaç duyulmuştur. Zaman içerisinde dünyanın pek çok ülkesinde pek çok organizasyon oluşturulmuş ve bunlar tarafından pek çok düzenleme hayata geçirilmiştir.

Bu düzenlemelerden ilki AICPA tarafından yapılmıştır. Bunlar Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının açıklayıcısı niteliğindeki Denetim Standartları Hakkındaki Tebliğler (SAS)'dir (Yılancı, 2015: 22).

Denetim alanında dünyada kabul gören diğer bir düzenleme Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından çıkarılan Uluslararası Denetim Standartları (ISA)'dır (Yılancı, 2015: 23).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını üç ana başlıkta Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olarak sıralamamız mümkündür (Selimoğlu, 2017: 68; Güçlü, 2010: 13; Güredin, 2014:42; Uslu, 2014: 38, Haftacı, 2018: 26);

Şekil 1.1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



1.2.1. Genel Standartlar

Genel standartlar denetçinin taşıması gereken asgari şartları belirleyen, denetim çalışmasındaki kalite ve verimlilik ile ilgilidir. Bu standartlara kişisel standartlar da denilebilir (Güçlü,2010: 13). Bu standartlar hem denetçinin nasıl olması gerektiğini tanımlarken hem de denetim çalışmasını yürütürken denetçinin hangi davranış kalıplarını göstereceğini de tanımlamaktadır (Uslu, 2014: 38).

Genel standartlar üç alt gruptan oluşmaktadır.

1.2.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Bu standart, denetimin yeterli eğitimi almış ve gerekli deneyime sahip bağımsız bir muhasebe uzmanı tarafından gerçekleştirilmesini öngörmektedir. Denetçinin öncelikli olarak lisans eğitimi tamamlamış olması ve denetçilik için gerekli

sertifikaları alması istenmektedir. Ardından denetçi olacak kişinin tecrübe kazanması için uzman bir kişinin yanında staj yapması uygun görülmüştür (Selimoğlu, 2017: 69).

Denetçinin sadece muhasebe, hukuk ve işletmecilik bilgisine sahip olması yeterli olmamaktadır. Ayrıca denetçinin olayların nasıl gelişebileceğini öngörebilecek düzeyde yeterli deneyime sahip olması gerekmektedir. Deneyim, denetçiye karşılaşılabilecek riskleri ve olasılıkları daha kolay ve önceden öngörebilme imkanı sunmaktadır (Güçlü, 2010: 14).

Standart, denetçi olacak kişilerin teknik muhasebe bilgisini yüksek öğrenimleri sırasında alması ve bu teorik bilgileri uygulama hayatında pekiştirmelerini istemektedir. Denetim mesleğinde iş başında eğitim son derece önemli bir unsurdur. Bu eğitim deneyimli bir uzman denetçinin yanında yardımcı denetçilik yapılarak gerçekleştirilir ve deneyimli bir denetçi olunur. Böylece üstün nitelikli uzman denetçilerin yetiştirilmesi sağlanmış olur (Güredin, 2014: 44).

Denetim mesleğinde deneyim, tıpkı diğer pek çok meslekte olduğu gibi son derece önemli bir olgudur. Deneyimin kazanılması ancak iş başında eğitim ile mümkündür. Konusunda uzman denetçiler sahip oldukları mesleki bilgi ve deneyimlerini yardımcılara aktararak onların gelişimine katkı sağlamalıdır. Bunun yanında denetçilerin çeşitli eğitim programlarına devam ederek, mesleki yayınları izleyerek kendini yenilemeleri, denetim konusundaki gelişmeleri yakından takip etmeleri önemlidir (Kavut, 2009: 69).

Pek çok alanda olduğu gibi mesleki eğitim olmazsa olmaz bir kriterdir. Başarılı bir denetçi olmanın ilk koşulu tabii ki denetçinin iyi bir mesleki eğitim almış olmasıdır. Ancak denetim mesleğinde eğitim yalnız başına yeterli olmayacaktır. İşletme tarafından sunulan finansal bilgilerin doğru olup olmadığı sadece mesleki bilgi ile kontrol edilemez. Burada mesleki deneyim önem kazanmaktadır. Deneyim sadece konusunda uzman bir bağımsız denetçinin yanında yapılacak çalışmalarla kazanılabilir. Bu nedenle iyi bir eğitim almış kişinin, uzman bir bağımsız denetçi olabilmesi, uzun yıllar uzman bir denetçi yanında yardımcı olarak çalışıp deneyim kazanması ile mümkündür.

1.2.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık denetim mesleğinin temelini oluşturan en önemli olgudur. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık, denetçilerin vazgeçilmeyecek bir niteliği olarak karşımıza çıkmaktadır (Güredin, 2014: 44).

Denetçinin bağımsız davranabilmek için ön yargılardan uzak, çok yönlü bir eğitimden geçmiş olması şarttır. Bağımsızlık denetim mesleğinin vazgeçilmez en temel unsurudur (Güçlü, 2010: 15).

Denetim çalışmasını gerçekleştiren denetçiler yaptıkları denetim ile ilgili her aşamada bağımsız düşünme anlayışı içerisinde hareket etmelidir. Denetçiler açısından vazgeçilemeyecek bir özellik olan bağımsızlık, denetim faaliyetlerinin dürüst ve tarafsız olarak gerçekleştirilmesini mümkün kılacak anlayış ve davranışlar bütünü olarak algılanmalıdır. Bu açıdan son derece önemli olan bağımsızlık , denetim mesleğinin temelini oluşturmaktadır. Tarafsız ve dürüst davranma olarak tanımlanan bağımsızlık, denetçinin bağımsızlığı hazırlanan raporlara güvenilmesi açısından önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. (Kavut, 2009: 70).

İşletme yöneticileri ile bilgi kullanıcıları arasındaki yaşanan çıkar çatışması, denetim faaliyetinin gerek denetlenen işletme yöneticilerine gerekse bilgi kullanıcılarına bağımlı olmaksızın yapılmasını gerekli kılmaktadır. Bu sebeple denetçinin temel niteliği bağımsızlık olarak ifade edilebilir (Güler, 2010: 103).

Bağımsız denetimin belki de en önemli unsuru bağımsızlıktır. Yapılan denetim çalışmasının kalitesi ve güvenilirliği, denetçinin bağımsızlığından doğrudan etkilenmektedir. Bağımsızlık yansızlık, tarafsızlık olarak ifade edildiğinde, denetçi denetim faaliyetinde tarafsız davranmadığında, kimin tarafında olacaktır sorusu akıllara gelmektedir. Sorunun cevabı büyük olasılıkla işletmeden taraf olacaktır. Bu durumda işletme tarafından sağlanan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini kontrol eden denetçi eğer işletmeden taraf oluyor ve bağımsız davranmıyorsa, bu durumda yapmış olduğu denetimin doğru ve güvenilir olması mümkün olmayacaktır.

Denetçinin bağımsız davranmayarak gerçekleştirdiği denetimin sonuçları yanıltılı olacaktır. Bilgi kullanıcılarının denetçinin bağımsızlığını kontrol etme şansları bulunmadığından denetçinin bağımsız davranmaması bilgi kullanıcıları için büyük risk oluşturacaktır.

1.2.1.3. Mesleki Özen Standardı

Bu standart, denetçinin denetimi tüm dikkatini vererek, gerekli özeni göstermek suretiyle gerçekleştirmesini istemektedir. Denetçinin beklenmedik durumlarla karşı karşıya kalarak, istemeden hata yapmasının önüne geçmesi açısından denetimde en üst düzeyde özen göstermesi önemlidir. Bunun içinde planlı bir şekilde çalışması gerekmektedir (Selimoğlu, 2017: 70).

Denetçi denetim görevini yaparken tüm olasılıkları dikkate alarak hareket etmeli ve denetim görevinin gerektirdiği ciddiyetini korumalıdır. Tüm verileri değerlendirmeli ve olabildiğince titiz davranmalıdır. İncelemesi gereken tüm belge ve bilgilere ulaşarak, tüm kanıtları tek tek irdelemelidir (Güçlü, 2010:15).

Bir denetim faaliyetinde çalışan denetçilerin, denetim ilke ve kurallarına uygun olarak hareket etmeleri, yeterli düzeyde ve ihtiyaca cevap verecek nitelikte ve güvenilirlikte kanıt toplamaları ve bunlara göre değerlendirme yapmaları bir denetimin olmazsa olmaz parçasıdır. Yapmış olduğu denetim faaliyetinde gereken özen ve çabayı göstermeyen bir denetçi, meslek ahlakına aykırı hareket etmiş olarak kabul edilecektir. Mesleki özen ve titizliğin gösterilmesi ancak bir denetçinin çalışmalarının tüm aşamalarında bütün denetim standartlarına eksiksiz bir şekilde uyması ile mümkün olacaktır (Kavut, 2009: 70).

Mesleki özen bağımsız denetimde son derece önemlidir. Çünkü denetçinin sorumluluğu finansal tabloların bütünü hakkında görüş oluşturmaktır. Yani finansal bilgilerin tamamını kontrol etme sorumluluğu bulunmamaktadır. Bu durumda denetçinin, bilgilerin kontrol ettiği kısmında hata payını çok düşürmesi gerekecektir. Bunu sağlayabilmesi için de denetçinin en yüksek seviyede mesleki özen göstermesi gerekmektedir.

1.2.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları, yapılacak denetim faaliyetiyle ilgili yapılması gereken temel işler konusunda denetçiye yol gösteren standartlar olarak ifade edilebilir. Denetim çalışması sırasında uyulması gereken kıstasları tanımlarlar (Uslu, 2014: 38).

1.2.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

Çalışma alanı standartlarının ilki, denetim çalışmasının iyi bir şekilde planlanmasını ve eğer varsa yardımcı denetçilere iyi bir şekilde gözetim yapılması gerektiğini belirtmektedir. Denetimde planlama çalışmaları oluşturulurken iş gücü planlaması, zaman planlaması ve kaynakların verimli kullanımının planlamasının yapılması son derece önemlidir (Güredin, 2014: 45).

Denetçi denetleyeceği alan ve işletme hakkında ön bilgi sahibi olarak denetimi önceden planlamalıdır. Denetim sürecinde yaşanabilecek değişikliklere göre planlar değiştirilmelidir (Güçlü, 2010: 15).

Denetlenecek işletme ve faaliyette bulunduğu sektöre ilişkin bilgi sahibi olunmalıdır. Etkili ve uygun bir denetim planlaması hazırlayabilmek için müşteri işletmenin organizasyon yapısı, kuruluş yeri, ürettiği mal veya hizmetlerin niteliği, işletmenin finansal yapısı, iş ilişkisinde olduğu üçüncü taraflar gibi pek çok konu hakkında kapsamlı bilgi sağlanmalıdır (Güredin, 2014: 45).

Denetim planlaması yapılmasının temelde üç nedeni vardır (Bozkurt, 2018: 35):

- Yeterli miktar ve kalitede kanıt elde edebilmek,
- Denetim maliyetlerini mantıklı bir seviyede tutabilmek,
- Denetlenen işletme ile ilgili oluşabilecek yanlış anlaşılmalara imkan sağlamamak.

Denetim faaliyetini yerine getiren denetçinin denetim sonucunda doğru görüşe ulaşabilmesi, hata yapmaması için yeterli miktarda ve kalitede kanıt toplaması olmazsa olmaz bir kriterdir. Kanıt denetim görüşünü destekleyen en önemli unsurdur.

Yapılacak planlama ile denetimin süresi makul bir seviyede tutulacak bu da denetim maliyetlerini etkileyecektir. Gereğinden uzun süren bir denetim çalışması denetlenen işletmeye maddi anlamda ciddi yükler getirebilecektir.

Planlama yapılabilmesi için gerekli bilgiler; önceki denetimlere ait çalışma kağıtlarından, o faaliyet konusu ile ilgili her türlü yayınlardan, müşteri işletmeye gerçekleştirilen ziyaretlerden ve yöneticilerle yapılan görüşmelerden elde edilir (Güler, 2010: 105).

Denetim faaliyeti esnasında denetçi yardımcılarından faydalanılır. Denetçi yardımcıları tarafından yerine getirilen işlemler, denetimin faaliyetinin yerine getirilmesinden sorumlu olan uzman denetçi tarafından her zaman dikkatli bir biçimde gözlemlenmelidir. Hem kaliteli bir denetimin yapılması hem de denetçi yardımcılarının en iyi şekilde eğitilip yetiştirilmeleri bakımından bu gözetim gereklidir. Gözetim kapsamında denetçilerin yapması gerekenler şu şekilde sıralanabilir (Kavuk, 2009: 72):

- Yardımcılar tarafından yapılan işlerin kontrol edilmesi,
- Denetim planlardan sapmaların kontrol edilmesi,
- Oluşabilecek önemli sorunlar ile ilgili sürekli bilgi alınması,
- Denetçi yardımcılarının eğitilmesi ve yönlendirilmesi.

Yardımcı denetçiler uzman denetçi yanında çalışarak deneyim kazanmaya bu yolla uzman bir denetçi olmaya çalışmaktadır. Bu nedenle hem bu denetçilerin yapabilecekleri hataların tespit edilmesi hem de eğitimlerinin daha iyi gerçekleştirilerek daha deneyimli olmaları açısından kontrol edilmeleri son derece önemlidir. Denetim planlarında oluşabilecek sapmalar denetim esnasında gözetim fonksiyonu ile kontrol edilmediğinde denetçinin hatalı bir görüşe varmasına, denetimin planlanandan uzun sürmesine ve denetimin maliyetinin artmasına yol açabilecektir.

1.2.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi Standardı

İç kontrol sistemi, kayıtların ve kayıtlara dayanılarak çıkartılan mali tabloların sağlıklı olmasını sağlayan bir sistemdir. İç kontrol sisteminin varlığı ve sağlıklı bir şekilde çalışması denetçilerin hata yapma riskini azaltan bir unsurdur. İç kontrol sistemi ne kadar sağlıklı çalışırsa denetim o kadar kolay gerçekleşir (Güçlü, 2010: 16).

Denetçinin denetime başlamadan önce hazırlayacağı denetim planı ile denetimde uygulanacak denetim prosedürlerini ve bunların uygulama zamanını doğru bir şekilde belirleyebilmesi için, işletmelerin iç kontrol sisteminin etkinliğini kontrol etmeli ve göz önünde bulundurmalıdır. Denetlenen işletmelerin muhasebe sistemleri ile ilgili etkin bir iç kontrol yapısının bulunması, işletme tarafından düzenlenen finansal raporların doğruluğunu ve güvenilirliğini artıracaktır. İç kontrol sisteminin etkinliği

denetimin konusunu oluşturan veri ve bilgilerin güvenilirliği ve denetimin kapsamını belirlemede önemli bir etkidir (Kavut, 2009:72).

Bir işletmede muhasebe sistemi için etkin bir iç kontrol mekanizmasının var olması, yayınlanan finansal raporların doğruluk ve güvenilirlik derecesini yükseltecek, finansal tabloların hatalı olma riskini azaltacaktır. Denetim riskinin az olması denetimde görüşe ulaşmak amacıyla yapılacak denetim işlemlerinin sayısı ve kapsamının daralmasını sağlayacaktır (Güredin, 2014:46).

İç kontrol bağımsız denetimin hem başarısını hem de süresini doğrudan etkilemektedir. Sağlıklı çalışan bir iç kontrol sistemi, işletme bilgilerindeki yanlışlıkların belirli bir kısmını, belki de tamamını tespit edecek ve böylece bağımsız denetim hem daha kolay hem de daha kısa sürede yapılabilecektir. Yanlışlıkların çoğu ya da tamamı tespit edilmiş olduğundan bağımsız denetimde risk düşecek ve denetimin kalitesi artacaktır. Denetim çalışması daha kısa sürede tamamlanacağı için denetim maliyetleri de buna bağlı olarak azalacaktır.

1.2.2.3. Kanıt Toplama ve Değerlendirme Standardı

Bir işletmede yapılan denetim için en temel unsur toplanacak kanıtlardır. İddia ve olayların önceden belirlenmiş ölçülere uygunluğunu ya da uyumsuzluğunu belgeleyen, test eden, fiziki, yazılı her türlü belge bilgi ve kayıtların tümü kanıttır (Güçlü, 2010: 16).

Standart, denetim görüşüne ulaşmak için yeterli sayı ve kalitede kanıt toplanmasını öngörmektedir. Ancak ne kadarlık bir sayının yeterli olacağını belirtmez. Ayrıca kanıtların kalitesi konusunda bilgi vermez. Denetçi sahip olduğu deneyim sayesinde kanıtın kalitesi ve sayısına etki eden unsurlar yardımıyla karar vermelidir (Güredin, 2014: 47).

Denetim esnasında uygulanan teknikler yardımıyla toplanan kanıt miktarının ne derece yeterli olduğunun tespit edilmesinde, inceleme konusu muhasebe kaleminin nitelik ve nicelik olarak nispi önemi, hatalı veya hileli olma riski, toplanabilecek kanıtların güvenilirliği ve bu kanıtların elde etme maliyeti gibi birçok etken göz önünde bulundurulmalıdır. Toplanacak kanıtın miktarı ile ilgili temel bir kural bulunmamaktadır. Miktarı denetçi kendisi belirler, miktarın belirlenmesinde işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği önemli bir etkidir (Kavut, 2009:73).

Denetçinin ulaşacağı görüşü destekleyecek en önemli unsur denetim kanıtı olacaktır. Standartlar her zaman yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanması gerektiğini belirtmekte ancak yeterlilik miktarının ne olduğu ile ilgili bir bilgi vermemektedir. Yeterli ve uygun denetim kanıtı miktarı tamamen denetçiye bırakılmıştır. Bu noktada denetçinin deneyimi son derece önemli olmaktadır. Kanıt miktarının gerekenden az olması denetçinin yanlış görüş vermesine, gerekenden fazla olması sürenin uzamasına dolayısı ile maliyetin artmasına neden olacaktır.

1.2.3. Raporlama Standartları

İşletme tarafından hazırlanan ve işletme ilgililerine sunulan mali tabloların birçok kullanıcısı için, mesleki bir denetimin gerçekleştirildiğini gösteren tek kanıt denetçi tarafından denetim faaliyeti sonucunda hazırlanacak denetim raporudur. Bu sebeple, denetim raporunun mesleki bir görüşle hazırlanması hem kullanıcılar hem de denetçi açısından son derece önemlidir (Güler, 2010: 108).

Her denetim sürecinin sonunda bir denetim raporu hazırlanması gerekmektedir. Bu standartları denetçinin yapmış olduğu değerlendirmeler sonucunda, varmış olduğu görüşün belirtildiği denetim raporunun nasıl hazırlanacağı konusunda, denetçiye yol gösteren standartlar olarak ifade etmemiz mümkündür (Uslu, 2014: 38).

Raporlama standartları, denetim sonucunda denetçi tarafından ulaşılan görüşün açıklandığı raporların kapsam ve düzenlemeleriyle ilgili standartlardır. Raporlama standartlarının temel amacı, denetim raporu kullanıcılarının ihtiyaç duyduğu bilgileri yeterli ölçüde, açık ve kesin bir ifade ile, belirli bir düzen içerisinde sunulmasına imkan sağlamak olarak ifade edilebilir (Güler, 2010: 108)

1.2.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı

Yürütülen denetim faaliyetleri sonunda hazırlanacak denetim raporunda, incelenen mali tablolar defter ve belgelerin Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olup olmadığının net bir şekilde tespit edilmesi gerekmektedir (Güçlü, 2010: 19). Bu ilkelere uyulmadığı hallerde denetçinin bunun sonuçlarını da açıklaması gereklidir (Güredin, 2014: 51).

İşletmenin hazırladığı finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal mevzuata uygun olarak hazırlanmış olması gerekmektedir. Denetçi denetim çalışmalarını gerçekleştirirken ilke, kural ve kanunlara uygunluğu tespit etmek için çalışmalar yürütür. Denetçi yapmış olduğu denetim çalışması sonucunda görüşünü açıklayacağı denetim raporunda, denetlenen işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olup olmadığı ile ilgili görüşünü açıkça belirtmelidir (Kavut, 2009:74).

Uzman denetçi finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal durumdaki değişiklikleri ve faaliyetler ile ilgili sonuçları doğru ve dürüst bir şekilde sunduğu konusunda bir kanaat bildirmektedir. Bunun için denetçinin dürüstlük ile ilgili bazı ölçütler kullanması gerekir. Bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir (Güredin, 2014: 50).

1.2.3.2. Devamlılık Standardı

İşletmenin sürekliliği, muhasebenin devamlılığı kavramı gereği işletmenin finansal tablolarının yıllar itibari ile karşılaştırılabilir olması gerekmektedir. Bu nedenle hazırlanan finansal tabloların yıllar itibari ile karşılaştırılabilir olması için tablolar hazırlanırken kullanılan ilkeler yıllar itibari ile değişmemelidir. Geçerli sebeplerin bulunduğu durumlarda tabii ki kuruluşlar uyguladıkları ilke ve yöntemlerde değişikliğe gidebilirler. Ancak yapılacak bu değişiklikler ve bu değişikliklerin finansal tablolar üzerinde oluşturacağı etkileri, finansal tabloların dipnotlarında net bir şekilde açıklanmalıdır (Kavut, 2009:74).

Denetçi tarafından hazırlanacak olan denetim raporunda muhasebe tekniği ve sisteminde bir değişiklik olmadığını, önceki dönem uygulanan sistemin bu dönemde de aynen uygulandığı net bir şekilde belirtilmelidir (Güçlü, 2010: 20).

Denetçi devamlılık ilkesi gereği kendisinden önceki dönemlerde hazırlanan denetim raporlarını da dikkate almalıdır. Hazırlayacağı denetim raporunda önceki denetim raporlarına yer vermeli ve yapmış olduğu denetimin bahsi geçen denetim raporundan sonraki tarihleri kapsadığını açıkça belirtmelidir (Güçlü, 2010: 21).

Devamlılık ilkesi farklı dönemlere ait finansal tabloların, birbirleri ile karşılaştırılabilmesine imkan sağlamaktadır. Finansal tabloların karşılaştırılabilmesi için bunların hazırlanırken dayandığı ilkelerin, yıldan yıla değişmemiş olması

zorunludur. Tabii ki bu muhasebe ilkelerinin hiçbir suretle değiştirilemeyeceği anlamını taşımamaktadır. Yönetimin finansal tablolar ile ilgili böyle bir değişiklik yapması durumunda bunun etkileri konusunda ilgililere gerekli bilgi aktarılmalıdır. Yapılan değişiklik, bunun etkileri ve değişikliğin gerekçeleri dip notlarda ayrıntılı olarak açıklanmalıdır (Güredin, 2014: 51).

Denetçi denetim faaliyetini yürütürken finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde dönemler itibariyle farklılık olup olmadığını kontrol etmelidir. Geçmiş dönemde işletmede uygulanan muhasebe politikaları ile cari dönemde uygulanan muhasebe politikaları arasında farklılık var ise bu durum denetçinin hazırlayacağı denetim raporunda açıkça ifade edilmelidir (Kavut, 2009:74).

1.2.3.3. Yeterli Açıklama Standardı

Finansal tablolar çeşitli çıkar gruplarına işletme ile ilgili alacakları ekonomik kararlar için gerekli olan geçerli finansal bilgiler sunar. Karar alıcı bu gruplar için sunulan bu bilgiler zamanlı eksiksiz, geçerli ve tarafsız olmalıdır. Denetim faaliyetini yürüten denetçi finansal tablolarda yer alması gereken açıklayıcı notları inceleyerek, bu finansal tabloların kendilerinden beklenen amacı yerine getirip getirmediğini araştırmalıdır. Açıklamaların yeterli düzeyde olmaması durumunda denetçinin bunu raporunda açıkça belirtmesi gerekir (Güredin, 2014: 51).

Açıklayıcı dipnotlar yönetimin finansal tabloları tamamlayıcı nitelikte verdiği bilgiler olup, kullanıcılar için çok önemlidir. Bilgilerin kısa ve öz olması, gereksiz bilgilerin bulunmamasına dikkat edilmelidir. Açıklanması gereken bazı bilgilerin işletmenin sırrı olduğu ileri sürülerek yönetim tarafından açıklanmaması durumu söz konusu ise denetçinin raporunda bu durumu açıklaması gerekmektedir (Güredin, 2014: 52).

Finansal tablolarda aynı zamanda açıklayıcı notların da bulunması gerekmektedir. Denetim esnasında bunlar da denetçi tarafından incelenir ve bu tabloların güvenilir ve yeterli bilgi ihtiyacını karşılama amacına uygun olarak düzenlenip düzenlenmediklerini de değerlendirilir. Finansal tablolarda bulunması gereken yeterli derecede açıklamanın olmaması durumunda denetçi bu durumu denetim raporunda açıkça belirtir (Kavut, 2009:75).

1.2.3.4. Görüş Beyanı Standardı

Yürütülen denetim faaliyetinin sonuçları hazırlanan denetim raporu ile açıklanır. Bu standart finansal tabloların bir bütün olarak ele alınarak, denetim raporunda bir denetçi görüşünün bildirilmesini veya bir denetim görüşüne ulaşılmaması durumunda bunun nedenleri ile birlikte açıklanması öngörmektedir (Güredin, 2014: 52).

Denetçi yapmış olduğu denetim sonucunda hazırlayacağı denetim raporunda finansal tablolarla ilgili varmış olduğu kanaat ile ilgili dört farklı görüş beyan edebilir. Bunlar, olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir (Kavut, 2009:75).

1.3. ULUSLARARASI DENETİM STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ (ISA'S)

İşletmelerde günlük iktisadi işlem ve olayları ifade etmeye yarayan ve işletme dili olarak nitelendirilen muhasebenin temel ilkeleri ve kavramları ile ilgili uluslararası alanda birlik sağlanmıştır. Birçok ülkenin muhasebe uygulamalarına genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile uluslararası muhasebe standartları yön vermektedir. İktisadi faaliyetler, muhasebe olarak isimlendirilen ortak bir dil ile ifade edildiğine göre işletmelerin finansal tablolar vasıtası ile açıkladıkları bilgilerin doğruluğunun tespit edilmesi görevini üstlenen denetim faaliyeti için de benzer bir biçimde ortak bir hareket biçiminin benimsenmesi kaçınılmazdır (Soyer, 2005: 53).

Ticari hayatın ve sermaye piyasalarının globalleşmesi ve oluşan bu küreselleşme sonucu sermaye birikiminin ve uluslararası sermaye akışkanlığının hızlı bir biçimde yükselmesi, dünyada muhasebe ve denetim standartlarının uyumlaştırılması yolundaki çalışmaların hızlanmasına neden olmuştur (Güredin, 2014: 52).

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları dışında denetim uygulamalarına şekil veren ve AICPA'nın yapmış olduğu düzenlemeler dışında, diğer standartlarda Uluslararası Denetim Standartlarıdır (Selimoğlu, 2017: 73). Denetçilere kılavuz olan bu standartlar 173 üye kuruluşu bulunan ve 129 ülke ve bölge temsilciliğiyle oluşturulan IFAC'ın komitelerinden biri olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standard Board – IAASB) tarafından oluşturup yayımlanmaktadır (Güredin, 2014: 52).

IFAC, 7 Ekim 1977'de Almanya'nın M n h kentinde, 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde, kamu yararına küresel muhasebe mesleğini güçlendirmek amacıyla kuruldu. Kasım 2018 itibari ile 1977 yılında 51 ülkeden 63 kurucu  ye ile başlayan IFAC'ın  yeliği, dünya çapında 135'den fazla ülkede 175'ten fazla  ye ve iştirak iyi kapsayacak şekilde büyümüştür. Kuruluşun amaçları şunlardır:

1. Muhasebe meslek mensupları için denetim ve güvence, kamu sektörü muhasebesi, etik ve eğitim alanlarında yüksek kaliteli uluslararası standartların geliştirilmesi ve bunların benimsenmesi ve kullanılmasının desteklenmesi,
2.  ye organları arasında iş birliğini ve iş birliğini kolaylaştırmak,
3. Diğer uluslararası kuruluşlarla iş birliği yapmak ve iş birliği yapmak,
4. Muhasebe mesleğinin uluslararası sözcüsü olarak hizmet etmek.
(<https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose>, Erişim: 13.02.2020).

Ülkemiz adına kurucu  ye Türkiye Uzman Muhasebeciler Derneğidir.

Uluslararası Denetim Standardı giriş bölümü ile başlamaktadır. Girişte; standardın amacı, kapsadığı alanlar, standardın ilgi alanına girmeyen unsurlar standart içerisinde bulunan tanımlar açıklanmaktadır. İkinci bölümde denetim ile ilgili genel prensipler ve sorumluluklar ele alınmış, üçüncü bölümde ise risk değerlemesi yapılarak risklere nasıl müdahale edileceği ele alınmıştır. Dördüncü bölümde denetim kanıtları, beşinci bölümde denetim esnasında yardım alınmasının esasları, altıncı bölümde raporlama açıklanmaktadır (Usul, 2014: 40).

Tablo 1.2. Uluslararası Denetim Standartları Konu Başlıkları

ISA NO	STANDARTLAR
100-199	Giriş
200-299	Genel Prensipler ve Sorumluluklar
	Risklerin Değerlemesi ve Değerlendirilen Risklere Karşı Müdahale
300-499	Edilmesi
500-599	Denetim Kanıtları
600-699	Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması
700-799	Denetim Sonuçları ve Raporlama
800-899	Uzmanlık Alanları

Kaynak: Usul, Hayrettin. *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*, 2. Yenilenmiş Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2015

IAASB'nin amacı *"bağımsız olarak ve kendi yetkisi altında, denetim, gözden geçirme, diğer güvence kalite kontrol ve ilgili hizmetler alanında yüksek kaliteli standart oluşturmak ve ulusal standartlar ile uluslararası standartların yakınlaşmasını sağlamak suretiyle kamu yararına hizmet etmektir."* IAASB, IFAC bünyesinde kurulmuş ve federasyonun bir alt kurulu olarak çalışmaktadır (Selimoğlu, 2017:74).

IAASB'nin standart oluşturma süreci aşağıda sıralanmıştır (Güler, 2010: 113):

- Gündem oluşturulması,
- Taslak hazırlanması,
- Hazırlanan taslağın tartışılması,
- Taslağın onaylanması.

IFAC bünyesinde yer alan kurullar, uluslararası denetim standartlarının dışında bazı konularda uygulamacılara ışık tutmak ve karşılaşılan problemlere çözüm önerileri sunmak üzere uluslararası denetim uygulama izahnamalarını yayınlamaktadır (Erol ve Aslan, 2017: 78-79).

IAASB aslında beş alanda standart geliştirmektedir. Bunlardan biri, Bağımsız Denetim Standartları grubudur. Bunlar (Buz, 2015: 9):

- Uluslararası Kalite Kontrol Standartları
- Uluslararası Denetim Standartları
- Uluslararası İnceleme Sözleşmeleri Standartları
- Uluslararası Güvence Sözleşmeleri
- Uluslararası Alakalı Hizmetler Standartları

1.4. TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

Ülkemizde uluslararası standartlara uyum çalışmalarından ilki, muhasebe mesleğini düzenleyen 3568 sayılı kanunun kabulü ile olmuştur. TÜRMOB tarafından uluslararası standartlara uyum gösteren, muhasebe ve denetim standartlarının belirlenmesi ve uygulanmasını belirleyerek TİMÜDESK oluşturulmuştur. Birlik 20 Şubat 2003 tarihinde TİMÜDESK yönergesini kabul ederek çalışmaya başlamıştır. IFAC tarafından 2002 yılı sonu itibari ile yayınlanmış UDS'ler TİMÜDESK tarafından tercüme edilmiş ve 238 numaralı TÜRMOB yayını olarak kitap haline getirilmiştir. (Güredin, 2014: 53).

Ülkemizde denetim standartları ile ilgili yapılan diğer bir önemli çalışma SPK tarafından yapılan çalışmadır. SPK IFAC tarafından yayınlanan standartları tercüme ederek üzerinde ufak değişiklikler yapmış ve Seri: X, No: 22, sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” olarak 12.06.2006 tarihinde Resmi gazetede yayımlatarak yürürlüğe sokmuştur (Güredin, 2014: 53).

Ülkemizde, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 2 Kasım 2011 tarihli, 660 sayılı Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin yürürlüğe girmesiyle, KGK denetim standartlarını yapma konusunda yetkilendirilmiştir. KGK, Türkiye Denetim Standartlarını IFAC tarafından hazırlanan uluslararası denetim standartları çerçevesinde yayınlamaktadır. Bu durum aynı zamanda Avrupa Birliği adaylık sürecinin de bir gereğidir. 26 Aralık 2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre Türkiye denetim standartları, bilgi sistemleri denetimini de kapsayacak şekilde, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alanda yapılan diğer düzenlemeler şeklinde tanımlanmıştır.

Günümüzde büyük oranda Uluslararası Denetim Standartlarının tercümesi şeklinde hazırlanan Türkiye Denetim Standartları, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlamaktadır (Usul, 2014: 40).

Türk Ticaret Kanunu madde 397/1 “*Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir*” şeklinde ifade edilmiştir (www.mevzuat.gov.tr, Erişim Tarihi: 01.10.2019). Bu da denetim faaliyetinin TDS'lere uygun olarak yapılmasını zorunlu kılmaktadır.



İKİNCİ BÖLÜM

2. BDS 700, BDS 705 STANDARTLARININ İNCELENMESİ VE DENETİM GÖRÜŞÜ

Bu bölüm içerisinde öncelikle, denetçinin yapmış olduğu denetim faaliyetleri sonucunda hazırlayacağı raporunda açıklayacağı görüş ile ilgili standartlar ele alınacaktır. Bu standartlar çerçevesinde denetim görüşünün belirtildiği denetim raporu ile ilgili standartlarda yapılan değişiklikler ile birlikte raporun içeriği ve şekli ayrıntılı olarak ele alınacaktır. Ardından denetçinin hangi görüş türlerini açıklayabileceği, bunların sebepleri incelenecektir. En son olarak, denetimde görüşü etkileyen unsurların neler olduğu ortaya konulmaya çalışılacaktır.

2.1. BDS 700 FİNANSAL TABLOLARA İLİŞKİN GÖRÜŞ OLUŞTURMA VE RAPORLAMA STANDARDININ İNCELENMESİ

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Standartları'na göre, işletmede denetim faaliyeti yürüten bağımsız denetim kuruluşu veya bağımsız denetçi tarafından yürütülecek olan denetim faaliyetinin sonucunda denetçinin varmış olduğu görüşü, görüş yazısında açıklanması gerekmektedir. Denetçinin yapmış olduğu bağımsız denetim sonucuna göre görüş yazısı düzenlerken, topladığı yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtını esas almak suretiyle bir değerlendirme yaparak sonuca varması gerekmektedir (Altaş, 2016: 139).

Bağımsız denetçinin görüşünü açıklarken uyması gereken temel standart BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardıdır. Ancak bu standardın yanında uyulması gereken diğer standartlar da mevcuttur. Bunların en temel olanları; BDS 701, BDS 705, BDS 706 olarak sıralanabilir.

Bağımsız denetçinin, denetim faaliyeti sonucunda hazırlayacağı denetim raporunun biçim ve kapsamı belirlenirken, denetim konusunda uluslararası düzenleyici kurumların ve denetim çalışmalarından etkilenen tarafların iş birliği içerisinde çalışması, denetimle ilgili “kullanıcıların beklenti farklılığını” ortadan kaldıracak önemli bir olgudur. Bu nedenle denetçi raporlarının sadece olumlu ya da olumsuz görüş bilgisi vermekten ziyade bunun yanında, işletme ile ilgili farklı bilgiler de veren daha kapsamlı açıklayıcı bir rapor olması gerektiği ile ilgili bir beklentinin kabul gördüğü söylenebilir (Yanık, 2017: 5).

2006 yılında IAASB, AICPA Denetim Standartları Kurulu ile birlikte hareket ederek, finansal tabloların denetimi ve denetçi raporuyla ilgili olarak farklı finansal tablo kullanıcıları arasında algı farklılıkları olup olmadığını tespit etmek ve finansal bilgi kullanıcılarından konuya ilişkin görüş almak amacıyla akademik bir araştırma çalışmasına başlamıştır (Doğan, 2017: 2).

Yukarıda bahsi geçen bu araştırmaya ilişkin sonuçlar Eylül 2009’da tamamlanmış ve kamuoyunun görüşüne sunulmuştur. Dünyadaki birçok değişik paydaş grubu ile yapılan görüşmeler sonucunda alınan geri dönüşler ve uluslararası toplumdan alınan bilgilerin değerlendirildiği raporda, mevcut raporlama uygulamasının devam ettirilmesinin mümkün olmadığı sonucuna varılmıştır. Yapılan bu çalışmanın sonucunda denetçilerin finansal tablolarda yer alan önemli konular ile ilgili daha fazla şeffaflık sağlamasına yönelik bir beklentinin olduğu tespit edilmiştir (Doğan, 2017: 2).

Finansal bilgi kullanıcılarının denetçi raporları ile ilgili bu taleplerine yanıt olarak 2011 yılında Denetçi Raporu Projesi IAASB tarafından uygulamaya koyulmuştur. Bu projenin genel hedefi, kamu yararı sağlamak suretiyle, bağımsız denetçi raporunun iletişim gücünü artırmak olarak ifade edilmiştir (www.iaasb.org).

Bunun yanında, beklentileri karşılayacak yeni raporlama ile ilgili sadece IAASB çalışma başlatmamış olup, AB Komisyonu, ABD Kamu Gözetimi Kurumu PCAOB, Birleşik Krallık Kamu Gözetimi Kurumu FRC, Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı IOSCO ve Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü’ne bağlı Denetim Kalite Merkezi CAQ gibi birçok farklı kurum ve düzenleyici kuruluşlar da denetim raporlamasında değişiklik yapılması için çeşitli çalışmalara başlamışlardır (Doğan, 2017: 3).

IAASB tarafından hazırlanan proje sonucunda, proje kapsamında bulunan ve değiştirilen denetim standartları Eylül 2014 tarihinde kabul edilmiştir. 15 Aralık 2016 tarihinden sonra sona eren hesap döneminden itibaren kullanılmak üzere Ocak 2015’de yayımlanmıştır. Denetim raporuyla ilgili yaşanan bu önemli gelişme, bağımsız denetimin kıymetini artıracak atılmış önemli bir gelişme olarak kabul edilmektedir (www.kpmg.com.tr).

Bu projenin tamamlanmasıyla birlikte, IAASB tarafından denetim standartlarında çeşitli düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ile birlikte denetim raporunda yapılan en önemli değişiklikler şu şekilde sıralanabilir: Kilit denetim konuları da artık raporda yer almaya başlayacaktır. Denetim raporunda verilen görüşün ilk olarak sunulması ile birlikte raporda yer alan bilgilerin sırası değişmiştir. Raporda yer alan denetçinin ve yönetimin sorumluluğu ile ilgili açıklamaların kapsamı, işletmenin sürekliliği konusunu da içine alacak şekilde genişlemiştir. Raporda denetçinin bağımsızlığı ve etik ilkelere uyum ile ilgili açıklamalar bulunacak ve sorumlu ortak baş denetçinin adı yazılacaktır (Türel, 2016: 101).

Bağımsız denetim raporunda yapılan bu önemli değişikliklerin etkileri temel olarak verilen raporun anlaşılabilirliğinin artırılması ve şeffaflığının geliştirilmesini sağlamak şeklinde ifade edilebilir. Denetim raporu standardında yapılan tüm bu değişiklikler Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirilen bağımsız denetimin şeklini, kapsamını ve içeriğini hiçbir şekilde değiştirmemektedir. Yapılan bu değişiklikler sadece işletmede yapılan denetimin şeffaflığını artırmayı amaçlamaktadır (Türel, 2016: 101).

Denetim raporlarının eski hali, denetçi ve muhasebeci olmayan finansal tablolar hakkında çok fazla bilgi sahibi olmayan finansal bilgi kullanıcıları açısından denetim bulguları ile ilgili oldukça kısıtlı bilgiler sunmaktaydı. Yapılan değişiklikle birlikte, bilgi kullanıcıları açısından oluşan beklenti boşluğu doldurulacaktır. Yeni format ile birlikte kullanıcılar ihtiyaç duydukları bilgiye kolayca ulaşma imkanı elde edecektir. Yeni raporlama formatı, finansal bilgiye sahip olmayan bilgi kullanıcılarının da rahatlıkla bu bilgileri kullanabilmelerine olanak sağlayacaktır (Lazarevska, 2016: 92).

Yapılan denetim faaliyetinin içeriğini düzenleyen ve denetçinin ekonomik olaylara bakış açısını daha iyi yansıtmasını amaçlayan yeni denetçi raporları ise, denetimde risk faktörünü öne çıkaran yaklaşımıyla önemlilik ilkesine daha fazla vurgu yapmakta ve

bu kavramın daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunmaktadır. Bu açıdan, denetçinin risk odaklı denetim yaklaşımıyla denetimini gerçekleştirmesi, denetimin kalitesini artırmış, denetim sürecinin daha iyi anlaşılmasına imkan tanımış ve denetim raporunun değerinin artmasıyla daha anlaşılabilir bir raporlama yapmayı olanaklı hale getirmiştir. Dolayısıyla, yeni denetim raporunun ihtiyaca daha uygun olması ve taraflar arasındaki iletişime kattığı en önemli değer, günümüz denetim yaklaşımının en önemli başarısıdır (Akdoğan, 2019: 2)

Yeni raporlama formatında ilk sırada denetim görüşü yer almakta, bu sayede bilgi kullanıcıları rapora ilk baktıkları anda denetçinin görüşünü görebilmektedirler. Ardından görüşün dayanağı kısmı yer almakta olup, verilmiş olan görüş ile ilgili yapılan açıklamalara kolayca ulaşılabilir. Bu raporlama formatı bilgi kullanıcıların aradıkları bilgiye hızlıca ulaşmalarını sağlamıştır.

Bu değişikliklerden sonra ülkemizde KGK tarafından 31 Aralık 2019 tarih, 30995 (4. Mükerrer) sayı numaralı Resmi Gazete’de Muhasebe Tahminleri Projesi Kapsamında Yapılan Değişikliklerin (BDS 200, BDS 230, BDS 240, BDS 260, BDS 580, BDS 700 ve BDS 701) Yayımlanması başlığı ile yayımlanan karar ile sayılan standartlarda güncelleme yapılmıştır.

Ülkemizde ilk defa BDS 701 ile hayata geçirilen bir uygulamayla, standarda ülkemize özgü uygulamalar ilave edilmiştir. Uluslararası standarttaki madde aynen kalmakla birlikte, bir de ilave olarak uluslararası uygulamayla farklılık gösteren Türkiye uygulamasını göstermek amacıyla, T kodlu paragraflar ilave edilmiştir. Bunun yanında Uluslararası Denetim Standartlarının çevirisi olan paragraflar olduğu gibi kalmış, denetçilerin uluslararası uygulamaya ilişkin farkındalıklarının korunması sağlanmaya çalışılmıştır (Doğan, 2018: 69).

2.1.1. BDS 700’ün İçeriği

BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardının kapsamı, denetçinin denetlediği finansal tablolar hakkında görüş oluşturma sorumluluğunun düzenlenmesiyle ilgili kıstasları tespit etmektir. Buna ilave olarak standartta, finansal tabloların denetiminin sonucunda denetçi tarafından hazırlanan denetim raporunun içeriği ve şekli konusuna da yer verilmiştir (Yanık, 2017:7).

Bağımsız denetçinin yapmış olduğu denetim ile ilgili en temel sorumluluğu, işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların dürüst bir biçimde sunulup sunulmadığına dair varmış olduğu görüşünü açıklamasıdır. Bu amaca ulaşmak için denetim sürecinde denetçi, çeşitli teknikler kullanarak ulaştığı denetim kanıtlarını değerlendirir ve bunların sonucunda finansal tablolar ile ilgili bir görüşe varır. Denetçi bu denetim görüşünü denetim raporu aracılığıyla finansal tablo kullanıcılarına aktarır (Aydın, 2017:226).

Bu standart denetçinin finansal tablolar hakkında oluşturacağı görüş ile ilgili sorumluluklarını ve denetçinin denetim sonucunda hazırlayacağı denetim raporunun içeriğini ve şeklini düzenlemektedir. Bu standart hükümleri, denetim raporlarının tüm dünya genelinde karşılaştırılabilir ve tutarlı olması ihtiyacı ile denetim raporunda yer alan bilgilerin finansal tablo kullanıcıları bakımından ihtiyaca daha uygun hale getirilerek, raporların değerinin artırılması ihtiyacı arasında uygun bir dengenin sağlanmasını amaçlamaktadır (BDS 700).

Hazırlanan denetim raporlarında, raporun tutarlılığının önemli bir unsur olmasının yanında ayrıca standardı uygulayan her bir ülkenin kendi özel şartlarını da dikkate alan bir yapıya ihtiyaç olduğunun dikkate alınması gerekmektedir. Denetim raporlarının tutarlı olması raporun tüm dünyadaki güvenilirliği artıran bir unsurdur. Ayrıca raporun tutarlılığı, kullanıcıların daha iyi anlamalarını sağlayacak, olağandışı durumlar oluşması durumunda bunların belirlenmesine yardımcı olacaktır (BDS 700).

Daha önce bahsedilen revizyon çalışması neticesinde bu standardın kapsamı daha da genişletilmiştir. Buna göre BDS 701'e atıfta bulunularak hazırlanacak olan yeni denetim raporunda artık kilit denetim konularına yer verilmeye başlanacaktır. Eğer denetçi raporuna dikkat çeken hususlar ve diğer hususlar paragrafları ekleyecekse, söz konusu denetim raporunun içeriğinin ve şeklinin nasıl etkilendiği, BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi ve BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar standartlarına göre düzenlenecektir. Ayrıca diğer BDS'lerde, denetçi raporunun düzenlenmesine ilişkin raporlama yükümlülükleri de bulunmaktadır (Yanık, 2017: 7)

BDS 700 denetimin genel amaçlarına ulaşabilmek için denetçinin iki temel amacını şu şekilde ifade etmektedir (prg 6):

- Denetim sürecinde elde ettiği kanıtları değerlendirme sonucu varacağı kanaate göre finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak,
- Finansal tablolara ilişkin ulaştığı bu görüşü net ve açık bir şekilde dayanakları ile yazılı olarak beyan etmektir.

Standardın denetçi için belirlemiş olduğu bu amaçlara ulaşabilmesi için denetçinin üzerine düşen yükümlülükler beş temel başlık altında toplanabilir. Bunlar (Aydın, 2017: 229):

- Finansal tablolarda gerçeğe uygun sunum yapılıp yapılmadığının belirlenmesi yükümlülüğü,
- Finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma yükümlülüğü,
- Denetçinin denetim raporunun tarihi ve bilanço tarihinden sonraki olaylara ilişkin yükümlülükleri,
- Denetim raporunun taşınması gereken şekil şartları ve kapsamına ilişkin yükümlülükler,
- Finansal tablolarda bulunması gereken ilave bilgilere ilişkin yükümlülüklerdir.

ISA 700, denetçinin mali tablolar hakkında görüş oluşturma sorumluluğunu ele alır. Ayrıca, finansal tabloların denetimi sonucunda ortaya çıkan denetçi raporunun şekli ve içeriği ile ilgilenir (Fakhfakh, 2016: 70).

2.1.2. BDS 700'ün Uygulanması

BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardının ilk sürümü, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 18/3/2014 tarihli ve 28945 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Ardından dünyada yapılan ve ilk bölümde anlatılan çalışmalar sonucunda denetim raporları ile ilgili standartlarda değişiklik yapılmıştır. Buna istinaden bu standartta güncellenmiştir. Güncelleme sonrası BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardının son sürümü, 1/1/2017 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 24/03/2017 tarihli ve 30017(M) sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

2.1.3. BDS 700'ün Önemi

TTK'nın 403'üncü maddesinin birinci fıkrasına göre, “denetçi yapacağı bağımsız denetimin sonucunu görüş yazısında açıklar” ifadesi yer almaktadır. Burada bahsi geçen yazı, KGK'nın belirlediği esaslar çerçevesinde, denetimin konusunu, türünü, niteliğini ve kapsamı ile denetçinin, denetimin sonucuna ilişkin varmış olduğu görüşünü de kapsar. Kanunda ifade edilen görüş yazısı, denetim raporundan farklıdır. Bu fark, kanunda “yazı” denilmek suretiyle açıkça ifade edilmiştir. Yani buna göre kanun direkt olarak görüşe atıf yapmaktadır (Altaş, 2016: 140).

BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama standardına göre denetçi özellikle, geçerli finansal raporlama çerçevesinin hükümleri ışığında aşağıda sıralanan değerlendirmeleri yapmalıdır:

- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının finansal tablolarda yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını,
- Seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarının uygunluğu ile bu politikaların geçerli finansal raporlama çerçevesiyle tutarlı olup olmadığını,
- Yönetim tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığını,
- Finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını,
- Hedef kullanıcıların önemli işlem ve olayların finansal tablolarda aktarılan bilgiler üzerindeki etkisini anlamalarını sağlamak amacıyla finansal tablolarda yeterli açıklama yapılıp yapılmadığını,
- Her bir finansal tablonun başlığı dahil olmak üzere, finansal tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığını.

Denetçi yukarıda sıralanan unsurları dikkate almak sureti ile denetim faaliyetini yürüterek sonucunda bir görüşe varmalıdır. Denetçinin varacağı bu görüşün doğruluğu ve güvenilirliği son derece önemlidir.

2.1.4. BDS 700'e Göre Görüş Oluşturma

“Türk Ticaret Kanunu (TTK) ve Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY)’ne göre bağımsız denetçi, Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) uygun olarak gerçekleştirilmiş denetim faaliyeti sonucunda mevzuatın belirlediği şekil ve esaslara

uygun olarak denetim raporu düzenlemekle ve görüş bildirmekle yükümlüdür” (TTK, madde 402, 403; BDY, m.30/1).

Bağımsız Denetim Standardı 700 incelendiğinde; Paragraf 10: *“Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur”* ifadesi gereği denetçi her denetim faaliyetinin sonucunda bir görüş belirtmelidir.

Paragraf 11’ e göre bahsi geçen denetim görüşünü oluşturmak için denetçi, bir bütün halinde finansal tablolarda hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık olup olmadığı konusunda makul güvence sağlayıp sağlayamadığıyla ilgili bir sonuca varır. Bu sonuca varılırken aşağıdaki hususlar dikkate alınır:

- a. Denetçinin, topladığı denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığına ilişkin BDS 330 uyarınca varmış olduğu sonuç,
- b. Denetçinin, finansal tablolarda mevcut olup düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak ne derece önemli olduğuna ilişkin BDS 450 uyarınca varmış olduğu sonuç ve
- c. 12-15 inci paragraflar uyarınca zorunlu tutulan diğer değerlendirmeler.

Standardın Ana Hükümler Başlığı altında buluna Görüş Oluşturma alt başlığı içerisinde yer alan 10-15 inci paragraflar gereği denetçinin yapmış olduğu denetim faaliyeti sonucunda ulaştığı makul güvenceye dayanarak bir görüş beyan etmesi gerekmektedir. Bu görüşü beyan ederken dikkat etmesi gereken temel unsurlar 10-15 inci paragraflarda açıklanmıştır.

Denetçi, incelemiş olduğu finansal tabloların, bütün yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa bu finansal tablolar ile ilgili olumlu görüş verecektir. Ancak denetçi, elde edilen denetim kanıtları sonucunda, incelemiş olduğu finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya bu sonuca varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemez ise bu durumda BDS 705 standardı uyarınca hazırlayacağı denetim raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verecektir.

BDS 700 yapılacak olan denetim sonucunda bir görüş verilmesini gerekli kılmaktadır ve görüş türlerini sıralamaktadır. Bu standartta sıralanan görüş türlerinden

olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi durumunda bu standart denetçiyi BDS 705'e yönlendirmektedir.

Revize edilen ISA 700'e göre yeni denetim raporunda, raporun muhatabından sonra ilk bölümde denetçinin varmış olduğu denetim görüşüne yer verilmektedir. Böylece finansal tablolar hakkında bilgiye ihtiyaç duyanlar açısından denetim raporunda öğrenilmek istenen en önemli bölüm olan "Görüş" ilk bölüme alınarak ilgililerin ilk önce denetçinin görüşüne ulaşabilmeleri sağlanmıştır. Daha önceki denetim raporu formatında ise görüş bölümü son bölümünde yer almaktaydı (Türel, 2016: 104).

Yapılan diğer bir değişiklik ile yeni denetim raporunda görüş bölümünden sonra, "Görüşün Dayanağı" başlıklı yeni bir bölümün eklenmiştir. Bu bölümde denetçi, denetimin BDS'lere uygun olarak gerçekleştirildiğini beyan eder ve denetim raporunda, denetçinin sorumluluklarının açıklandığı paragrafa atıfta bulunulur. Gerçekleştirilen denetimde makul güvence vermek için gerekli olan yeterli ve uygun kanıt toplaması gereken denetçi, denetim sırasında elde ettiği tüm denetim kanıtlarının, varmış olduğu görüşe dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu sonucuna ulaşmış ulaşmadığını da bu bölümde açıklar (Türel, 2016: 104).

2.1.5. BDS 700'e Göre Görüş Şekilleri

BDS 700 paragraf 16; *"Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir"* demektedir.

Standardın 17. paragrafında *"eğer Denetçi,*

- a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna varırsa veya*
- b) Bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtını elde edemezse,*

BDS 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir" ifadesine yer verilmiştir. Buna istinaden BDS 705 incelendiğinde, madde 2'de olumlu görüş dışındaki görüşlerin neler olduğu yer almaktadır.

BDS 705 prg. 2: *“Bu BDS’de -olumlu görüş dışında bir görüş verileceği zaman kullanılacak- üç farklı görüş türü belirlenmektedir: sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermekten kaçınma”* olarak sıralamaktadır.

Bu durumda bağımsız denetim standartlarında BDS 700 ve BDS 705 incelendiğinde bu iki standartta belirtilen görüş türlerine istinaden denetçinin yapmış olduğu denetim sonucunda 4 farklı görüş beyan edebileceği yer almaktadır. Bunlar (BDS700, BDS 705):

- a) Olumlu Görüş
- b) Şartlı Görüş
- c) Olumsuz Görüş
- d) Görüş Bildirmekten Kaçınma

Bunlardan Olumlu görüş BDS 700 içerisinde açılırken diğer üç görüş BDS 705 içerisinde açıklanmaktadır.

Olumlu Görüş: *“Denetçinin, TDS’ler ve TTK uyarınca gerçekleştirdiği denetim sonucunda, TMS ve diğer gerekliliklere ilişkin herhangi bir aykırılığa rastlamadığını, elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtlarına dayanarak denetlenen işletmenin finansal tablolarının doğru olduğunu, malvarlığı ve karlılığına ilişkin resmi doğru bulunduğunu ve tabloların bunu dürüst bir şekilde yansıttığını ifade ettiği görüş türüdür”* (TTK, m.403/1; BDS 700, prg 7).

Denetçi yapmış olduğu denetim faaliyeti süreci sonucunda finansal tabloların bir bütün halinde önemli bir yanlışlık içermeden, finansal raporlama çerçevesine uygun bir biçimde hazırlandığı kanaatine varırsa olumlu görüş verir (BDS 700, prg 16).

Eğer denetçi, yaptığı denetim sonunda “bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlıklar içerdiği sonucuna ulaşır” veya “yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamaması nedeniyle finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna ulaşamazsa” olumlu görüş dışında bir görüş bildirir (BDS 700, prg 17). Bu durumda da BDS 705’e göre hareket etmesi gerekecektir.

2.1.6. Denetimde Görüş Türleri

2.1.6.1. Olumlu Görüş

Olumlu görüş, denetlenen finansal tabloların bütün önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı; işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını, nakit akımını ve dipnotlarda açıklanan bilgileri doğru şekilde yansıttığını ifade eder (Sağlam, 2014: 628)

Olumlu görüş denetçinin finansal tablo setinin önemli yanlışlık içermediğini ifade etmesi nedeniyle, denetçinin bir anlamda yönetim beyanları ile mutabık olduğu anlamına gelmektedir (Dabbağoglu, 2018:158).

Bağımsız denetçinin yapmış olduğu denetim faaliyeti sonucunda, denetim görüşünü oluşturabilmesi için makul güvenceyi elde edecek düzeyde, yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı elde etmesi gerekmektedir. Yapılan denetim sonucunda olumlu görüş sadece, finansal tabloların bir bütün olarak önemli yanlışlıkları içermediğine ilişkin yeterli miktarda kanıt elde edilmesi halinde verilebilmektedir (Umur, 2016: 59).

Yapmış olduğu denetim çalışmasında makul güvence sağlama sorumluluğu olan bağımsız denetçi elde ettiği yeterli ve uygun denetim kanıtını değerlendirmek sureti ile finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olduğu kanaatine ulaşmış ise bu finansal tablolar hakkında olumlu görüş verir. Bu da finansal tabloların güvenilir olduğu anlamına gelir.

Ancak olumlu görüşün yanı sıra denetim raporlarında şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş olmak üzere toplam dört farklı görüş yazısı yazılabilir. Eğer finansal tablolardaki bilgiler doğruysa, herhangi bir yanlışlık içermiyorsa denetçi olumlu görüş verir. Ancak denetçi finansal tablolarda bulunan çeşitli nedenlerle olumlu görüşten sapabilir. Bağımsız denetim görüşünü etkilemeyen durumların var olması, ancak bu durumların finansal tablo kullanıcılarının bilgisine sunulması gerektiği düşünüldüğü durumlarda olumlu denetim görüşü verilir ve bu hususlar denetçi tarafından hazırlanan denetim raporunda görüş paragrafından hemen sonra gelecek şekilde dikkat çekilen hususlar paragrafında ayrıntılı bir şekilde açıklanır (Sekizsu, 2018: 48).

2.1.6.2. Şartlı Görüş

Şartlı görüş denetlenen finansal tablolardan toplanan denetim kanıtlarına göre, finansal raporlama standartlarından bir takım önemli sapmaların olduğu, finansal tabloların ayrı ayrı ve birlikte önemli ölçüde yanlışlık içeriyor olduğu ancak bu yanlışlıkların finansal tabloların geneline yaygın olmadığı, bazı denetim tekniklerinde kısıtlamaların olması veya uygun denetim kanıtı elde edilememesi gibi nedenlerle, işletmenin mali durumunu, faaliyet sonuçlarını, nakit akımını ve dipnotlarda açıklanan bilgilerin bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla finansal tabloların bir bütün olarak doğru sunulduğunu ifade eder (Sağlam, 2014: 628).

Bu görüş türü finansal tablolarda denetçinin olumlu görüş veremeyeceği düzensizliklerin bulunduğu, ancak bunun yanında yönetim tarafından yapılan herhangi bir çalışma alanı sınırlamasının etkisinin veya yönetimle olan herhangi bir anlaşmazlığın görüş bildirmekten kaçınmayı veya olumsuz görüş bildirmeyi gerektirecek kadar önemli ve yaygın olmadığı kanısına varıldığı durumlarda verilecektir (Selimoğlu vd., 2012:161).

Sıkça karşımıza çıkan yaygın olma kavramı, finansal tablolarda var olan yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki olası etkilerini veya varsa bile yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi nedeniyle denetçi tarafından saptanamamış yanlışlıkların, finansal tablolar üzerindeki olası etkilerini ifade etmek için kullanılan önemli bir kavramdır (Dabbağoglu, 2018: 161).

2.1.6.3. Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetçi denetlenen finansal tablolar ve yönetim beyanlarına ilişkin olarak yeterli denetim kanıtı elde edememesi durumunda görüş açıklamamalıdır. Önemli bazı denetim alanlarının denetiminin sınırlandırılmış olması ve bu sınırlandırma nedeniyle kanıt toplanamaması, dolayısıyla önemli yanlışlıkların olabileceği kanaatine varılması durumunda görüş vermekten kaçınılmalıdır (Sağlam, 2014: 629).

Denetlenen işletmeden kaynaklı olarak, denetçinin çalışma alanında sınırlamalar olması durumunda, finansal tablolardaki hata ve noksanlıkların denetçiden saklanmak istendiği yönünde bir kanaat oluşabilir (Umur, 2016: 60). Denetim faaliyetinin kapsamının görüş bildirilmeyecek ölçüde sınırlandırılması sebebiyle çalışmayı

yürüten denetçi tarafından, yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı toplanamaması durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınacaktır (Sekizsu, 2018: 478).

Nadiren de olsa bu görüş türü, denetçinin işletmede var olan belirsizliklerin, finansal tabloları önemli derecede etkileyebileceği kanısına varmasına sebep olması durumunda da kullanılabilir (Buz, 2015: 82).

Denetçi işletmenin sürekliliğini önemli ölçüde tehlikeye düşüren önemli belirsizliklerin var olduğunu tespit etmesi durumunda görüş bildirmekten kaçınabilmektedir. Bağımsız denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılması durumunda, sınırlamanın kapsamı ve içeriği hakkında rapor içerisinde ayrıntılı bir şekilde bilgi verilmektedir. (Umur, 2016: 60).

2.1.6.4. Olumsuz Görüş

Denetlenen finansal tablolardan elde edilen yeterli ve uygun denetim kanıtına göre, finansal tablolardaki yanlışlıkların ve yönetim beyanlarındaki yanlışlıkların önemli ve yaygın olduğunu düşünen denetçi, finansal tablolar ile ilgili olumsuz görüş beyan edecektir (Sağlam, 2014: 628)

Denetçi, işletme yönetiminin ve işletmenin bazı finansal tablolarının, bir bütün halinde işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun, açık ve dürüst bir şekilde yansıtmadığı görüşüne varması durumunda finansal tablolar ile ilgili olumsuz görüş yazısı verebilir (Sekizsu, 2018: 47).

Ayrıca muhasebe ilkelerinin uygulanmasındaki uygunsuzluklar ve bilgilerin açıklanmasında başarısızlık, önemli yanlışlık olarak değerlendirilir (Buz, 2015: 80).

Bağımsız denetçi, muhasebe politikalarının uygunluğu ve dipnotlardaki açıklamaların yeterliliği konusunda, işletme yönetimi ile aynı görüşte olmayabilir. Oluşan bu görüş ayrılığı mali tablolar üzerinde yaygın, önemli bir etki yaratıyorsa denetçinin olumsuz görüşe varmasına neden olacaktır (Umur, 2016: 59).

Denetim görüşü, denetim sürecinin nihai ürünüdür. Denetim süreci sonunda, denetçiler görüşlerini kamuya açıklarlar. Olumsuz denetim görüşü, firma tarafından hazırlanan finansal tabloların adil bir şekilde sunulmadığı ve maddi yanlışlıkların finansal tablolar üzerinde önemli olumsuz etkileri olduğu durumlarda verilir (Özcan, 2016: 46).

2.1.7. BDS 700'e Göre Rapor Hazırlanması

Yanlışlık, bir mali tablo kaleminin olması gerekenden farklı gösterilmesi ya da hiç gösterilmemesi olarak ifade edilir. Mali tablolarda bulunan bir yanlışlık işletme ile ilgili tarafların kararlarını etkileyebilecek seviyede ise, bu yanlışlık Önemli Yanlışlıktır. Denetçinin mali tablolardaki tüm yanlışlıkları bulma zorunluluğu yoktur ancak önemli yanlışlıklar tespit edilmelidir. Bu, yapılan denetimde “Makul Güvence” sağlanması için gereklidir. Denetçi tarafından tespit edilemeyen önemli yanlışlıklar, denetçinin makul güvence sağlayamamasına neden olacaktır (Buz, 2015: 14). Bu nedenle denetçinin en üst seviyede özen göstererek yeterli ve uygun denetim kanıtı toplaması son derece önemlidir.

Bağımsız denetçi, mali tablolarda hata ve hileden kaynaklanan önemli yanlışlıklar olup olmadığı konusunda, mesleki şüpheciliği terk etmeden kanıtlar toplayarak, makul bir güvenceyi sağlayacak bir görüşe ulaşmaya çalışacak ve sonuçta mali tabloların TMS/TFRS ile uyumlu olup olmadığı konusunda görüşünü beyan eden bir rapor hazırlayacaktır (Buz, 2015: 14). Gerçekleştirilen her denetim sonucunda rapor hazırlanması gerekmektedir. Denetçi denetim faaliyeti boyunca toplamış olduğu kanıtlar neticesinde önceki bölümlerde yer alan görüş türlerinden birisine bu raporunda yer vererek bilgi kullanıcılarına sunar.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği Madde 10 denetim raporunu aşağıdaki gibi tanımlamaktadır:

“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.”

Yukarıdaki maddede görüleceği üzere, raporun denetçi tarafından hazırlanacağı Türkiye Denetim Standartlarında açıklanmıştır. BDS 700 standardı paragraf 20’de *“Denetçi raporu yazılı olarak düzenlenir (Bkz.: A18-A19 paragrafları)”* denilmektedir. Buna istinaden standardın Açıklayıcı Hükümler ve Uygulamalar bölümü Açıklama 18 ve 19 aşağıdaki şekildedir:

A18. “Yazılı rapor, basılı halde hazırlanan raporlar ile elektronik ortamda hazırlanan raporları kapsar”.

A19. “Bu BDS’nin Ek’inde, 21-49 uncu paragraflarda belirtilen öğelerin mevcut olduğu finansal tablolara ilişkin denetçi raporu örneklerine yer verilmektedir. Bu BDS, Görüş ve Görüşün Dayanağı bölümlerinin sıralaması hariç olmak üzere, denetim raporu unsurlarının sıralamasına ilişkin herhangi bir yükümlülük getirmemektedir. Bunun yanında, özellikle denetim raporunda bulunan unsurların bu BDS’nin Ek’inde yer alan örnek denetim raporlarındakinden farklı bir sırayla sunulması durumunda, bu BDS belirli başlıkların -BDS’lere uygun olarak yürütülen denetimlere atıfta bulunan denetim raporlarının daha anlaşılır olmasına yardımcı olmak için- kullanımını zorunlu hale getirmektedir”.

Yukarıdaki açıklamada yer aldığı üzere standardın ekinde denetçilerin raporları nasıl hazırlaması gerektiği ile ilgili beş farklı örnek verilmiş olup standart içerisinde 39-59. sayfalar arasında ayrıntılı bir şekilde gösterilmiştir.

Uluslararası Denetim Standartları uyarınca denetim raporu; “denetçinin yaptığı incelemeler sonucunda finansal tabloların ilgili işletmenin finansal durumu ile faaliyet sonuçlarını tamamlanan hesap dönemi itibarıyla doğru olarak yansıtıp yansıtmadığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadıkları hususunda edindiği görüşü açıklama olanağı bulunduğu bir belge” olarak tanımlanmaktadır. Yapılan bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, işletmenin finansal durumunun veya faaliyet sonuçlarının, iyi ya da kötü olması denetçiye ilgilendirmemektedir. Denetçi, işletmede gerçekleşmiş olan finansal nitelikteki işlemlerin gerçekliğini araştırıp, onların bir bütün olarak, gerçeğe ve muhasebe ilkelerine uygun olarak raporlandığına ilişkin gerekli incelemeleri yaparak, sadece bu konudaki görüşünü ve bulgularını denetim sonunda hazırlayacağı raporunda açıklamakla ilgilenir (Yanık, 2017: 4-5).

2.1.8. Denetçi Raporunun Şekli ve İçeriği

Bağımsız denetçi tarafından yürütülen bağımsız denetim faaliyeti sonucunda, denetçi yapmış olduğu denetimde ulaştığı sonuçları işletme ilgililerine bir raporla açıklayacaktır. Denetçinin rapor hazırlama zorunluluğu BDS 700 içerisinde yer almaktadır ve standartta hazırlanacak bu raporun şeklinin nasıl olması gerektiği

standart içerisinde ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Denetçinin hazırlayacağı bağımsız denetim raporu yazılı şekilde olmalı ve aşağıda belirtilmiş olan tüm unsurları içermelidir (BDS 700, prg 20-50):

- **Başlık:** Raporda yer alacak ilk unsurdur. Denetim faaliyeti sonucunda hazırlanacak raporda açık bir şekilde “Bağımsız Denetçi Raporu” ifadesinin bulunması gerekir (BDS 700, prg 21).
- **Muhatap:** Denetim raporu, yasal mevzuatta ve denetim sözleşmesinde açıkça belirlenmiş olan kişilere yönelik hazırlanır ve bunların kimler olduğu raporda açıkça belirtilmelidir (BDS 700, prg 22, A21).
- **Denetçi Görüşü:** Denetçinin “Görüş” başlığı altında görüşünü açıkladığı bölümdür. Yeni raporlama biçimiyle birlikte raporda en üst sıraya gelmiştir. Bu bölümünde denetçi açıkça denetlenmiş olan işletmenin ismi, finansal tablolarının denetlenmiş olduğu ifadesi, finansal tablolar setini oluşturan her bir tablonun başlığını, finansal tabloların ve denetimin tarihini veya kapsadığı dönemi, önemli muhasebe politikalarının özetini ve gönderme yapılması gereken diğer açıklayıcı bilgileri açıkça belirtmelidir (BDS 700, prg 23, 24, A22, A23).
- **Görüşün Dayanağı:** Görüş bölümünün hemen ardından gelen ve denetçinin, denetimin belirlenmiş standartlara ve etik değerlere uygun bir biçimde yerine getirildiğini; görüşün dayanağını oluşturan kanıtların yeterli miktarda ve uygun olup olmadığını beyan eder. KGK tarafından yayımlanmış olan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallara” ve BDS’ler kapsamındaki sorumlulukların açıklandığı bölüme gönderme yapar (BDS 700, prg. 28).
- **İşletmenin Sürekliliği:** Gerekli hallerde BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardına göre denetim yapılmasını ön görmektedir. İşletmenin sürekliliği ile ilgili şüphe oluşturun bir durum var ise BDS 570 uyarınca yapılacak incelemelerin sonuçları burada açıklanır (BDS 700, prg. 29).
- **Kilit Denetim Konuları:** Borsada işlem gören işletmelerin tam set finansal tabloları ve TTK’ya göre bağımsız denetim zorunluluğu bulunan tüm işletmelerin finansal tablolarının denetiminde kilit denetim konuları BDS 701’e uygun olarak ifade edilir (BDS 700, prg T30). Bağımsız denetçi kilit denetim konularını belirlerken, önemli yanlışlık riski diğer alanlara göre daha yüksek olan veya ciddi risk taşıyan alanları, yönetimin yargılarından yüksek

tahmin belirsizliğine sahip olanlara ilişkin kendi yargılarını ve dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime etkilerini göz önünde bulundurur (BDS 701, prg 9).

- Diğer Bilgiler: Uygulanabilir hallerde denetçinin, BDS 720'ye uygun olarak raporlama yapacağı belirtilmektedir.
- Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumluluğu: Denetim raporunda kesinlikle “Yönetimin Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları” başlığı altında işletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumlulukları açıklanmalıdır. Finansal tabloların finansal çerçeveye uygun bir biçimde, hata ve hilelerden arındırılmış olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, işletmede gerek duyulan iç kontrolden yönetimin sorumlu olduğu konusu, işletmenin sürekliliği ve işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti ile ilgili yapılması gereken açıklamalardan yönetimin sorumlu olduğuna dair bilgi içermelidir (BDS 700, prg 33, 34, 36, A44-A48).
- Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları: Denetçi raporunda “Bağımsız Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları” başlığı altında denetçinin sorumlulukları açıklanır. Denetçinin, denetim sürecinde BDS’lerde belirlenen tüm kural ve ilkelere uygun biçimde hareket ettiğini; yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde ederek finansal tabloların önemli bir yanlışlık barındırmadığına ilişkin makul bir güvenceye vardığına ilişkin görüş açıklama sorumluluğu ifade edilir. Makul güvencenin önemli bir güvence seviyesi olduğu fakat bunun önemli bir yanlışlığın her zaman bulunmamasını garanti edemeyeceği bildirilir. Tüm denetim sürecinde mesleki muhakeme ve şüpheciliğin kullanıldığı belirtilir. Denetçinin BDS 700 39. ve 40. paragraflarda belirlenmiş olan sorumlulukları açıklanır (BDS 700, prg 37-40).
- Diğer Raporlama Sorumlulukları: Bazı durumlarda denetçinin denetim raporundaki sorumluluklarına ilave olarak, farklı bazı konular ile ilgili ilave sorumlulukları ortaya çıkabilir. Böyle bir durumda denetçinin oluşan bu ilave sorumluluklarının diğer sorumluluklarıyla karışmasını engellemek için ayrı bir başlık altında yer verilmelidir (BDS 700, prg 43-45, A58-60).
- Denetçinin Adı ve İmzası: Bağımsız denetçi, hazırlanan denetim raporunu kendi adına veya bağımsız denetim şirketi adına ya da her ikisi adına imzalar.

Hazırlanan denetim raporunda sorumlu denetçinin adı mutlaka bulunmalıdır. Ancak sorumlu denetçinin adının hazırlanan denetim raporunda açıklanmasının kişisel güvenliğine yönelik ciddi bir tehdit oluşturması halinde, KGK'dan izin alınmak koşuluyla, denetçinin adı denetim raporunda yer almayabilir (BDS 700, prg 46-47, A64, A65).

- Denetçinin Adresi: Denetim raporunda denetçinin adresi yer alır (BDS 700, prg 48).
- Denetçi Raporunun Tarihi: Hazırlanacak denetim raporunun tarihi, tüm denetim evraklarının gözden geçirilmesinden, hakkında denetim raporu hazırlanacak finansal tablolar setinin hazırlanmasından ve işletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin bütün sorumluluklarını beyan etmelerinden daha önceki bir tarih olamamalıdır (BDS 220, prg 17, 19, BDS 700, prg 49).

IAASB tarafından Eylül 2014'de kabul edilip ardından Ocak 2015'de yayımlanan ve 15 Aralık 2016 tarihi sonrasında biten hesap dönemi ile ilgili denetimlerde uygulanmaya başlanan yeni denetim raporunun içeriği yukarıda ayrıntılı bir şekilde bahsedildiği gibidir. Yeni rapor içerisinde yer alan bu ayrıntılı bölümler sadece BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı ile ilgili değildir. BDS 700 yanında kullanılması gereken, çok önemli diğer bir standart da BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi Standardıdır. Bu standart içerisinde yer alan Kilit Denetim Konuları yeni raporlama açısından son derece önemlidir. Yine diğer standartlar olan BDS 705, BDS 706, BDS570, BDS 720'dir. Bu standartların hangi durumlarda raporda kullanılacağı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir (Doğan, 2017: 16; Mazars, 2016: 6; Türel, 2016:103).

Tablo 2.1. Yeni Denetim Raporu Formatı ve İlgili Standartlar

YENİ DENETİM RAPORU FORMATI VE İLGİLİ STANDARTLAR		
Bölüm	Zorunlu Mu?	İlgili Standartlar
Finansal Tabloların Denetimine ilişkin Rapor	Gerekiyorsa	ISA 700, 705
Görüş	Evet	ISA 700, 705
Görüşün Dayanağı	Evet	ISA 700, 705
Dikkat Çekilen Hususlar	Gerekiyorsa	ISA 706
İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Önemli Belirsizlik	Gerekiyorsa	ISA 570
Kilit Denetim Konuları	Borsada işlem gören şirketler için	ISA 701
Diğer Hususlar	Gerekiyorsa	ISA 706
Diğer Bilgiler	Evet	ISA 720
Yönetimin ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanların Finansal Tablolara İlişkin Sorumlulukları (İşletmenin Sürekliliği Dahil)	Evet	ISA 700
Denetçinin Finansal Tabloların Denetimine İlişkin Sorumlulukları (İşletmenin Sürekliliği Dahil)	Evet	ISA 700
Diğer Raporlama Sorumlulukları (Mevzuattan Kaynaklanan Diğer Yükümlülükler)	Yerel mevzuat veya yerel denetim standartlarına göre gerekiyorsa	ISA 700
(Sorumlu Denetçinin Adı- Soyadı)	Borsada işlem gören şirketler için	ISA 700, 705

Kaynak: Doğan, Aziz. “Yeni Denetim Raporlaması”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, Sayı:4, Ocak & Mart 2017: ss.1-20.; Mazars, “Overview of The New Auditor’s Audit Report under the ISAs”, Şubat 2016; Türel, Aslı, Ahmet Türel, Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri, Seçmeler 2016, Editör: Yücel Göksel, İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü, İstanbul, ss.101-116, 2016

Denetim raporunda IAASB tarafından yapılan değişiklikler sonrası, yeni denetim raporlarından elde edilmesi beklenen faydalardan bir bölümü aşığıdaki gibi ifade edilebilir (Türel, 2016: 101):

- Denetçi, yatırımcı, yönetim ve denetim kurulu arasındaki iletişimin kuvvetlendirilmesi,
- Denetim raporunda referans gösterileceğı için işletme yönetiminin ve yönetim kurulunun finansal tablo açıklamalarına olan ilgisinin fazlalaşması,
- Kullanıcıların finansal tablolara ve denetim raporlarına olan güveninin artması,
- Sunulan bilginin değerinin, şeffaflığın ve denetim kalitesinin artması,
- Denetçinin odaklandığı önemli konuların (kilit denetim konuları) raporlanması ile ilgili yeniliğin mesleki şüpheciliğı artırması,
- Kamu yararı için yapılan finansal raporlamanın kalitesinin artması.

ISA 700, “Görüş” ve “Görüşün Dayanağı” bölümleri dışında, denetim raporunda yer alan unsularının sıralamasına ilişkin herhangi bir yenilik getirmemektedir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’na göre, denetçi tarafından yürütölen bağımsız denetim sonucunda hazırlanacak olan denetim raporunda yer alması gereken unsurlar sırası ile şunlardır: Başlık, görüş, görüşün dayanağı, kilit denetim konuları, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumlulukları, bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları, mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlölükler. 6102 sayılı TTK kapsamında yer almayan denetimlerde, denetim raporunda yer verilecek unsurlar BDS 700’ün ekinde bulunan örnek denetim raporlarından farklı bir sıra ile sunuluyor ise, bu durumda hazırlanacak olan denetim raporunda özel başlıkların kullanımı zorunluluk haline getirilmiştir. Bu uygulamanın nedeni standartlara uygun olarak yürütölen denetimlere atıfta bulunan denetim raporlarının anlaşılabilirliğini artırmaktır (Türel, 2016: 103).

Oluşturulan yeni denetim raporunda borsada işlem gören işletmeler için “Görüşün Dayanağı” bölümünden sonra gelmek üzere eski denetim raporlarında olmayan “Kilit Denetim Konuları” bölümü eklenmiştir. Kilit denetim konularına yeni denetim raporunda yer verilerek açıklanmasındaki en temel amaç, denetçi tarafından gerçekleştirilen denetim ile ilgili daha fazla şeffaf bilgiler sunularak, denetim raporunun iletişim değerini daha da artırmak olarak ifade edilebilir. (Türel, 2016: 105).

Uluslararası Denetim Standardı 700, denetçinin finansal tablolar hakkındaki raporunun ifadesiyle ilgili çeşitli unsurları sıralamaktadır. Aynı raporun formu ile ilgili çeşitli unsurlar tanımlanır. Bu unsurlar başlık, muhatap, denetim raporunun tarihi, denetçinin adresi ve denetçinin imzasını kapsar. Bu formata ek olarak, uluslararası denetçi raporu standardı, içerikle ilgili beş unsuru öngörür. Bu unsurlar, giriş paragrafını, yönetimin finansal tablolara ilişkin sorumluluğunu, denetçinin sorumluluğunu, denetçinin görüşünü ve diğer raporlama sorumluluklarını yazmaya hizmet eder (Fakhfakh, 2016: 70).

2.1.9. Denetimde Makul Güvence

Bağımsız Denetim Standardı 700'e göre denetçi, işletme tarafından hazırlanan finansal tabloların bütün önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. Denetçi bu görüşü oluşturmak için, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda makul güvence elde etmiş olup olmadığına ilişkin bir sonuca varmalıdır. Bunun için denetçi uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı toplamalı ve finansal tablolarda mevcut olup düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya bir bütün olarak önemli olup olmadığı ile ilgili bir yargıya varmalıdır.

Denetçinin mali tablolarda yer alan bütün işlem ve bu işlemlere ilişkin kayıtları, tam olarak inceleme olanağı bulunmaması nedeniyle sunacağı güvence tam olamaz. Denetim standartlarına ve denetlenen işletmenin gereklerine uygun olarak tasarlanmış bir denetim süreci, finansal tablo okuyucularına ancak makul bir güvence sunabilecektir (Dabbaoğlu, 2018: 45).

Makul güvence BDS 200'e göre finansal tabloların denetimi çerçevesinde, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesini ifade etmektedir. Standartta finansal tabloların denetiminin yürütülmesi esnasında denetçilerin temel amaçları, finansal tablolarda bir bütün olarak, hile veya hata kaynaklı önemli bir yanlışlık bulunup bulunmadığına ilişkin makul güvence elde etmek ve bu sayede finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığına dair bir görüş bildirmek ve denetçinin tüm bu bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında varmış olduğu görüşü içeren bir raporlama yapmak ve

BDS'lerin zorunlu gördüğü diğer bildirimlerde bulunmak şeklinde ifade edilmiştir (BDS 200).

Ayrıca BDS 200 finansal tablolar ile ilgili makul güvencenin elde edilemediği ve denetim raporundaki sınırlı olumlu görüşün, finansal tabloların hedef kullanıcılarına yapılacak bildirim bakımından, yetersiz kaldığı hallerde, BDS'ler denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya yasal mevzuata göre denetimden çekilmenin önünde engel bulunmaması halinde denetimden çekilmesinin gerektireceğini belirtmektedir. Buna göre denetçinin hangi görüş türü olursa olsun raporunda belirtebilmesi için makul bir güvenceye ulaşmış olması gerekir.

Denetçi finansal tablolar ile ilgili varmış olduğu görüş için makul güvence sağlamak amacıyla denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek maksadıyla uygun ve yeterli sayıda denetim kanıtı elde etmelidir. Denetçi tarafından elde edilen bu kanıtlar denetçinin, denetim sonucunda varacağı görüşüne dayanak oluşturacak makul sonuçlara ulaşmasını sağlayacaktır (BDS 200 prg17).

Denetimde mutlak güvenceden söz edilmemesinin başlıca nedenleri zaman kısıtı ve kanıt toplama maliyetinden kaynaklanan önemli yanlışlıklardan arındırma hedefi, işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliği ve insan faktörüdür (Dabbağolu, 2018: 45).

Makul güvence denetçi görüşünün oluşturulma sürecinde dikkate alınan bir kavram olduğu gibi, sonuç itibari ile denetim raporu aracılığı ile finansal tablo okuyucularına sunulan güvencenin niteliğini de ifade eder (Dabbağolu, 2018: 45). Denetçinin yürütmüş olduğu denetimde sorumluluğu mutlak güvence sağlamak değil, makul güvence sağlamaktır. Denetçinin sağlayacağı bu Makul güvencenin anlamı, beklenen bütün işlemlerin denetçi tarafından yerine getirilmesine rağmen, hileleri veya hataları ortaya çıkaramama ihtimalinin bulunmasıdır (Varıcı, 2012: 131).

Diğer bir ifade ile makul güvence kavramı, denetçi tarafından verilen görüşün aslında verilmesi gereken uygun görüş olmama riskini içermektedir. Çünkü her denetim çalışmasında bir denetim riski söz konusu olabilir. Denetim riski finansal tabloların önemli oranda hatalı ve yanlış sunulmuş olmalarına rağmen, bağımsız denetçi tarafından bilmeden uygun olmayan bir görüş verilme riskidir. Bu riskin kabul edilebilecek düşük bir düzeye indirilmesi hedeflenir. Denetim riski denetimi yürüten

denetçi tarafından kabul edilebilir oranda düşük bir düzeye indirildiğinde “makul güvence” sağlanmış olarak kabul edilir (Güredin, 2014: 157).

2.1.10. Denetimde Mesleki Şüphecilik

BDS 200 prg15’e göre denetçi, finansal tablolarda önemli ölçüde yanlışlık bulunmasına sebep olan şartların var olabileceğini varsayarak, yürüteceği denetim faaliyetini mesleki şüphecilik içinde planlamalı ve yürütmelidir.

Denetçi finansal tablo sürecinde manipülasyon olup olmadığına ilişkin bir ön yargıya sahip olamaz. BDS 200’e göre mesleki şüphecilik demek, sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket etmek sureti ile, hile veya hata kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı daha dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını daha dikkatli bir biçimde irdelemeyi kapsayan bir tutum sergilemek demektir (Dabbağoglu, 2018: 44).

Mesleki şüphecilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektirir (BDS 200 A20):

- Toplanan denetim kanıtlarıyla çelişen bazı denetim kanıtlarının olması,
- Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda alınan cevapların güvenilirliğine ilişkin şüphe oluşturan bilgiler,
- Hilenin varlığına işaret edebilecek durumlar,
- BDS’lerde bulunan denetim prosedürlerine ilave denetim prosedürlerine ihtiyaç duyulabilecek durumlar.

BDS 200’e göre denetim kanıtlarının eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından mesleki şüphecilik gerekli olan bir unsurdur. Denetim esnasında yapılan bu değerlendirme birbiriyle ters düşen denetim kanıtlarının, belgelerin güvenilirliğinin, sorgulamalar neticesinde üçüncü taraflardan alınan yanıtların ve yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlardan sağlanan diğer tüm bilgilerin irdelenmesini içermektedir. Mesleki şüphecilik, içinde bulunulan koşullar neticesinde elde edilmiş olan tüm denetim kanıtlarının yeterlilik ve uygunluk durumunun irdelenmesini de kapsamaktadır (BDS 200 A22).

Denetim faaliyetini yürüten denetçinin, işletme yönetimi ve üst yönetimden sorumlu olan kişilerin doğruluk ve dürüstlükleriyle ilgili eğer var ise geçmiş deneyimleri dikkate almaması beklenemez. Bunun yanında yönetimin ve üst

yönetimden sorumlu olan kişilerin doğru ve dürüst olduklarına ilişkin görüş, denetimi yürüten denetçinin mesleki şüphecilliğini devam ettirme yükümlülüğünü ortadan kaldıran bir unsur değildir. Denetim faaliyetini sürdüren denetçinin, denetim çalışması ile ilgili makul güvence temin etmek için ihtiyaç duyulan yeterli ve uygun denetim kanıtından daha azıyla yetinmesi söz konusu değildir (BDS 200 A24).

Denetçi, tersini düşünmesine neden olacak bir sebep olmadıkça muhasebe kayıt ve belgelerin gerçek olduğunu kabul edebilir. Denetim faaliyeti esnasında yapılan tespitlerin, mevcut bir belgenin gerçek olmayabileceğine veya bu belgedeki bilgilerin değiştirilmiş olabileceği görüşüne sebebiyet vermesi durumunda denetim faaliyetini yürüten denetçi, yapmakta olduğu araştırmalarını derinleştirebilir. Denetim nadiren de olsa belgelerin gerçek olduğunun ispatlanmasını içerebilir. Bu durumda denetçi gerekli denetim prosedürlerini uygular (BDS 240 prg14, A10)

2.2. BDS 705 BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORUNDA OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDA BİR GÖRÜŞ VERİLMESİ

Bağımsız Denetim Standardı 705, denetçinin BDS 700'e uygun olarak bir görüş oluşturma esnasında, eğer finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği kanaatine varıyorsa, içinde bulunulan koşullara uygun bir rapor hazırlama sorumluluğunu ele alan bir standart olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca BDS 705'te denetçinin, raporunda olumlu görüş dışında bir görüşe varması halinde, raporun şeklinin ve içeriğinin nasıl olması gerektiği konusu da açıklanmaktadır (BDS 705).

Bağımsız denetim görüşü türü tespit edilirken ölçüt; finansal tablolardaki kullanıcı kararlarını etkileyen aksaklık türleridir. Denetçi yapmış olduğu denetim faaliyeti sonucunda herhangi bir aksaklığa rastlamaz ise raporunda olumlu görüş verecektir. Ancak bir aksaklık olması durumunda, aksaklığın ne olduğuna göre diğer görüş türlerinden birine yer verecektir. Denetim raporunda karşımıza çıkabilecek görüş türleri aşağıdaki gibi ifade edilebilir (Kavut, 2009: 182):

Tablo 2.2. Denetçi Görüş Türleri

Denetim Raporu	
Standart Denetim Raporu	Değişiklik Gerektiren Denetim Raporu
Olumlu Görüş	Açıklama Paragrafı İçeren Olumlu Görüş
	Şartlı Görüş
	Görüş Vermekten Kaçınma
	Olumsuz Görüş

Kaynak: Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı. Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, İstanbul. 2009, sayfa: 182

2.2.1. Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesini Gerektiren Durumlar

Gerçeğe uygun sunum çerçevesinin hükümlerine uygun olarak hazırlanması gereken finansal tabloların, gerçeğe uygun olarak sunulmaması halinde denetçi; bu konuyu yönetim ile değerlendirir ve ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine ve söz konusu konunun hangi biçimde çözüme kavuşturulduğuna bakmak suretiyle, BDS 705'e uygun olarak, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilip verilmemesi gerektiğine karar verecektir (Dabbağöğlu, 2018: 160).

Denetçi;

- Elde ettiği denetim kanıtlarına istinaden, bir bütün olarak finansal tablolarda önemli bir yanlışlık olduğu kanaatine ulaşırsa veya
- Bir bütün halinde finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna ulaşmak için yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtına ulaşamazsa

Bağımsız Denetim Standardı 705 uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verecektir. Olumlu görüş dışındaki bir görüş; sınırlı olumlu görüş ya da diğer bir ifade ile şartlı görüş, olumsuz görüş veya görüş vermekten kaçınma olarak sıralanabilir (Altaş, 2016: 143).

Denetimde ortaya çıkan bazı özel durumlarda, denetçinin görüşü değişmese dahi, olumlu raporda değişiklik yapılması gerekebilir. Bu durumda görüş paragrafından sonra gelmek suretiyle, finansal tablo kullanıcılarının bilgisine sunulmak istenen durum açıklanmalıdır. Böyle bir durumda olumlu görüşe bir açıklama paragrafı ilave edilmesini gerektiren durumlar aşağıdaki gibidir (Kavut, 2009: 185):

- İşletmenin sürekliliği konusunda önemli bir şüphe var olması,
- Muhasebe ilkelerinin uygulanması esnasında tutarlılık ilkesine aykırılık bulunması,
- Önemli bir olayın vurgulanmak istenmesi,
- Diğer denetçilerin çalışmalarına veya raporlarına atıf yapılması.

Şartlı görüş, finansal tabloların kısmen ve önemli ölçüde muhasebe kıstaslarına uygun olmaması veya denetim kapsamının kısmen önemli ölçüde sınırlandırılması halinde verilmesi gereken görüştür. Şartlı görüş, mevcut olan şart ile ilgili sorunların etkisini belirtebilmek için “... hususları dışında” ifadesi ile verilmelidir. Şartlı görüşe neden olan hususlar iki başlık altında toplanabilir (Kavut, 2009: 187):

- Finansal tablolarda önemli yanlışlık olması
- Yeterli denetim kanıtı elde edilememiş olması

Diğer bir ifade ilde eğer denetçi, finansal tablolarda bulunan yanlışlıkların tek başına veya toplu halde önemli olduğu fakat finansal tabloların tamamında yaygın olmadığı görüşüne ulaşırsa veya finansal tablolarda mevcut olmasına rağmen denetçi tarafından tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli olabileceği fakat yaygın olmayabileceği görüşüne ulaşırsa şartlı olumlu görüş vermelidir (Yaşar, 2015: 84-85).

Görüş bildirmekten kaçınma ise, denetim kapsamının bir görüş verilemeyecek derecede kısıtlanması durumunda verilecek görüştür. Yeterli denetim kanıtı elde edilememiş olması belirli hesap kalemleriyle sınırlı ve finansal tablo geneline yaygın değilse denetçi bu hususlara ilişkin şartlı görüş verebilir. Ancak finansal tablolar genelinde birçok hesap kalemiyle ilgili sınırlamalar nedeniyle yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde edilememiş ise denetçi görüş beyan etmez (Kavut, 2009: 190).

İşletmede denetim faaliyetini yürüten denetçi, denetim faaliyeti sonucunda varmış olduğu görüşüne dayanak oluşturacak yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde edemez ise ve eğer finansal tablolarda var olmasına rağmen tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği görüşüne varıyor ise ya da finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmaının mümkün olmadığı görüşüne ulaşırsa, görüş vermekten kaçınmalıdır.

Bu rapor türünde denetçi sorumluluğunu anlatan ve denetimin BDS çerçevesinde yapıldığını ifade eden paragraf da durumu yansıtmak üzere değiştirilir ve yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtına ulaşamadığı ve dolayısıyla görüş oluşturulamadığı belirtilir (Kavut, 2009: 190).

Olumsuz görüş, finansal tabloların bir bütün olarak finansal raporlama standartlarına uygun olmaması sonucunda denetçi tarafından verilecek bir görüş türüdür. İlgili finansal raporlama standardından sapmaların finansal tabloların genelinde birçok hesaba yaygın olması, seçilen muhasebe politikalarının uygun olmaması, dipnotlarda yanlış veya önemli derecede eksik bilginin olması gibi unsurlar denetçi görüşünün olumsuz olmasına yol açacaktır (Kavut, 2009: 192).

Eğer denetçi, yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtına ulaşamamış ise, finansal tablolarda var olan yanlışlıkların tek başına veya bir bütün olarak finansal tablolar için önemli ve etkisinin yaygın olduğu görüşüne varıyorsa olumsuz görüş beyan edecektir (Yaşar, 2015: 85).

Denetçinin olumsuz görüş vermesine neden olan finansal tablolarda var olan önemli yanlışlıkların denetçi raporunda “olumsuz görüşün dayanağı” kısmında ayrıntılı bir biçimde açıklanması gerekmektedir. Eğer tespit edilebiliyorsa finansal tablolardaki yanlışlıklar rakamsal olarak da raporda yer almalıdır (Kavut, 2009: 192).

2.2.2. Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Türünün Belirlenmesi

Bağımsız denetçi, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında görüş verilmesi durumunda, olumlu görüş dışındaki görüşe neden olan unsurun tanımını içeren bir açıklama paragrafı eklemelidir. Denetçi bu paragrafı, görüş paragrafının hemen devamına koymalı ve duruma göre “Şartlı Görüşün Dayanağı”, “Olumsuz Görüşün Dayanağı” veya “Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı” başlığını kullanmalıdır (Sağlam, 2014: 629).

Tablo 2.3. Hatanın Finansal Tablo Geneline Yaygınlığının Görüş Etkisi

Olumlu görüş dışında bir görüş vermeyi gerektiren husus	Denetçinin hatanın finansal tablo geneline yaygınlığı hususundaki değerlendirmesi	
	Önemli ama yaygın değil	Önemli ve yaygın
Finansal Tablolar önemli ölçüde yanlışlık içeriyor	Şartlı Görüş	Olumsuz Görüş
Yeterli denetim kanıtı elde edilememiş	Şartlı Görüş	Görüş Bildirmekten Kaçınma

Kaynak: BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi ve (Yılancı, 2016: 19)

Finansal tablolarda belirli tutarlarda önemli yanlışlık tespit etmesi durumunda, yanlışlığın finansal etkilerinin ölçümünün mümkün olmaması durumunda, denetçi bunun olumlu görüş dışındaki görüşün dayanağı paragrafında belirtmelidir (Sağlam, 2014: 629).

Tablo 2.4. Görüş Oluşturmada Önemlilik Düzeyi

Önemlilik Düzeyi	Kullanıcı Kararlarına Etki	Görüş Türü
Tutarlar Önemsizdir	Kullanıcıların Kararları Etkilenmez	Olumlu
Tutarlar Önemlidir; finansal tablolar bir bütün olarak doğru ve güvenilirdir	Hata ve yanlışlıklar kullanıcıların kararlarını etkilemektedir. Fakat finansal raporların dürüst olmasına gölge düşmemiştir.	Şartlı
Tutarlar Yeterince Önemlidir; finansal tablolar bir bütün olarak doğru ve güvenilir değildir.	Finansal tablolara dayalı olarak karar alan kullanıcıların tümü, ya da çoğunluğu önemli derecede etkilenmektedir.	Görüş Bildirmekten Kaçınma veya Olumsuz Görüş
Denetçi Bağımsız Değildir		Görüş Bildirmekten Kaçınma

Kaynak: Güredin, Ersin. *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014

Yukarıdaki tabloda yürütülen denetim faaliyeti sonucu elde edilen bulguların önemlilik düzeylerinin ve bu bulguların finansal tabloları karar almakta kullanacak olan kullanıcıların, kararlarına olası etkilerinin denetçinin vereceği görüş türünü belirlenmesine olan etkileri görülebilir.

Eğer finansal tablolarda sayısal olmayan açıklamalar ile ilgili önemli bir yanlışlık mevcut ise, bu durumda olumlu görüş dışında görüş verilmesinin dayanağı paragrafına bu açıklamalardaki yanlışlığa ilişkin bir açıklama ilave edilmeli ve aşağıda yer alan hususlar değerlendirilmelidir (Sağlam, 2014: 630):

- Açıklama yapılmamasına ilişkin durum üst yönetimden olanlarla istişare edilmelidir,
- Olumlu görüş dışında görüş verilememesinin dayanağı paragrafında, finansal tablolarda yer verilmeyen bilgilerin niteliği tanımlanmalıdır,
- Finansal tablolarda eksik bırakılan bilgilere ilişkin yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtını elde edilmemiş olması ve mümkün olması şartıyla, finansal tablolarda ihmal edilen açıklamalar dahil edilmelidir.

Olumlu görüş dışındaki görüşün yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtının elde edilememesinden kaynaklanması durumunda, olumlu görüş dışında görüş verilmesinin dayanağı paragrafında aşağıdaki unsurlar açıklanmalıdır (Sağlam, 2014: 630):

- Yönetim tarafından hazırlanan açıklamaların, denetçinin kullanımına sunulmamış olduğuna dair bilgi,
- Yönetim tarafından yapılan açıklamaların, denetçi raporuna oranla fazla hacimli olduğuna karar verildiğine dair bilgi.

BDS 200'e göre, yapılan denetim faaliyeti ile ilgili makul güvencenin elde edilemediği ve denetim raporundaki sınırlı olumlu görüşün, finansal tablolar ile ilgilenen kullanıcılara yapılacak bilgilendirmeler bakımından, yetersiz olduğu tüm hallerde, denetçi görüş bildirmekten kaçınmalı veya eğer yasal mevzuata göre denetimden çekilmesinin önünde bir engel yok ise denetimden çekilmelidir (BDS 200).

Sınırlı Olumlu Görüş (Şartlı Görüş): Denetçinin sınırlı olumlu görüşe varabilmesi için aşağıdaki iki şarttan birinin bulunması gerekir (BDS 705, prg 7):

- Denetçinin topladığı yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtına istinaden, finansal tablolarda var olan yanlışlığın önemli, ancak yaygın olmadığı kanısına varırsa ya da
- Denetçinin, bir görüşe varması için yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtına ulaşamamış olması, eğer finansal tablolarda mevcutsa yanlışlıkların önemli ancak yaygın olmayacağı kanısına ulaşmasıdır.

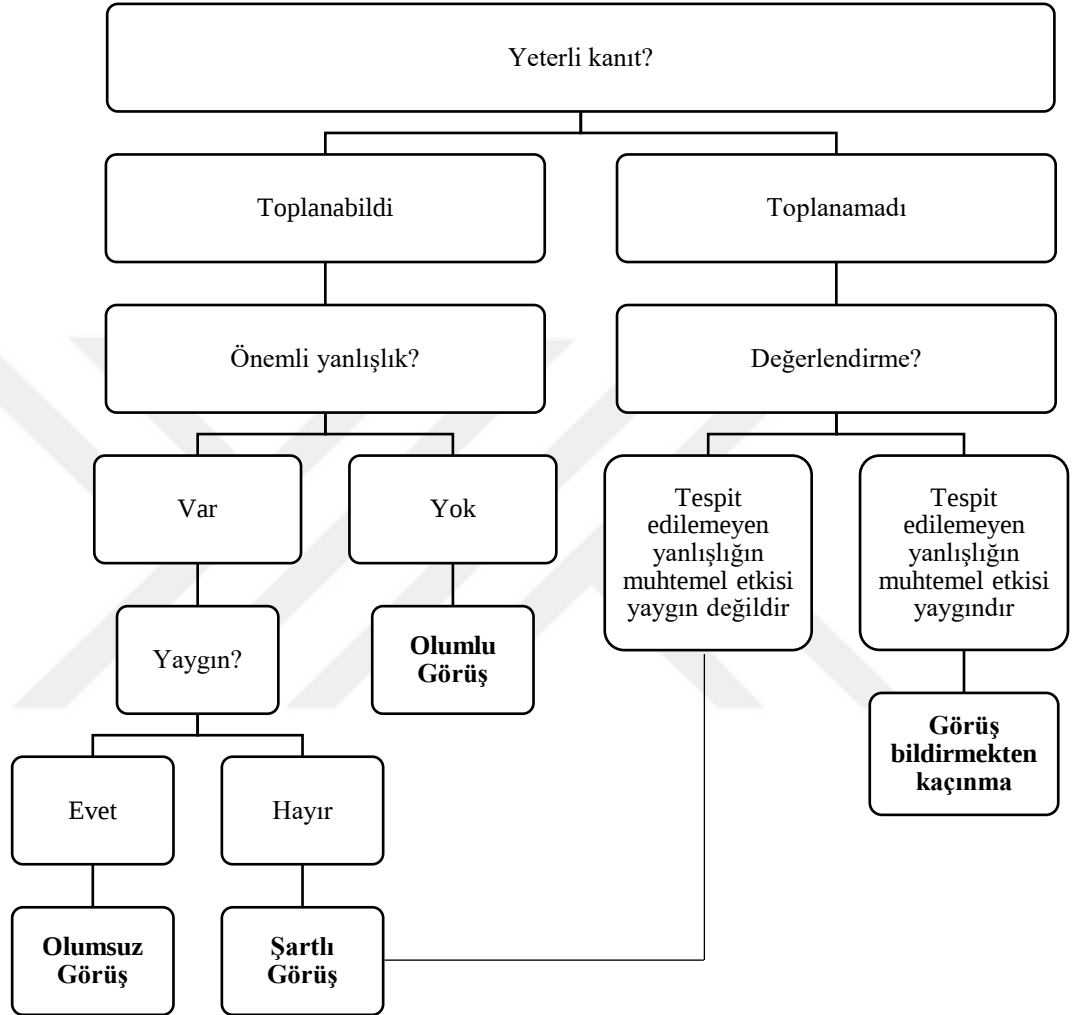
Bu iki şarttan birinin mevcut olması durumunda denetçinin vereceği görüş türüne şartlı olumlu görüş denir.

Olumsuz Görüş: Denetçinin yapmış olduğu denetim çalışması neticesinde, topladığı yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtına istinaden, finansal tablolarda var olan yanlışlığın hem önemli hem de yaygın olduğu kanısına varması durumunda verdiği görüş türüdür (BDS 705, prg 8).

Görüş Vermekten Kaçınma: Denetçi yapmış olduğu denetim çalışması neticesinde bir görüş oluşturmak için yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtına ulaşamaz ve eğer

finansal tablolarda mevcutsa saptanamamış yanlışlıkların önemli ve yaygın olabileceği kanaatine varırsa görüş vermekten kaçınacaktır (BDS 705, prg 9).

Bir işletmede süreklilik sorunu olmadığı sürece denetimde verilecek görüşe ilişkin algoritma genellikle aşağıdaki gibidir (Dabbağolu, 2018:163):



Şekil 2.1. Görüş Türü Algoritması

Kaynak: Dabbağolu, Kadir, Gökberk Can. Bağımsız Denetim, Konya: Eğitim Yayınevi, 2018

2.2.3. Denetimde Denetçinin Sorumluluğu

Bağımsız denetçinin yapmış olduğu bağımsız denetimlerdeki sorumluluğu hata ve hileleri saptamak değildir. Hata ve hileleri tespit etme konusunda esas sorumluluk işletme yönetimine aittir. Bağımsız denetçilerin sorumluluğu finansal tabloların güvenilirliği hakkında bir görüşe varabilmek için inceleme yapmaktır. Bu incelemeleri yaparken bağımsız denetçinin sorumluluğu mutlak güvence sağlamak değil denetim ile ilgili makul güvence sağlamaktır. Makul güvence denetçinin kendisinden beklenen

bütün işlemlerin yapılmasına rağmen hileleri bulamama olasılığının bulunması anlamına gelmektedir. Nitekim gerek Bağımsız Denetim Standartlarında gerekse SPK tebliğinin de denetçinin sorumluluğu makul güvence olarak tanımlanmaktadır (Varıcı, 2012: 131).

Denetçinin sorumluluğu sadece bireysel müşteri veya bir işverenin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. İşletmenin içinden veya dışından, finansal tabloları kullanarak karar alanlar, denetlenmiş finansal tabloların önemli bir yanlışlık barındırmadığına güvenerek karar verirler. Bu nedenle denetçinin sorumlulukları, kamu yararını da içermektedir (Pham, Amaria, 2014, s. 73).

Denetimin temel işlevi finansal tabloların güvenilirliğini artırmaktır. Bu bakımdan denetçinin temel sorumluluğu, mesleki standartlara uygun bir inceleme yapmak ve bulguları bilgi kullanıcılarına raporlamaktır. Pek çok kişi denetçinin sorumluluğunun finansal tablolarda bulunan tüm hata, hile ve düzensizlikleri tespit etmek olduğunu düşünmekte olsa bile denetçinin sorumluluğu finansal tablolar hakkında makul güvence sağlamaktır (Yanık, 2017: 4).

Denetçilerin diğer önemli bir sorumluluğu da yaptıkları işte en üst seviyede mesleki dikkat ve özen göstermeleridir. Çünkü denetçiler yaptıkları denetimde işletmedeki tüm işlem, belge ve bilgileri kontrol etmeden finansal tabloların geneli hakkında görüş beyan ederler. İnceledikleri sınırlı bilgi ile doğru karara varabilmeleri için gösterecekleri dikkat ve özen son derece önem arz etmektedir (Varıcı, 2012: 133).

Denetçi “Şartlı Görüş” veya “Olumsuz Görüş” verdiği, sorumluluğunun finansal tablolara ilişkin yeterli ve uygun olduğuna inandığı denetim kanıtlarına göre, olumlu görüş dışındaki denetim görüşüne temel oluşturduğunu açıkça ifade eder (Sağlam, 2014: 630).

Denetim çalışmasında yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumunda, denetim raporunun giriş paragrafında, denetçinin finansal tabloları denetlemek üzere görevlendirilmiş olduğunu ifade etmesi gerekmektedir. Bu durumda finansal tablolara ilişkin “Görüş Vermekten Kaçınmanın Dayanağı” paragrafında belirtilen konular nedeniyle, denetim görüşüne temel oluşturacak yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği ifade edilmelidir (Sağlam, 2014: 630)

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği Standardı uyarınca denetçinin sorumluluğu, finansal tabloların hazırlanması esnasında işletme yönetiminin kullandığı işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğuna ilişkin, yeterli miktarda ve uygun denetim kanıtı sağlamak ve işletmenin sürekliliğini sürdürmesine dair önemli bir belirsizliğin bulunup bulunmadığı hususunda bir sonuca varmaktır. İşletmenin sürekliliğine dair bir risk bulunması durumunda denetçi bunu denetim raporunda açıkça belirtmelidir (BDS 570 m. 6).

Ancak yine de denetçi gelecekte işletmenin sürekliliğini devam ettirmesine engel olabilecek tüm olay ve şartları tam anlamıyla tahmin edemeyebilir. Bu durumda bağımsız denetçinin, denetim raporunda işletmenin sürekliliğine dair belirsizliğe atıfta bulunulmaması, işletmenin sürekliliğinin devamı bakımından bir güvence olarak düşünülemez (BDS 570 m. 7).

Denetçiler üzerlerine düşen denetim görevini yerine getirirken kendileri için belirlenmiş standartlar, tebliğler, yasalar ve etik kurallarına uymak zorundadırlar. Ülkemizde faaliyette bulunan denetçiler SMMM veya YMM olmak zorundadır. Bu nedenle Türkiye’de Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirler Odaları’nın yapmış olduğu düzenlemelere uymaları gerekmektedir. Bunlardan biri “Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı”dır. Ayrıca bunun yanında Sermaye Piyasası Kurulu’nun Seri: X No: 22 sayılı tebliğinde “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacıkları Etik İlkeler” başlığı altında denetçilerin uyması gereken ahlaki ve etik kurallar ile ilgili düzenlemeler yapılmıştır. Denetçilerin uyması gereken etik kurallar ile ilgili en son düzenleme KGK tarafından yapılmıştır. Bağımsız Denetim Standartları Setinin en başında Etik Kurallar Standardı yer almaktadır.

2.2.4. Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

Denetçi, denetim raporunda eğer olumlu görüş dışında bir görüş verecekse, buna neden olan nedenleri, varılan görüşün ifade biçimini ve eğer eklenecekse dikkat çekilen hususlar paragrafı veya diğer hususlar paragrafları ile ilgili olarak önerilen ifade tarzını, üst yönetimden sorumlu olanlar ile paylaşmalıdır (Sağlam, 2014: 636).

Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine neden olan durumların ve dikkat çekilen hususlar paragrafı veya diğer hususlar paragrafında açıklanacak anlatım biçiminin üst yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi aşağıdakilere imkan tanıyacaktır (Sağlam, 2014: 636):

- Denetçini, üst yönetimden sorumlu olanlara, amaçlanan olumlu görüş dışındaki görüşü ve bu görüşün nedenlerini bildirmesi,
- Denetçinin üst yönetimden sorumlu olanların beklenen olumlu görüş dışında görüşe yol açan konu ya da hususların niteliklerine ilişkin mutabakatını istemesi veya yönetimle bu gibi anlaşmazlık hususlarını doğrulaması,
- Üst yönetimden sorumlu olanların denetçiye beklenen olumlu görüş dışında görüşe neden olan husus veya hususlar hakkında ilave bilgi veya açıklama sağlama fırsatına sahip olması.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEYEN UNSURLARIN TESPİTİNE YÖNELİK BİR UYGULAMA

Bu bölümde öncelikli olarak yapılan uygulama çalışmasının amacı, konusu ve önemi hakkında bilgiler verilecek, ardından araştırmanın kapsamı açıklanacaktır. Daha sonra araştırmanın yöntemi hakkında bilgiler verilerek uygulama verilerine nasıl ulaşıldığı aktarılacaktır. Son olarak da elde edilen veriler ayrıntılı bir şekilde ortaya konularak veriler değerlendirilecektir. Değerlendirme sonucunda ulaşılan sonuçlar açıklanacak ve yorumlanacaktır.

3.1. Araştırmanın Amacı, Önemi ve Konusu

Küreselleşen dünyamızda faaliyet gösteren işletmeler ile ilgili karar alması gereken pek çok taraf bulunmaktadır. İşletme ilgilileri, işletme çıkar grupları veya işletme paydaşları gibi farklı şekillerde isimlendirilen bu grubun işletme ile ilgili alacağı kararlar için işletme ile ilgili bilgiye ihtiyaçları vardır. Bahsi geçen bu bilgiler işletmenin finansal bilgileridir. Çünkü karar alacak olan bu grubun alacağı kararlar tamamen finansal kararlardır. Önceki bölümlerde de ele alındığı üzere karar alıcılara sunulan finansal bilgiler, işletmelerin dönem içerisinde gerçekleşen finansal olayların muhasebe sistemlerinde kayda alınarak dönem sonunda hazırladıkları finansal tablolardan oluşmaktadır.

İşletmelerin bir faaliyet dönemi boyunca gerçekleştirdikleri tüm finansal nitelikteki olayların sonuçlarını gösteren finansal tablolar bilgi kullanıcıları için en temel bilgi kaynağıdır. Karar alıcıların alacağı kararlarının doğruluğu da işletme tarafından sunulan bu finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliğine bağlıdır.

Dünyada yaşanan pek çok gelişme ışığında belirli bir standarda ve güvenilirliğe kavuşan bağımsız denetim olgusu, karar alıcılara sunulan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği konusunda önemli bir fonksiyona sahiptir.

Denetçi tarafından gerçekleştirilen bağımsız denetim sonucunda, denetçi finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında bir görüşe varmakta ve varmış olduğu bu görüşü bir raporla bilgi kullanıcılarına sunmaktadır.

Denetçinin ulaşabileceği dört farklı görüş türü bulunmaktadır. Denetçi finansal tablolar ile ilgili bir görüşe varırken pek çok unsurun etkisi altında kalmaktadır. Bu çalışmada denetçinin hangi görüş türünü benimsemesinde, hangi unsurların etkili olduğu, işletmenin faaliyette bulunduğu sektörlerle göre ortaya farklı unsurların çıkıp çıkmadığı araştırılmaya çalışılacaktır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıkları

Araştırmada Borsa İstanbul'da faaliyet gösteren ve bilgileri KAP'ta açıklanan tüm sektörlerdeki işletmelerin 2015, 2016, 2017, 2018 ve 2019 yılına ait verileri kullanılmıştır. Mayıs 2020 tarihi itibarı ile Borsa İstanbul'da işlem gören ve verisine ulaşılabilen şirket sayısı 493'tür. Ancak bu şirketlerin tamamının beş yıllık verilerine ulaşılabilmiştir. Araştırmanın ana kütlesi belirlenip örneklem seçilirken bu 493 işletmenin olumlu görüş, şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş türlerinin tamamına ilişkin toplam 2315 denetim raporları incelenmiştir. Araştırmanın süre kısıtı nedeniyle incelenecek denetim raporu sayısını belli bir düzeyde tutmak ve denetim yapan denetim firmalarının sayısının, görüş türlerinin sayısının daha doğru karşılaştırılabilmesi amacıyla ana kütle içerisinde örneklem olarak son beş yıl denetim raporlarının tamamına ulaşılabilen işletmeler seçilmiştir.

3.3. Araştırmanın Yöntemi

2015-2019 yılları arasında Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören ve bağımsız denetime tabii olup bağımsız denetim raporları Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) açıklanan tüm şirketlerin olumlu görüş dışında bir görüş aldıkları bağımsız denetim raporları araştırma içerisinde incelenmiştir. Bu yolla denetçilerin işletmelere hangi sebeplerden dolayı olumlu görüş dışında bir görüş verdiği sektör ve görüş türü

ayrımı yapmadan incelenmeye çalışılmıştır. Bu sayede olumlu görüş dışında tüm görüş türleri için denetçilerin etkilendiği unsurlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

3.4. Araştırmada Kullanılan Veriler

Araştırmanın verileri 2015-2019 yılları arasında Borsa İstanbul'da işlem görüp denetime tabi olan ve denetim raporları KAP'ta açıklanan 430 işletmenin denetim raporlarından oluşmaktadır.

Borsa İstanbul'da işlem görüp bilgileri KAP'ta yayınlanan şirket sayısı 493 tür. Bu şirketlerin tüm görüş türlerinden son beş yıllık denetim raporlarına ulaşmaya çalışılmış ancak 2015 yılında 53, 2016 yılında 43, 2017 yılında 24, 2018 yılında 16 ve 2019 yılında 14 şirketin denetim raporuna ulaşamamıştır. Araştırmada beş yıllık tüm denetim raporlarına ulaşılabilen 430 işletmenin denetim raporları incelenmiştir. Bu raporlardan olumlu görüş dışında bir görüş verilen denetim raporlarının görüşün dayanağı bölümünde açıklanan, denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine yol açan unsurlar tespit edilmiştir.

3.5. Analiz Yöntemi

Bu çalışmada, olumlu görüş dışında denetçi tarafından verilen bağımsız denetim görüşlerinde, denetçinin hangi unsurlardan etkilendiğini belirleyebilmek için, nitel araştırma yöntemlerinden bir tanesi olan içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Böylece, olumlu görüş dışındaki bağımsız denetim görüşlerinin verilmesine neden olan unsurların neler olduğu ve bu unsurların bağımsız denetim şirketinin büyüklüğü ile denetlenen şirketin bulunduğu sektörler bazında, incelenen yıllar arasında nasıl bir durum sergilediğine ilişkin mevcut durum, içerik analizi yapılarak tablolar halinde ortaya konulmuştur.

Nitel araştırma, insanların yaşadıkları dünyayı ve buradaki deneyimlerini nasıl algıladıklarını ve nasıl yorumladıklarını analiz etmek amacıyla geliştirilmiş olan bir araştırma yaklaşımıdır (Güler, 2015: 30).

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, 2018: 41).

Nitel araştırma gerek ortaya koyduğu sonuçlar gerek konu ile ilgili betimlemeleri ve değerlendirmeleri ile, ilgili konuda kavrayış ve deneyimlerin gelişmesine katkı sağlar (Aslan, 2018: 209).

İçerik analizinin temel amacı, toplanan verileri açıklayabilecek kavramlara ve ilişkilere ulaşmak olarak ifade edilebilir (Yıldırım, 2018: 242). Sözel, yazılı ve diğer öğelerin objektif ve düzenli bir biçimde ele alınmasına imkan tanıyan, bilimsel bir yaklaşım olarak karşımıza çıkan içerik analizi kullanılarak verileri tanımlama ve verilerin içerisinde saklı olan gerçekleri ortaya çıkarmak hedeflenmektedir. (Gülbahar,2009: 100).

İçerik analizi yapılırken belgelerden sağlanan nitel araştırma verilerinin analiz edilmesinde: verilerin kodlanması, temaların bulunması, kodların ve temaların düzenlenmesi ve bulguların tanımlanması ve yorumlanması olmak üzere dört aşama bulunmaktadır (Yıldırım, 2018: 243).

İçerik analizi teknikleri, çıkarsama esasına dayanmakta olup, bir ifadeyi anlama ve yorumlamada, öznel unsurlardan kurtulmayı hedeflemekte ve nesnel okuma ilkeleri getirmektedir. Bu analizin aşamaları, araştırma hedeflerinin belirlenmesi, örneklemin oluşturulması ve örneklemin bölüneceği birimler ve bunların içinde toplanacağı kategorilerin belirlenmesi, kategorilerin frekanslarının nicel olarak ifade edilmesi, eğer gerekli ise kategoriler arası ilişkilerin oluşturulması, değerlendirme, çıkarsama ve yorumlama olarak sıralanabilir (Balıkoğlu, 2018:38).

Bu bağlamda, olumlu görüş dışında denetim görüşü verilmesine neden olan hususların neler olduğunun belirlenmesi amacıyla, Borsa İstanbul’da işlem gören ve verileri KAP’ta açıklanan 430 şirketin bağımsız denetim raporu, nitel araştırma yöntemlerinden biri olan içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir.

3.6. Araştırma Verilerinin Analizi

Araştırmaya dahil edilen 430 şirketin son beş yıllık denetim raporlarına ilişkin veriler analiz edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda ulaşılan bilgiler bu bölümde açıklanmaktadır.

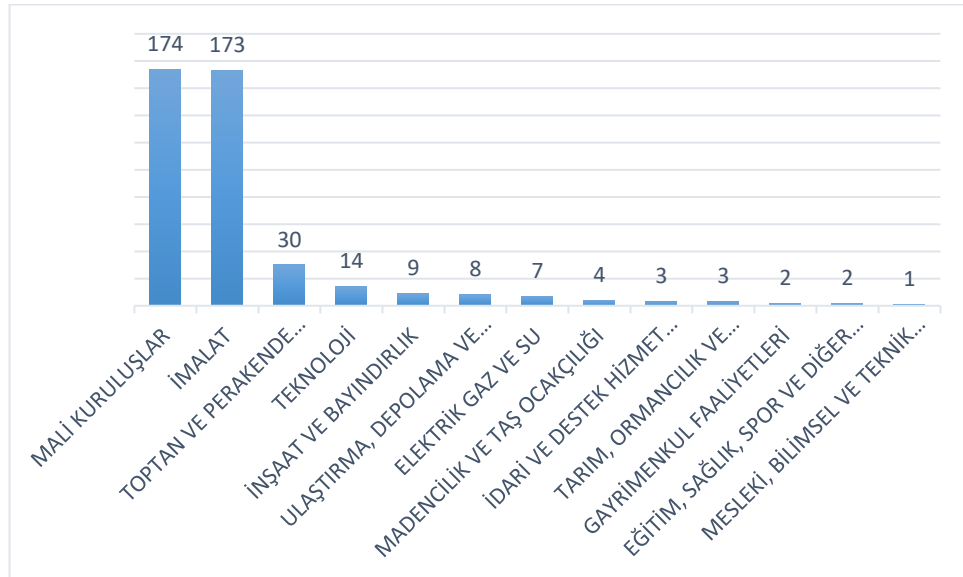
3.6.1. İşletmelerin Sektörlerine Göre Dağılımı

Araştırmaya dahil edilen 430 işletmenin sektörlerine göre dağılımı aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.1. İşletmelerin Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	İşletme Sayısı
Mali Kuruluşlar	174
İmalat	173
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	30
Teknoloji	14
İnşaat ve Bayındırlık	9
Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme	8
Elektrik Gaz ve Su	7
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	4
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	3
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	3
Gayrimenkul Faaliyetleri	2
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	2
Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler	1

Sektörlerin grafik ile gösterimi ise şu şekildedir:



Grafik 3.1. İşletmelerin Sektörlere Göre Dağılımı

İncelenen 430 işletmenin büyük bir bölümünü iki sektör oluşturmaktadırlar. Bunlar mali kuruluşlar ve imalat sektörüdür. Onları toptan ve perakende ticaret,

lokantalar ve oteller sektörü ile teknoloji sektörü izlemektedir. Diğer sektörlerdeki işletmelerin sayısı nispeten daha azdır.

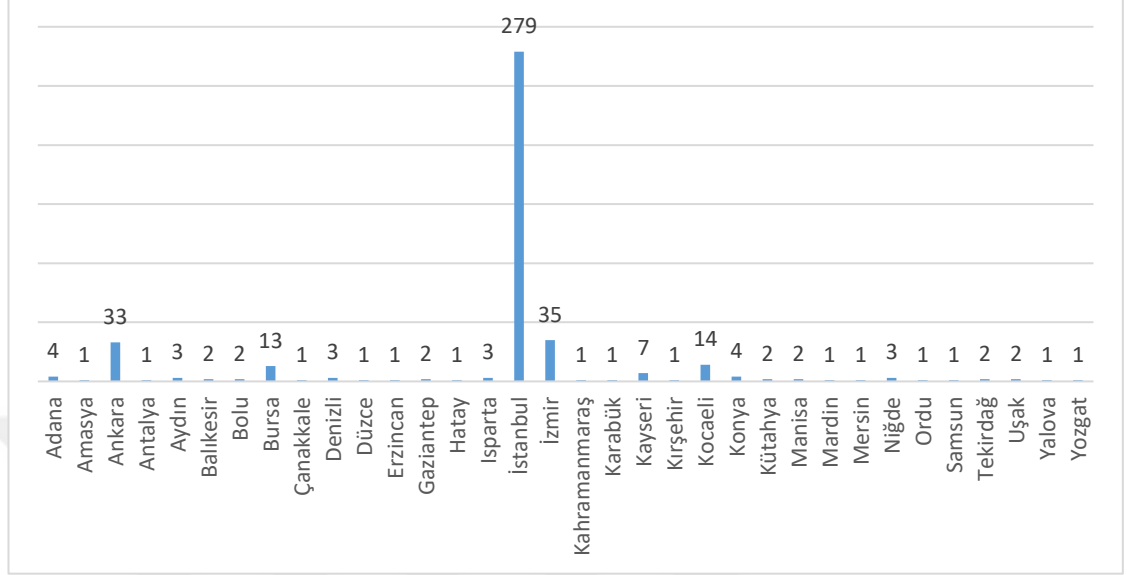
3.6.2. İşletmelerin Şehirlere Göre Dağılımı

İncelenen işletmelerin bulundukları şehirlere göre dağılımları aşağıdaki gibidir:

Tablo 3.2. İşletmelerin Şehirlere Göre Dağılımı

Şehir	Sayı
Adana	4
Amasya	1
Ankara	33
Antalya	1
Aydın	3
Balıkesir	2
Bolu	2
Bursa	13
Çanakkale	1
Denizli	3
Düzce	1
Erzincan	1
Gaziantep	2
Hatay	1
Isparta	3
İstanbul	279
İzmir	35
Kahramanmaraş	1
Karabük	1
Kayseri	7
Kırşehir	1
Kocaeli	14
Konya	4
Kütahya	2
Manisa	2
Mardin	1
Mersin	1
Niğde	3
Ordu	1
Samsun	1
Tekirdağ	2
Uşak	2
Yalova	1
Yozgat	1
Toplam:	430

İncelenen işletmelerin büyük bölümünün İstanbul'da bulunduğu görülmektedir. İstanbul'u İzmir ve Ankara izlemektedir. Yine Kocaeli ve Bursa işletme sayısı diğer şehirlere göre fazla olan şehirlerimizdendir.



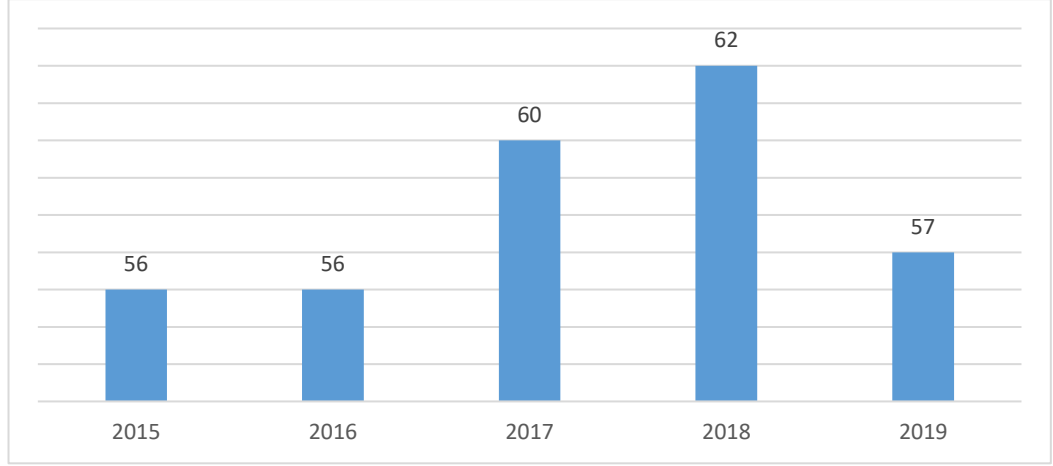
Grafik 3.2. İşletmelerin Şehirlere Göre Dağılımı

3.6.3. Denetim Firmalarının Dağılımı

KAP'a kayıtlı toplam 78 tane denetim firması bulunmaktadır. Ancak bu firmaların tamamı borsada işlem gören işletmeleri denetlememektedir. Yıllar itibari ile borsada işlem gören işletmeleri denetleyen denetim firması sayıları aşağıda incelenmiştir.

Tablo 3.3. Yıllara Göre Denetim Firması Sayıları

	2015	2016	2017	2018	2019
Denetim					
Firması Sayısı	56	56	60	62	57



Grafik 3.3. Yıllara Göre Denetim Firması Sayıları

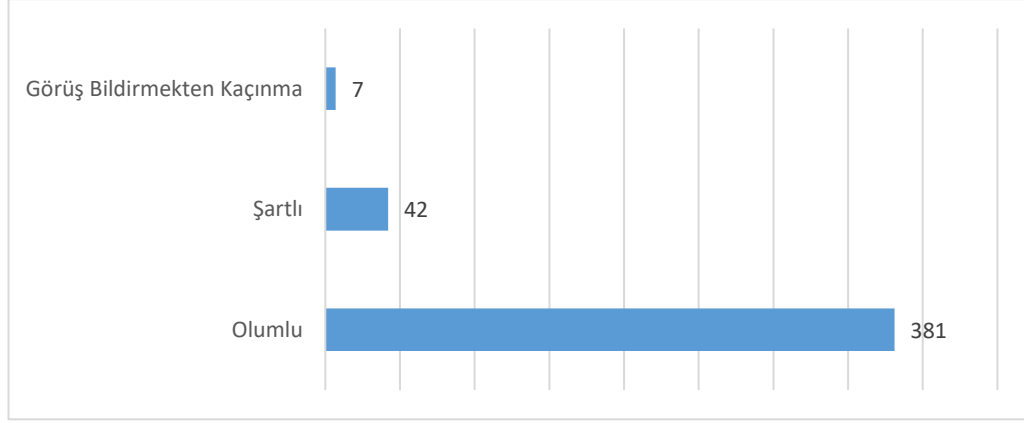
Yukarıdaki grafikte görüldüğü üzere incelenen yıllarda incelenen şirket sayısı sabit olmasına rağmen denetim firması sayısının değişiklik gösterdiği görülmektedir. 2015 ve 2016 yıllarında 56 denetim firması, 2017 yılında 60, 2018 yılında 62 ve 2019 yılında 57 denetim firması denetim faaliyeti yürütmüştür. Sayının sürekli değişmesi incelenen işletmelerin bazılarının denetim firmasını değiştirmesinden kaynaklanmaktadır. Denetlenen işletmenin denetim raporunda belirtilen görüş türü ile denetim firması değişimi arasında bir bağlantı olup olmadığına bakılacaktır.

3.6.4. 2015 Yılı Denetim Raporlarının Analizi

2015 yılı denetim raporları analiz edildiğinde, incelenen işletmelerin denetim raporlarında denetim firmaları tarafından belirtilen denetim görüşlerine ilişkin sayılar aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.4. 2015 Yılı Görüş Türleri Sayıları

Görüş Türü	Yıl	Yüzde
Olumlu	381	88,60
Şartlı	42	9,77
Görüş Bildirmekten Kaçınma	7	1,63
Toplam	430	100



Grafik 3.4. 2015 Yılı Görüş Türleri Sayıları

Yukarıdaki bilgilere baktığımızda incelenen raporların büyük bölümünde olumlu görüş verilmiştir. Olumlu görüşün toplam içerisindeki payı %88,60 olmuştur. Raporlar içerisinde 42 tanesi Şartlı Görüş içermektedir. Bu görüş türünün de payı %9,77'dir. Son olarak 2015 yılında 430 işletmeden 7'sinde denetim firmaları görüş bildirmekten kaçınmıştır. Bu görüş türünün ise toplam içerisindeki payı %1,63 olmuştur. Olumlu görüş dışında verilen diğer görüşlerin toplamı 49 olmaktadır. Bununla toplam içindeki payı 11,40'tır.

3.6.4.1. 2015 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

2015 yılında araştırmanın kapsamına dahil edilen 430 şirketten, şartlı görüş verilmiş 42 şirketin denetim raporlarında şartlı görüşün dayanağı bölümünde belirtilmiş olan unsurlar ayrıntıları ile ele alınarak incelenmiş ve aşağıdaki tabloda şartlı görüş verilmesine sebep olan unsurlar özet olarak maddeler halinde sıralanmıştır. Bu sayede denetçinin görüşünü etkileyen ve şartlı görüş vermesine neden olan unsurlar net bir şekilde görülebilir.

Tablo 3.5. 2015 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

Şartlı Görüş Sebebi	Ayrıntı
Serbest Karşılık	BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı gereklilikleri dışında serbest karşılık ayrılması
	Ekonomideki olumsuz beklentilere karşı serbest karşılık ayrılması
	Ekonomik belirsizlik kaynaklı ayrılan serbest karşılıkların dönem net karını azaltıcı etki yapması
Karşılıklara İlişkin Hususlar	Vadesi geçmiş alacakların tamamına karşılık ayrılmaması
	Geçmiş dönemde ayrılması gereken karşılığın cari dönemde ayrılması nedeniyle karın düşmesi

	Sermayede gerçekleşen bedelsiz artış ile şirketin sahip olduğu hisse senetlerinin değeri artmış ve şirket bunları vadeli satmış olup satış karı oluşmuş, buna ilişkin alacağın tahsili belirsiz olup oluştuğu dönem karşılık ayrılması
Vergilere İlişkin Hususlar	Dava sürecinde tebliğ edilen vergi ve cezalara karşılık ayrılması Ertelenmiş vergi varlıklarının kayıtlara alınması ancak gerekli mali kazancın şüpheli olması Ertelenmiş vergi varlığı sebebiyle dönem kar/zarar farkı bulunması Vergi borçları mevcut olup ödenmesi yönünde anlaşmanın olmaması Vergi borçlarına ilişkin hukuki sürecin devam etmesi Ertelenmiş vergi varlığının realize olmasının gelecek dönemde kar oluşması ile mümkün olması
Alacaklara İlişkin Hususlar	Verilen sipariş avansı protokolü ve sözleşmesinin bulunmaması Verilen sipariş avansının geri kazanılabilirliği ve değer düşüklüğünün tespit edilememesi Verilen avans için alınan mutabakat ile kayıtlar arasındaki farkın gider karşılığı olarak kaydedilmesi İlişkili tarafa yapılan mal satışı sonucu oluşan alacağa ilişkin belirsizlik oluşu ve alacağın teminatsız olması Borçlu bir şirketin başka şirket tarafından üstlenilen borcuna ilişkin belirsizlik bulunması ve finansal tablolara etkisinin belirlenememesi Vadesi bir yılı geçmiş alacakların tahsilinin belirsiz olması ve karşılık ayrılması İlişkili taraflardan vadesi bir yılı geçmiş alacak için teminat bulunmaması ve karşılık ayrılması Tahsili yapılamayan yurtdışı alacağı kur değerlemesi ile artmış ve karşılık ayrılmamış olmasının özkaynaklar ve dönem karına etkisinin bulunması Ticari alacağa ilişkin mutabakat sağlanamaması Verilmiş iş avansları ve bunlara ilişkin hesaplanacak adat tutarının dönen varlıklarının yaklaşık yarısını oluşturması ve az hareket görmeleri
Şubelere, İştiraklere, Bağlı Ortaklıklara ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklara İlişkin Hususlar	İştiraklerden ticari alacak tutarının bilgi sistemlerindeki eksiklikler nedeniyle belirlenememesi ve yeterli denetim kanıtı sağlanamaması Bağlı ortaklık hisselerin devrinin yapılamaması ve bu hisselerinin mali tablolarda alacak olarak gösterilmesi Bağlı ortaklığın yurt dışında olması nedeniyle TFRS-10 kapsamında konsolidasyona dahil edilmemesi ve bu nedenle değer düşüklüğü tespiti yapılamaması İştirak veya bağlı ortaklığın denetim raporu olmaması nedeniyle değer düşüklüğünün var olup olmadığının tespit edilememesi Satılması düşünülen bağlı ortaklığın, değer tespitine ilişkin veri sunulmaması nedeni ile makul değerinin belirlenememiş ve denetlenememiş olması İlişkili taraflar ile yapılan işlemlerde, işlem çokluğu nedeni ile ticari ve ticari olmayan işlem ayırımının tespit edilememesi İlişkili taraflara bir vade politikası uygulanmayıp, faiz, gecikme farkı veya vade farkı uygulanmaması

	Bağlı ortaklığa sermaye taahhüdü yerine getirilmemiş ve konu mahkemeye taşınmış olup borca ilişkin karşılık ayrılmamış ve mahkemenin şirket aleyhine sonuçlanmasının finansal tablolara olası etkisinin belirlenememesi
	Yurtdışında kurulu iştirakin, bağlı ortaklığın faaliyetlerine ilişkin bilgi belge alınamaması sonucu net varlık değeri belirlenememesi, geri kazanılabilir tutarın tespit edilememesi
	İlişkili şirketlerden olan ve aktif büyüklüğün yarısını oluşturan teminatsız ve sözleşmesiz alacağın finansal tablolara etkisinin tespit edilememesi
	Kontrolü kaybedilen iştirakin diğer ortağa satılması sonucu oluşan zararın önceki dönem finansal tablolara etkisinin tespit edilememesi
	Özkaynak yöntemi ile değerlendirilen yatırımların denetlenememiş olması
	Bağlı ortaklığın finansal tablolarının TMS'ye göre hazırlanmaması nedeni ile şirket değerinin tespit edilememesi
	Bağlı ortaklığın kontrolünün kaybedilmesi sonucu finansal tablolarına ulaşılabilmesi
	Şirketin satın aldığı işletmeyi dönem içinde satması sonucu zarar oluşması ve bu şirketin değerinin tespitine ilişkin rapor bulunmaması
	İştirakin aktif bir piyasada işlem görmemesi nedeni ile yeni tarihli bir değerlendirme raporu bulunmaması sonucu değer düşüklüğü tespitinin yapılamaması
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	Maddi duran varlık sayımına iştirak edilememesi nedeniyle değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenememesi
	Kiracı durumunda bulunulan tesis için yapılan özel maliyetlerin kullanım değeri ve buna ilişkin bir değer düşüklüğü zararının olup olmadığı belirlenememesi
	Satış amaçlı duran varlık olarak gösterilen ve yurtdışında kurulu iştirakin bağımsız denetim yapılmış güncel finansal bilgileri ve satılabilir değerine ilişkin veri sağlanamamış ve değer düşüklüğü testi yapılamamış olması
	Arsa, arazi ve binalara ilişkin değerlendirme yapılmamış olması sebebi ile gerçeğe uygun değer tespit edilememesi
	Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değerlendirme olmaması nedeni ile gerçeğe uygun değer tespiti yapılamaması
	Gayrimenkul satışından kaynaklanan alacağın vadesinin geçmiş olması ve karşılık ayrılmaması
	Şirketin sahip olduğu maddi duran varlıklarının kira borcuna karşılık devredilmesi sonucunda satış zararı oluşacak olması
	Satılmaya hazır finansal varlık için hesaplanan değer düşüklüğü karşılığının, ertelenmiş vergiye konu edilmiş olması nedeni ile bunun aktif toplamı ve özkaynak üzerinde etkisinin oluşması
Yargı/Kamu Otoriteleri ile	Şirket aleyhine açılan çok sayıda dava bulunması ve sonuçlarının belirsiz olması
	Devam eden davalar sonucu oluşabilecek yükümlülöklere ilişkin karşılık ayrılmaması

İlgili Hususlar	Hukuki süreci devam eden sosyal güvenlik prim ve ceza borcu için karşılık ayrılması
Muhasebe Kayıtlarıyla İlgili Hususlar	Üretim faaliyetleri ile ilgili olarak kapasite kullanım oranlarının hesaplanmaması nedeni ile sabit genel üretim maliyetinin dağıtımında oluşacak farklılığın etkilerinin belirlenememesi Projede kullanılan stokların gerçekleşen ilave dönüştürme maliyetlerini muhasebeleştirmek yerine, tahmini bir net gerçekleşebilir değer üzerinden değerlendirilmesi nedeni ile stoklar, ertelenmiş vergi yükümlülüğü, geçmiş yıl karları ve net dönem karı farklı oluşması
İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Hususlar	İşletmenin sürekliliğini etkileyecek düzeyde kısa vadeli borçların dönen varlıkları aşması İşletmenin sürekliliğini etkileyecek düzeyde faaliyet zararı bulunması İşletmenin hasılatı yarı yarıya azalması ve personel sayısının çok düşmüş olması İşletmenin faaliyetlerinin sürekliliğinin yeni kaynak bulunması ve ticari faaliyetlerin geliştirilmesi ile mümkün olması nedeniyle süreklilik ile ilgili ciddi şüphe oluşması İşletme önceki dönemlerde satışını gerçekleştirdiği malların tamamını ilişkili şirketten alıp satmıştır, buna bağlı olarak işletmenin sürekliliği, ilişkili şirketin sürekliliğine bağlı olması
Borçlara İlişkin Hususlar	Kredi borçlarının yeniden yapılandırılmış olmasına rağmen ödenmemiş olması Kısa ve uzun vadeli kredilerin büyük bölümüne doğrulama temin edilememesi Borçlara ilişkin elde edilen doğrulamalar ile kayıtlar arasında fark olması Kredi borçlarına ilişkin yeterli kanıt elde edilememesi nedeniyle tutarlara ilişkin düzeltme gerekip gerekmediğinin belirlenememesi Önceki dönemlere ait olan, ilişkili tarafları tarafından yansıtılan adet faizinden oluşan finansal giderlerinin cari dönemde muhasebeleştirilmesi sonucu geçmiş yıl zararları ve dönem karının bundan etkilenmesi
Stoklara İlişkin Hususlar	Az hareket gören stoklara, kullanılabilir olduğu gerekçesi ile karşılık ayrılması Maliyet bedeli ile gösterilen ve az hareketli olan stokların net gerçekleşebilir değerinin tespitine ilişkin yeterli kanıt elde edilememesi Stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller hesabında yer alan konut ve iş yeri stoklarının tapu tescillerinin inşaat şirketi adına olmayıp ilişkili taraflardan satıcı adına olması
Diğer Hususlar	Teminat, rehin ve kefaletlere ilişkin bilgiler sunulmayıp, bunlara ilişkin yeterli denetim kanıtı elde edilememesi Şirketin işletme sermayesi ihtiyacının bulunması

İncelenen 430 şirketin 2015 yılında 42 tanesine şartlı görüş verilmiştir. Şartlı görüş verilmesine neden olan unsurlar incelendiğinde genellikle şirketlere tek bir unsur nedeni ile değil birden fazla unsur belirtilerek şartlı görüş verilmiştir. Tek başına şartlı görüş verilmesine sebep olan unsurların başında ayrılan serbest karşılıkların bulunması gelmektedir. Banka ve finans kuruluşları başta olmak üzere bazı işletmeler tarafından da ekonomideki belirsizlik nedeni ile ayrılan serbest karşılıklar yalnız başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur. Yine benzer şekilde şirketin elinde bulunan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin herhangi bir ekspertiz raporları bulunmaması nedeni ile tespit edilememesi tek başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur. Şirketin iştirakinin güncel bir değerlendirme raporunun bulunmaması nedeni ile güncel değerinin tespit edilememesi ve değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenememesi de tek başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur.

Son olarak şirketlerin ilişkili olan ya da olmayan ve hukuki süreçleri devam eden alacaklarına ilişkin belirsizliğin bulunması bunlara karşılık ayrılmaması ve finansal tablolara olası etkilerinin belirlenememesi şartlı görüş verilmesine neden olmuştur.

Şartlı görüş verilen denetim raporları incelendiğinde karşımıza en fazla çıkan unsur alacakların tahsiline ilişkin belirsizlik olması ve bu alacakların tamamına karşılık ayrılmaması söylenebilir.

3.6.4.2. 2015 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar

2015 yılı denetim raporlarından görüş bildirmekte kaçınılan raporların görüş bildirmekten kaçınmanın dayanağı bölümünde belirtilmiş olan ve denetçinin kararını vermesinde etkili olan unsurlar ayrıntılı olarak incelenmiş olup bu unsurların daha net anlaşılabilmesi için aşağıdaki tabloda özet olarak verilmiştir.

Tablo 3.6. 2015 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar

Görüş Bildirmekten Kaçınma Sebebi	Ayrıntı
Karşılıklara İlişkin Hususlar	Bağlı ortaklıktan olan vadesi geçmiş alacak için karşılık ayrılmaması Senetli ve senetsiz alacaklara ilişkin herhangi bir yasal süreç başlatmaksızın değersiz kabul edilerek karşılık ayrılması

	Devam eden işçi alacağı, icra takibi, tazminat davası, ipotek davası gibi pek çok hukuki sürece ilişkin karşılık ayrılmaması
	Değer tespiti yapılamayan sabit kıymetlerde oluşabilecek farka ilişkin karşılık ayrılmaması
	Şüpheli alacakların tamamına karşılık ayrılmaması
Vergilere İlişkin Hususlar	Bağlı ortaklıkların vadesi geçmiş vergi borçlarının bulunması ve bu borçlara doğrulama temin edilememesi
Alacaklara İlişkin Hususlar	Asıl ve faizleri ile birlikte vergi borcunun bulunması
	Birçok avukata verilmiş olan avanslara ilişkin protokol ve sözleşmenin bulunmaması, bunlara ilişkin doğrulama temin edilememesi ve bunların oluşturabileceği taahhüt ve yükümlülüklerinin belirlenememesi
	Herhangi bir iş çerçevesine bağlanmamış alacakların mahiyeti hakkında bilgi edinilememesi nedeniyle oluşabilecek yükümlülüklerin tespit edilememesi
	Alacakların büyük kısmı için doğrulama temin edilememesi
	Verilen avansların çoğu için doğrulama temin edilememesi
	Vadesi geçen alacaklara ilişkin teminat bulunmaması ve bunlara ilişkin karşılık ayrılmaması
Özkaynaklara İlişkin Hususlar	Özsermayenin 2/3 oranında kayba uğramış olması
	Bağlı ortaklığın özsermayesinin 2/3 oranında kayba uğramış olması ve teknik iflas halinde olması
Şubelere, İştiraklere, Bağlı Ortaklıklara ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklara İlişkin Hususlar	İlişkili şirketin TMSF'ye olan borçları nedeni ile şirketin gayrimenkulleri ve araçları üzerinde haciz bulunması ve hukuki sürecin seyri ile ilgili belirsizlik olması
	Değer düşüklüğü karşılığı ayrılan bağlı menkul kıymet, bağlı ortaklık ve iştiraklerin daha önce kaydedilmiş değer düşüklüğü zararının devam etmesi ancak bu işletmelerin borsada işlem görmemeleri nedeni ile denetim raporları bulunmadığı için değer düşüklüğü tespiti yapılamaması
	Bağlı ortaklığın kontrolü yitirilmiş olup SPK'nın kararına bağlı olarak, kontrol kaybına istinaden başlatılan yasal süreç hala sürmekle birlikte, sahip olunan payların yapılması gereken gerçeğe uygun değer tespit çalışmasının yapılamaması
	Bağlı ortaklıkların pek çok bankaya karşı yükümlülüklerini yerine getirememesi, bunlara ilişkin devam eden hukuki sürecin ve sonuçlarının belirsizliği
	İlişkili taraflardan olan ticari ve ticari olmayan alacaklara vade farkı uygulanmaması ve herhangi bir teminat ya da protokolün bulunmaması
	Bağlı ortaklıktan olan alacak için herhangi bir ödeme planı, sözleşme ve yasal girişim bulunmaması
	Yurtdışında bulunan iştirak için verilen iştirak bedelinin herhangi bir hukuki süreç başlatmadan değersiz kabul edilerek karşılık ayrılması
	Bağlı ortaklığın taşınmazlarının değerinin altında satılmış olması
	Bağlı ortaklığın yaptığı inşaat işi ile ilgili sözleşmenin yükümlülüklerini yerine getirmemesi nedeni ile oluşabilecek yükümlülüklerin tespit edilememesi

	Bağlı ortaklığa yapılan peşin ödemelere ilişkin düzenlenmiş evrakın bulunmaması ve bunların herhangi bir hesapla ilişkilendirilmemesi nedeni ile herhangi bir denetim tekniği uygulanamaması ve bunlara karşılık ayrılması
	İlişkili şirketin kefil olunan borçları nedeni ile hakkında icra başlatılmış olması
	Konsolidasyon kapsamından çıkarılan bağlı ortaklıktan olan alacağa ilişkin protokol ve ödeme planının bulunmaması
	Yurtdışı yerleşik bağlı ortaklığın kontrolü kaybedilmiş olup yasal süreç devam etmekle birlikte oluşan zarar gider olarak muhasebeleştirilmiş ve gerçeğe uygun değer tespiti yapılamadığından finansal tablolarda düzeltme gerekip gerekmediğinin belirlenememesi
	Bağlı ortaklık olarak bir şirket alınıp ardından satılmış olup bu şirketin alımı ve satımında değerlendirme raporu bulunmaması
	Bağlı ortaklığın yürüttüğü faaliyetlere ilişkin giderlerin tamamının muhasebeleştirilirken, gelirlerin bir kısmının muhasebeleştirilmesi
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	On yıldan uzun süre önce oluşan yapılmakta olan yatırımlar için yatırım muhasebeleştirilmemiş ve amortisman ayrılmamış, buna ilişkin değer düşüklüğü olup olmadığı ve mali tablolara etkisinin belirlenememiş olması
	Taşınmazlara ilişkin tapu mutabakatlarının sağlanamamış, ilgili tutarlar ile ilgili oluşabilecek yükümlülüklerin finansal tablolara etkilerinin tespit edilememesi
	Sahip olunan taşınmazların yönetim kurulu üyesine ekspertiz değerinin altında satılmış olması
	Maddi duran varlıkların onarım hizmeti için sözleşme bulunmadığından yapılan işin mahiyeti hakkında herhangi bir tespit yapılamaması
	Üretimde kullanılmayan sabit kıymetlerin değer düşüklüklerinin tespit edilememesi
	Maddi duran varlık kiraya verilmiş olup bedelin bir kısmı tahsil edilmesine rağmen devredilmemiş buna istinaden feshedilen sözleşmeden doğan hukuki sorumluluklarının tespit edilememesi
	Arsa ve binalar için alınan değerlendirme raporlarının imzasız olması
Yargı/Kamu Otoriteleri ile İlgili Hususlar	Bağlı ortaklıkların vadesi geçmiş sigorta prim borçlarının bulunması ve bu borçlara doğrulama temin edilememesi
Muhasebe Kayıtlarıyla İlgili Hususlar	Finansal tabloların hazırlanma tarihi ile denetim raporu tarihi arasında oluşan ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasına neden olabilecek olayların gerekli bir şekilde yansıtılıp yansıtılmadığına ilişkin bir çalışma yapılamaması
	Kasa mevcudunun fiziki sayımına iştirak edilememesi
	Hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere ilişkin uygulanan, büyük deftere aktarılan yevmiye kayıtlarının kontrolü için gerekli prosedürlerin gerçekleştirilememesi
	Bağlı ortaklıktan olan alacağa ilişkin vade farkından vazgeçilerek bu işleme ilişkin vergi giderinin genel yönetim gideri olarak kaydedilmesi

İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Hususlar	Faaliyetlerin bazılarının sonlandırılması nedeni ile hasılatın %99 oranında azalması sonucu kısa vadeli yükümlülükler döner değerleri aşmış olup işletme sermayesi açığının bulunması
Borçlara İlişkin Hususlar	Bankaya olan borçlar defalarca yapılandırılmasına rağmen ödenmemiş olup borçlara ilişkin hukuki sürecin devam etmesi nedeniyle oluşan belirsizliğin sürmesi Ödemesi yapılamayan banka kredilerinin yeniden yapılandırma görüşmelerinin sonuçsuz kalması ve ödemelere ilişkin belirsizlik olması Eski çalışanlara olan maaş ve kıdem tazminatı borçlarına ilişkin hukuki sürecin devam etmesi ve oluşabilecek yükümlülüklerin tespit edilememesi Birçok avukata olan borca ilişkin protokol ve sözleşmenin bulunmaması, bunlara ilişkin doğrulama temin edilememesi ve bunların oluşturabileceği taahhüt ve yükümlülüklerinin belirlenememesi Herhangi bir iş çerçevesine bağlanmamış borçların mahiyeti hakkında bilgi edinilememesi nedeniyle oluşabilecek yükümlülüklerin tespit edilememesi Banka kredilerinin çoğu için doğrulama temin edilememesi İlişkili, ilişkisiz taraflara olan ticari ve diğer borçların çoğu için doğrulama temin edilememesi Factoring şirketine borç karşılığı verilen çek ve senetlerin miktarı ve durumunun tespit edilememesi Factoring firmalarından mutabakat sağlanamaması nedeni ile oluşabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin tespit edilememesi Yapılandırılan banka kredilerinin durumu ile ilgili bankadan mutabakat sağlanamaması ve buna bağlı olarak hesaplarda düzeltme gerekip gerekmediğinin belirlenememesi Kredi borcuna karşılık teminat verilen taşınmazın icra yoluyla satışının yapılmış olmasından dolayı hukuki sürecin hala devam etmesi
Stoklara İlişkin Hususlar	Maliyet bedeli ile gösterilen ve az hareketli olan stokların net gerçekleşebilir değerinin tespitine ilişkin yeterli kanıt elde edilememesi Üretim ve pazarlama faaliyetlerinin durduran bağlı ortaklığın mevcut stoklarının satış fiyatı tespit edilemediğinden dolayı oluşabilecek değer düşüklüğünün belirlenememesi Stokların sayım işlemleri sonucunda fiziki tespiti gerçekleştirilememiş ve envanterinin çıkarılamamış olması
Diğer Hususlar	Yönetim Kurulu tarafından yerine getirilmesi gereken "Finansal Bilgiler ile Sunulan Bilgilerin teyidine yönelik Açıklama Mektubu" olağanüstü hal kapsamında yapılan düzenlemeler neticesinde sunulmamış olması Yönetimin Kayyum Heyetine ardından TMSF'ye devredilip Savcılık Makamı, Emniyet Mali Suçlar Şubesi ve SPK tarafından çeşitli inceleme ve çalışmalar devam etmekte olup ilgili kararın dayanağını oluşturan raporların sunulmaması nedeniyle, finansal

tablolarla bir düzeltmenin gerekip gerekmediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi
İzlenen kasa politikası nedeni ile kasada bulunan nakdin nemalandırılmaması nedeni ile oluşabilecek zararın tespit edilememesi
Önceki dönemde alınan bir hizmete ilişkin kesilen faturaların içeriği ile ilgili bilgi alınamaması
Gayrimenkullerin değeri için yapılan sözleşme gereği avans ödemesi yapılmış ancak değeri yapılmadan sözleşmenin feshedilmiş olması
Otelin kapalı olduğu sezona ilişkin değeri değerlemesinin yapılmaması ve oluşabilecek farklılıklarla ilişkin kayıt yapılmaması
Durdurulan faaliyetler kalemi içinde gösterilen mal veya hizmet alım işlerinin içeriği ve kullanım yerleri hakkında kanaat oluşturulamaması
Muhasebe ve finans departmanlarında iç kontrol sisteminin bulunmaması nedeni ile iç kontrol sistemi hakkında kanaat oluşturulamaması

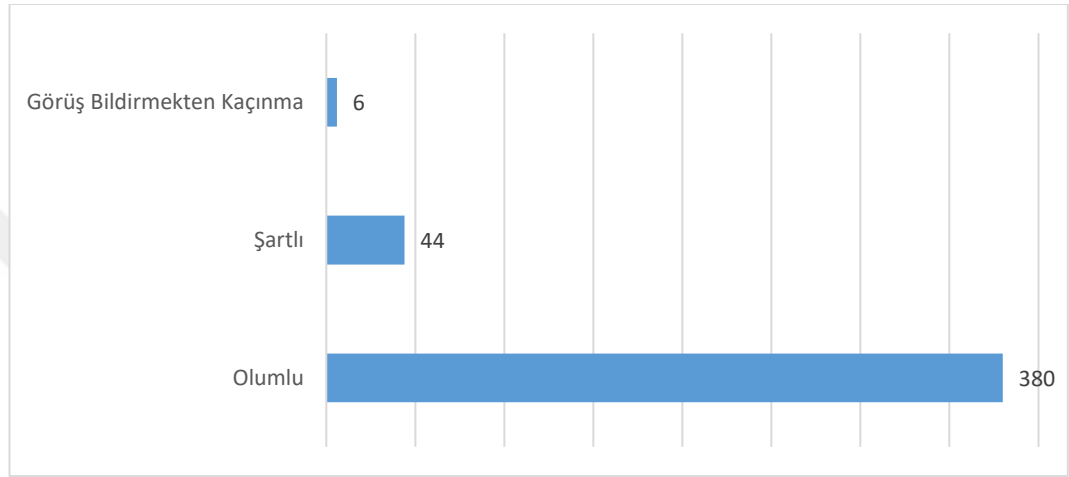
İncelenen 430 şirketten 7 tanesinin denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılmıştır. Görüş bildirmekten kaçınma verilmiş olan denetim raporları incelendiğinde, bu işletmelerde şartlı görüş verilen işletmelerden daha fazla unsurla karşılaştığı söylenebilir. Tek bir unsur nedeni ile görüş bildirmekten kaçınma verilmiş bir denetim raporu bulunmamaktadır. Bu raporlarda birçok unsur nedeni ile işletmenin finansal tabloları hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanamaması sebebi ile görüş oluşturulmadığını söylemek mümkündür. İlişkili taraflar, bağlı ortaklıklar ve iştirakler ile ilgili çeşitli konuların görüş bildirmekten kaçınmada etkili bir unsur olduğunu söylemek mümkündür.

3.6.5. 2016 Yılı Denetim Raporlarının Analizi

2016 yılı denetim raporları analiz edildiğinde, incelenen işletmelerin denetim raporlarında denetim firmaları tarafından belirtilen denetim görüşlerine ilişkin sayılar aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.7. 2016 Yılı Görüş Türleri Sayıları

Görüş Türü	Yıl	Yüzde
Olumlu	380	88,37
Şartlı	44	10,23
Görüş Bildirmekten Kaçınma	6	1,40
Toplam	430	100



Grafik 3.5. 2016 Yılı Görüş Türleri Sayıları

Yukarıdaki bilgilere baktığımızda incelenen raporlardan büyük bölümünde olumlu görüş verilmiştir. 2016 yılında 430 rapordan 380 tanesinde olumlu görüş verilmiştir. Olumlu görüşün toplam içerisindeki payı %88,37 olmuştur. Raporlar içerisinde 44 tanesi Şartlı Görüş içermektedir. Bu görüş türünün de payı %10,23'tür. Son olarak 2016 yılında 430 işletmeden 6'sında denetim firmaları görüş bildirmekten kaçınmıştır. Bu görüş türünün ise toplam içerisindeki payı %1,40 olmuştur. Olumlu görüş dışında verilen diğer görüşlerin toplamı 50 olmaktadır. Bununda toplam içindeki payı 11,63'tür. Bir önceki yıla göre 2016 yılında olumlu görüş belirtilmiş ve görüş bildirmekten kaçınma verilmiş rapor sayısı birer tane azalmış, şartlı görüş verilen rapor sayısı 2 tane artmıştır.

3.6.5.1. 2016 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

2016 yılı denetim raporlarından şartlı görüş verilmiş olan raporların şartlı görüşün dayanağı bölümleri incelenmiş olup inceleme sonucunda denetçinin bu görüşü vermesine neden olan unsurlar aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 3.8. 2016 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

Şartlı Görüş Sebebi	Ayrıntı
Serbest Karşılık	BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı gereklilikleri dışında serbest karşılık ayrılması Ekonomideki olumsuz beklentilere karşı serbest karşılık ayrılması Ekonomik belirsizlik kaynaklı ayrılan serbest karşılıkların dönem net karını azaltıcı etki yapması
Karşılıklara İlişkin Hususlar	İki dönem önce şüpheli hale gelen alacaklara ilgili dönemde karşılık ayrılmayıp bir sonraki dönem ayrılması neticesinde cari dönem finansal tablolarına etkisinin belirlenememesi ve karşılaştırılabilirliği olmaması Geçmiş dönemde şüpheli hale gelen alacağın tamamına karşılık ayrılmayarak, karşılığın cari dönemde ayrılması ve bununda kar üzerinde olumsuz etkisinin bulunması Bağlı ortaklığın faaliyetlerini sürdürmesine ilişkin belirsizlik olması nedeni ile karşılık ayrılmaması
Vergilere İlişkin Hususlar	Ertelenmiş vergi varlıklarının kayıtlara alınması ancak gerekli mali kazancın şüpheli olması Ertelenmiş vergi varlığı sebebi ile dönem kar/zarar farkı bulunması Mali zararlar ve kıdem tazminatı karşılığı gibi geçici farklar üzerinden hesaplanan ertelenmiş vergi varlığı muhasebeleştirilmiş olup dört yıldır zarar etmiş olması sebebiyle, vergilendirilebilir mali karın yakın bir zamanda oluşacağına dair bir tespit gerçekleştirilememesi Asıl ve faizi ile birlikte vadesi geçmiş vergi borcunun bir kısmı taksitlendirilmiş kalan kısmı için iptal davası açılmış olup hukuki sürecin belirsizliğinin devam etmesi
Alacaklara İlişkin Hususlar	Vadesi geçmiş ve az hareket gören alacağa ilişkin mutabakat sağlanamaması Vadesi geçmiş ve tahsili belirsiz olan alacağa ilişkin yazılı protokol bulunmaması ve alacağa karşılık ayrılmaması Verilen sipariş avansı protokolü ve sözleşmesinin bulunmaması Verilen sipariş avansının geri kazanılabilirliği ve değer düşüklüğünün tespit edilememesi Verilen avans için alınan mutabakat ile kayıtlar arasındaki farkın gider karşılığı olarak kaydedilmesi Satışlara ilişkin oluşan yoğunlaşma riski nedeni ile süreklilik konusunda belirsizlik olması Tahsili şüpheli hale gelen yabancı para üzerinden alacağın tahsil edilmemesine rağmen TL cinsine çevrilmesi ve aradaki olumlu farkın gelir olarak kaydedilmesi Alacakların tahsil süresinin uzamasına rağmen geri kazanılabilirliğinin belirlenememesi

	Alacakların bir kısmı borçlar ile mahsup edilmiş olup kalan kısmın mahiyeti hakkında sözleşme bulunmaması nedeni ile tespit yapılamaması
	Alacaklara ilişkin herhangi bir protokol veya taahhüt bulunmaması ayrıca alacaklara vade farkı, gecikme farkı veya gecikme zammı uygulanmaması
	Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar hesabında takip edilen şirketin hisselerinin iade edilmesi sonucu oluşan alacağa ilişkin icra takibi ve hukuki süreç başlatılmış olup sürecin belirsizliğinin devam etmesi
	Hisse alımının iptal edilmesi sonucu diğer alacaklarda muhasebeleştirilen alacağın tahsil edilememesi durumunda diğer alacaklar hesabı, dönen varlıklar toplamı, aktif toplamı ve özkaynaklar toplamı ve dönem net karı tutarı bundan etkilenecek olmasına rağmen karşılık ayrılmamış olması
	İlişkili taraflardan iki dönem önce oluşmuş senetli ve senetsiz alacakların tamamı için vade farkı hesaplanmamış, vadelerinde ödenemeyen senetler yenisi ile değiştirilmiş olsa da yine ödenememiş tahsili belirsiz olan bu alacaklara karşılık ayrılmaması
	İlişkili olmayan taraflardan ticari alacakların tamamı tek bir müşteriden olup vadesi geçmiş bu alacağın tahsil edilememesi durumunda, ticari alacaklar hesap grubu, dönen varlıklar toplamı, aktif toplamı ve özvarlıklar toplamı ve dönem karı tutarının bundan etkilenecek olması
	Verilmiş iş ve sipariş avansları ve bunlara ilişkin hesaplanacak adat tutarının dönen varlıklarının yaklaşık yarısını oluşturması ve az hareket görmeleri
Özkaynaklara İlişkin Hususlar	Son üç dönemdir zarar edilmesinin sermaye üzerinde büyük olumsuz etkisi bulunması nedeni ile sürekliliğin yeni sermaye bulunmasına bağlı olması
	Özsermayenin 2/3 oranında kayba uğramış olması
	Bağlı ortaklığın özsermayesinin 2/3 oranında kayba uğramış olması ve teknik iflas halinde olması
Şubelere, İştiraklere, Bağlı Ortaklıklara ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklara İlişkin Hususlar	Finansal yatırımlar hesabı altında gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemediği için maliyet değeri ile kaydedilen satılmaya hazır finansal varlığı olan işletmeye ait hisse senedi yatırımlarının bağımsız denetim raporu bulunmadığından değer düşüklüğüne ilişkin yeterli denetim kanıtı elde edilememesi
	Sermaye ve ortaklık yapısına ilişkin yurtdışında çok sayıda dava açılmış bu davaların ülkemizdeki sonuçları ve doğuracağı yükümlülükler hakkında kanaat oluşturulamaması
	Ortaklık davalarının aleyhte sonuçlanması sonucu, yapılması gereken hisse devir işleminin yapılmaması nedeni ile bunların alacak hesaplarında gösterilmesi
	Konsolidasyon kapsamındaki bağlı ortaklığın ortaklarından yapmış olduğu hisse alımının konsolidasyon kapsamına alınmaması

İştirak ve bağı ortaklıklarını maliyet bedelleri üzerinden finansal varlık olarak gösterilmesi ve bunlar için değer düşüklüğü çalışması yapılmaması

Yurtdışında yerleşik bağı ortaklıklar satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılmış ve maliyet değerlerinden muhasebeleştirilen bu varlıkların sınırlı ölçüde faaliyet göstermesi ve toplam net varlık değerlerinin karşılıksız kalması nedeni ile değerlerinin tamamı için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekirken karşılık ayrılmamış olması nedeni ile geçmiş yıl zarar tutarının bundan etkilenmesi

Ana ortak ve bağı ortaklıklarının yaşadığı finansal zorluklar sebebiyle yeniden yapılandırılmaya başvurusu sonucu ilgili ülkelerde kayyum ataması yapılmış, karşı tarafın ödeme kapasitesine göre tahsili mümkün görülmeyen ilişkili taraflardan ticari ve finansal alacakları ve bu alacaklara ilişkin ertelenmiş vergi etkisini özkaynaklar altında muhasebeleştirmiş olup ertelenmiş vergi etkisi üzerinde düzeltme yapılmasının gerekli olup olmadığının tespit edilememesi

Bağı ortaklığa yapılan mal satışı sonucu oluşan alacağın herhangi bir sözleşmesi olmadığından tahsiline ilişkin belirsizlik bulunması

İlişkili taraflar ile yapılan işlemlerde işlem çokluğu nedeni ile ticari ve ticari olmayan işlem ayrımı tespit edilememiş olması

Bağı ortaklığa sermaye taahhüdü yerine getirilmemiş ve konu mahkemeye taşınmış olup borca ilişkin karşılık ayrılmamış ve mahkemenin şirket aleyhine sonuçlanmasının finansal tablolara olası etkisi belirlenememesi

Yurtdışı yerleşik bağı ortaklığın kontrolü kaybedilmiş olup yasal süreç devam etmekle birlikte oluşan zarar gider olarak muhasebeleştirilmiş ve gerçeğe uygun değer tespiti yapılamadığından düzeltme gerekip gerekmediğinin belirlenememesi

Adi ortaklığın finansal tablolara oransal konsolidasyon yöntemi ile yansıtılmasının varlıklar ve yükümlülükler toplamında fark yaratması ve bağı ortaklığın denetlenememiş olması

Bağı ortaklıkların KHK ile ticaret sicil kaydının resen terkin edilmesi nedeniyle iştirakleri ile birlikte konsolidasyon kapsamına girmemesi

Satılan iştirakin satış öncesi kontrol gücü sınırlı olması sebebi ile konsolidasyon kapsamında finansal tablolara dahil edilen tutarlar denetlenemediğinden değer düşüklü tespiti yapılamayıp bu nedenle dönem zararına ilişkin yeterli kanıt toplanamaması

İştirakin aktif bir piyasada işlem görmemesi nedeni ile yeni tarihli bir değerlendirme raporu bulunmamasına bağı olarak değer düşüklüğün tespitinin yapılamaması

Özkaynak yöntemi ile değerlendirilen bağı ortaklığın denetlenememiş olması nedeni ile değerinin tespit edilememesi

Şerefiyeye İlişkin Hususlar	İştirakin ve bağlı ortaklığın değerlemesinin bulunmaması nedeniyle şerefiye hesaplamasında belirsizlik olması
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	Satış amaçlı duran varlık olarak gösterilen ve yurtdışında kurulu iştirakin bağımsız denetim yapılmış finansal tabloları ve satılabilir değerine ilişkin veri sağlanamamış ve değer düşüklüğü testi yapılamamış olması Maddi duran varlıklar için düzenlenen değerleme raporu sonucu oluşan farkın maddi duran varlıklar içerisinde muhasebeleştirilmesi Maddi duran varlık satışı sonucu oluşan alacağın zamanında tahsil edilememesi nedeni ile maddi duran varlığın iadesi için başlatılan hukuki sürecin hala devam etmesi, sonuçlarının ve etkilerinin belirsiz olması Yatırım amaçlı gayrimenkullere ilişkin değerleme yapılmaması nedeni ile gerçeğe uygun değer tespiti yapılamaması Taşınmazlara ilişkin tapu mutabakatı alınamamış olması sebebiyle oluşabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin finansal tablolara yansıtılamaması
Yargı/Kamu Otoriteleri ile İlgili Hususlar	Şirket hakkında açılmış olan çok sayıda davaya ilişkin hukuki sürecin devam etmesi, sürecin belirsizliği nedeni ile mali tablolara etkisinin belirsiz olması Yurtdışı yerleşik iştirak üzerinde kontrol gücü zayıf olması ve bu şirketin US GAAP'a göre finansal tablo hazırlaması sebebi ile şirketin değerinin tespit edilememesi Vadesi geçmiş sigorta prim borçları bulunmakta bunların bir kısmı taksitlendirilmiş olup kalan kısmın iptali için başlatılan hukuki sürecin belirsizliği
Muhasebe Kayıtlarıyla İlgili Hususlar	Üretim faaliyetleri ile ilgili olarak kapasite kullanım oranlarının hesaplanmaması nedeni ile sabit genel üretim maliyetinin dağıtımında oluşacak farklılığın etkilerinin belirlenememesi Finansal tablo hazırlanma tarihi ile denetim raporu tarihi arasında oluşan ve finansal tablolarda düzeltme veya açıklama yapılmasını gerektirebilecek mahiyetteki olayların varlığına ilişkin tespit yapılamaması Hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak ele alınan riskler için uygulanan, büyük deftere aktarılan yevmiye kayıtlarının kontrolü için gerekli denetim prosedürlerinin uygulanamaması Denetim anlaşmasının dönem sona erdikten sonra yapılması nedeniyle stok ve sabit kıymet sayımlarına iştirak edilememesi Bağlı ortaklıkların bir kısmı maddi duran varlıkları yeniden değerleme metodu ile bir kısmını net defter değeri üzerinden değerlemesi nedeni ile tüm grup şirketlerinin TFRS10 gereği aynı muhasebe politikasını uygulamaması Sabit kıymetler, şerefiye tutarları ve yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili değerleme raporları bulunmadığından değer düşüklüğü testi gerçekleştirilememesi

İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Hususlar	İşletmenin faaliyetlerinin sürekliliğinin yeni kaynak bulunması ve ticari faaliyetlerin geliştirilmesi ile mümkün olması, ancak işletmenin kaynak temin edememesi nedeniyle süreklilik ile ilgili ciddi şüphe oluşturmaması
	Sürekliliğin yeni sermaye bulunmasına bağlı olması
	Cari dönemde zarar edilmesi ve kısa vadeli yükümlükleri dönen varlıklarını aşmasının süreklilik açısından belirsizlik oluşturmaması
	Normal faaliyetlerin sürdürülebilmesi ile ilgili likidite güçlüğü bulunması nedeniyle sürekliliğini sağlamasının, yeni sermaye teminine ve faaliyetlerini karlılıkla devam ettirilmesine bağlı olması
	Bağlı ortaklığın aracılık faaliyetleri başvurusu üzerine geçici süreyle durdurulmuş olup, sürecin belirsizliğin işletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizlik oluşturmaması
	Faaliyetlerini devam ettirebilmesinin konsolide esas faaliyet kar marjlarını yükseltmesiyle mümkün olması
Borçlara İlişkin Hususlar	Vadesi geçmiş kredi borçları nedeniyle borcun tamamının ödenmesine ilişkin ihtarnama gönderilmiş olması
	Kredi borçlarının tamamına ilişkin doğrulama sağlanamaması
	Satılan hisse senetlerinin satışının geçersiz olduğu kararı verilerek iptal edilmesi sonucu oluşan alacağın tahsiline ilişkin hukuki süreç başlatılmış herhangi bir hukuki sorumluluk oluşmayacağı gerekçesi ile karşılık ayrılması
	Vadesi geçmiş ödenmemiş kredi ana para borcu için faiz tahakkukları muhasebeleştirilip gecikme ve temerrüt faizlerinin muhasebeleştirilmemesi
Stoklara İlişkin Hususlar	Sağlıklı stok yönetimi sisteminin olmayışı nedeni ile stok ve maliyet kalemlerine ilişkin güvenilir bilgi sağlanamaması
	Projede kullanılan stokların gerçekleşen ilave dönüştürme maliyetlerini muhasebeleştirmek yerine, tahmini bir net gerçekleşebilir değeri üzerinden değerlendirilmesi sonucu stoklar, ertelenmiş vergi yükümlülüğü, geçmiş yıl karları ve net dönem karı farklı oluşması
	Az hareket gören stoklara, kullanılabilir olduğu gerekçesi ile karşılık ayrılması
	Maliyet bedeli ile gösterilen ve az hareketli olan stokların net gerçekleşebilir değerinin tespitine ilişkin yeterli kanıt elde edilememesi
	Stoklar hesabında bulunan ve tamamı bağlı ortaklığına ait devam eden inşaat projelerine ilişkin değerlendirme raporları olmadığından, projelerin net gerçekleşebilir değer hesaplamaları yapılamamış olması
	Stoklar ve yatırım amaçlı gayrimenkuller hesabında yer alan konut ve iş yeri stoklarının tapu tescillerinin inşaat şirketi adına olmayıp ilişkili taraflardan satıcı adına olması

Diğer Hususlar	Vadeli mevduat hesaplarının tamamına ilişkin doğrulama temin edilememesi
	Finansal yatırımlar hesabında bulunan borsada işlem görmeyen A grubu işletme hisseleri B grubuna dönüştürülmek istenmekte olup bunların en iyi fiyattan dönüştürülse dahi oluşacak olumsuz farkın finansal tablolar üzerindeki etkilerinin belirlenememesi
	Yönetimin Kayyum Heyetine ardından TMSF'ye devredilip Savcılık Makamı, Emniyet Mali Suçlar Şubesi ve SPK tarafından çeşitli inceleme ve çalışmalar devam etmekte olup ilgili kararın dayanağını oluşturan raporların sunulmaması nedeniyle, finansal tablolarda bir düzeltmenin gerekip gerekmediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi
	İç Kontrol Birimi ve Riskin Erken Saptanması Komitesi mevcut olmaması
	İzlenen kasa politikası nedeni ile kasada bulunan nakdin nemalandırılmaması nedeni ile oluşabilecek zararın tespit edilememesi
	Banka mevduatlarının, diğer alacakların, verilen sipariş avansları, iş avansları ile sabit kıymet avanslarının, ticari borçların ve alınan avanslarının bir kısmı için mutabakat mektubu alınamamış olmasının oluşabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin tespit edilememesine neden olması

İncelenen 430 şirketin 2016 yılında 44 tanesine şartlı görüş verilmiştir. Şartlı görüş verilmesine neden olan unsurlar incelendiğinde genellikle şirketlere tek bir unsur nedeni ile değil birden fazla unsur belirtilerek şartlı görüş verildiği görülmekle birlikte tek başına şartlı görüş verilmesine sebep olan sınırlı sayıda unsur da bulunmaktadır. Bu unsurların başında ayrılan serbest karşılıkların bulunması gelmektedir. Banka ve finans kuruluşları başta olmak üzere aynı zamanda bazı işletmeler tarafından da ekonomideki belirsizlik nedeni ile ayrılan serbest karşılıklar yalnız başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur. Yine benzer şekilde şirketin elinde bulunan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin herhangi bir ekspertiz raporları bulunmaması nedeni ile tespit edilememesi tek başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur. Şirketin iştirakinin güncel bir değerlendirme raporunun bulunmaması nedeni ile güncel değerinin tespit edilememesi ve değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenememesi de tek başına şartlı görüş verilmesine neden olan bir diğer unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bunlara ilave olarak şirketlerin ilişkili olan ya da olmayan ve hukuki süreçleri devam eden alacaklarına ilişkin belirsizliğin bulunması bunlara karşılık ayrılması

ve finansal tablolara olası etkilerinin belirlenememesi şartlı görüş verilmesine neden olduğunu söylemek mümkündür.

Şartlı görüş verilen denetim raporları incelendiğinde karşımıza en fazla çıkan unsur alacakların tahsiline ilişkin belirsizlik olması ve bu alacakların tamamına karşılık ayrılmaması ve bağlı ortaklıklar ve iştiraklerden kaynaklanan çeşitli sebepler olarak söylenebilir.

3.6.5.2. 2016 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar

2016 yılı denetim raporlarından araştırmaya dahil edilenler içerisinde 6 tanesinde görüş bildirmekten kaçınılmış olup bu şirketler için görüş bildirmekten kaçınmanın dayanağı bölümünde belirtilmiş olan nedenler ayrıntılı olarak incelenmiş olup bu nedenler aşağıda tablo halinde özetlenerek verilmiştir.

Tablo 3.9. 2016 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar

Görüş Vermekten Kaçınma Sebebi	Ayrıntı
Karşılıklara İlişkin Hususlar	Gayrimenkul satışından kaynaklanan alacağın vadesi geçmiş olup finansal tablolarda karşılık ayrılmaması Çeşitli finans kuruluşları, tedarikçiler, müşteriler, personeller ve diğer kişi/kuruluşlar tarafından açılmış olan dava veya yürütülmekte olan icra takipleri bulunmakta, hukuki süreçler analiz edilerek, personel davalarından oluşan davalara karşılık ayrılmış olup diğer taraflarca açılan davalar için karşılık ayrılmamış olması
Vergilere İlişkin Hususlar	Vergi borcuna ilişkin mutabakat sağlanamaması Vergi istisnalarından kaynaklanan indirimler ile vergiden indirilebilir geçici farklardan kaynaklanan ertelenmiş vergi varlıkları muhasebeleştirilmiş ancak ilgili varlıklardan faydalanabilmesi operasyonel karlılığının mali kar yaratacak düzeyde olmasına bağlı olması
Alacaklara İlişkin Hususlar	Bağlı ortaklığa yatırım için verilen senetli borç yatırımın maliyetine ilave edilmeyerek kısa vadeli alacaklarda gösterilmiş, vadesi geçmiş ve yeniden yapılandırılmış ancak şirketler ortak yönetime tabi olduğundan vadeler ve olası erteleme hakkında görüş oluşturulamaması Satışlara ilişkin oluşan yoğunlaşma riski ile birlikte satışlardan kaynaklanan ticari alacaklar için alınan herhangi bir teminat ve taahhüt bulunmaması

	Toplam aktiflerin %40'na ulaşan ilişkili taraflardan alacakların vadesi geçmiş olup herhangi bir teminat ve taahhüt bulunmaması, bunların geri ödenmesi konusunda bir sözleşme ve protokol mevcut olmaması, alacakların önemli miktara ulaşması, teminatsız ve önemli derecede kredi riski sebebi ile finansal tablolar üzerindeki etkisinin tespit edilememesi Önceki dönem verilen sipariş avansı protokolü ve sözleşmesinin bulunmaması ve satın alınan malın henüz teslim edilmemesi İlişkili taraflarından alacaklar olup bunların aktif büyüklüğünün %34'ünü oluşturması ve ilgili alacakların tahsilatına ilişkin bir sözleşme veya protokol bulunmaması
Şubelere, İştiraklere, Bağlı Ortaklıklara ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklara İlişkin Hususlar	Bağlı ortaklık kiralanabilir maddi duran varlık alımı için yurtdışı şirketi devralmış olup maddi duran varlıkların kiraya verilmesi için sözleşme yapılamadığından şirkettin faaliyete geçememesi sebebiyle satışının planlanması ancak satış değerine ilişkin tahmin ve veri olmadığından makul değer tespiti yapılamaması İlişkili şirketin TMSF'ye olan borçları nedeni ile şirketin gayrimenkulleri ve araçları üzerinde haciz bulunmakta ve hukuki sürecin seyri ile ilgili belirsizlik bulunması Değer düşüklüğü karşılığı ayrılan bağlı menkul kıymet, bağlı ortaklık ve iştiraklerinde önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının devam ettiği değerlendirilmiş ancak bu işletmelerin borsada işlem görmemeleri nedeni ile denetim raporları bulunmadığından değer düşüklüğü tespiti yapılamaması Bağlı ortaklığına kredinin taksitleri ödenmemiş olup, krediyi yapılandırmak için banka ile görüşmelere devam edilmesi Bağlı ortaklığın satın alınması esnasında oluşan şerefiye için yapılan hesaplamada özvarlık toplamı kullanılmış olup, özvarlık tespiti denetlenmemiş mali tablolar üzerinden yapılmış olması sebebiyle doğabilecek farklılıkların etkisinin tespit edilememesi
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	On yıldan uzun süre önce oluşan yapılmakta olan yatırımlar için yatırım muhasebeleştirilmemiş ve amortisman ayrılmamış, buna ilişkin değer düşüklüğü olup olmadığı ve mali tablolara etkisinin belirlenememesi Taşınmazlara ilişkin tapu mutabakatlarının sağlanamaması nedeniyle oluşabilecek yükümlülüklerin finansal tablolara etkilerinin tespit edilememesi Maddi duran varlık önceki dönem kiraya verilmiş olup tahsil edilemeyen alacağa ilişkin hisse devir anlaşması yapılmış buna istinaden maddi duran varlıklar devredildiğinde satış zararı oluşacak olması
Yargı/Kamu Otoriteleri ile İlgili Hususlar	Geçen dönemden vadesi geçmiş sigorta prim borçlarına ilişkin mutabakat sağlanamaması ve bu nedenle gecikme zammı ve faize ilişkin oluşabilecek etkilerin belirlenememesi Devam eden davalara ilişkin avukatlardan mutabakat temin edilememesi Yönetim kurulu başkanı ile bir yönetim kurulu üyesi yasa dışı FETÖ-PDY örgütü kapsamında tutuklanması nedeniyle bağlı ortaklık şirketine kayyum atanmış ve kayyumluk yetkisinin TMSF'ye verilmesi

	Finansal tablolarda bildirilen ilişkili taraflar ve bildirilmeyen varsa diğer ilişkili taraflar ile arasında gerçekleştirilen ticari ve ticari olmayan işlemlerden dolayı yasa dışı FETÖ-PDY terör örgütü adına cari ve geçmiş dönemlerde herhangi bir usulsüzlük gerçekleşmiş olması ihtimaline ilişkin, ilgili kurum ve şahıslarla yapılan alışveriş ve para transferlerinin etkisinin belirlenememesi SGK ve Vergi dairelerine vadesi geçmiş borçları olup bu borçlar sebebiyle banka hesapları üzerinde rehin/bloke ile taşınmazları üzerinde haciz bulunması
Muhasebe Kayıtlarıyla İlgili Hususlar	Banka mutabakatlarında yer alan mevduat bakiyelerinin, kredi bakiyelerinin kayıtlardan farklı olduğu tespit edilmiş olup, doğrulama sağlanamayan tutarlar nedeniyle oluşabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin belirlenememesi Yurtdışı bağlı ortaklık şirketlerinin finansal tabloları temin edilememiş, şirketin faaliyetlerinin önemli seviyede azalmış olmasından dolayı ilgili şirketlerin tüm varlıklarına karşılık ayrılmış, TMS çerçevesinde bağımsız denetime tabi tutulmamış olmasından dolayı oluşabilecek ilave yükümlülükler tespit edilememiş olup finansal tablolar üzerindeki etkisinin belirlenememesi Gelecek aylara ait giderler hesabının mutabakatı yapılamaması dolayısıyla, oluşabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin tespit edilememesi
İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Hususlar	İşletme önceki dönemlerde satışını gerçekleştirdiği malların tamamını ilişkili şirketten alıp satmış olması nedeniyle işletmenin sürekliliğinin ilişkili şirketin sürekliliğine bağlı olması Kısa vadeli yükümlülüklerin, kısa vadeli alacaklardan daha fazla olmasının işletme sermayesi açığına sebep olması nedeni ile işletmenin sürekliliğinin ilave fon girişine veya operasyonel faaliyetlerinin sürekliliği ile karlılığına bağlı olması
Borçlara İlişkin Hususlar	Banka ile yapılan sözleşme neticesinde yapılandırılan borcun ödenmemesi nedeniyle bankanın sözleşmeyi iptal etmesi üzerine işletme kayıtlarını düzeltmiş olsa da ancak bankadan mutabakat sağlanamaması Bankaya olan borcun ödenmemesi üzerine icra yoluyla şirket taşınmazının bana tarafından satın alınmasına şirketin yaptığı itiraza ilişkin hukuki sürecin ve belirsizliğin sürmesi Bağlı ortaklıkla birleşme sonucu devralınan yükümlülüklerin bankaya karşı yerine getirilememiş olması Bağlı ortaklığın birçok bankaya ödenememiş borçlarının bir kısmı, varlık yönetim şirketine devredilmiş olup borca ilişkin hukuki süreç başlatılmış olması Eski hissedar ve ilişkili kuruluşları ile finansman ilişkisinden kaynaklanan borcun ödenmesine ilişkin icra takibi başlamış olması Personel maaşları ve kıdem tazminatlarının ödenmemesi sebebiyle oluşan borçla alakalı ödeme planı temin edilememesi Yapılandırılan banka kredilerinin durumu ile ilgili bankadan mutabakat sağlanamaması ve buna bağlı olarak hesaplarda düzeltme gerekip gerekmediğinin belirlenememesi

	Vadesi geçmiş banka kredileri, faktoring borçları, finansal kiralama borçları, ilişkili ve ilişkili olmayan taraflara ticari ve diğer borçların yeniden yapılandırmasıyla ilgili olarak finans kuruluşlarının bir bölümüyle anlaşılmış ve yapılandırma sözleşmeleri için protokol imzalanmış, bu borçlara ilişkin belirlenebilen faiz tahakkukları, vade tarihleri değerlendirilerek konsolide finansal tablolara yansıtılmış, henüz protokol imzalanamayan finans kuruluşları, temin edilemeyen mutabakatlar ve finans kuruluşlarının hesaplama farklılıkları nedeniyle oluşan gecikme ve temerrüt faizleri konsolide finansal tablolara yansıtılmamış olması Borçlarını ödeyebilmesinin, ilave fon girişine veya operasyonel faaliyetlerinin sürekliliği ile karlılığına bağlı olması Şirketin, ana ortağı konumunda bulunan şirket, bağlı ortaklıkları, iştirakleri ve ilişkili tarafları lehine yurtiçi ve yurtdışındaki bankalarla yapılan genel kredi sözleşmelerinde, ana ortaklık şirketinin kefaletleri olup olmadığına dair detaylı bilgi sağlanamamış, dolayısıyla doğabilecek yükümlülüklerle ilişkin karşılıklar finansal tablolara yansıtılamaması
Stoklara İlişkin Hususlar	Maliyet bedeli ile gösterilen ve az hareketli olan stokların net gerçekleştirilir değerinin tespitine ilişkin yeterli kanıt elde edilememesi Bir kısmı bağlı ortaklığa ait olan az hareket gören stokların sayım esnasında irsaliye ile çıkışı yapılarak üçüncü şahıslara gönderilmiş olup bağlı ortaklığın varlıklarının yarısının bu stoklardan oluşuyor olması Üretim ve pazarlama faaliyetlerini durduran bağlı ortaklığın mevcut stoklarının satış fiyatı tespit edilemediğinden dolayı oluşabilecek değer düşüklüğünün belirlenememesi Bağlı ortaklığın stoklarının sayım işlemleri sonucunda fiziki tespiti gerçekleştirilememiş ve envanterinin çıkarılamamış olması Maliyet bedeli ile gösterilen ve az hareketli olan stokların net gerçekleştirilir değerinin tespitine ilişkin yeterli kanıt elde edilememesi
Diğer Hususlar	Banka mevduatları, ticari alıcılar, diğer alacaklar, verilen sipariş avansları, iş avansları ile sabit kıymet avansları, finansal borçlar, ticari borçlar ve diğer çeşitli borçların tamamı için mutabakat mektubu alınamamış olmasının oluşabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin tespit edilememesine neden olması Muhasebe ve finans departmanlarında iç kontrol sisteminin bulunmaması nedeni ile iç kontrol sistemi hakkında kanaat oluşturulamaması Banka pos alacakları, ticari alacaklar, diğer alacaklar, verilen sipariş, sabit kıymet ve iş avansları, ticari borçlar, ilişkili taraflara diğer borçlar, kredi borçları, finansal kiralama borçları, faktöring borçları ve alınan avansların belirli bir kısmının tamamı, belirli bir kısmına belirli oranda doğrulama alınamaması Yurtdışına olan satışlarından dolayı ihracat taahhüdü karşılığında krediler kullanmakta, banka ile yazılı bir kredi protokol sözleşmesi olmamasına rağmen sözlü olarak ödeme planları konusunda anlaşmaya varıldığını beyan edilmekte, mevcut kredi

yükümlülükleri, ihracat taahhütlerinin yerine zamanında getirilmesine bağlı olup, taahhütlerin yerine getirilememesi durumunda ilave yükümlülükler doğacak olup bu yükümlülüklerle ilişkin risklerin finansal tablolarda yer almaması

Faaliyetlerinin etkinliğini ve verimliliğini artırabilecek düzeyde bir iç kontrol sisteminin ortadan kalkmasından dolayı, çek, senet, stok ve maddi duran varlıklarının fiziki varlığının tespiti, bağımsız denetim teknikleri kullanılarak sağlıklı bir şekilde test edilememiş ve alternatif bağımsız denetim teknikleri kullanılamamış bu sebeplerden dolayı, bunların fiziki varlığı hakkında görüş oluşturulamaması

İncelenen 430 şirketten 6 tanesinin denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılmıştır. Görüş bildirmekten kaçınma verilmiş olan bu denetim raporları incelendiğinde, bu işletmelerde şartlı görüş verilen işletmelerden daha fazla unsurla karşılaşıldığını söylemek mümkündür. Tek bir unsur nedeni ile görüş bildirmekten kaçınma verilmiş bir denetim raporu bulunmamaktadır. Bu raporlarda birçok unsur nedeni ile işletmenin finansal tabloları hakkında yeterli ve uygun denetim kanıt sağlanamaması sebebi ile görüş oluşturulamaması nedeniyle denetimi yürüten denetçi tarafından görüş bildirilmekten kaçınılmıştır.

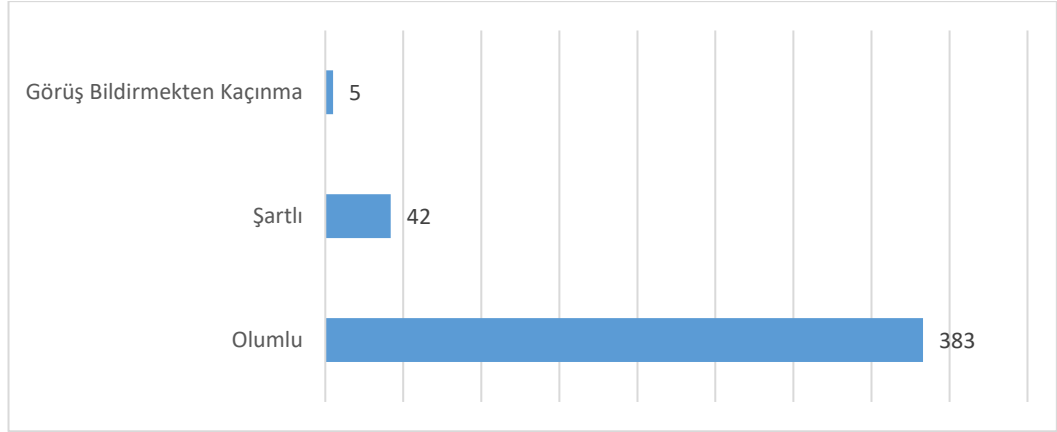
Bu cari dönemde kamu otoriteleri ile yaşanan yasal süreçler ve borçlara ilişkin yaşanan sıkıntıların görüş bildirmekten kaçınmaya en fazla neden olan unsurlar olarak sıralayabiliriz.

3.6.6. 2017 Yılı Denetim Raporlarının Analizi

2017 yılı denetim raporları analiz edildiğinde, incelenen işletmelerin denetim raporlarında denetim firmaları tarafından belirtilen denetim görüşlerine ilişkin sayılar aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.10. 2017 Yılı Görüş Türleri Sayıları

Görüş Türü	Yıl	Yüzde
Olumlu	383	89,07
Şartlı	42	9,77
Görüş Bildirmekten Kaçınma	5	1,16
Toplam	430	100



Grafik 3.6. 2017 Yılı Görüş Türleri Sayıları

Yukarıdaki bilgilere baktığımızda incelenen raporların büyük bölümünde olumlu görüş verilmiştir. 2017 yılında 430 rapordan 383 tanesinde olumlu görüş verilmiştir. Olumlu görüşün toplam içerisindeki payı %89,07 olmuştur. Raporlar içerisinde 42 tanesi Şartlı Görüş içermektedir. Bu görüş türünün de payı %9,77'dir. Son olarak 2017 yılında 430 işletmeden 5'inde denetim firmaları görüş bildirmekten kaçınmıştır. Bu görüş türünün ise toplam içerisindeki payı %1,16 olmuştur. Olumlu görüş dışında verilen diğer görüşlerin toplamı 47'dir. Bununda toplam içindeki payı 10,93'tür. Bir önceki yıla göre 2017 yılında olumlu görüş dışında verilen görüş türleri azalırken olumlu görüş verilmiş olan rapor sayısı artmıştır.

3.6.6.1. 2017 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

2017 yılı denetim raporlarında şartlı görüş verilmiş olan 42 denetim raporunun şartlı görüşün dayanağı bölümleri detaylı bir şekilde incelenmiş olup inceleme sonucunda denetçinin bu görüşü vermesine neden olan unsurlar aşağıdaki tabloda açıklanmıştır.

Tablo 3.11. 2017 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

Şartlı Görüş Sebebi	Ayrıntı
Serbest Karşılık	BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı gereklilikleri dışında serbest karşılık ayrılması
	Ekonomideki olumsuz beklentilere karşı serbest karşılık ayrılması
	Ekonomik belirsizlik kaynaklı ayrılan serbest karşılıkların dönem net karını azaltıcı etki yapması
Karşılıklara İlişkin Hususlar	Vadesi geçmiş ticari alacaklar ve verilen sipariş avanslarının uzun süredir tahsilatı yapılamamış, bu tutarlar ile ilgili karşılık ayrılmaması

	Bağlı ortaklığının ihracat satışlarından kaynaklanan KDV alacağı mevcut olup kısa vadeli diğer alacaklar hesabında muhasebeleştirilen bu alacağın tahsilat zamanına ilişkin belirsizlik söz konusu olup karşılık ayrılmaması
	Bağlı ortaklığın on yıl önce çalışmaya başlamış ve yurtdışında bir emeklilik sistemine tabi olan çalışanları mevcut olup, şirket bu çalışanları için kıdem tazminatı karşılığı ayırmakta, fakat bu sistemin ek olarak sağladığı haklar için ilave bir provizyon ayırmamakta olduğundan eksik provizyonun etkilerinin belirlenememesi
	Diğer peşin ödenen giderlerin bir kısmı bağlı ortaklığın ödemesini yaptığı fakat herhangi bir evrak düzenlemediğinden dolayı bir hesap ile ilişkilendirilemeyen tutarlardan oluşmakta olup bunlara ilişkin herhangi bir denetim tekniği uygulanamaması ve karşılık ayrılmaması
	Bağlı ortaklığa ödenen ortaklık bedeline istinaden herhangi bir karşılık ayrılmaması
	Geçmiş dönemlerde karşılık ayırdığı ve karşılık ayırmayıp ticari alacaklarda muhasebeleştirdiği alacağın olduğu firmalardan gelen imha debit notları ile esas faaliyetlerden giderlerde, pazarlama giderlerinde ve ihracat giderleri içerisinde gösterilmiş olup geçmiş dönem de karşılık ayırdığı tutarların yine imha debit notları ile kayıtlarından silmiş olması
Vergilere İlişkin Hususlar	Ertelenmiş vergi varlıklarının kayıtlara alınması ancak gerekli mali kazancın şüpheli olması Ertelenmiş vergi varlığı sebebi ile dönem kar/zarar farkı bulunması
Alacaklara İlişkin Hususlar	Ticari alacakların tamamı tahsil edilememiş olup, alacakların kısa süre içerisinde tahsil edilerek fon yaratılacağı beklenmekte ancak bu durum ile ilgili olarak bir değerlendirme yapma imkanı olmaması Ticari ilişki içinde bulunulan bir müşteriden önceki dönemden gelen alacak uzun süredir hareket görmemekte olup dönem sonu bakiyesini teyit eden doğrulama yazısı sağlanamamış, alınmış teminat bulunmayıp hazırlanacak bir protokol çerçevesinde alacağın tahsilini öngörmekte olup bu nedenle alacak için karşılık hesaplanmamış olması Verilen sipariş avansının geri kazanılabilirliği ve değer düşüklüğünün tespit edilememesi Tahsili şüpheli hale gelen yabancı para üzerinden alacağın tahsil edilmemesine rağmen TL cinsine çevrilmesi ve aradaki olumlu farkın gelir olarak kaydedilmesi İlişkili tarafa yapılan mal satışı sonucu oluşan alacağa ilişkin belirsizlik oluşu ve alacağın teminatsız olması İlişkili taraflar ile olan borç ve alacaklar birbiri ile mahsup edilmiş kalan alacak için senet alınmış ancak vadesinde tahsil edilememiş, tahsil edilemeyen kısım için gecikme zammı ve vade farkı hesaplanmış olması

	Alacaklar için gönderilmiş olan dış teyidin bir kısmı için yeterli denetim kanıtı toplanamamış olması nedeni ile ticari alacaklarının doğruluğunun teyidinin sağlanamaması
	Dönen varlıkların yaklaşık yarısına karşılık gelen ilişkili şirketlerden ve taraflardan ticari ve ticari olmayan alacakların tamamı finansman amaçlı olup vade farkları hesaplanmış olan alacaklar az hareket görmekte ve alacak senetlerinden başka ilgili alacakların tahsilatı konusunda herhangi bir sözleşme ve protokol bulunmaması
	Birçok avukata verilmiş olan avanslara ilişkin protokol ve sözleşmenin bulunmaması, bunlara ilişkin doğrulama temin edilememesi ve bunların oluşturabileceği taahhüt ve yükümlülüklerinin belirlenememesi
	Bağlı ortaktan olan alacak için SPK tarafından, bu alacağın ve yasal faizinin tahsiline ilişkin plan hazırlanarak kurula sunulması ve her ne isimle olursa olsun yeni bir borç verilmemesi konusunda uyarı yapılmasına rağmen tahsilata ilişkin herhangi bir plan, sözleşme ya da yasal bir girişim yapılmadığından hukuki işlemler başlatılacak olup tahsil imkanı zor görülen ilgili alacaklara ilişkin karşılık ayrılmaması
	Vadesi geçmiş ticari ve diğer alacak bulunmakta olup bunlara ilişkin herhangi bir teminat bulunmaması ve herhangi bir karşılık ayrılmaması
	Verilmiş iş ve sipariş avansları ve bunlara ilişkin hesaplanacak adat tutarının dönen varlıklarının büyük kısmını oluşturması ve az hareket görmeleri
Özkaynaklara İlişkin Hususlar	Sermaye kaybı %59 seviyesinde olup, kaybın 2/3 seviyesine ulaşmaması için henüz bir tedbir alınmaması Ödenmiş sermayesinin 2/3'lük kısmını kaybetmiş olup teknik iflas halinde olması
	Ana ortak tarafından, tahsisli sermaye artırımında kullanılmak üzere, dönem içerisinde, şirket hesabına nakit ödeme yapılmış ve söz konusu tutar Sermaye Avansı hesabında raporlanmış Şirket Yönetim Kurulu tahsisli sermaye artırımını için başvuru kararı almış olmakla birlikte bahse konu tahsisli sermaye artırım sürecinin henüz tamamlanmamış olması nedeniyle söz konusu tutarın özkaynaklar içerisinde raporlanması hususunda belirsizlik bulunması
Şubelere, İştiraklere, Bağlı Ortaklıklara ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklara İlişkin Hususlar	Finansal yatırımlar hesabı altında gerçeğe uygun değeri güvenilir olarak ölçülemediği için maliyet değeri ile kaydedilen satılmaya hazır finansal varlığı olan işletmeye ait hisse senedi yatırımlarının şirkete ait bağımsız denetim raporu bulunmadığından değer düşüklüğü olup olmadığına ilişkin yeterli denetim kanıtı elde edilememesi Bağlı ortaklığının satın alınması sırasında oluşan şerefiye maliyet değeri ile gösterilmiş, şerefiyenin değer düşüklüğüne uğramadığına dair yeterli denetim kanıtı elde edilememesi Ortaklık davalarının aleyhte sonuçlanması sebebi ile yapılması gereken hisse devir işleminin yapılmayarak alacak hesaplarında gösterilmesi

	İştirak ve bağı ortaklıklar maliyet bedelleri üzerinden finansal varlık olarak göstermekte olup dönem sonunda bu finansal varlıklar için herhangi bir değer düşüklüğü tespiti yapılamaması İlişkili taraflar ile yapılan işlemlerde işlem çokluğu nedeni ile ticari ve ticari olmayan işlem ayrımı tespit edilememesi Bağı ortaklığa sermaye taahhüdü yerine getirilmemiş ve konu mahkemeye taşınmış olup borca ilişkin karşılık ayrılmamış ve mahkemenin şirket aleyhine sonuçlanmasının finansal tablolara olası etkisinin belirlenememesi Yönetimin Kayyum Heyetine ardından TMSF'ye devredilip Savcılık Makamı, Emniyet Mali Suçlar Şubesi ve SPK tarafından çeşitli inceleme ve çalışmalar devam etmekte olup ilgili kararın dayanağını oluşturan raporların sunulmaması nedeniyle, finansal tablolarda bir düzeltmenin gerekip gerekmediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi Yurtdışı yerleşik bağı ortaklığın kontrolü kaybedilmiş olup yasal süreç devam etmekle birlikte gerçeğe uygun değer tespiti yapılamadığından finansal tablolarda düzeltme gerekip gerekmediğinin belirlenememesi Bağı ortaklıkların KHK ile ticaret sicil kaydının resen terkin edilmesi sebebiyle iştirakleri ile birlikte konsolidasyon kapsamına girmemesi Bağı ortaklığın yaptığı inşaat işi ile ilgili sözleşmenin yükümlülüklerini yerine getirmemesi nedeni ile oluşabilecek yükümlülüklerin tespit edilememesi Bağı ortaklık borcunu bağı ortaklığının sermayesinin bir kısmına tekabül eden kısmı devrederek kapatmış ancak hisse bedelinin değeri belirlenirken değerleme çalışması yaptırılmamış olup yapılan işlemin bağı ortaklıklar arasında olması sebebiyle değerleme yaptırılmadığının beyan edilmesi Bağı ortaklıkların finansal tablolarında yer alan özkaynak tutarlarının bir kısım hisse temini için ödeme yapılmış ve büyük orandaki hisse temini için herhangi ödeme gerçekleşmemiş, oluşan şerefiye tutarı finansal durum tablosunda kaydedilmiş olup indirgenmiş nakit akış yöntemi kullanılarak piyasa değerleri belirlenmiş ve değerleme sonrası oluşan fark tutarı yeniden değerleme artışı olarak kayıtlara alınmış, şerefiye bedeli finansal tablolar açısından önemli tutar olup şerefiye tutarında değer düşüklüğüne ilişkin çalışma yapılmamış olması İştirakin aktif bir piyasada işlem görmemesi nedeni ile yeni tarihli bir değerleme raporu bulunmadığından değer düşüklüğü tespitinin yapılamaması
Şerefiyeye İlişkin Hususlar	Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar olarak kaydedilen şerefiye bedeli yer almakta olup, şerefiye testi için gerekli çalışmaları henüz tamamlayamadığı için şerefiye değer düşüklüğü testinin kontrol edilememiş olması
Maddi ve Maddi Olmayan	Satış amaçlı duran varlık olarak gösterilen ve yurtdışında kurulu iştirakin denetlenmiş finansal tabloları ve satılabilir değeri hakkında veri sağlanamamış ve değer düşüklüğü testi yapılamamış olması

Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	Maddi duran varlıklar için düzenlenen değerleme raporu sonucu oluşan farkın maddi duran varlıklar içerisinde muhasebeleştirilmesi
	Maddi duran varlık satışı sonucu oluşan alacağın zamanında tahsil edilememesi nedeni ile maddi duran varlığın iadesi için başlatılan hukuki sürecin hala devam etmesi, sonuçlarının ve etkilerinin belirsiz olması
	Varlık yönetimi şirketine icra yolu ile satılmış olan taşınmaza ilişkin tapu mutabakatı eski tarihli olup üst kullanım hakkı devredilmemiş olan söz konusu taşınmaza ilişkin mutabakat tarihi sonrasında meydana gelebilecek taahhüt ve yükümlülüklerin tespit edilememesi
	Taşınmazlardan birinin yenilenmesine ilişkin protokolden kaynaklanan alacak bulunmakta olup, söz konusu protokolde yapılması taahhüt edilen işlere ilişkin herhangi bir bilgi temin edilemediğinden şirket tarafından herhangi bir hakediş faturası düzenlenmemiş olması
	Üretimde kullanılmayan sabit kıymetlerin değer düşüklüklerinin tespit edilememesine bağlı olarak karşılık ayrılmaması
	Aktifte kayıtlı bulunan ve 49 yıllık irtifak hakkı bulunan taşınmaz icra dairesi tarafından satışa çıkarılmış olup gerçekleştirilen ihale sonucunda, varlık yönetim şirketine satışı gerçekleşmiş ayrıca başka bir taşınmaz için varlık yönetim şirketi tarafından yürütülmekte olan ilamsız icra takibine istinaden satış talep edilmesi
Yargı/Kamu Otoriteleri ile İlgili Hususlar	Taşınmazlara ilişkin tapu mutabakatlarının sağlanamadığından ilgili tutarlar ile ilgili oluşabilecek yükümlülüklerin finansal tablolara etkilerinin tespit edilememesi
	Banka İpoteğin Paraya Çevrilmesi Yolu ile Takipte İcra Emri göndermiş olup bankanın ipoteği bulunan iki taşınmaz için kıymet takdiri yaptırmış icradan satışa çıkarılmış açık artırmada alıcı çıkmaması sebebiyle katılım sağlanamamış ve satış gerçekleşmemiş olmasına ilişkin hukuki sürecin belirsizliği
	Sermaye ve ortaklık yapısına ilişkin olarak ortaklar tarafından açılan çok sayıda dava mevcut olup davaların açılma gerekçeleri genel olarak, ortaklar tarafından yatırılan paranın istenilmesi halinde üç ay içinde geri ödeneceğinin taahhüt edilmesi, bu işlemin ortaklıktan ziyade izinsiz bir bankacılık faaliyeti olduğu gibi sebeplerden oluşması
	Devam eden davalara ilişkin avukatlardan mutabakat temin edilememesi
	Hukuki süreçlerinin yoğunluğu sebebiyle davaların son durumu hakkında yeterli tespitlerin yapılamamasına bağlı olarak karşılaşabilecek hukuki riskler sağlıklı bir şekilde değerlendirilememiş, söz konusu davaların önemli bir yükümlülük meydana getirip getirmeyeceği belirlenememiş olup oluşması muhtemel yükümlülüklerin belirlenememesi
	Vadesi geçmiş ve taksitlendirilmiş vergi ve sigorta prim yükümlülükleri bulunmakta olup bunlara ilişkin mutabakat

	mektubu temin edilmiş bu nedenle gecikme zamları ve faizlerin hesaplanamaması
	Kamu kuruluşlarına olan harç ve benzeri borçları ve bunların gecikme zamları ve faizlerinin mevcut olması
	Aleyhe açılmış ve bir kısmı sonuçlanmış ve bir kısmı henüz sonuçlanmamış işçi alacağı, icra takibi, tazminat davası ve varlık yönetim şirketleri ile bankaların ilamsız takipleri, ipotekli takip davası bulunmakta olup bunlar için karşılık ayrılmamış ve karşılaşılabilecek hukuki riskler sağlıklı bir şekilde değerlendirilememesi
	Taşınmaz gerçekleştirilen ihale sonucunda, varlık yönetim şirketine satılmış, satışa ilişkin SPK tarafından yürütülen hukuki süreç devam etmekte olup söz konusu durum ile sözleşmenin süre ve şartlarına uyulmaması nedeniyle başlayacak hukuki süreçlere ilişkin doğabilecek yükümlülüklerin belirlenememesi
	Yurtdışı yerleşik iştirak üzerinde kontrol gücü zayıf olması ve bu şirketin US GAAP'a göre finansal tablo hazırlaması sebebi ile şirketin değerinin tespit edilememesi
	Yaşanan bir çevre kirliliği kazası nedeni ile şirket ve bağlı ortaklığından ilgili kamu kurumu tarafından zarar tazmini istenmekte olup, sigorta şirketlerinden alınan avans düşüldükten sonra kalan tazminat tutarı için karşılık ayrılması koşulları doğmuş olmakla birlikte, hukuki sürecin devam etmesinden dolayı nihai yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin çalışması yapılamaması ve dolayısıyla bir karşılık ayrılmaması
Muhasebe Kayıtlarıyla İlgili Hususlar	Şirket aldığı karar gereği bağlı ortaklığının hisselerini satmış olup bu satış sonucunda bağlı ortaklığın faaliyet konusu olan hizmetleri sonlanmış ve sonuçlanan bu faaliyetlerden ilgili dönemlerde elde edilen kar veya zararları ve satış sonucu oluşan satış karını TFRS 5'e uygun olarak sınıflandırmaması
	Bir önceki dönem stoklara ilişkin üretim maliyetlerini geçmiş yıl karları yerine net dönem karına yansıtması sebebi ile cari dönem bilgileri ve karşılık gelen bilgilerin karşılaştırılabilirliğine ilişkin etkilerinin belirlenememesi
	Şirketin uzun vadeli finansal yatırımları içerisinde yer alan payları borsada işlem gören şirketin gerçeğe uygun değerleriyle gösterilmesi gereken hisse senetleri, kapanış fiyatının gerçeğe uygun değerini güvenilir şekilde yansıtmayı yansıtmadığı hususunda önemli şüpheler oluşturmuş olması nedeniyle, ağırlıklı ortalama fiyat değerleriyle hesaplanmasına bağlı olarak şirketin hisse senetlerinin muhasebeleştirilmesine ilişkin yapılan uygulamanın TFRS 13'in gerekliliklerine aykırılık teşkil etmesi
	Hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı uygulanan, büyük deftere aktarılan yevmiye kayıtlarının test edilmesine ilişkin denetim prosedürleri gerçekleştirilememesi
	Sabit kıymetler, şerefiye tutarları ve yatırım amaçlı gayrimenkullerle ilgili değerlendirme çalışmaları olmadığı için değer düşüklüğü testi gerçekleştirilememesi
	Bağlı ortaklıkların bir kısmı maddi duran varlıkları yeniden değerlendirme metodu ile değerlendirilen bir kısmı net defter değeri

	üzerinden muhasebeleştirilmesi nedeni ile tüm grup şirketlerinin TFRS10 gereği aynı muhasebe politikasını uygulamaması Ertelenmiş gelirler için gönderilmiş olan dış teyidin bir kısmı için yeterli denetim kanıtı toplanamamış olması nedeni ile ertelenmiş gelirlerinin doğruluğunun teyidi sağlanamaması Denetim anlaşmasının dönem sona erdikten sonra yapılması nedeniyle stok ve sabit kıymet sayımlarına iştirak edilememesi
İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Hususlar	Kısa ve uzun vadeli kredilerin vadeleri geçmiş olup işletme likidite sıkıntısı yaşamakta, faaliyetlerini kesintisiz sürdürerek alınacak tedbirler yardımıyla finansman gereksinimini azaltarak sürekliliği sağlayacağı görüşünde olmakla birlikte bu durumun işletmenin sürekliliği üzerindeki belirsizliği artırması Finansman anlaşmaları gerçekleştirilememiş ve yeni bir finansman kaynağı sağlanamamış, bu durum şirketin sürekliliği konusunda ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin var olduğuna işaret ettiğinden, olağan iş akışı içinde varlıkların nakde dönüştürülemeyebilecek ve yükümlülüklerin yerine getiremeyebilecek olması Şirket son beş yıl boyunca yeterli kapasitede üretim gerçekleştirememiş ve bu süre boyunca zarar etmiş olup sürekliliğin yeni sermaye girişlerine bağlı olması Cari dönemde zarar edilmesi ve kısa vadeli yükümlülüklerin dönen varlıkları aşmasının süreklilik açısından belirsizlik oluşturması ve işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesinin yeni kaynak temini ve ticari faaliyetlerinin geliştirilmesine bağlı olması Yönetim hazırlamış olduğu iş planını revize etmiş olup, iş planının yerine getirilmesi çeşitli tahmin ve varsayımlara dayalı yapılmış, özel amaçlı kurulan ana ortak, bir yatırım kuruluşu ile yapılmış olan danışmanlık sözleşmesi çerçevesinde şirketin %93,57 oranındaki paylarının potansiyel alıcıya satılması süreci devam etmekte, pay satış süreci olumlu sonuçlanır ise sağlanacak sermaye ile faaliyetlerini sürdürmesi mümkün olabilecek olup bu hususlar, sürekliliği devam ettirmesi konusunda ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığına işaret etmesi Faaliyet zararı ve net dönem zararı ve ayrıca geçmiş yıllar zararları bulunmakta, kısa vadeli yükümlülükler, dönen varlıklarından daha yüksek olup bu durumun şirketin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti üzerinde önemli bir belirsizlik oluşturması Bağlı ortaklığın aracılık faaliyetleri başvurusu üzerine geçici süreyle durdurulmuş olup sürecin belirsizliğinin işletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizlik oluşturması Şirket son iki dönemdir zarar etmiş ve kısa vadeli borçlarının kısa vadeli varlıklarını aşmış olup şirketin sürekliliğini devam ettirebilmesi konusunda ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin var olması
Borçlara İlişkin Hususlar	Personele olan ücret borcu finansal sıkıntı nedeniyle ödenememiş önceki dönem alınan iyileştirici önlemler çerçevesinde işten çıkarılan personele ödenecek kıdem tazminatına istinaden verilen borç senetlerinden bir kısmının ödenememiş olması

Kredilerin vadesinde ödenememesinden dolayı banka tarafından kredinin tamamının geri ödenmesi için ödeme emri ve ihtiyati haciz kararı gönderilmiş olması

Satılan hisse senetlerinin satışının geçersiz olduğu kararı verilerek iptal edilmesi sonucu oluşan alacağın tahsiline ilişkin hukuki süreç başlatılmış herhangi bir hukuki sorumluluk oluşmayacağı gerekçesi ile karşılık ayrılmaması

İlişkili taraflara borçlara, etkin faiz oranı kullanılmak suretiyle faiz hesaplaması yapılmış olup, ilgili durumun muhtemel etkilerinin belirlenememesi

Ana Ortaklık Şirketi ve Grup'un bağlı ortaklıkları bir çok farklı bankaya ait yükümlülüklerini yerine getirememesi nedeni ile bankalar işletmenin bir taşınmazını satmış, pek çok taşınmazına haciz uygulatmış, bazı bankalar alacaklarını varlık yönetim şirketlerine devretmiştir olup borçlara ilişkin yasal süreçler devam etmekle birlikte pek çok kez yeni protokol imzalamış ancak bu protokollerin gerekliliklerini de yerine getirilmediğinden protokollere süre ve şartlarına uyulmaması nedeniyle karşılaşılabilecek hukuki süreçlere veya cezai şartlara ilişkin oluşabilecek yükümlülüklerin tespit edilememesi

Borca ilişkin sözleşmenin süre ve şartlarına uyulmaması nedeniyle karşı tarafın daha önce bu sözleşme kapsamında almış olduğu ipotēge ilişkin ipotēğin paraya çevrilmesi yolu ile takip başlatmış ve ilamsız takipte ödeme emri göndermiş olması

Bağlı ortaklığın kredi borçlarına müteselsilen kefil olunmuş, bu kefalet neticesinde bankanın ipotekli ve ilamsız icra takibi başlatmış olması

Konsolidasyon kapsamı dışına çıkarılan bağlı ortaklığa olan borç imzalanan ibraname ile gayrikabili rücu şartı ile ibra edilmiş ancak bağlı ortaklığın iflas erteleme talebi ile mahkemeye başvurması sonucu iki kişilik kayyum heyeti ataması gerçekleştirilmiş, söz konusu ibranamede kayyum heyetinin onayına ilişkin herhangi bir tespit gerçekleştirilmemiş bu şirketin temin edilen yasal finansal tablolarında da ilgili alacaklardan vazgeçildiğine dair bir muhasebeleştirme mevcut olmayıp vadesi geçmiş borca ilişkin ödeme vadelerine uyulmaması nedeniyle doğabilecek yükümlülüklerle ilişkin kayıt bulunmaması

İlişkili şirketlerinden işlemiş vade farkları ile birlikte senetli ve senetsiz olmak üzere alacağı ilişkili şirketlerden birinin bankaya olan borçları nedeniyle oluştuğu ve oluşma tarihinden itibaren düzenlenen senetlerin vadelerinde tahsil edilemeyip ileri vadeli senetlerle yenilendiği belirlenmiş ve bu alacaklar için karşılık ayrılmaması

Maliyet değeri ile kayıtlı stokların, özellikli kullanım alanları olması nedeni ile satış fiyatları ve dolayısıyla net gerçekleşebilir değer tespiti yapılamamış, ilgili stoklar için yeni bir satış kanalı bulunamaması halinde maliyet değerleri üzerinden ilgili firmaya iadesinin planlanması

Bağlı ortaklığının stok yönetimi ve stok kontrolü ile ilgili sağlıklı bir sonuç verecek sistemi olmadığından stok ve maliyet kalemleri

Stoklara İlişkin Hususlar	ile ilgili olarak güvence verilemeyeceği kanaatine ulaşılmış, stok ve satışların maliyeti hesap grupları ile ilgili olarak düzeltme yapılması gerekip gerekmediğinin belirlenememesi Şirketin az hareket gören stoklarından bir miktar satış ilişkili tarafa yapılmış ancak şirketin geçen dönemlerde az hareket gören bu stoklara karşılık ayırmamış olması Maliyet bedeli ile gösterilen ve az hareketli olan stokların net gerçekleşebilir değerinin tespitine ilişkin yeterli kanıt elde edilememesi Bir kısmı bağlı ortaklığa ait olan az hareket gören stokların bir kısmı farklı şirketlere konsinye olarak gönderilmiş olup stokları için değer takdiri yapılmaması Üretim ve pazarlama faaliyetlerini durduran bağlı ortaklığın az hareket gören stoklar için net gerçekleşebilir değer tespit edilemediğinden elde etme maliyetleri ile gösterilmiş olması Stoklara ilişkin herhangi bir değerlendirme raporu bulunmadığından varsa değer düşüklüğü gösterilmemiş olması Stokların sayım işlemleri sonucunda fiziki tespiti gerçekleştirilememiş ve envanterinin çıkarılamamış olması Personel maaşlarını ve kıdem tazminatlarını ödememesi sebebiyle borç oluşmuş olup ilgili borçla alakalı ödeme planı temin edilememiş, eski çalışanlara olan maaş ve kıdem tazminatı borçlarına ilişkin hukuki sürecin devam etmesi ve oluşabilecek yükümlülüklerin tespit edilememesi
Diğer Hususlar	SGK ve Vergi dairelerine vadesi geçmiş ertelenmiş borçlar olup, cari döneme ait olan kısım yapılandırılmış ve sadece ilk taksit ödenmiş, ödenmeyen taksitler ve yapılandırılmayan kısım için belirsizliğin devam etmesi Banka kredilerinin ve vadesiz mevduatların tamamına ilişkin doğrulama temin edilemediğinden yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanamayıp bir düzeltmenin gerekli olup olmadığının belirlenememesi Kısa vadeli yükümlülükleri toplamı dönen varlıklar toplamını aşmış olup sermayesinin %93,57'sine tekabül eden nominal değerli payı, kredi veren bankaların rehinli hisselerin devrini onaylaması üzerine başka bir işletmeye devredilmesi İç Kontrol Birimi ve Riskin Erken Saptanması Komitesi olmaması İzlenen kasa politikası nedeni ile kasada bulunan nakdin nemalandırılmaması nedeni ile oluşabilecek zararın tespit edilememesi Banka mevduat ve diğer hazır değerler, ticari alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar, diğer alacaklar, verilen sipariş avansları, iş avansları ile sabit kıymet avansları, finansal borçlar, ticari borçlar, ilişkili taraflara borçlar, diğer çeşitli borçlar ve alınan avanslar için mutabakat alınamamış, bu nedenle oluşabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin tespit edilememesi

İncelenen 430 şirketin 2017 yılında 42 tanesine şartlı görüş verilmiştir. Yukarıda sıralanan unsurlar incelendiğinde genellikle şirketlere tek bir unsur nedeni ile değil birden fazla unsur belirtilerek şartlı görüş verilmiştir. Tek başına şartlı görüş verilmesine sebep olan unsurların başında ayrılan serbest karşılıkların bulunması gelmektedir. Özellikle banka ve finans kuruluşları başta olmak üzere bazı işletmeler tarafından da ekonomideki belirsizlik nedeni ile ayrılan serbest karşılıklar, önceki dönem ayrılmış olup cari dönemde belirli bir kısmı iptal edilen serbest karşılıklar yalnız başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur. Yine benzer şekilde şirketin elinde bulunan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin herhangi bir değerlendirme raporu bulunmaması nedeni ile tespit edilememesi tek başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur. Şirketin iştirakinin güncel bir değerlendirme raporunun bulunmaması nedeni ile güncel değerinin tespit edilememesi ve değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenememesi de tek başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur.

Son olarak şirketlerin ilişkili olan ya da olmayan ve hukuki süreçleri devam eden alacaklarına ilişkin belirsizliğin bulunması bunlara karşılık ayrılmaması ve finansal tablolara olası etkilerinin belirlenememesi şartlı görüş verilmesine neden olmuştur.

Şartlı görüş verilen denetim raporları incelendiğinde karşımıza en fazla çıkan unsur alacakların tahsiline ilişkin belirsizlik olması ve bu alacakların tamamına karşılık ayrılmaması söylenebilir. Bunun yanında şirketin özsermaye kaybının fazlalığı ve işletme sermayesi ihtiyacının oluşması sonucu sürekliliğin belirsizliği üzerindeki etkisi pek çok firmanın denetim raporlarında şartlı görüş sebebi olarak görülmektedir.

Bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin denetlenmiş mali tablolarına ulaşamaması ve bu nedenle bu şirketlerin değerlemesinin yapılamaması, maddi duran varlıkların değerlendirme raporlarının olmaması nedeni ile değer düşüklüğünün tespit edilememesi ve buna bağlı olarak karşılık ayrılmaması da en çok karşılaşılan unsurlar arasında sayılabilir.

3.6.6.2. 2017 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar

2017 yılı denetim raporlarından araştırmaya dahil edilenler içerisinde 5 tanesinde görüş bildirmekten kaçınılmış olup bu şirketler için görüş bildirmekten kaçınmanın

dayanağı bölümünde denetçi tarafından belirtilmiş olan nedenler ayrıntılı olarak ele alınarak, tespit edilen nedenler aşağıda tablo halinde özetlenerek verilmiştir.

Tablo 3.12. 2017 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar

Görüş Bildirmekten Kaçınma Sebebi	Ayrıntı
Alacaklara İlişkin Hususlar	İlişkili taraflardan toplam alacak tutarı aktif büyüklüğünün yarısından fazlasını oluşturmakta olup bu alacakların geri ödenmesi hakkında herhangi bir sözleşme, protokol, alınan teminat ve taahhüt bulunmamakta, ayrıca ilişkili taraflardan söz konusu bu alacaklar için doğrulama mektubu temin edilememiş, ilgili alacakların önemli seviyeye ulaşması, teminatsız olmaları ve ciddi kredi riski nedeniyle finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin tespit edilememesi Verilen sipariş avansının geri kazanılabilirliği ve değer düşüklüğünün tespit edilememesi Yaklaşık beş yıl önce gayrimenkul satışı yapılmış olup, bu satış işleminden kalan bakiye önceki dönem diğer alacaklarda sınıflandırılmış ve karşılık ayrılmış, şirketin söz konusu alacağın tahsil edilmesi yönünde herhangi bir hukuki işlem başlatmaması Uzun vadeli peşin ödenmiş giderlerinin durumuna ilişkin kabul edilebilir denetim kanıtı elde edilememiş, bu giderlere ilişkin kısa vadeli ticari borçlar kaleminde satıcılara borç bulunması
Özkaynaklara İlişkin Hususlar	Ana ortaklığa ait net dönem zararı ve geçmiş yıllar zararları olması
Şubelere, İştiraklere, Bağlı Ortaklıklara ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklara İlişkin Hususlar	Ana Ortaklık önceki dönem yarısını iktisap ettiği şirketinin değerleme raporunda şirket değeri belirlenmiş ve sözleşme gereği satın alma bedeli bu değer üzerinden gerçekleşmiş, ancak şirket değerlemesinde denetlenmemiş finansal tabloları kullanılmış bu sebeple, gerçeğe uygun değer üzerinden yapılacak değerleme sonucu oluşabilecek farklılıkların etkisinin tespit edilememesi Yönetim kurulu başkanı ile bir yönetim kurulu üyesi yasa dışı FETÖ-PDY örgütü kapsamında tutuklanmışlar, bağlı ortaklık şirketine kayyum ataması yapılmış ve kayyumluk yetkisinin TMSF'ye verilmiş olması Şirket yurtdışı bağlı ortaklıklarının döneme ait finansal verilerini talep etmesine rağmen, şirketin hukuki durumu nedeni ile temin edememiş, bağlı ortaklıklarını konsolide dışında tutarak finansal tablo oluşturmuş, bu uygulama TMS'ye uygun olmayıp, konsolide finansal tablolar yurtdışı bağlı ortaklıklarını dahil ederek

	hazırlansaydı, dönem sonu finansal bilgilerde yer alan neredeyse tüm hesaplar, önemli ölçüde farklılık gösterecek olması
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	Şirketin gerçeğe uygun değer ile gösterilen finansal yatırımlarının değeri uzman bir kuruluş tarafından belirlenmemiş, değer tespitlerinin şirket tarafından yapılmış olması Değer düşüklüğü karşılığı ayrılan bağlı menkul kıymet, bağlı ortaklık ve iştiraklerde önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının devam ettiği değerlendirilmiş, ancak bu işletmelerin borsada işlem görmemeleri nedeni ile denetim raporlarının bulunmaması nedeni ile değer düşüklüğü tespiti yapılamaması On yıldan uzun süre önce oluşan yapılmakta olan yatırımlar için yatırım muhasebeleştirilmemiş ve amortisman ayrılmamış, buna ilişkin değer düşüklüğü olup olmadığı ve mali tablolara etkisinin belirlenememiş olması
Muhasebe Kayıtlarıyla İlgili Hususlar	Varlık ve yükümlülüklerle ilgili olarak dış teyit işlemleri gerçekleştirilememiş veya alternatif prosedürlerle doğrulanamamış, yönetimin hala bu eksikliklerinin tamamlanması ve hataların düzeltilmesine devam etmekte olması Şirketin dönem sonu itibari ile müşteri ve tedarikçi hesap bakiyelerine ilişkin olarak alınan dış teyitlerde, kayyumluk yetkisi verilen TMSF'nin almış olduğu karar doğrultusunda dondurulmuş olan hesaplar için dış teyit çalışması yapılmadığı tespit edilmiş bunun sonucunda tutarsız olan hesap farkları dikkate alındığında finansal tablolar bundan etkilenecek olması
Borçlara İlişkin Hususlar	Borçlarının yeniden yapılandırılması amacıyla yapılan sözleşme ödemelerin zamanında yapılmaması nedeniyle, banka tarafından fesih edilmiş olup muhasebe kayıtlarına göre dönem sonu itibariyle olan borç tutarının net varlıklarının %30'unu oluşturması Borca ilişkin dikkate alınan faiz oranı ve nihai bakiye üzerinde banka ile mutabakat sağlanamamış, banka kendi hesaplamalarına göre olan alacak tutarını bildirmemekte, bankaya olan borcu nedeniyle aktife kayıtlı bulunan taşınmaz yapılan ihale sonucu banka tarafından satın alınmış, yasal itiraz süresi içinde iptal dava açılmış, dava ile ilgili hukuki sürecin alacaklı banka lehine sonuçlanmış olması Bankalara olan borçların yeniden yapılandırılması maksadıyla yapılan yeniden yapılandırma sözleşmesi ödemelerin zamanında gerçekleştirilmemesi sebebiyle, banka tarafından fesih edilmiş, muhasebe kayıtlarına göre borç tutarı net varlıklarının önemli bir kısmını oluşturmakta ve hesaplamada dikkate alınan faiz oranı ve nihai bakiye üzerinde banka ile mutabakat sağlanamamış, bankanın kendi hesaplamalarına göre olan alacak tutarını bildirmemesi

	Bankaya olan borç nedeniyle aktifte kayıtlı bulunan taşınmaz, yapılan ihale sonucu, ilgili banka tarafından satın alınmış, yasal itiraz süresi içinde, ihalenin feshi talepli dava açılmış ve hukuki sürecin alacaklı banka lehine sonuçlanmış olması
Stoklara İlişkin Hususlar	Az hareket gören stoklar için net gerçekleşebilir değer tespit edilemediğinden elde etme maliyetleri ile gösterilmesi
	Denetim çalışmasının süresinde yapılmamış olması nedeni ile dönem sonu stok sayımlarına iştirak edilememiş, belirtilen stok tutarları ile fiili stok sayımları arasında doğabilecek uyumsuzluklar dikkate alındığında finansal tabloların bundan etkilenecek olması
Diğer Hususlar	Borç bakiyesi üzerindeki belirsizliklerin, kümülatif olarak, finansal performans ve nakit akışları bakımından önemli ve yaygın etkisinin bulunduğu kanaatine varılması

İncelenen 430 şirketten 5 tanesinin denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılmıştır. Görüş bildirmekten kaçınma verilmiş olan denetim raporları incelendiğinde, bu işletmelerde şartlı görüş verilen işletmelerden daha fazla unsurla karşılaştığı söylenebilir. Bu raporlarda birçok unsur nedeni ile işletmenin finansal tabloları hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanamaması sebebi ile görüş oluşturulamadığı ve bu nedenle denetçilerin görüş bildirmekten kaçındıkları görülmüştür.

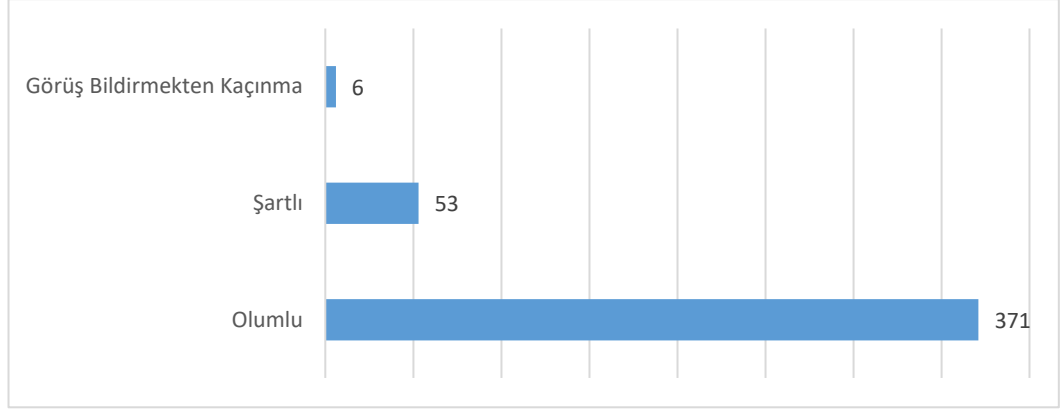
Bu dönemde görüş bildirmekten kaçınmaya en çok alacaklar ve borçlara ilişkin hususların neden olduğu görülmektedir.

3.6.7. 2018 Yılı Denetim Raporlarının Analizi

2018 yılı denetim raporları analiz edildiğinde, incelenen işletmelerin denetim raporlarında denetim firmaları tarafından belirtilen denetim görüşlerine ilişkin sayılar aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.13. 2018 Yılı Görüş Türleri Sayıları

Görüş Türü	Yıl	Yüzde
Olumlu	371	86,28
Şartlı	53	12,33
Görüş Bildirmekten Kaçınma	6	1,40
Toplam	430	100



Grafik 3.7. 2018 Yılı Görüş Türleri Sayıları

Yukarıdaki bilgilere baktığımızda incelenen raporlardan büyük bölümünde olumlu görüş verilmiştir. 2018 yılında 430 rapordan 371 tanesinde olumlu görüş verilmiştir. Olumlu görüşün toplam içerisindeki payı %86,28 olmuştur. Raporlar içerisinde 53 tanesi Şartlı Görüş içermektedir. Bu görüş türünün de payı %12,33'tür. Son olarak 2018 yılında 430 işletmeden 6'inde denetim firmaları görüş bildirmekten kaçınmıştır. Bu görüş türünün ise toplam içerisindeki payı %1,40 olmuştur. Olumlu görüş dışında verilen diğer görüşlerin toplamı 59 olup bunların toplam içindeki payı 13,72'dir. Bir önceki yıla göre 2018 yılında şartlı görüş verilmiş olan rapor sayısı 11 tane görüş bildirmekten kaçınma sayısı 1 tane artmış olumlu görüş sayısı 12 tane azalmıştır.

3.6.7.1. 2018 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

2018 yılı denetim raporlarından 53 tanesinde şartlı görüş verilmiştir. Bu raporlar ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve inceleme sonucunda denetçilerin şartlı görüş vermesine neden olan unsurlar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.14. 2018 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

Şartlı Görüş Sebebi	Ayrıntı
Serbest Karşılık	BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı gereklilikleri dışında serbest karşılık ayrılması
	Ekonomideki olumsuz beklentilere karşı serbest karşılık ayrılması
	Ekonomik belirsizlik kaynaklı ayrılan serbest karşılıkların dönem net karını azaltıcı etki yapması
Karşılıklara İlişkin Hususlar	Ticari alacaklar hesabında ve verilen sipariş avansları hesabında yer alan vadesi geçmiş ve uzun süredir tahsilat yapılamayan alacak için herhangi bir karşılık ayrılmaması
	Diğer alacaklar hesabında yer alan teminatın nakde çevrilmesine istinaden verilen, hareketsiz diğer alacak mevcut olup tahsil edilemeyen bu tutarlara ilişkin herhangi bir karşılık ayrılmaması

	Bağlı ortaklığın on yıl önce çalışmaya başlamış ve yurtdışında bir emeklilik sistemine tabi olan çalışanları mevcut olup, şirketin bu çalışanları için ayırdığı karşılıkların bütünlüğü ve aktüer hesaplama tabi olmaması ile ilgili olarak önceki dönem şartlı görüş bildirilmiş, şirket aktüeryal çalışmaları yaptıktan sonra ilgili karşılığın daha düşük tutardan kaydedilmiş olması gerektiğini tespit etmiş olmakla birlikte, düzeltmeyi TMS 8 uyarınca geçmiş yıl finansal tablolarını yeniden düzenleyerek yapması gerekirken, karşılık tutarını geçmiş yıl karlarını cari yılda artırarak özkaynaklar hesabıyla ilişkilendirerek düzeltmiş olması
Vergilere İlişkin Hususlar	Borç alacak ilişkilerinden kaynaklanan dava dosyalarından doğacak olan borcun işletme lehine işlenecek olan faiz ve katlanılan diğer masraflar dikkate alınarak hesaplanacak tutar dahil olmak üzere devam eden davalar için hesaplanacak alacak tutarının tamamı, yönetim kurulu başkanı tarafından üstlenilmiş olup açılmış ve devam eden davalar için karşılık ayrılmamış olması Ertelenmiş vergi varlıklarının kayıtlara alınması ancak gerekli mali kazancın şüpheli olması Bağlı ortaklığının ihracat satışlarından kaynaklanan KDV alacağı mevcut olup ilgili alacağın 2008-2014 yıllarına ilişkin kısmı incelenmiş olup bir kısmının iadesi kabul edilmiş olmakla birlikte diğer kısmının ise iadesi reddedilmiş ve şirkete ilaveten ceza tebliğ edilmiş ve iadesi kabul edilmeyen tutar ile ceza tutarı 2018 yılında diğer faaliyet giderleri hesabına kaydedilmiş, buna bağlı olarak kısa vadeli diğer alacaklar hesabı içerisinde muhasebeleştirilen kalan KDV alacağının onaylanan kısmı dışında kalan kısmının tahsiline ilişkin belirsizlik mevcut olmakla birlikte karşılık ayrılmaması Şirket ertelenmiş vergi varlığını, sermaye artışı sonrası artan işletme sermayesi ve ileriye dönük karlılık beklentileri sebebiyle muhasebeleştirmiş fakat, şirketin bu ertelenmiş vergi varlığından faydalanmasını sağlayacak seviyede mali karı gerekli olan sürede elde etmesine ilişkin belirsizlik bulunması Asıl ve faizi ile birlikte vadesi geçmiş vergi borcunun bir kısmı taksitlendirilmiş kalan kısmı için iptal davası açılmış olup hukuki sürecin belirsizliğinin devam etmesi
Alacaklara İlişkin Hususlar	İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar hesabında bulunan vadesi geçmiş alacak, tahsil edilebilir olduğunu düşünüldüğünden herhangi bir karşılık ayırmamış, vadesinin geçmiş olması ve karşılığında herhangi bir teminat ayrılmaması nedeniyle bu tutarın tahsil edilebilirliği ile ilgili görüş oluşturulamaması İlişkili taraflardan ticari alacaklar olarak sınıflandırılmış olan dövizli alacak şirket kayıtlarında tarihi maliyet ile takip edilmekte olup değerlemesi yapılmamış ve mutabakat sağlanamamış olduğundan geri kazanılabilirliğinin belirlenememesi Verilen sipariş avansının geri kazanılabilirliği ve değer düşüklüğünün tespit edilememesi İlişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar bakiyesinin bir kısmı arazisi üzerinde süren inşaat projesine istinaden devir alınacak

binaların satılması ile oluşan alacaklardan meydana gelmiş olup tahsili yapılmayan bu tutarlar için karşılık ayrılması

Tahsili şüpheli hale gelen yabancı para üzerinden alacağın tahsil edilmemesine rağmen TL cinsine çevrilmesi ve aradaki olumlu farkının gelir olarak kaydedilmesi

Şirketin ortaklardan alacağı bulunmakta olup şirket bu alacaklar için yıllık faiz oranı üzerinden cari hesap faizini fatura etmiş, ancak geri ödeme koşullarını belirleyen herhangi bir sözleşme bulunmaması

Şirketin ilişkili taraflara ilişkin uygulanan bir vade politikası bulunmayıp, herhangi bir faiz, gecikme farkı veya vade farkı uygulanmaması

Şirketin ilişkili tarafları olan şirket ve şirket ortağı ile olan işlemlerde 2015 yılı içerisinde yapılan transferler ile ticari ve ticari olmayan ilişki ayrımı ortadan kalkmış, ilişkili taraflar ile olan tutarlar kendi aralarında mahsup edilmiş ve cari hesap bakiyeleri senet alınması yolu ile kapatılmış, ilgili mahsup işlemi neticesinde şirketlerden alınan vadesi geçmiş alacak senedine ilişkin kısmi tahsilatlar yapılmış, bir kısmı, yapılan temlik işlemi ile başka bir işletmeye olan borç bakiyesi ile mahsup edilmiş olup, henüz tahsil edilemeyen bir bölüm daha bulunması

Şirketin ilişkili olmayan taraflardan ticari alacakları içerisinde alacağı ile peşin ödenmiş giderleri içerisinde verilen sipariş avansının tahsilatları çok uzun süredir gerçekleşmemiş olup alacakların tahsiline yönelik desteklenebilir denetim kanıtı elde edilememiş ve alacaklar için değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamış olup alacakların tamamı için değer düşüklüğü karşılığı ayrılıysa ertelenmiş vergi etkisi sonrası net kar üzerinde etkisinin olması

Ticari alacakların bir kısmının vadesi geçmiş ve vadesi geçen ticari alacakların bir kısmı için de kanuni takibe geçilmiş olup alacağa ilişkin teminat olarak henüz tapu devirleri yapılmaması ve şüpheli alacak karşılığı ayrılması

Şirket tedarikçilere verilen avansların tahsilatının izleyen dört yıl içinde elde edilecek hasat ile gerçekleşeceğini öngörmekte, ancak olumsuz koşullar nedeniyle sebze üretiminin yapılmasına engel olması ve endüstriyel sebze ekimindeki azalış nedeni ile tedarikçiler yükümlülüklerini cari dönemde öngörülen seviyelerde yerine getirememiş, bu durumun tekrarı halinde tedarikçiler yükümlülüklerini öngörülen sürelerde yerine getiremeyebilirler, şirketin bu avansların geri ödenmeyen kısımlarını finanse etmeyi sürdürmesi gerekecek ve söz konusu avans tutarlarının nasıl tahsil edileceği hakkında kanaat oluşturulamaması

Doğrulama mektubu alınamamış alacakların önemli düzeye ulaşması sebebiyle, bir yıldan fazla süredir tahsil edilemeyen alacak için şüpheli alacak karşılığı ayrılmış olup, bu durumun işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyeti hakkında şüphe oluşturabilecek bir belirsizliğin mevcut olduğunu göstermesi

Bir borçluya ait iki adet özel sektör borçlanma araçlarından beklenen tahsilatlar gerçekleşmemiş ve ilgili borçlanma araçlarının borçlusu faaliyetlerini durdurma sürecinde olup

	bunlardan doğan ve kredi değeri düşüklüğü bulunan alacaklar için beklenen kredi zararı karşılığı ayrıldıktan sonra kalan net taşınan değeri ile diğer alacaklar kalemi altında sınıflandırılmış, eğer alacakların hepsi için beklenen kredi zararı karşılığı ayrılıysaydı, esas faaliyetlerden diğer giderler ve ertelenmiş vergi geliri, net kar ve özkaynaklar üzerinde etkisinin oluşacak olması Şirket yöneticisine iş avansı olarak ödeme yapıldığı, bu ödemenin emsallerin üzerinde olduğu ve aynı zamanda bu tutar için faiz işletilmediği görülmüş olup eğer faiz işletilmiş olsaydı bunun dönem zararı üzerinde etkisinin oluşacak olması İlişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar hesabında yer alan ve diğer alacaklar hesabında yer alan devreden alacağı bulunmakta olup, diğer alacak tutarı üzerinden adet hesaplanmış, ticari alacaklara ilişkin tahsilat planı bulunmaması
Özkaynaklara İlişkin Hususlar	Dönem zararı gerçekleşmiş ve kısa vadeli yükümlülüklerin kısa vadeli varlıklardan fazla olması Bağlı ortaklıklar ödenmiş sermayesinin üçte ikilik bölümünü kaybederek teknik iflas halinde olup işletmenin sürekliliğini devam ettirebilmesi ile ilgili ciddi bir belirsizlik olması
Şubelere, İştiraklere, Bağlı Ortaklıklara ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklara İlişkin Hususlar	Bağlı ortaklığının satın alınması sırasında şerefiye oluşmuş olup maliyet değeri ile gösterilmiş olan şerefiyenin değeri düşüklüğüne uğramadığına dair yeterli denetim kanıtı elde edilememesi Satış amaçlı duran varlık olarak gösterilen ve yurt dışında kurulu iştirak, önceki dönemlerdeki özkaynak yöntemine göre değerlendirilmiş değeri üzerinden gösterilmiş olup, bağımsız denetim yapılmış finansal tabloları ve satılabilir değerine ilişkin herhangi bir değerlendirme çalışması bulunmadığından gerçeğe uygun değer testi yapılamaması Sermaye ve ortaklık yapısına ilişkin yurtdışında çok sayıda dava açılmış bu davaların ülkemizdeki sonuçları ve doğuracağı yükümlülükler hakkında kanaat oluşturulamaması Ortaklık davalarının aleyhte sonuçlanması sebebi ile yapılması gereken hisse devir işleminin yapılmaması ve bunların alacak hesaplarında gösterilmesi Yurtdışında yerleşik bağlı ortaklıklar satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılmış ve maliyet değerlerinden muhasebeleştirilen bu varlıkların sınırlı ölçüde faaliyet göstermesi ve toplam net varlık değerlerinin karşılıksız kalması nedeni ile değerlerinin tamamı için değeri düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekirken karşılık ayrılmamış olması nedeni ile geçmiş yıl zarar tutarının bundan etkilenmesi Bağlı ortaklık kiralanabilir maddi duran varlık alımı için yurtdışı şirketi devralmış olup maddi duran varlıkların kiraya verilmesi için sözleşme yapılamadığından şirketin faaliyete geçememesi sebebiyle satışının planlanması ancak satış değerine ilişkin tahmin ve veri olmadığından makul değeri tespiti yapılamaması Şirketin bağlı ortaklıktan beş adet senede bağlanmış olan alacağı bulunmakta şirket sağlanan borçların, girişim şirketlerine borç ve sermaye finansmanının karması olarak yapılandırılmış finansmana dönüştürülmesine, alınan dört adet senedin geri

verilmesine, sözleşmelerin imzalanmasına, gerekli işlemlerin ve bildirimlerin yapılmasına karar verilmesi

Bağlı ortaklığın makul piyasa değerinin belirlenememesi nedeni ile makul değerinin değerlendirme raporu ile tespit ettirilmesi için SPK tarafından uyarı verilmiş, faaliyetlerinin tebliğ ile uyumlu hale getirilmemesi durumunda şirketi zarara uğratmayacak biçimde, aktarılan kaynaklardan daha az tutarda olmayacak bir bedel ile portföyden çıkarılması gerektiği bildirilmiş, buna istinaden bu şirketin satışı için gerekli işlemlerin başlatılmasına karar vermiş ve değerlemesi yaptırılarak değerlendirme tutarı üzerinden gösterilmesi

Şirketin payları Borsa İstanbul Yönetim Kurulu kararı ile, şirketin sermayesinin hepsine sahip olduğu bağlı ortaklığı payları hakkında alınan ihtiyati haciz kararı ile bu paylara ilişkin ilmlühaberlerin fiziken icra dairesine teslim edilmiş olması ve bu payların şirket aktifinin %71'ine karşılık gelmesi ayrıca bu konunun şirket faaliyetlerinde ve finansal yapısında önemli derecede belirsizlik meydana getirmesi sebebiyle Ağustos 2016 tarihinde Yakın İzleme Pazarı'nda işlem görmeye başlaması

Şirketin finansal yatırımlarda takip ettiği firmalardan biri dışındakiler gayri faal durumda olup, firmaların dönem sonu itibarıyla faaliyetleri olmadığı için şirket tarafından değerlendirme raporu hazırlanmayıp, mevcut özkaynak değerleri ile şirketin sermaye sağlama amacıyla bu firmalara verdiği borçları dikkate alınmış olması

Bağlı ortaklık borsada işlem görmeyen A grubu paylarını gerçeğe uygun değerinden gösterilmiş, B grubu payları borsada işlem görmekte, şirketin A grubu hisselerin gerçeğe uygun değeri değerlendirme raporuna istinaden yapılmış ancak değerlemeye konu olan bağlı ortaklığın finansal tablolarının ve beklenen nakit akımlarının önemli derecede değiştiğinin tespit edilememesi

Bağlı ortaklık değerlendirme raporundan sonra bedelli sermaye artışı gerçekleştirmiş olup A ve B grubu hisse adetleri %75 oranında artmış buna bağlı olarak güncel finansal tablo ve projeksiyonlarla ölçülecek ve yeni hisse adedi ile hesaplanacak gerçeğe uygun değer olası etkilerinin belirlenememesi

Bağlı ortaklığa sermaye taahhüdü yerine getirilmemiş ve konu mahkemeye taşınmış olup borca ilişkin karşılık ayrılmamış ve mahkemenin şirket aleyhine sonuçlanmasının finansal tablolara olası etkisinin belirlenememesi

Şirketin bağlı ortaklıklarından biri tarafından, Şirketin ana ortağı durumundaki kişinin sahibi bulunduğu hisse senetlerinin bağlı ortaklığa satışının geçersiz olduğunun belirlenmesi ve hisse devir bedeli için ödenen tutarın yasal faizi ile birlikte iadesi talepli dava açmış olup dosya bilirkişiye gönderilmiştir, bu davanın herhangi bir yükümlülük oluşturmayacağı varsayımı ile karşılık ayrılmaması ile ilgili herhangi bir değerlendirme yapılamaması

Şirketin bağlı ortaklığındaki hisselerinin satışına ilişkin, sözleşmeye göre belirlenen kısmın bir bölümü tahsil edilmiş, kalan kısmın Borç Tasfiyesi Protokolüne istinaden 2019 sonuna

	kadar ödeneceği tespit edilmiş, ilgili cari hesap bakiyesi yabancı para olarak izlenmekte olup, bugüne kadar hesaplanmış olan vade farklarının iptal edilmiş olması Bağlı ortaklıklarının finansal tablolarında yer alan özkaynak tutarlarının bir kısım hisse temini için ödeme yapılmış ve büyük orandaki hisse temini için herhangi ödeme gerçekleşmemiş, oluşan şerefiye tutarı finansal durum tablosunda kaydedilmiş olup indirgenmiş nakit akış yöntemi kullanılarak piyasa değerleri belirlenmiş ve değerleme sonrası oluşan fark tutarı yeniden değerleme artışı olarak kayıtlara alınmış, hazırlanan değerleme raporlarında, indirgenmiş nakit akım analizlerinde varsayılan son iki dönemin hasılat tahmin tutarlarına ulaşılabilmesi Ana Ortaklık önceki dönem yarısını iktisap ettiği şirketinin değerleme raporunda şirket değeri belirlenmiş ve sözleşme gereği satın alma bedeli bu değer üzerinden gerçekleşmiş, ancak şirket değerlemesinde denetlenmemiş finansal tabloları kullanılmış bu sebeple, gerçeğe uygun değer ile yapılacak değerleme neticesinde oluşabilecek farklılıkların etkisinin tespit edilememiş olması
Şerefiyeye İlişkin Hususlar	Özkaynaktan pay alma yöntemi ile muhasebeleştirilen iş ortaklığının şerefiye dahil, taşınan değerinde değer düşüklüğü olup olmadığının testi belirli parametreler kullanılarak hazırlanan indirgenmiş nakit akımları modeline dayanmakta olup bunlar geleceğe dayalı önemli tahmin ve varsayımları içermekte ancak bazı tahmin ve varsayımların makuliyeti ile ilgili makul güvence elde edilememiş, dolayısıyla ilgili finansal tablo kaleminde değer düşüklüğü olup olmadığı konusunda bir sonuca varılamaması
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	Yatırım amaçlı gayrimenkuller, ilgili standartlardaki seçimlik hak çerçevesinde gerçeğe uygun değeri ile mali tablolarda izlenmesi tercih edilmiş, bir önceki dönem mali tabloların hazırlanması esnasında baz alınan değerleme raporunun dikkate alınması Maddi duran varlıklar, değerlemeye tabi tutulmuştur ve güncel değerleme raporu hazırlanmadığından maliyet yöntemine göre değer analizi ne göre değerlendirilmiş ve tespit edilen olumlu değerleme farkı tutarı özkaynaklar altında maddi duran varlık yeniden değerlendirme fonu hesabında muhasebeleştirilmesi Arsa ve binalarını gerçeğe uygun değeri üzerinden değerlemekte olup bu gayrimenkullerin son değerlemesi beş yıl önce yapılmış ve değerlendirme tarihinden bu zamana geçen zamanda gerçeğe uygun değer belirlenmesi için yeni bir çalışma yürütülmemiş olup gerçeğe uygun değerini yansıtmadığının belirlenememesi Gerçeğe uygun değer yöntemi ile aktarılan yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirme raporu alınmadığından finansal durum tablosu, konsolide kar veya zarar ve diğer kapsamlı gelir tablosu, konsolide özkaynak değişim tablosu ve konsolide nakit akış tabloları üzerinde bir etkisi olup olmadığının belirlenememesi Arazi satışından doğan ve ilişkili olmayan taraflardan ticari alacaklarda bulunan alacak zamanında tahsil edilememiş olup, satılan arazinin şirkete geri verilmesine veya alacağın faizle birlikte ödenmesi konusunda dava açmış ve dava sürecinin devam etmesi

	Şirket fabrikasında üretim faaliyetlerini durdurmuş ve üretim faaliyetinde bulunduğu dönemde tüm makine, demirbaş ve taşıtlarının değerlemesini yaptırmış, ancak üretim faaliyet tamamen durduğundan ve güncel değerlendirme yapılmadığından makineler, demirbaşlar ve taşıt araçlarında değer düşüklüğü bulunup bulunmadığının belirlenememesi Taşınmaza ait tapu mutabakatı temin edilememiş olup varsa oluşabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin belirlenememesi Uzun vadeli canlı varlık ve kısa vadeli canlı varlık olmak üzere canlı varlıkları bulunmakta, makul değer tahmininde en güvenilir gerçeğe uygun değer tahminine ulaşmak için her bir büyükbaş hayvan grubunu ve grubun daha detaylı olan önemli özellikleri göz önünde bulundurulmuş olup canlı varlık değer tahminleri, alınan görüşe göre yapılmış ancak piyasadaki işlem gerçekleştirmeleri düşük kaldığından kanaat oluşturulamaması
Yargı/Kamu Otoriteleri ile İlgili Hususlar	Vadesi geçmiş ve ertelenmiş vergi ve sosyal güvenlik prim borçlarının üç dönem öncesine isabet eden kısmı yapılandırılmış, yapılandırmanın ilk taksiti ödenmiş sonraki yapılandırma taksitlerinin ödenmemesinden dolayı, borç yapılandırması bozulmuş olup, ayrıca yapılandırma dışında cari döneme ait vadesi geçmiş vergi ve SGK borcu bulunması Vergi daireleri ve SGK'ya olan borçlarının tamamının vadesi geçmiş durumda olup bu borçlardan dolayı şirkete ilave gecikme faizleri de yansıyacak olması Yönetimin Kayyum Heyetine ardından TMSF'ye devredilip Savcılık Makamı, Emniyet Mali Suçlar Şubesi ve SPK tarafından çeşitli inceleme ve çalışmalar devam etmekte olup ilgili kararın dayanağını oluşturan raporların sunulmaması nedeniyle, finansal tablolarda bir düzeltmenin gerekip gerekmediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi Yurtdışı yerleşik bağlı ortaklığın kontrolü kaybedilmiş olup yasal süreç devam etmekle birlikte gerçeğe uygun değer tespiti yapılamadığından finansal tablolarda düzeltme gerekip gerekmediğinin tespit edilememesi
Muhasebe Kayıtlarıyla İlgili Hususlar	Ana faaliyet konusu olan üretimini sonlanmış olup Şirket, sonlandırılan bu faaliyetlerden ilgili dönemlerde elde edilen kar veya zararları "Sürdürülen Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler" kalemi altında sunmuş, bu işlemin TFRS 5 ilgili paragrafları kapsamında nakit oluşturan birim ya da birimler grubu tanımını karşılamamakta olması İşten ayrılan personellere çek ve senet vermiş olup, verilen kıymetli evraklara ilişkin olarak gider tahakkukları yapılmamış, personel yönetimi ve kontrolü ile ilgili sağlıklı bir sonuç verecek sistem olmadığından personelden alacaklar kalemi ile ilgili olarak güvence verilemeyeceği kanaatine ulaşılmış ve gider tahakkuklarını kayıtlarına almış olmasının özkaynaklar ve dönem zararı üzerinde etkisinin olması Banka kredileri ve vadesiz mevduatlar için doğrulama temin edilememesi nedeniyle bunlara ilişkin yeterli ve uygun denetim

	kanıtı elde edilememiş olup bu tutarlarda herhangi bir düzeltmenin gerekip gerekmediğinin tespit edilememesi Şirket gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılarak ölçülmesi gereken iştirakini maliyet bedelleri üzerinden ve TFRS 10 gereği finansal tablolarında konsolide ederek sunulması zorunlu, kontrol etmiş olduğu bağlı ortaklıklarını maliyet bedelleri ile finansal varlık olarak göstermekte olup bu finansal varlıklar için değer düşüklüğü çalışması yapılamamış, söz konusu yükümlülükler eğer finansal tablosunda muhasebeleştirilmiş olsaydı finansal durum tablosu kalemleri üzerindeki etkisi ile ilgili olarak düzeltme yapılması gereken bir durum olup olmadığının belirlenememesi Daha önce gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklarda sınıflandırdığı devlet borçlanma senetlerini, itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen finansal varlıklar altında yeniden sınıflandırmış ve kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler veya giderler altındaki menkul değerler değer azalış fonunu iptal etmiş, bu durum, ilgili TFRS 9'a aykırılık teşkil etmekte olup ilgili sınıflama yapılmamış olsaydı, toplam varlıklar ve özkaynaklar üzerinde etkisinin olması Satışların maliyeti tutarı hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanamamış ve finansal tablolarda düzeltme yapılmasının gerekip gerekmediğinin tespit edilememesi Önceki döneme ait konsolide finansal tablolarını yeniden düzenlemek için gerekli düzeltmeleri yapmış, bir önceki dönemin başındaki konsolide finansal durum tablosuna ait düzeltmelerin etkisinin, konsolide finansal büyüklüğü içerisinde önemli bir etkiye sahip olmayacağı değerlendirmesiyle, TMS 8 standardına dair açıklamaların sunulmaması Yatırım amaçlı gayrimenkullerini finansal tablolarda gerçeğe uygun değerleri ile gösterme politikasını benimsemiş, gerçeğe uygun değer güncelleme işlemini 2018 ve 2016 tarihi itibarıyla yapmış, dolayısıyla 2017 tarihi itibarıyla, güncel olan gerçeğe uygun değer yöntemi ile taşınmamasından ötürü söz konusu tutar üzerinde, bir düzeltme yapılmasının gerekli olup olmadığının belirlenememesi
İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Hususlar	Mevcut faaliyetinin yeterli ölçüde gelir elde edebilecek seviyede olmadığı kanaatine varılmış ve sermayenin artışına yönelik yönetim kurulu kararının uygulanamaması halinde, sermayesinin 2/3'ünü kaybedeceği, sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olması Son üç dönemdir normal faaliyetlerini devam ettirebilmesi ile ilgili likidite sıkıntısı içerisine düşmüş, bu kapsamda aktifte yer alan fabrika arsa ve binası satış tarihinden başlayarak aynı yerde 2 yıl kirada kalmak koşuluyla satılmış, satış işleminden elde edilen nakit girişi 2 yıllık kira bedeli düşüldükten sonra oluşmuş tutarla kısa vadeli kredilerin büyük bir kısmı ve vadesi geçmiş satıcı borçları ödenmiş olması

	Şirket yeni finansman anlaşmaları yapamamış veya yeni bir finansman kaynağı oluşturamamış, bu durum şirketin sürekliliğinin devamına ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermekte olduğundan, şirket olağan iş akışı içinde varlıklarını nakde çeviremeyecek ve yükümlülüklerini yerine getiremeyecek olmasının finansal tablolarla tam olarak açıklamaması
	Şirket son beş yıl boyunca yeterli kapasitede üretim yapamamış ve bu süre zarfında zarar etmiş olup sürekliliği yeni sermaye girişlerine bağlı olması
	Şirket zarar etmiş ve kısa vadeli borçları, dönen varlıklarını aşmış olup faaliyetlerinin sürekliliği yeni kaynak sağlanması ve ticari faaliyetlerin artırılmasına bağlı olması nedeni ile sürekliliğini devam ettirme yeteneği hakkında ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin var olması
	Bağlı ortaklığın aracılık faaliyetleri başvurusu üzerine geçici süreyle durdurulmuş olup sürecin belirsizliğin işletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizlik oluşturması
	Aktif toplamının %59'unu oluşturan ticari alacakların yaklaşık %70'lik kısmı ilişkili taraflardan olup operasyonel faaliyetlerinin sürekliliğini sağlayabilmesinin, söz konusu alacakların tahsilatında önemli gecikmeler olmamasına bağlı olması
	Şirket son iki dönem faaliyetleri dönem zararı ile sonuçlanmış, sermayesinin üçte ikisinden fazlasını kaybetmiş ve ticari mal alışlarından kaynaklanan kredi kartı borçlarının asgari ödemelerini yaparak mevcut borçlarını ertelemesi
Borçlara İlişkin Hususlar	Personele olan ücret borcunun bir kısmı cari dönem öncesine ait olup ekonomi çevrelerinde yaşanan sıkıntılar nedeniyle ödenememiş, ayrıca iki dönem önce alınan iyileştirici önlemler kapsamında işten çıkarılan personele ödenecek kıdem tazminatına ilişkin verilen borç senetlerinden bir kısmının ödenememesi
	Kredilerin vadesinde ödenememesinden dolayı banka tarafından kredinin tamamının geri ödenmesi için ödeme emri ve ihtiyati haciz kararı gönderilmesi
	Şirket borçlu olduğu ilişkili firmaları dışındaki firmalardan birçoğu ile borçlarını ödemediği gerekçesi ile dava aşamasında olup, bu borçlarla ilgili doğrulama temin edilememekte ve bu borçların güncel tutarları davalar sonuçlandığında belli olacak olması
	Şirket kredi borçlarının taksitlerini ve faizlerini vadesinde ödeyememiş, bu nedenle kredi kullanılan banka tarafından kredi kat ihtarnamesi gönderilmiş, buna itiraz edilmiş olup banka tarafından kredinin tamamı talep edilmiş ve bankadan talep edilen bakiye doğrulama yazısına, alacak takipte olduğu için banka tarafından cevap verilmemiş, bu nedenle kredi bakiye doğrulaması yapılamaması
	Kredilerle ilgili şirketin %100 sahibi olduğu bağlı ortaklığının taşınmazı üzerinde 2. derece ve 3. derece banka lehine ipotek bulunmakta olup, bununla ilgili olarak banka ipoteğin paraya çevrilmesi yolu ile takibe geçmiş ve ipoteğin paraya çevrilmesi

	yolu ile takipte icra emri şirkete tebliğ edilmiş, şirketin itiraz ederek icranın geri bırakılması talepli dava açmış olması Şirketin, tamamı yeniden yapılandırılmış finansal borçları olup, ilgili kredilerin anapara ve faiz taksitleri vadesi geçmesine rağmen ödenmemiş, bu durumun finansal tablolar üzerindeki etkisinin tespit edilememesi Ticari borçlara ilişkin mutabakat mektubu alınamamış olması nedeniyle varsa oluşabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin tespit edilememesi
Stoklara İlişkin Hususlar	Diğer stoklar hesap kaleminin ilişkili kuruluşlardan olan şirketin yapmakta olduğu bir projesine ilişkin stoklardan oluşmakta olup ilgili stokların satılabilir değeri ile ilgili olarak herhangi bir denetim kanıtı elde edilememesi Ana ortaklık ve bağlı ortaklıkların stok sayımlarına iştirak edilememiş ve konu ile ilgili bilgi verilmemiş, stok yönetimi ve stok kontrolü ile ilgili sağlıklı bir sonuç verecek sistem olmadığından stok ve maliyet kalemleri ile ilgili olarak güvence verilemeyeceği kanaatine ulaşılmış, buna bağlı olarak bu kalemlerde herhangi bir düzeltmenin gerekip gerekmediğinin tespit edilememesi Önceki dönem içerisinde satışlarından iade alınmış olan hareketsiz stoklar bulunmakta olup bunlara ilişkin bir değer düşüklüğü karşılığı ayrılmamış ve herhangi bir değer düşüklüğü bulunup bulunmadığı konusunda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiş, bu nedenle net gerçekleşebilir değerinden gösterilmesine ilişkin herhangi bir düzeltmenin gerekli olup olmadığının belirlenememesi Az hareket gören stoklara, kullanılabilir olduğu gerekçesi ile karşılık ayrılmaması Sunulan bilgi ve belgeler, hareket görmeyen stoklara ilişkin değer tespiti ile ilgili değerlendirme yapma imkanı sağlamaması Dönem sonundaki fiziki stok sayımına katılım sağlanmış fakat stok sayımına uygun koşullar yerine getirilemediğinden denetim esnasında sunulan stok listelerinin teyidi sağlanamamış, stok miktarının tespiti için alternatif yöntemlerle tatmin edici bir görüşe varma olanağı bulunamamış, bunların finansal tablolar üzerindeki olası etkilerinin belirlenememesi Stoklarının adetlerinin doğruluğu konusunda ve ayrıca önceki dönem itibarıyla olan stokların birim maliyetlerinin doğruluğu konusunda yeteri kadar bulgu elde edilememiş, Bu hususun bir sonucu olarak, herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekli olup olmadığının belirlenememesi Ticari mal stoklarının henüz stok sayımı yapılamamış olup net gerçekleşebilir değer tespiti yapılamadığından elde etme maliyetleri ile yansıtılmış, varsa bir değer düşüklüğü tespiti yapılamamış olması

İncelenen 430 şirketin 2018 yılında 52 tanesine şartlı görüş verilmiştir. Yukarıdaki tabloda verilmiş olan şartlı görüş verilmesine neden olan unsurlar incelendiğinde çoğunlukla şirketlere tek bir unsur nedeni ile değil birden fazla unsur belirtilerek şartlı görüş verilmiştir. Tek başına şartlı görüş verilmesine sebep olan unsurların başında ayrılan serbest karşılıkların bulunması gelmektedir. Banka ve finans kuruluşları başta olmak üzere bazı işletmeler tarafından da ekonomideki belirsizlik nedeni ile ayrılan serbest karşılıklar yalnız başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur. Yine benzer şekilde şirketin elinde bulunan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin herhangi bir ekspertiz raporları bulunmaması nedeni ile tespit edilememesi tek başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur. Şirketin iştirakinin güncel bir değerlendirme raporunun bulunmaması nedeni ile güncel değerinin tespit edilememesi ve değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenememesi de tek başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur.

Son olarak şirketlerin ilişkili olan ya da olmayan ve hukuki süreçleri devam eden alacaklarına ilişkin belirsizliğin bulunması bunlara karşılık ayrılmaması ve finansal tablolara olası etkilerinin belirlenememesi şartlı görüş verilmesine neden olmuştur.

Şartlı görüş verilen denetim raporları incelendiğinde karşımıza en fazla çıkan unsur alacakların tahsiline ilişkin belirsizlik olması ve bu alacakların tamamına karşılık ayrılmaması söylenebilir. Bunun yanında şirketin özsermaye kaybının fazlalığı ve işletme sermayesi ihtiyacının oluşması sonucu sürekliliğin belirsizliği üzerindeki etkisi pek çok firmanın denetim raporlarında şartlı görüş sebebi olarak görülmektedir.

Bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin denetlenmiş mali tablolarına ulaşamaması ve bu nedenle bu şirketlerin değerlemesinin yapılamaması, maddi duran varlıkların değerlendirme raporlarının olmaması nedeni ile değer düşüklüğünün tespit edilememesi ve buna bağlı olarak karşılık ayrılmaması da en çok karşılaşılan unsurlar arasında sıralanabilir.

Muhasebe kayıtlarının yapılması esnasında yapılan hatalar, TFRS'ler ile uyumsuz kayıt yapılması işletmenin sürekliliğine ilişkin sorunların bulunması diğer sık karşılaşılan unsurlar arasında ifade edilebilir.

3.6.7.2. 2018 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar

Araştırmaya dahil edilen şirketlerden 2018 yılında 5 tanesinin denetim raporunda denetçiler görüş bildirmekten kaçınmıştır. Bu raporlar ayrıntılı bir şekilde analiz edilmiş ve görüş bildirmekten kaçınmaya neden olduğu belirtilen unsurlar aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.15. 2018 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınmaya Neden Olan Unsurlar

Görüş Bildirmekten Kaçınma Sebebi	Ayrıntı
Karşılıklara İlişkin Hususlar	Aleyhe ve lehe açılmış çok sayıda devam eden dava ve icra takibi bulunmakta, bu dava ve icra takipleri için, geçmişte aynı nitelikte olup sonuçlanmış davalar dikkate alınarak avukatların ve kendi değerlendirmelerinin doğrultusunda, karşılık ayrılmamış olması Diğer peşin ödenen giderlerin bir kısmı bağlı ortaklığın ödemesini yaptığı ancak herhangi bir belge düzenlenmemesi sebebiyle herhangi bir hesap ile ilişkilendirilemeyen tutarlardan oluşmakta olup bunlara ilişkin herhangi bir denetim tekniği uygulanamaması ve karşılık ayrılmaması Bağlı ortaklığa ödenen ortaklık bedeline ilişkin karşılık ayrılmaması Şirket aleyhine kambiyo senetlerine mahsus takipten doğan iflas davası bulunmakta olup, ilave ayrılması gerekecek dava karşılığı hakkında yeterli denetim kanıtı elde edilememesi
Alacaklara İlişkin Hususlar	Birçok avukata verilmiş olan avanslara ilişkin protokol ve sözleşmenin bulunmaması, bunlara ilişkin doğrulama temin edilememesi ve bunların oluşturabileceği taahhüt ve yükümlülüklerinin belirlenememesi Gerçek kişi ortaklarından ve ilişkili taraflarından önceki dönemlerde çeşitli vade ve tutarlarda senet alınmış, senetlerin vadesi gelenlerinin tahsilatının gerçekleştirilememesi Diğer alacaklar ve ilişkili taraflardan alacak senetleri ile ticari alacaklar ve ilişkili olmayan taraflardan alacak senetlerinin fiziki tespiti yapılamamış, bu nedenle alacak senetleri hesabının varlığı konusunda görüş oluşturulamaması Vade farkları konsolide finansal tablolara yansıtılmış ve tamamı finansman amaçlı olan alacaklar, ilişkili şirketlerden ve taraflardan ticari ve ticari olmayan alacakları olup dönen varlıklara oranının %52 olması

	Herhangi bir iş çerçevesine bağlanmamış alacakların mahiyeti hakkında bilgi edinilememesi nedeniyle oluşabilecek yükümlülüklerin tespit edilememesi
	Net işletme sermayesi pozitif olarak gözükmekle birlikte dönen varlıklar içerisinde ticari alacaklar ve verilen avanslar hesap grupları altında bulunan alacak tutarların önemli bir bölümü inşaat-gayrimenkul geliştirme sektöründe faaliyet gösteren ilişkili şirketlerden olan alacaklardan ve bu şirketlere verilen avanslardan oluşması
Özkaynaklara İlişkin Hususlar	Bankaya olan borcu nedeniyle aktifine kayıtlı bulunan taşınmaz, yapılan ihale sonucu, ilgili banka tarafından satın alınmış, yasal itiraz süresi içinde, ihalenin feshi talepli dava açılmış ve hukuki süreç alacaklı banka lehine sonuçlanmış olup taşınmazın aktiften çıkartılması esnasında net aktif değeriyle, mahkemece belirlenen değer arasındaki farkın dönem karını artırıcı etki yaratması
	Bağlı ortaklığın ödenmiş sermayesinin üçte ikilik bölümünü kaybetmiş olup teknik iflas halinde olması
Şubelere, İştiraklere, Bağlı Ortaklıklara ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklara İlişkin Hususlar	Bağlı ortaklığa olan borç bağlı ortaklığın payını devrederek kapatılmış olup varlık devrine ilişkin nominal hisse bedelinin değeri belirlenirken değerlendirme çalışması yaptırılmamış bunun sebebi olarak yapılan işlemin bağlı ortaklığına olan borcunun diğer bir bağlı ortaklığın hisselerinin devri ile kapatılmış olması ve iki bağlı ortaklık arasında olmasının gösterilmesi
	Bağlı ortaklığın hisselerinin devrine ilişkin karar hisse devrinden sonra alınmış olup mali tabloların bu hususa ilişkin düzeltmeleri içermemesi
	Bağlı menkul kıymet, bağlı ortaklık ve iştiraklerin borsada işlem görmemesi ve bağımsız denetimden geçmemeleri, gayriaktif olmaları ve ilgili şirketlere ilişkin yeterli seviyede bilgi ve belge sağlanamaması sebebiyle bu şirketlerin kayıtlı değerinde ve cari hesap bakiyelerinde değer düşüklüğü bulunup bulunmadığının belirlenememesi
	Şirket yurtdışı bağlı ortaklıklarının döneme ait finansal verilerini şirketin hukuki durumu nedeni ve talep etmesine rağmen temin edememiş, bağlı ortaklıklarını konsolide dışında tutarak finansal tablo oluşturmuş, bu uygulama, TMS'ye uygun olmayıp, konsolide finansal tablolar yurtdışı bağlı ortaklıklarını dahil ederek hazırlansaydı, dönem sonu finansal bilgilerde yer alan neredeyse tüm hesaplar, önemli ölçüde farklılık gösterecek olması
Şerefiyeye İlişkin Hususlar	Finansal tablolarda yer alan şerefiye için değer düşüklüğü testi yapılamamış olması
Maddi ve Maddi Olmayan	Değer düşüklüğü karşılığı ayrılan bağlı menkul kıymet, bağlı ortaklık ve iştiraklerde önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının devam ettiği değerlendirilmiş ancak bu işletmelerin borsada işlem görmemeleri nedeni ile denetim

Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	raporlarının bulunmadığı için değer düşüklüğü tespiti yapılamaması
	On yıldan uzun süre önce oluşan yapılmakta olan yatırımlar için yatırım muhasebeleştirilmemiş ve amortisman ayrılmamış, buna ilişkin değer düşüklüğü olup olmadığı ve mali tablolara etkisinin belirlenememesi
	Şirketin gerçeğe uygun değer ile gösterilen finansal yatırımlarının değeri, uzman bir kuruluş tarafından belirlenmemiş değer tespitleri şirket tarafından yapılmış olması
	Taşınmaz gerçekleştirilen ihale sonucunda, varlık yönetim şirketine satılmış, satışının durdurulmasına ilişkin SPK tarafından açılan davalar devam etmekte olup üst kullanım hakları henüz devredilmemiş olan bu taşınmaz ile ilgili aktifte bulunan sabit kıymetler ve pasifte bulunan borçlar finansal tablolarından çıkarılmış olup taşınmaz ile ilgili borçların herhangi bir mutabakat ya da borçların kapandığını gösterir ibraname alınamamış, bu nedenle borçlu olunan taraflarla girilen ticari ve finansal ilişkiler ile devam eden hukuki süreçlerin etkisinin tespit edilememesi
	Bankanın ipoteği bulunan iki taşınmaz için kıymet takdiri yaptırılmış ve icradan satışa çıkarılmış, açık artırmada alıcı olmaması nedeniyle satış gerçekleşmemiş, konuya ilişkin hukuki sürecin belirsizliğinin devam etmesi
	Aktifte kayıtlı bulunan ve 49 yıllık irtifak hakkı bulunan taşınmaz icra dairesi tarafından satışa çıkarılmış olup gerçekleştirilen ihale sonucunda, varlık yönetim şirketine satış gerçekleşmiş, satış yapılan finans kurumu ile yapılan müzakereler neticesinde bir uzlaşma sağlanmış ancak, yapılan protokol şartları yerine getirilememiş olup, bu nedenle başlayacak hukuki süreçlere ve cezai şartlara ilişkin doğabilecek yükümlülüklerin tespit edilememesi
Yargı/Kamu Otoriteleri ile İlgili Hususlar	Önceki dönemlerde üretim faaliyetlerinde kullanılmış ancak şu an kullanılmayan sabit kıymetlerin değer düşüklüğü tespit edilememiş olup bu sebeple ilgili taşınmazlara ilişkin meydana gelebilecek karşılıkların kayıtlara alınmaması
	On yıldan uzun süre önce oluşan yapılmakta olan yatırımlar için yatırım muhasebeleştirilmemiş ve amortisman ayrılmamış, buna ilişkin değer düşüklüğü olup olmadığı ve mali tablolara etkisinin belirlenememiş olması
	Hukuki süreçlerinin yoğunluğu sebebiyle davaların son durumu hakkında yeterli tespitlerin yapılamamasına bağlı olarak karşılaşılabilecek hukuki riskler sağlıklı bir şekilde değerlendirilememiş, söz konusu davaların önemli bir yükümlülük oluşturup oluşturmayacağı belirlenememiş, ortaya çıkması muhtemel yükümlülüklerin belirlenememiş olması
	Yönetim kurulu başkanı ile bir yönetim kurulu üyesi yasa dışı FETÖ-PDY örgütü kapsamında tutuklanmışlar, bağlı ortaklık

	şirketine kayyum ataması yapılmış ve kayyumluk yetkisinin TMSF'ye verilmiş olması Gümrük ve Ticaret Bakanlığı tarafından şirkete ceza kesilmiş olup cezasının iptali ve yürütmenin durdurulması talebinde bulunmuş ve söz konusu ceza tutarı için konsolide finansal tablolara herhangi bir yükümlülük yansıtmamış olması
Muhasebe Kayıtlarıyla İlgili Hususlar	Kasa mevcudunun fiziki sayımına iştirak edilememesi Şirketin dönem sonu itibari ile müşteri ve tedarikçi hesap bakiyelerine ilişkin olarak alınan dış teyitlerde, kayyumluk yetkisi verilen TMSF'nin almış olduğu karar doğrultusunda dondurulmuş olan hesaplar için dış teyit çalışması yapılmadığı tespit edilmiş bunun sonucunda tutarsız olan hesap farkları dikkate alındığında finansal tabloların bundan etkilenecek olması Finansal durum tablosu ile kar veya zarar tablosunun TFRS 8 standardına göre bölümler halinde raporlanmaması, gerekli verilerin tam ve doğru bir şekilde temin edilememesinden dolayı yapılamamış olması
İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Hususlar	Konsolidasyon kapsamı dışına çıkarılan bağlı ortaklık iflas erteleme talebi ile mahkemeye başvurmuş ve iki kişilik kayyum heyeti ataması gerçekleştirilmiş, kayyumların raporunda şirketin üretim faaliyetini devam ettirmediği, çalışan sayısının az olduğunu ve bu nedenle şirketin tasfiyeye girdiği düşünüldüğü, işten ayrılan veya iş akdi sona erdirilen kişilere ilişkin sosyal haklarının ödenmediği, mahkeme tarafından borca batıklığın onaylanmamış olduğu, dönem zararının arttığı ve zararına satışların bulunduğu, özkaynakların önemli ölçüde azaldığı ve şirketin iyileştirme projesindeki hedeflerini gerçekleştirme gibi bir kanaatin oluşmadığı sonucuna varılmış olması Şirketin kısa vadeli yükümlülükleri dönen varlıklarından daha yüksek olup işletme sermayesi açığı vermesine neden olması İşletmenin sürekliliğini devam ettirme yeteneği konusunda önemli şüphe ve belirsizlik bulunmakta olup faaliyetlerini devam ettirebilmesi, ticari, ticari olmayan alacakların tahsil edilmesine, işletme varlıklarından ekonomik fayda elde edilmesine, mevcut kredilerin refinansmanı veya yeni kredi sağlanması, yeni sermaye girişleri ile nakit girişi bulunmasına bağlı olup finansal tabloların bu konulara ilişkin herhangi bir düzeltmeyi içermemesi Dönen varlıklar hesap grubu içerisinde stoklar kaleminde yer alan ve inşaat bitirilmediğinden henüz devri yapılmamış olan stokları için alınan avansların hepsi uzun vadeli yükümlülükler içerisinde sınıflandırılmış olup dönen varlıkların kısa vadeli borçları karşılama oranı, ilişkili taraflardan olan alacak ve borçlar ile finansal tablolarda dönen varlıklar grubunda bulunan stoklardan, satışı yapılan ve imalatı durdurulan stok maliyet tutarları arındırılmış şekilde hesaplandığında ise net işletme sermayesinin negatif olması

	Şirket sermayesinin yarısını yitirilmiş, kredilerinin ve vergi borçlarının önemli bir kısmının ödeme vadesi geçmiş ve ana faaliyetlerini durdurduğunu açıklamış, şirketin aktifinde yer alan gayrimenkullerin tamamının üzerinde şirketin borçlu olduğu bankalar, vergi dairesi, SGK ve diğer kurumlar tarafından konulmuş ipotekler bulunmakta olması nedeni ile işletmenin sürekliliğinin ciddi risk altında olması
Borçlara İlişkin Hususlar	Bankalarla olan borçlarının yeniden yapılandırılması maksadıyla yapılan yeniden yapılandırma sözleşmesi ödemelerin zamanında gerçekleşmemesi sebebiyle, banka tarafından fesih edilmiş, muhasebe kayıtlarına göre borç tutarı net varlıklarının önemli bir kısmını oluşturmakta ve hesaplamada kullanılan faiz oranı ve nihai bakiye için banka ile mutabakat sağlanamaması, banka kendi hesaplamalarına göre olan alacak tutarını bildirmemesi
	Yurtiçi ve yurtdışından farklı finans kurum ve kuruluşlarına olan finansal borcun vadesi geçmiş olup, borçlara ait yükümlülükleri yerine getirememiş, alacaklı olan finans kurum ve kuruluşları, farklı tarihlerde "İcra Emri", "İhtarname", "İlamsız Takipte Ödeme Emri" ve "İpoteğin Paraya Çevrilmesi Yolu ile Takipte İcra Emri" göndermiş, borçlu olduğu finans kurum ve kuruluşlarından güncel direkt doğrulama temin edilememiş olması nedeni ile oluşabilecek taahhüt ve yükümlülükler belirlenememiş olması
	Personel maaşlarını ve kıdem tazminatlarını ödememesi sebebiyle borç oluşmuş olup ilgili borçla alakalı ödeme planı temin edilememiş, eski çalışanlara olan maaş ve kıdem tazminatı borçlarına ilişkin hukuki sürecin devam etmesi ve oluşabilecek yükümlülüklerin tespit edilememesi
	Konsolidasyon kapsamı dışına çıkarılan bağlı ortaklığına olan borç 2016 tarihli ibraname ile gayrikabili rücu şartı ile ibra edilmiş olup hiçbir hak ve alacağı mevcut olmadığına ilişkin beyanda bulunulmuş, söz konusu borcu yasal kayıtlarında Özkaynaklar altında "Diğer Yedekler" hesabında muhasebeleştirilmiş ve bağlı ortaklık 2016 tarihinde iflas erteleme talebi ile mahkemeye başvurmuş ardından iki kişilik kayyum heyeti ataması gerçekleştirilmiş olup bağlı ortaklığın elde edilen yasal finansal tablolarında da söz konusu alacaklardan vazgeçildiğine ilişkin bir muhasebeleştirme bulunmaması
	Bağlı ortaklığın faktoring borçlarına istinaden faktoring firmasına senet verilmiş olup bu senetler bağlı ortaklığa olan borçlardan düşülmüş ve bir faktoring şirketine borç olarak diğer borçlarda takip edilmiş ve bunların bir kısmının vadesi geçmiş olup, borca ilişkin ödeme vadelerine uyulmaması nedeniyle doğabilecek yükümlülüklerin tespit edilememesi
	Bağlı ortaklık tesis etmesi gereken kat irtifakı yükümlülüğünü yerine getirememiş, bu nedenle sözleşmenin feshedilmesi

	durumunda bağı ortaklık sözleşme bedeline imza tarihi itibarıyla hesaplanacak faiz eklenerek bulunan rakamı ve ayrıca belirlenen miktarda cezai şartı firmaya ödeyecek olup ilgili sözleşmeye ilişkin herhangi bir fesih bilgisi alınmamış ve hukuki süreçlere ilişkin doğabilecek yükümlülükler belirlenememiş, firma daha önce bu sözleşme kapsamında almış olduğu ipoteğe ilişkin ipoteğin paraya çevrilmesi yolu ile takip başlatmış ve şirkete ilamsız takipte ödeme emri göndermiş ayrıca varsa oluşabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin belirlenememesi
	Vadesi geldiği halde henüz ödemesi yapılamamış, finans kuruluşları ve varlık yönetimi şirketlerine kredi anapara borcu olması
	Personele kıdem ve maaş borcu bulunması
	Vergi ve sigorta primleri borcu ile kamu kuruluşlarına harç vb. borç bulunması
	Borçlarının yeniden yapılandırılması amacıyla yapılan sözleşmenin, ödemelerin zamanında yapılmaması nedeniyle banka tarafından fesih edilmesi
	Kredi borcunun hesaplanmasında kullanılması gereken faiz oranı ve nihai bakiye için banka ile yapılmış bir mutabakat bulunmaması ve bankanın kendi hesaplamalarına göre olan alacak tutarını bildirmemesi
	Bankaya olan borcu nedeniyle aktifine kayıtlı bulunan taşınmaz, yapılan ihale sonucu, ilgili banka tarafından satın alınmış, yasal itiraz süresi içinde, ihalenin feshi talepli dava açılmış ve hukuki süreç alacaklı banka lehine sonuçlanmış, satın alınma işlemine ilişkin tapu tescili yapılarak ilgili gayrimenkul aktiften çıkartılmış olup aktifinden çıkartılma değeriyle, mahkemece tespit edilen değer arasındaki fark sebebiyle dönem karını artırıcı etki yaratması
Stoklara İlişkin Hususlar	Maliyet bedeli ile gösterilen ve az hareketli olan stokların net gerçekleşebilir değerinin tespitine ilişkin yeterli kanıt elde edilememesi
Diğer Hususlar	Borç bakiyesi üzerindeki belirsizliklerin, kümülatif olarak, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi bulunduğu kanaatine varılmış olması İzlenen kasa politikası nedeni ile kasada bulunan nakdin nemalandırılmaması nedeni ile oluşabilecek zararın tespit edilememesi Banka mevduatı ve diğer hazır değerler, ticari alacaklar, ilişkili taraflardan alacaklar, verilen sipariş avansları, iş avansları ile sabit kıymet avansları, ticari borçlar, diğer borçlar, ilişkili taraflara borçlar ve alınan avansların bir kısmı için mutabakat mektubu temin edilmiştir. Diğer alacaklar, diğer borçlar ve finansal borçlara ilişkin ise hiç mutabakat temin edilememiş olup varsa

oluşabilecek taahhüt ve yükümlülüklerin etkilerinin belirlenememesi
Borç bakiyesi üzerindeki belirsizliklerin, kümülatif olarak, finansal performansı ve nakit akışları açısından önemli ve yaygın etkisi bulunduğu kanaatine varılmış olması

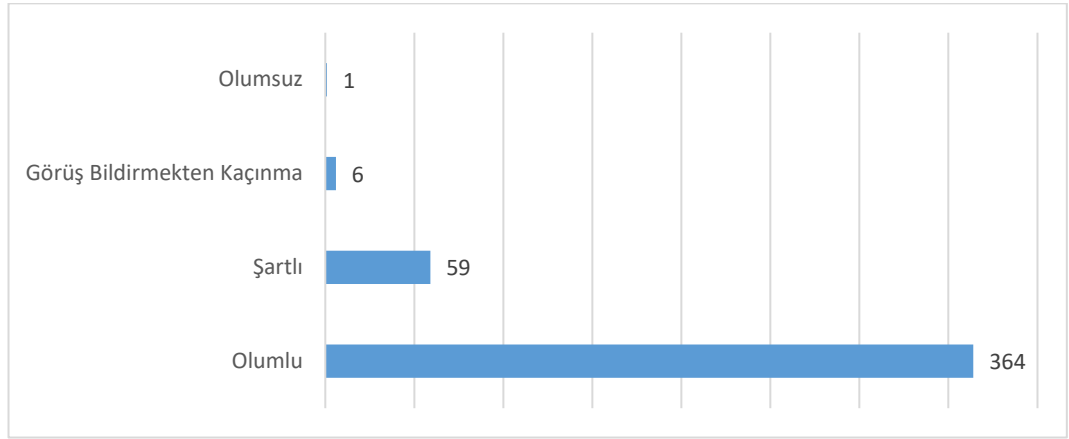
İncelenen 430 şirketten 5 tanesinin denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılmıştır. Görüş bildirmekten kaçınma verilmiş olan denetim raporları incelendiğinde, bu işletmelerde şartlı görüş verilen işletmelerden daha fazla unsurla karşılaştığı söylenebilir. Bu raporlarda birçok unsur nedeni ile işletmenin finansal tabloları hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanamaması sebebi ile görüş oluşturulamadığını söylemek mümkündür.

3.6.8. 2019 Yılı Denetim Raporlarının Analizi

2019 yılı denetim raporları analiz edildiğinde, incelenen işletmelerin denetim raporlarında denetim firmaları tarafından belirtilen denetim görüşlerine ilişkin sayılar aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.16. 2019 Yılı Görüş Türleri Sayıları

Görüş Türü	Yıl	Yüzde
Olumlu	364	84,65
Şartlı	59	13,72
Görüş Bildirmekten Kaçınma	6	1,40
Olumsuz	1	0,23
Toplam	430	100



Grafik 3.8. 2019 Yılı Görüş Türleri Sayıları

Yukarıdaki bilgilere baktığımızda incelenen raporlardan büyük bölümünde olumlu görüş verilmiştir. 2019 yılında 430 rapordan 364 tanesinde olumlu görüş verilmiştir. Olumlu görüşün toplam içerisindeki payı %84,65 olmuştur. Raporlar içerisinde 59 tanesi Şartlı Görüş içermektedir. Bu görüş türünün de payı %13,72'dir. Son olarak 2019 yılında 430 işletmeden 6'inde denetim firmaları görüş bildirmekten kaçınmıştır. Bu görüş türünün ise toplam içerisindeki payı %1,40 olmuştur. Ayrıca 2019 yılında 1 tane olumsuz görüş içeren rapor bulunmaktadır. Olumlu görüş dışında verilen diğer görüşlerin toplamı 66 olup bunların toplam içindeki payı 15,35'tir. Bir önceki yıla göre 2019 yılında olumlu görüş dışında verilen görüş türleri artarken olumlu görüş verilmiş olan rapor sayısı azalmıştır. 2018 yılına göre olumlu görüş sayısında yaklaşık %5'lik bir azalış olmuştur.

3.6.8.1. 2019 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

2019 yılı denetim raporları incelendiğinde bu raporlardan 59 tanesinde denetçi tarafından şartlı görüş bildirilmiştir. Raporların şartlı görüşün dayanağı bölümünde açıklanan bilgileri incelenerek denetçinin şartlı görüş vermesine neden olan unsurlar aşağıdaki tabloda verilmiştir.

Tablo 3.17. 2019 Yılında Şartlı Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

Şartlı Görüş Sebebi	Ayrıntı
Serbest Karşılık	BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı gereklilikleri dışında serbest karşılık ayrılması
	Ekonomideki olumsuz beklentilere karşı serbest karşılık ayrılması
	Ekonomik belirsizlik kaynaklı ayrılan serbest karşılıkların dönem net karını azaltıcı etki yapması

Karşılıklara İlişkin Hususlar	Şirket aleyhine açılan davalara ilişkin herhangi bir karşılık ayrılmamış olup eğer karşılık ayrılmış olsaydı, ertelenmiş vergi hesaplaması dahil edilerek yapılan hesaplama sonucunda vergi sonrası dönem karı veya zararı ve özkaynak tutarı üzerinde etkisinin oluşacak olması Verilen sipariş avansları hesabında yer alan vadesi geçmiş ve uzun süredir tahsilat yapılamayan alacağa ilişkin karşılık ayrılmaması Bağlı ortaklığının ihracat satışlarından kaynaklanan KDV alacağı mevcut olup kısa vadeli diğer alacaklar hesabı içerisinde muhasebeleştirilen bu alacak tutarının tahsilat zamanıyla ilgili belirsizlik söz konusu olmasına rağmen karşılık ayrılmaması
Vergilere İlişkin Hususlar	Şirket ertelenmiş vergi varlığını, ileriye dönük karlılık beklentileri nedeniyle muhasebeleştirilmiş ancak, şirketin bu ertelenmiş vergi varlığından yararlanmasına imkan sağlayacak seviyede mali karı gerekli olan süre içinde sağlamasına yönelik belirsizlik bulunması
Alacaklara İlişkin Hususlar	Müşteri ve tedarikçilerinden örnekleme metoduyla seçilen doğrulamalar talep edilmiş olup, doğrulama yanıt oranları yeterli seviyede olmamış ve alternatif test yöntemleri ile söz konusu bakiyelere ilişkin denetim kanıtı elde edilememiş, bu sebeple ilişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar, peşin ödenmiş giderler, verilen sipariş avansları ve verilen iş avansları ve ilişkili olmayan taraflara ticari borçların bir kısmının varlığına, tamlığına ve doğruluğuna ilişkin makul ölçüde güvence elde edilememiş olması İlişkili taraflarla yapılan işlemler ve ilişkili taraf bakiyelerine ilişkin gerekli denetim prosedürleri uygulanmış, ilişkili taraf bakiyelerinin tahsil edilebilirliğinin değerlendirilmesine ilişkin özel amaçlı rapor temin edilmiş ve yapılan incelemeler sonucunda bu alacakların bir kısımlarının ilişkili taraflardan tahsil edilememesi durumunda şirket ortaklarından biri tarafından ödeneceği, ilişkili taraflar ve şirket ortağı arasında yapılan protokole bağlanmış ve buna istinaden karşılık ayırmamış ancak kabiliyetine ilişkin makul güvence sağlanamaması İlişkili taraflardan ticari alacaklar olarak sınıflandırılmış olan dövizli alacak şirket kayıtlarında tarihi maliyet kayıtları ile takip edilmekte olup değerlemesi yapılmamış ve mutabakat sağlanamamış olduğundan geri kazanılabilirliği konusunda bir değerlendirme yapılamaması Peşin ödenmiş giderler hesabında bulunan uzun zaman önce verilmiş avansın geri kazanılabilirliği veya herhangi bir değer düşüklüğüne olup olmadığına dair yeterli denetim kanıtı temin edilememesi Şirketin ilişkili olmayan taraflardan diğer alacaklar bakiyesi arazisi üzerinde devam eden inşaat projesine istinaden devir alınacak binaların satılmasıyla oluşan alacakları içermekte olup tahsil edilemeyen bu alacaklar için herhangi bir karşılık ayrılmamış ve dönem içerisinde bu arazisi satılmış olmasına rağmen bakiyede herhangi bir değişiklik olmaması Tahsili şüpheli hale gelen yabancı para üzerinden alacağın tahsil edilmemesine rağmen TL cinsine çevrilmesi ve aradaki olumlu farkın gelir olarak kaydedilmesi

Şirketin ortaklardan alacağı bulunmakta olup şirket bu alacaklar için yıllık faiz oranı üzerinden cari hesap faizini fatura etmiş, ancak geri ödeme koşullarını belirleyen herhangi bir sözleşme bulunmaması, şirketin bunları iki eşit taksit halinde ödeyeceğini beyan etmesine rağmen ilk taksitin belirtilen zamanda ödenmemesi

Şirketin bir şirketten yüksek miktarda alacağı bulunmakta, bu tutar için bu işletmenin faaliyetlerinin devamının sağlanması ve bu tutara karşılık icra yoluyla alınacak herhangi bir mal, taşınır ve taşınmaz menkuller bulunmaması nedeniyle herhangi bir hukuki takip yapmamakta ve cari dönemde bakiyenin uzun vadeli olarak görünen bölümü için faiz tahakkuku yapılmamış olup bu alacağa karşılık bahsi geçen işletmenin elinde bulunan bağlı ortaklığı tarafından ihraç edilmiş hisse senedinin 2002 tarihli menkul kıymet rehin sözleşmesine istinaden rehin alınmış olması

Şirketin ilişkili olmayan taraflardan ticari alacakları verilen avans bulunmakta, şirket bilanço tarihinden sonra ve rapor tarihinden önce alacakların bir kısmını daha tahsil etmiş ve şirket kalan kısmı tahsil etmeyi beklemekte olup söz konusu hususla ilgili desteklenebilir denetim kanıtı sağlanamamış ayrıca herhangi bir karşılık ayrılmamış olup eğer karşılık ayrılırdı öz kaynaklara etkisinin bulunması

İlişkili şirketten ticari olmayan alacaklarının hepsine tahsil kabiliyeti kalmadığı düşüncesiyle karşılık ayırmış ancak herhangi bir dava ve icra takibi bulunmamakta olup şirketin yurtdışında olmasından dolayı, dava açma maliyetinin yüksek olması ve dava sürecinin uzun süreceği ile ilgili araştırmalar yapılmış olduğu belirtilerek daha sonra dava açılacak olması

Bir borçluya ait iki adet özel sektör borçlanma araçlarından beklenen tahsilatlar gerçekleşmemiş ve ilgili borçlanma araçlarının borçlusu faaliyetlerini durdurma sürecinde olup bunlardan doğan ve kredi değer düşüklüğü bulunan alacaklar için beklenen kredi zararı karşılığı ayrıldıktan sonra kalan net taşınan değer ile diğer alacaklar kalemi altında sınıflandırılmış, eğer alacakların tamamı için beklenen kredi zararı karşılığı ayrılmış olsaydı, esas faaliyetlerden diğer giderler ve ertelenmiş vergi geliri, net kar ve özkaynaklar üzerinde etkisinin oluşması

Ticari ve diğer alacakların toplamı aktiflerin %66'sını temsil etmekte bunların yaklaşık %80'i ilişkili taraflardan yapılan ilişkiden kaynaklanmakta ve bu alacaklar için gecikme faizi uygulamaya başlamış olup, faaliyetlerin sürekliliğinin, ticari ve diğer alacakların geri kazanılabilirliğinin sağlanmasına bağlı olması

İlişkili taraflardan diğer alacakların %95'i genel koordinatör olarak çalışmakta olan kişiye geçmiş dönem verilmiş olan avans tutarından kalan bakiye tutar olup yönetiminin değerlendirmesi ilgili çalışan üzerindeki tutarın iş avansı niteliğinde olduğu, bu nedenle faiz hesabına konu edilmediği, projelerin 2020 yılında hayata geçirilememesi ya da olağandışı bir gelişme halinde bu avans tutarının geri alınacağı yönünde olmasına rağmen bu tutarın tahsil edilebilirliği yönünde de yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi ve borç tutarının faaliyet hacmi içindeki büyüklüğü

	hususları dikkate alındığında, bu tutarın iş avansı niteliğinde değerlendirilebileceği hususunda bir kanaate ulaşılmaması Gerçek kişi ortaklardan olan alacak tutarı için mutabakat temin edilememesi ayrıca bu tutarın tahsil edilebilirliği yönünde de yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanamaması Net işletme sermayesi pozitif olarak gözükmekte ancak dönen varlıklar içerisinde ticari alacaklar ve verilen avanslar hesap grupları altında bulunan alacak bakiyesinin büyük bölümü inşaat-gayrimenkul geliştirme sektöründe faaliyet gösteren ilişkili şirketlerden olan alacaklardan ve bu şirketlere verilen avanslardan oluşmakta olması
Özkaynaklara İlişkin Hususlar	Cari dönem net dönem zararı ve geçmiş yıl zararları bulunmakta olup özkaynaklarını tamamen kaybetmiş ve borca batık hale gelmesi Şirketin özkaynak açığı ve dönem zararı bulunmakta olup sermaye ve yasal yedekler toplamının karşılıksız kalması sebebiyle gerekli yasal aksiyonları almak zorunda olması Şirketin zarar sebebi ile sermayesinin 2/3'ünden fazlasını kaybetmesi
Şubelere, İştiraklere, Bağlı Ortaklıklara ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklara İlişkin Hususlar	Cari dönemde edinilen bağlı ortaklık konsolide edilirken satın alma tarihindeki gerçeğe uygun değeri tespit edilmemiş ve konsolidasyonun net tanımlanabilir varlıklarının defter değerleri üzerinden gerçekleştirilmesi Satış amaçlı duran varlık olarak gösterilen ve yurt dışında kurulu iştirak önceki dönemlerdeki özkaynak yöntemine göre değerlendirilmiş değeri üzerinden gösterilmiş olup, bağımsız denetim yapılmış güncel finansal tabloları ve satılabilir değeri hakkında herhangi bir değerlendirme çalışması sağlanamamış olduğundan gerçeğe uygun değer testi yapılamaması Sermaye ve ortaklık yapısına ilişkin yurtdışında çok sayıda dava açılmış bu davaların ülkemizdeki sonuçları ve doğuracağı yükümlülükler hakkında kanaat oluşturulamaması Ortaklık davalarının aleyhte sonuçlanması sebebi ile yapılması gereken hisse devir işleminin yapılmaması ve bunların alacak hesaplarında gösterilmesi Şirketin yarısından fazlasına sahip olduğu yurtdışında faaliyet gösteren bağlı ortaklığı için ilgili ülkede bağımsız denetim firması tarafından hazırlanan bağımsız denetim raporunda şartlı görüş bildirilmiş, dayanak olarak stoklar hesabında yer alan tutarların açılış bakiyeleri yeterli belge ve denetim kanıtı ile tespit edilemediği, muhasebe kayıtlarında yer alan tutarsızlıklar nedeniyle bağlı ortaklığın finansal durum tablosunda olan stokların daha az olacağı ve bu tutarın maliyet hesabıyla ilişkilendirilmediği açıklanmış olup bu durumun ana ortaklığa ait dönem zararına etkisinin bulunması Yurtdışında yerleşik bağlı ortaklıklar satılmaya hazır finansal varlıklar olarak sınıflandırılmış ve maliyet değerlerinden muhasebeleştirilen bu varlıkların sınırlı ölçüde faaliyet göstermesi ve toplam net varlık değerlerinin karşılıksız kalması nedeni ile

değerlerinin tamamı için değer düşüklüğü karşılığı ayrılması gerekirken karşılık ayrılmamış olması nedeni ile geçmiş yıl zarar tutarının bundan etkilenmesi

Şirketin duran varlık toplamının bir kısmı bağlı ortaklığın sahip olduğu şirkete ait hisse senetlerinin borsa rayicine göre değerlendirilmesinden oluşmakta olup bağlı ortaklık yaklaşık iki dönemdir yakın izleme pazarında işlem görmekte ve cari dönemde yapmış olduğu değerlemeler sonucunda değer artışı kayda almış olmasına rağmen şirketin elindeki bağlı ortaklık hisselerinin tamamı üzerinde 1. dereceden ilişkili firmaların rehinleri bulunmaktadır, ayrıca bir kısmı üzerinde 2. dereceden olmak üzere kamu dairelerinin hacizleri bulunmakta olup, şirketin faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için bu varlıkların nakde dönüştürülmesinin gerekmesi durumunda satış tutarı ve elde edilecek nakit, piyasanın o anki koşulları ve oluşacak fiyatlar ve satış kabiliyeti ile sınırlı olması

Bağlı ortaklıklar konkordato mühleti verilmesi için dava açmış, bunlardan biri gayri faal durumda, diğerinin de cirosu çok düşük olup bu firmaların faaliyetlerini devam ettirebilmesinin mahkemeye sunulmuş olan konkordato ön projesinde belirtilen önlemlerin alınmasına bağlı olması

Şirket bağlı ortaklığını tüm aktif ve pasifleri ile satın almış ancak bağlı ortaklığın birleşme tarihindeki bazı önemli tanımlanabilir varlık ve üstlenilen yükümlülüklerinin gerçeğe uygun değerlerini henüz belirleyemediği için maliyet bedellerinden konsolide etmiş, bu nedenle ilgili tutarlarda ve şerefiye tutarında herhangi bir düzeltmenin gerekip gerekmediğinin belirlenememesi

Değer düşüklüğü karşılığı ayrılan bağlı menkul kıymet, bağlı ortaklık ve iştiraklerinde önceki dönemlerde muhasebeleştirilmiş değer düşüklüğü zararının devam ettiği değerlendirilmiş ancak bu işletmelerin borsada işlem görmemeleri nedeni ile denetim raporlarının bulunmadığı için değer düşüklüğü tespiti yapılamaması

Cari dönemde ilişkili tarafı olmayan bağımsız bir değerlendirme firması tarafından hazırlanan değerlendirme raporuna göre 2018 tarihli yeniden düzenlenmiş finansal tablolarında muhasebeleştirdiği, sahibi olduğu bağlı ortaklığın A grubu payların 2018 ve 2019 tarihindeki değerine ilişkin güncel bir değerlendirme raporu olmadığından dolayı finansal tablolardaki değeri için herhangi bir görüş bildirilememesi

Önceki dönemlerde bağlı ortaklığın aracılık faaliyetleri başvurusu üzerine geçici süreyle durdurulmuş olup cari dönemde yeniden faaliyete geçme talebi SPK'ya bildirilmiş ancak kapalılık halinin devamına karar verilmiş, şirket 2016 tarihli değerlendirme rapor değerine göre muhasebeleştirilmiş olup güncel bir değerlendirme raporu bulunmamakta bu nedenle bağlı ortaklığın faaliyetini sürdürmesine yönelik oluşan belirsizlik sebebi ile herhangi bir karşılık ayrılmamış ve belirsizliğin devam ediyor olması

Şirketin bağlı ortaklığı tarafından sermaye taahhüdü borcunun ödenmesi talepli icra takibi başlatılmış, şirket icra takibine itiraz etmiş ve bağlı ortaklık itirazın iptali ve sermaye taahhüdü borcunun ödenmesi talepli dava açılmış olup davada bağlı ortaklık aleyhine

	kısmen kabul kararı verilmiş ancak gerekçeli kararın henüz tebliğ edilmemesi
Şerefiyeye İlişkin Hususlar	Şirket, bağlı ortaklığının %50 oranındaki hissesini primli olarak iki dönem önce satın almış, satın alma işlemi ile alınan primli hisse tutarının maliyet bedeli düşüldükten sonra kalan kısmı şerefiye olarak, cari dönemde maddi olmayan duran varlıklar hesap kalemi altında muhasebeleştirilmiş olup şerefiyenin gerçeğe uygun değerinin ölçülebilmesi amacıyla yapılan çalışma incelenmiş ve değerlendirme çalışmasındaki varsayımlar kullanılarak hesaplanan şirket değerlerinin projenin gerçekleşmesine direkt olarak bağlı olduğu, projenin gerçekleşmemesi durumunda şirket değerinin de bundan önemli derecede etkileneceği görülmüş olması ve ayrıca yapılan inceleme sonucunda, bağlı ortaklığın herhangi bir satış yapmadığı, pazarlama satış ve dağıtım, personel, yatırım, geliştirme harcamaları gibi giderlerinin bulunmadığı görülmüş olup şerefiye tutarına ilişkin makul güvence elde edilememiş olması Bağlı ortaklık ile ilgili olarak önceki dönemlerde ortaya çıkan şerefiye tutarı değer düşüklüğü testine tabi tutulmadığından raporlanan şerefiye tutarına ilişkin güvence elde edilememesi Cari dönemde bağlı ortaklık alımı sonucu şerefiye olarak muhasebeleştirilen tutarın değer düşüklüğüne uğrayıp uğramadığı konusunda yeterli kanıt elde edilememesi
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	Arazi ve bina tutarlarını son beş yıldır yeniden değerlendirme yöntemi kullanarak muhasebeleştirmiş, değerlendirme raporu temin etmediği için, bu varlıkların gerçeğe uygun değerinde önemli değişiklik olup olmadığı tespit edilememiş ve buna ilişkin makul güvence elde edilememiş olması Maddi duran varlıklar, bağımsız değerlendirme şirketi tarafından değerlemeye tabi tutulmuş olup değerlendirme sonucunda tespit edilen olumlu değerlendirme farkının özkaynaklar altında maddi duran varlık yeniden değerlendirme fonu hesabında muhasebeleştirilmiş olması Arsa ve binaları en son beş yıl önce yapılmış olan değerlendirme raporuna istinaden muhasebeleştirilmiş ve bunlara ilişkin olarak cari dönemde yeniden değerlendirme çalışması yaptırılmış olup, bulunan yeniden değerlendirme artışı, finansal tablolarına yansıtılmamış, eğer yansıtılmış olsaydı, özkaynakları artırıcı etkisinin olacak olması Şirket, gerçeğe uygun değer değişimi kar veya zarara yansıtılarak ölçülmesi gereken iştirakini, maliyet bedelleri üzerinden sunulması gereken bağlı ortaklıklarını, maliyet bedelleri üzerinden finansal varlık olarak göstermekte, şirket tarafından yıl sonunda bu finansal varlıklar için değer düşüklüğü çalışması yapılamamış olması nedeni ile düzeltme yapılması gereken bir durum olup olmadığının belirlenememesi Şirket fabrikasında üretim faaliyetlerini durdurmuş ve üretim faaliyetinde bulunduğu dönemde tüm makine, demirbaş ve taşıtlarının değerlemesini yaptırmış, ancak üretim faaliyet tamamen durduğundan ve güncel değerlendirme bulunmadığından makineler, demirbaşlar ve taşıt araçlarında değer düşüklüğü olup olmadığı tespit edilememiş olması

	Şirketin bağlı ortaklıklarından biri tarafından, şirketin ana ortağı durumundaki kişinin sahibi bulunduğu hisse senetlerinin bağlı ortaklığa satışının geçersiz olduğunun tespiti ve hisse devir bedeli olarak ödenen tutarın yasal faizi ile birlikte iadesi talepli dava açmış olup dosya bilirkişiye gönderilmiş ve davanın herhangi bir yükümlülük doğurmayacağı varsayımı ile karşılık ayrılması
Yargı/Kamu Otoriteleri ile İlgili Hususlar	Avukatlardan muhtemel hukuki yükümlülükleri hakkında bilgi alınamamış, ayrıca alternatif prosedürlerle doğrulama yapılamadığı için söz konusu yükümlülüklerle ilişkin bir kanaat oluşturulamaması Dahil olunan önemli bir dava ve iddianın olup olmadığı hususu ile ilgili güvence sağlamak adına mevcut avukatlarına dış teyit talebi gönderilmiş, ancak teyit taleplerine ilişkin alınan yanıtlar söz konusu dava ve iddialar hakkında kanıt sağlayacak şekilde ve formatta olmadığından, dava ve iddialara ilişkin olarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi Vadesi geçmiş ve ertelenmiş vergi ve sosyal güvenlik prim borçlarının caride dönemde artması Vergi ve sigorta primlerinin tamamının vadesi geçmiş olup bu borçlardan dolayı şirkete ilave gecikme faizleri de yansıyacak olması Vadesi geçmiş vergi ve SGK prim borçları bulunmakta olup bu borçlara ilişkin gecikme zamları hesaplanmamış olması Yönetimin Kayyum Heyetine ardından TMSF'ye devredilip Savcılık Makamı, Emniyet Mali Suçlar Şubesi ve SPK tarafından çeşitli inceleme ve çalışmalar devam etmekte olup ilgili kararın dayanağını oluşturan raporların sunulmaması nedeniyle, finansal tablolarda bir düzeltmenin gerekip gerekmediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi Yurtdışı yerleşik bağlı ortaklığın kontrolü kaybedilmiş olup yasal süreç devam etmekle birlikte gerçeğe uygun değer tespiti yapılamadığından finansal tablolarda düzeltme gerekip gerekmediğinin tespit edilememesi
Muhasebe Kayıtlarıyla İlgili Hususlar	Ana faaliyet konusu olan üretimini sonlanmış olup Şirket, sona eren bu faaliyetlerden ilgili dönemlerde elde edilen kar veya zararları "Sürdürülen Faaliyetlerden Elde Edilen Gelirler" kalemi altında sunmuş, bu işlemin TFRS 5 ilgili paragrafları kapsamında nakit yaratan birim ya da birimler grubu tanımını karşılamaması İşten ayrılan personellere çek ve senet vermiş olup, verilen kıymetli evraklara ilişkin olarak gider tahakkukları yapılmamış, personel yönetimi ve kontrolü ile ilgili sağlıklı bir sonuç verecek sistem olmadığından personelden alacaklar kalemi ile ilgili olarak güvence verilemeyeceği kanaatine ulaşılmış olması ve gider tahakkuklarını kayıtlarına almış olmasının özkaynaklar ve dönem zararı üzerinde etkisinin olması Bağlı ortaklıktan olan ticari alacaklarını, söz konusu şirketin cari dönemde iflas sürecini başlatması üzerine, diğer özkaynak payları olarak muhasebeleştirilmiş, ancak bağlı ortaklığın önceki iki dönemdir ilişkili taraf olmaması nedeniyle, ticari alacaklara ilişkin değer düşüklüğü zararının kar veya zararda muhasebeleştirilmesi gerekip, ayrılan değer düşüklüğü zararının kar veya zararda

gösterilmiş olmamasının, diğer özkaynak payları ve esas faaliyetlerden diğer giderler ve net dönem karı üzerinde etkisinin bulunması

Şirketin konkordato sürecinde olmasından dolayı, iştiraki olan şirketinin TFRS 9 kapsamında gerçeğe uygun değer tespiti konusunda yeterli seviyede ve güncel bilgi sağlanamaması sebebiyle finansal tablolarda, finansal yatırımlar hesabına transfer edilen değeri ile muhasebeleştirilmiş bu sebeple faaliyet sonuçlarını ve özkaynak tutarını etkileyecek herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekli olup olmadığının tespit edilememesi

Canlı varlıkların gerçeğe uygun değer tespitinin yapıp mali tablolarda değerlendirilmiş değeri ile gösterilmiş olması bir gereklilik olup canlı varlıkların gerçeğe uygun değeriyle gösterilmemiş olması

Şirket finansal raporlarını TFRS 10 kapsamında hazırlamış ancak, şirketin ilgili istisna kapsamında gerçeğe uygun değeri ile finansal raporlarında göstermek zorunda olduğu yatırımların güncel değerlendirme raporu bulunmaması

Daha önce gerçeğe uygun değer farkı diğer kapsamlı gelire yansıtılan finansal varlıklara sınıfladığı devlet borçlanma senetlerini, itfa edilmiş maliyeti ile ölçülen finansal varlıklar altında yeniden sınıflandırmış ve kar veya zararda yeniden sınıflandırılacak birikmiş diğer kapsamlı gelirler veya giderler altındaki menkul değerler değer azalış fonunu iptal etmiş, bu durum, ilgili TFRS 9'a aykırılık teşkil etmekte olup ilgili sınıflama yapılmamış olsaydı, toplam varlıklar ve özkaynaklar üzerinde etkisinin olması

Şirket, önceki dönem ve cari dönemde sermaye artışlarına katılmak suretiyle yurt dışında ortak olduğu şirkette bulunan toplam yatırım tutarını artırmış olup TFRS 3'ün gerektirdiği doğrultuda alıma konu olan şirketin değerinin tespit edilmesi ve satın alım fiyatının ilgili bilanço kalemlerine dağıtılması için bağımsız bir değerlendirme kuruluşu çalışmalarına başlamış ancak ilgili çalışma yıl sonu denetim sürecine yetişmemiş olduğundan geçici şerefiye tutarı, finansal yatırımlar kalemi altında gösterilmeye devam edilmiş olup gerekli düzeltmelerin yapılmaması

Şirket finansal yatırımını maliyet bedeli ile değerlemiş bu finansal yatırımın gerçeğe uygun değeri bilinmediği için ilgili tutarda herhangi bir düzeltmenin gerekip gerekmediğinin tespit edilememesi

Önceki dönem stok miktarlarına ilişkin yeterli denetim prosedürlerinin gerçekleştirilememesi sebebiyle ilgili stok miktarlarına ilişkin yeterli denetim kanıtlarını alternatif denetim teknikleri yardımıyla sağlanamamış olup cari döneme ait konsolide faaliyet sonuçlarına ve konsolide nakit akışlarına herhangi bir düzeltmenin gerekli olup olmadığı tespit edilememesi

Şirket gayrimenkullerinin bir kısmını yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırırken, kiralamak amacıyla kendi kullanımındaki gayrimenkulleri boşaltarak bu gayrimenkullerinde tamamını yatırım amaçlı gayrimenkul olarak sınıflandırmış olup yatırım amaçlı gayrimenkullerinin gerçeğe uygun değerlerinin tespiti

	sonrası oluşan değer artış kazancının tamamını cari dönemde kar/zarar olarak sunmuş fakat bu durum politika değişikliği olması nedeniyle TMS 8 standardı uyarınca geriye dönük olarak düzeltilmesi ve birikmiş değer artış kazancının bir kısmının geçmiş dönem kar/zararları ile ilişkilendirilmesi gerekmekte bu nedenle geçmiş dönemlerdeki kar/zarar etkilerine ilişkin bir değerlendirme yapılamaması Şirketin tahsil edemediği ve finansal tablolarında karşılık da ayırmadığı çeklerin ticari alacaklar bölümünde raporlanması Özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar grubunda yer alan işletmenin bağımsız denetim raporu mevcut olmadığı için, yasal kayıtlarında oluşan dönem karının ortaklık payına isabet eden kısmı, özkaynak yöntemiyle değerlendirilen yatırımlar hesap grubunda muhasebeleştirilmesi
İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Hususlar	Son iki dönemdir normal faaliyetlerini devam ettirebilmesi ile ilgili likidite güclüğü içerisine düşmüş, alınan iyileştirici önlemler çerçevesinde çalışmalar devam etmekte olup bağlı ortaklığın üretime başlanması ile ilgili planlamalar yapıyor olması Şirket, yeni finansman anlaşmaları yapamamış veya yeni bir finansman kaynağı oluşturamamış, bu durum şirketin sürekliliğinin devamı konusunda önemli şüphe oluşturabilecek belirsizliğin varlığını işaret ettiğinden, şirket olağan iş akışı içinde varlıklarını nakde dönüştüremeyebilecek ve yükümlülüklerini yerine getiremeyebilecek olmasının finansal tablolarda tam olarak açıklamaması Şirket yatırımlarını yaklaşık 5 yıl önce tamamladıktan sonra devam eden yıllar süresince yeterli kapasitede üretim yapamamış ve bu süre zarfında zarar etmiş olup sürekliliği yeni sermaye girişlerine bağlı olması Personellerin iş akdi feshedilmiş ve bağlı ortaklığının üretimi tamamen durmuş olmasının işletmenin sürekliliği konusunda belirsizliklere neden olması Şirketin birikmiş zararlar sebebiyle sermaye ve kanuni yedek akçelerinin toplamının üçte ikisinden fazlası karşılıksız kalmış, kısa vadeli yükümlülükleri kısa vadeli varlıklarından fazla olup bu durum işletmenin sürekliliğine ilişkin ciddi şüpheler oluşturacak önemli belirsizliklerin olduğunu göstermesi Şirketin mevcut borç ve yükümlülüklerini ödeyebilmesi varlıklarını nakde dönüştürebilmesine, faaliyetleri konusunda alacağı karar ve önlemlere, bunların sonucunda sağlanması beklenen nakit fonlara ve yeni kaynaklara bağlı olup sermaye kaybının önemli düzeye ulaşması nedeni ile sermaye artırımını yapılmasına karar verilmiş ve özsermayenin iyileştirilmesi ile ilgili bilgi sahibi olduklarını ve bu yönde ihtiyaç olan fonun özellikle yurtdışından temini için uğraşıldığını beyan etmiş olmasına rağmen belirsizliğin devam etmesi Konkordato sürecine ilişkin olarak devam eden yargılamanın son duruşmasında, verilen bir yıllık kesin mühlet kararının, Şubat 2020 tarihinden geçerli olmak üzere iki ay süre ile uzatılma kararı verilmiş olup bu durumun şirketin sürekliliğini devam ettirme

	yeteneği hakkında önemli şüphe oluşturabilecek belirsizliğin varlığını göstermesi Şirketin hasılatlarındaki düşüş devam etmekte ve hasılat getirici unsurları ve yeni anlaşmaları bulunmadığından bu durum şirketin sürekliliğini devam ettirme yeteneğine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını göstermesi Şirketin zarar sebebi ile sermayenin üçte birinden fazlasını kaybetmesinin işletmenin sürekliliğini devam ettirebilme yeteneği üzerinde ciddi belirsizliğin varlığına işaret etmesi Şirket sermayesinin yarısını yitirilmiş, kredilerinin ve vergi borçlarının önemli bir kısmının ödeme vadesi geçmiş ve ana faaliyetlerini durdurduğunu açıklamış, şirketin aktifinde bulunan gayrimenkullerin tamamının üzerinde şirketin borçlu olduğu bankalar, vergi dairesi, SGK ve diğer kurumlar tarafından konulmuş ipotekler bulunmakta olması nedeni ile işletmenin sürekliliği ciddi risk altında olması Dönen varlıklar hesap grubunda stoklar kaleminde bulunan ve inşaat bitirilmediğinden dolayı devri yapılmamış olan stokları için alınan avansların hepsi uzun vadeli yükümlülükler içerisinde sınıflandırılmış olup dönen varlıkların kısa vadeli borçları karşılama oranı, ilişkili taraflardan olan alacak ve borçlar ile finansal tablolarda dönen varlıklar grubunda yer alan stoklardan, satışı yapılan ve imalatı durdurulan stok maliyet tutarları arındırılmış şekilde hesaplandığında ise net işletme sermayesinin negatif olması
Borçlara İlişkin Hususlar	Bankalara vadesi geçmiş finansal borçları ilişkin ödeme gerçekleştirilememiş olup, borçların ödemesine ilişkin durum şirket tarafından değerlendirilmekte ve söz konusu tutarın ödemesine ilişkin vade ve şekildeki belirsizlikler nedeniyle anılan borçların ödenebileceğine dair kanaat oluşturulamaması Personele olan ücret borcunun bir kısmı önceki dönemlere ait olup, ekonomi çevrelerinde yaşanan sıkıntılar nedeniyle ödenememiş, alınan iyileştirici önlemler kapsamında işten çıkarılan personele ödenecek kıdem tazminatına istinaden verilen borç senetlerinden bir kısmının ödenememesi Kısa ve uzun vadeli kredi borçlarının vadesi gelmiş kredi taksitlerden ödenemeyen anapara taksitleri bulunması Vadesi gelecek yıllarda dolacak olan kredilerin birçok taksitinin ödenmemiş olması nedeni ile kredinin tamamının geri ödenmesine ilişkin başlayan hukuki sürecin devam etmesi ve bu konuda belirsizlik olması Banka kredileri için doğrulama temin edilememiş olup yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememiş, bu nedenle bu tutarlarda herhangi bir düzeltmenin gerekip gerekmediğinin belirlenememesi Şirketin kısa vadeli yükümlülükler içerisinde, ertelenmiş gelirler hesabında yer alan alınmış avans bulunmakta olup geri kazanılabilir olup olmadığı veya mahiyetine dair yeterli denetim kanıtı temin edilememesi

	Şirketin ilişkili firmalarından olan iki şirketin kredi borçlarını vadesinde ödeyememesi sebebiyle ilgili banka gerekli yasal girişimleri başlatmış, ayrıca şirketten kefil sıfatıyla borcun ödenmesi talep edilmiş, şirket tarafından yasal süreçlere itiraz edilmiş olup şirket aleyhine başlatılan söz konusu borçlara ilişkin ihtiyati haciz kararlarına itiraz edilmiş, ancak bu itirazlar mahkeme tarafından reddedilmiş ve şirketin bu firmaların kullandığı kredilerle ilgili kefalet riski bulunması
	Şirket kredi borçlarının taksitlerini ve faizlerini vadesinde ödeyememiş, bu nedenle kredi kullanılan banka tarafından kredi kat ihtarnamesi gönderilmiş, kredi kat ihtarnamesine ise itiraz edilmiş olup banka tarafından kredinin tamamı talep edilmiş ve bankadan talep edilen bakiye doğrulama yazısına, alacak takipte olduğu için banka tarafından cevap verilmemiş, bu nedenle kredi bakiye doğrulaması yapılamaması
	Ayrılan personellerine olan maaş, kıdem vb. borçları ile Yönetim Kuruluna olan huzur hakkı borçlarının tamamının vadesi geçmiş durumda olup şirketin personeli bulunmamakta ve şirket borçlu olduğu ilişkili firma ve kişileri dışındaki firma ve kişilerden birçoğu ile borçlarını ödemediği gerekçesi ile dava aşamasında olup, bu borçlarla ilgili doğrulama temin edilememekte, bu borçların güncel tutarları davalar sonuçlandığında belli olacak olması nedeni ile diğer alacaklar hesabında yer alan ilişkili taraf alacaklarının tahsilatına ilişkin herhangi bir ödeme planı temin edilememesi
	Şirketin tamamı yeniden yapılandırılmış finansal borçlarının anapara ve faiz taksitleri vadesi geçmesine rağmen ödenmemiş olup bu durumun etkilerinin tespit edilememesi
	Şirketin ticari borçlarının büyük kısmı müstahsillere olan borçlar olup bu kişilerden doğrulama mektuplarına cevap alınamamış olması nedeni ile borç bakiyesinin doğruluğu ile bu tutarda herhangi bir düzeltme gerekip gerekmediğinin belirlenememesi
	Şirketin ilişkili firmadan avans borç bakiyesi bulunmakta olup bunun bir kısmına ilişkin olarak sözleşme ile yaş sebze ekim taahhüdü bulunmakta ancak taahhüdünü yerine getirmemiş ve avansın hangi vadede kapatılacağına dair herhangi bir plan sunulmaması
	Finansal Borçlar hesabında yer alan faktoring işlemlerinden borçlar bakiyesi mevcut olup tamamına mutabakat sağlanamaması
Stoklara İlişkin Hususlar	Stokların değerlemesine ilişkin makul güvence elde edilememiş olup, herhangi bir düzeltme yapılmasının gerekli olup olmadığının tespit edilememesi
	Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklarının stokları sayımlarına iştirak edilememiş ve konu ile ilgili bilgi verilmemiş, stok yönetimi ve stok kontrolü ile ilgili sağlıklı bir sonuç verecek sistemi olmadığından stok ve maliyet kalemleri ile ilgili olarak güvence verilemeyeceği kanaatine ulaşılmış, buna bağlı olarak bu kalemlerde herhangi bir düzeltmenin gerekip gerekmediğinin tespit edilememesi
	Önceki dönem içerisinde satışlarından iade almış olduğu hareketsiz stokları bulunmakta olup bunlara ilişkin bir değer düşüklüğü bulunup bulunmadığına yönelik yeterli düzeyde denetim

	prosedürleri uygulanamamış ve buna bağlı olarak, bu tutarın geri kazanılabilirliğine ilişkin herhangi bir düzeltmenin gerekip gerekmediğinin belirlenememesi Stoklar aktif toplamı içinde önemli bir değere sahip olup şirketin yapmış olduğu sayımına iştirak edilmiş ve yapılan incelemelerde stok sayım sonuçları ve yıl sonu envanter listesi arasında farklar tespit edilmiş, bu sebeple stok maliyeti ve satılan malın maliyeti kalemleri konusunda güvenilir bir sonuca ulaşılabilecek inceleme yapılamadığından bir düzeltmenin gerekip gerekmediğinin belirlenememesi Stoklar kalemi içinde yer alan ve bakiyesi önceki yıllardan devreden stokları uzun süredir hareket görmemiş olduğu kabul edilmekte olup bu stokların son kullanma tarihinin geçmiş olduğu için karşılık ayrılması gerekmekte ancak firma, bu stokların belirli bir prosesten geçirilerek kullanım ömrünün uzatıldığı gerekçesi ile karşılık ayırmamış ancak kayıtlarda bu işlemin yapıldığına dair herhangi bir bilgi görülmemekte olup bu stokların tüketim ömürlerinin uzatıldığına dair bir tespitle bulunulamaması Bağlı ortaklığın stokları ile ilgili, üretim maliyeti, satılan malın maliyetine yansıtılmış ancak bağlı ortaklık cari dönemde stok sisteminde bazı değişiklikler yapmış ve stok alımlarının bir kısmı peşin ödenmiş giderlerde yer almış olup yıl içerisindeki kullanımlar ağırlıklı ortalama yöntemi kullanılarak muhasebeleştirilmemiş ve yabancı para cinsinden alımlar ve stok sistemi ve hesaplar arasındaki olması gereken kurlar üzerinden muhasebeleştirilmemiş bu nedenlerden dolayı stoklar ve satılan malın maliyeti hesaplarının doğru gösteriminin sağlanması için ilgili hesaplarda düzeltmeler yapılması gerekmekte olup düzeltmelere ilişkin sağlıklı veriye ulaşılamaması
Diğer Hususlar	Şirketin bazı varlıklarının uzun süredir elinde tuttuğu ve bu yatırımlardan çıkış stratejisinin belirsiz olduğu tespit edilmiş, bağlı ortaklık ile ilgili olarak bir şirket ile devam hukuki süreç nedeniyle çıkış stratejisi oluşturulmadığı, yatırım ortaklığına ilişkin çıkış stratejisinin de yatırımcı konumunda olduğu iştirakleri için oluşturulduğunun belirtilmesi Bağlı ortaklıkların Yenilenebilir Enerji Üretimi konusunda aldığı ön lisans belgeleri kapsamında yapılması planlanan yatırıma ilişkin sözleşmeler ile ilgili olarak verilen avans olup, verilen avans tutarları karşılığında tamamlanmış alınan hizmet bulunmamakta ayrıca faaliyet konusu ile ilgili olarak hali hazırda bir hasılatı bulunmadığı gibi, yeni anlaşmaların gerçekleştirilebilirliği ile ilgili olarak da yeterli kanaate ulaşılamaması Ana ortaklık ve bağlı ortaklıklar arasındaki borç-alacak bakiyeleri elimine edilmekle birlikte, bu tutarların adet faizi hesaplamasına konu edilmediği görülmekte bunun tabi olunan yasal mevzuat açısından doğurabileceği sonuçlarının belirlenememesi Asıl ve faizleri ile birlikte vadesi geçmiş ve taksitlendirilmiş vergi ve sigorta prim borcu bulunmakta olup borçların bir kısmı taksitlendirilmiş ve taksitlendirilmemiş vergi ve prim borcu için taksitlendirme çalışmalarının devam ettiğini bildirilmiş ayrıca

vadesi geçmiş vergi borçlarının içerisinde bulunan gecikme zammı karşılıkları ile anapara olmak üzere Tasarruf Teşvik Fonu'na borçlara ilişkin iptal davası açmış olması

Şirketler aleyhine açılmış olan davalar için avukatlar tarafından gönderilmiş olan mutabakat mektubu denetim çalışmaları için uygun olmayıp, hukuki süreçlerden dolayı maruz kaldığı risklerin tespit edilememesi

Şirket devam eden davalar için karşılık ayırmış ancak muhtemel risk tutarı daha yüksek olup muhtemel yükümlülük tutarını konsolide finansal tablolarına yansıtmamış, eğer yükümlülük tutarı finansal tablolara yansımış olsa idi şirketin özkaynakları ve dönem kar veya zararı üzerinde etkisinin olması

İncelenen 430 şirketin 2019 yılında 59 tanesine şartlı görüş verilmiştir. Önceki kısımda her bir şirket için ayrıntılı olarak verilen şartlı görüş verilmesine sebep olan unsurlar yukarıdaki tabloda özet olarak sunulmuştur. Bu unsurlar incelendiğinde çoğunlukla şirketlere tek bir unsur nedeni ile değil birden fazla unsur belirtilerek şartlı görüş verilmiştir. Tek başına şartlı görüş verilmesine sebep olan unsurların başında ayrılan serbest karşılıkların bulunması gelmektedir. Banka ve finans kuruluşları başta olmak üzere bazı işletmeler tarafından da ekonomideki belirsizlik nedeni ile ayrılan serbest karşılıklar yalnız başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur. Yine benzer şekilde şirketin elinde bulunan yatırım amaçlı gayrimenkullerin gerçeğe uygun değerlerinin herhangi bir ekspertiz raporları bulunmaması nedeni ile tespit edilememesi tek başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur. Şirketin iştirakinin güncel bir değerlendirme raporunun bulunmaması nedeni ile güncel değerinin tespit edilememesi ve değer düşüklüğü olup olmadığının belirlenememesi de tek başına şartlı görüş verilmesine neden olmuştur.

Son olarak şirketlerin ilişkili olan ya da olmayan ve hukuki süreçleri devam eden alacaklarına ilişkin belirsizliğin bulunması bunlara karşılık ayrılabilmesi ve finansal tablolara olası etkilerinin belirlenememesi şartlı görüş verilmesine neden olmuştur.

Şartlı görüş verilen denetim raporları incelendiğinde karşımıza en fazla çıkan unsur alacakların tahsiline ilişkin belirsizlik olması ve bu alacakların tamamına karşılık ayrılabilmesi söylenebilir. Bunun yanında bu dönemde muhasebe kayıtlarına ilişkin yapılan hatalar en çok karşılaşılan unsurlar arasında karşımıza çıkmaktadır.

Bağlı ortaklıklar ve iştiraklerin denetlenmiş mali tablolarına ulaşılamaması ve bu nedenle bu şirketlerin değerlemesinin yapılamaması, maddi duran varlıkların değerlendirme raporlarının olmaması nedeni ile değer düşüklüğünün tespit edilememesi

ve buna bağı olarak karşılık ayrılmaması da en çok karşılaşılan unsurlar arasında sıralanabilir.

3.6.8.2. 2019 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınma Verilmesine Neden Olan Unsurlar

Araştırma kapsamında incelenen şirketlerin raporların 2019 yılında görüş bildirmekten kaçınma verilmiş olan raporlar ele alınmış ve aşağıda belirtilen unsurların görüş bildirmekten kaçınmaya neden olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 3.18. 2019 Yılında Görüş Bildirmekten Kaçınma Verilmesine Neden Olan Unsurlar

Görüş Bildirmekten Kaçınma Sebebi	Ayrıntı
Karşılıklara İlişkin Hususlar	Karşılık ayrılan ticari alacak, diğer alacak ile gider yazılan avans ve hukuki ihtilaf yaşayıp karşılık ayrılmayan diğer alacak bakiyeleri mevcut olup karşılık ayrılan ilgili tutarların tahsil kabiliyetlerine ve alacaklar için yürütülen hukuki süreç bulunup bulunmadığına, karşılık ayrılmayan bakiyelere, ilgili bakiyelerin dava sonuçları ve muhtemel tahsilat tutarlarına ilişkin görüş oluşturulamaması
Alacaklara İlişkin Hususlar	İlişkili olmayan taraflar diğer alacaklardan yeterli ve uygun mutabakat temin edilememiş olup alacakların bağı ortaklığın sahip olduğu taşınmazların neticesinde oluşmuş, ilgili kıymetlerin satılma nedenine, bakiyenin tahsilatına ilişkin denetim kanıtı elde edilememesi
Şubelere, İştiraklere, Bağı Ortaklıklara ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklara İlişkin Hususlar	Bağı ortaklık kiralanabilir maddi duran varlık alımı için yurtdışı şirketi devralacak olup maddi duran varlıkların kiraya verilmesi için sözleşme yapılamadığından şirketin faaliyete geçememesi sebebiyle satışının planlanması ancak satış değerine ilişkin tahmin ve veri olmadığından makul değer tespiti yapılamaması Şirketin bağı ortaklıktan 5 adet senede bağlanmış olan alacağı bulunmakta, şirket sağlanan borçların, girişim şirketlerine borç ve sermaye finansmanının karması olarak yapılandırılmış finansmana çevrilmesine, alınan dört adet senedin iade edilmesine, sözleşmelerin imzalanmasına, gerekli işlemlerin ve bildirimlerin ifasına karar verilmiş olması Bağı ortaklığın makul piyasa değerinin belirlenmemesi nedeniyle makul değerinin değerlendirme raporu ile tespit ettirilmesi için SPK tarafından uyarı verilmiş, faaliyetlerinin tebliğ ile uyumlu hale getirilmemesi durumunda şirketi zarara uğratmayacak biçimde, aktarılan kaynaklardan daha az tutarda olmayacak bir bedel üzerinden portföyden çıkarılması gerektiği bildirilmiş, buna istinaden bu şirketin satışı için gerekli işlemlerin başlatılmasına karar vermiş ve değerlemesini yaptırılarak değerlendirme tutarı üzerinden gösterilmesi

	Bağlı ortaklıklar konkordato mühleti verilmesi için dava açmış, bunlardan biri gayri faal durumda, diğerinin de cirosu çok düşük olup bu firmaların faaliyetlerini devam ettirebilmesi mahkemeye sunulmuş olan konkordato ön projesinde belirtilen önlemlerin alınmasına bağlı olması
	Bağlı ortaklar kredi borçlarının taksitlerini ve faizlerini vadesinde ödeyememekte olup, ilgili bankalar tarafından gerekli yasal işlemler yerine getirilmekte ve konkordato sürecinde kredilerin yapılandırılması planlanması
	Bağlı ortaklık aleyhine yürütülen iflas davasında iflas kararı verilmiş olup bağlı ortaklık konsolidasyon kapsamı dışına çıkarılmış, taşınan değeri finansal varlık olarak muhasebeleştirilmiş ayrıca taşınan değeri ve alacaklarından kaynaklı değer düşüklüğüne dair kanaat oluşturulamaması
	Önceki yıllarda iflas erteleme talebinde bulunan ve kayyum heyeti tarafından yönetilen bağlı ortaklık konsolidasyon kapsamı dışına çıkarılmış ve taşınan değerini finansal varlık olarak muhasebeleştirmiş olup taşınan değerinden kaynaklı değer düşüklüğüne dair kanaat oluşturulamaması
	İlişkili taraflar ile gerçekleştirilen işlemlerin doğruluğuna ve tamlığına ilişkin yeterli denetim kanıtı elde edilememiş bu nedenle, finansal tablolarında bu hesap kalemleri ile ilgili düzeltme yapılmasının gerekip gerekmediği tam olarak tespit edilememesi
Şerefiyeye İlişkin Hususlar	Sınırsız ömürlü maddi olmayan duran varlıklar olarak muhasebeleştirilen şerefiye bedeli yer almakta olup şerefiye testi için gerekli çalışmaları henüz tamamlayamadığı için şerefiye değer düşüklüğü testinin kontrol edilememesi
Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Hususlar	Tam konsolidasyon esasıyla finansal tablolarını konsolidasyona tabi tuttuğu şirketlere ait maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ilişkin amortisman tabloları temin edilememiş ve söz konusu finansal tablo kalemleri ile amortisman ve itfa payı giderlerine yönelik bağımsız denetim çalışmaları gerçekleştirilememesi Şirketin aktif toplamının yaklaşık %89'una denk düşen en büyük varlığı olan ve satış amaçlı olarak finansal yatırımlar hesabında tutmakta olduğu bağlı ortaklığının gerçeğe uygun değerinin test edilebilmesi için şirket değerlendirme raporu hazırlanmamış olup, şirketin faaliyetlerini devam ettirebilmesi için bu varlıkların nakde çevrilmesinin gerekli olması durumunda satış tutarı ve sağlanacak nakit, piyasanın o anki koşulları ve oluşacak fiyatlar ile sınırlı kalacak ve dolayısıyla uzun vadeli finansal yatırımlar içerisinde defter değeriyle taşınan bağlı ortaklık için makul değeri belirlenememiş ve önceki yıl değeri dikkate alınarak finansal tablolarda gösterilmesi 2017 tarihinde taşınmaz varlık yönetim şirketine icra yolu ile satılmış, SPK satışın iptali için başvuruda bulunmuş ancak söz konusu talebe rağmen satış işlemine devam edilmiş diğer taraftan, SPK'nın başvurusuyla, şirketin malvarlığının Sermaye Piyasası Kanunu'nun 21. maddesi kapsamında azaltılmasının önlenmesini teminen, satışın durdurulması için tedbir talepli olarak dava açılmış ancak talebinin reddine karar verilmiş ve icra yoluyla satışı

	gerçekleşen taşınmaz varlıklarından çıkarılmış buna istinaden protokol kapsamında da varlık yönetim şirketine olan borçlar kayıtlardan çıkarılması
	Maddi ve maddi olmayan duran varlıklarının varlığına ve ekonomik ömürlerine ilişkin tespit yapılamaması
Yargı/Kamu Otoriteleri ile İlgili Hususlar	Hukuki süreçlerinin yoğunluğu sebebiyle davaların son durumu hakkında yeterli tespitlerin yapılamamasına bağlı olarak karşılaşılabilecek hukuki riskler sağlıklı bir şekilde değerlendirilememiş, söz konusu davaların önemli bir yükümlülük oluşturup oluşturmayacağı belirlenememiş olup oluşması muhtemel yükümlülüklerin belirlenememesi Şirket aleyhine yürütülen fesih davası, iflas davası, yönetim kurulu karar defterinin hükümsüzlüğünün tespiti talepli dava, yönetim kurulu kararlarının yok hükmünde olduğunun tespiti talepli dava, istinaf aşamasındaki ticari şirkete kayyum atanması talepli dava bulunması Grup ortakları, eski yönetim ve hali hazırdaki yönetim aleyhine açılmış farklı konularda davalar bulunmakta ve bunlardan pay defterinin düzeltilmesi talepli dava sonuçlanmış ve şirket ortaklık yapısı değişmiş olup ilgili dava istinaf incelemesinde olduğundan davaların şirket faaliyetleri ve yönetimi üzerindeki olası etkileri hakkında görüş oluşturulamaması
Muhasebe Kayıtlarıyla İlgili Hususlar	2017 tarihi itibarıyla indirgenmiş nakit akış yöntemi kullanılarak belirlenen iki bağlı ortaklığın 2017 tarihi itibarıyla değerlendirme sonrası oluşan fark tutarı yeniden değerlendirme artışı olarak kayıtlara alınmış ve özkaynaklar altında sınıflandırılmış olup hazırlanan değerlendirme raporlarında, indirgenmiş nakit akım analizlerinde varsayılan 2019 ve 2018 tarihli hasılat tahmin tutarlarına ulaşılammış, aynı zamanda şirketlerin gerçeğe uygun değerinin belirlenebilmesi için gerekli olan değerlendirme raporu bulunmaması Borçlarından dolayı banka hesaplarında blokeler, sabit kıymetleri üzerinde ise rehin ve hacizler bulunmakta, alıcı ve satıcı bakiyeleri ile ilgili üçüncü taraflara gönderilen teyit yazılarına yeterli doğrulama temin edilememiş olup sabit kıymetleri ile ilgili yeterli doğrulama yapılamamış ve sabit kıymet tablosu temin edilememesi Bağlı ortaklarından birinin dönem içerisinde yapmış olduğu satışların maliyetine ilişkin değer düşüklüğü çalışması yapılamamış, aynı zamanda stokların fiziki olarak tespit edilememiş olması Cari hesaplar ve bankalar ile yapılan mutabakat çalışmaları devam etmekte olup söz konusu bakiyelerin doğruluğuna ve tamlığına ilişkin yeterli denetim kanıtı elde edilememiş, ayrıca kredilere ilişkin ödeme planları ve faiz oranları bilgilerinin doğruluğu ve tamlığına ilişkin yeterli denetim kanıtı sağlanamamış, bu nedenle bu hesap kalemleri ile ilgili düzeltme yapılmasının gerekip gerekmediğinin belirlememesi Hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı uygulanan, büyük deftere aktarılan yevmiye kayıtlarının test edilmesine ilişkin denetim prosedürlerinin gerçekleştirilememesi

	Hesaplara ilişkin defter, belge ve kayıtlar tatmin edici düzeyde incelenememiş olup bu nedenle, bu hesap kalemleri ile ilgili düzeltme yapılmasının gerekip gerekmediğinin belirlenememesi
İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Hususlar	Şirketin birikmiş zararlar sebebiyle sermaye ve kanuni yedek akçelerinin toplamının üçte ikisinden fazlası karşılıksız kalmış, kısa vadeli yükümlülükleri kısa vadeli varlıklarından fazla olup bu durumun işletmenin sürekliliği üzerinde ciddi şüpheler uyandıracak önemli belirsizliklerin mevcudiyetine işaret etmesi Kısa vadeli yükümlülüklerin kısa vadeli varlıkları aşması, aynı dönem itibarıyla zarar gerçekleşmiş buna ilave olarak vadesi geçmiş borçların bulunması, yükümlülükler içerisinde ödenmesi yapılamayan personel maaş ve kıdem tazminatı borçları, gelir vergisi ve sigorta primi gibi kamu borçları bulunması İşletmenin faaliyetlerini devam ettirebilmesi, ticari ve ticari olmayan alacakların tahsil edilmesine ve işletme varlıklarından ekonomik fayda sağlanmasına ve mevcut kredilerin refinansmanı ve yeni kredi bulunması ve yeni sermaye girişleri ile nakit girişi sağlamasına bağlı olması Diğer peşin ödenen giderlerin bir kısmı bağlı ortaklığın ödemesini yaptığı ancak herhangi bir evrak düzenlenmediğinden herhangi bir hesap ile ilişkilendirilemeyen tutarlardan oluşmakta olup bunlara ilişkin herhangi bir denetim tekniği uygulanamaması ve karşılık ayrılmaması İşletmenin likidite durumu, işletmenin sürekliliği ilkesi bakımından bir değerlendirme yapılmasını gerektirmekte olup şirketin sürekliliğinin devamı için yeni kaynak girişleri ihtiyacı olduğu belirlenmiş, faaliyetlerinin sürdürülebilirliği satın alınan şirketler vasıtasıyla veya yabancı kaynak sağlanması, sermaye artırımını yoluyla sağlanacak ilave nakit akımlarına bağlı olup bu bağlamda herhangi bir çalışma tespit edilememesi
Borçlara İlişkin Hususlar	Şirket kredi borçlarının taksitlerini ve faizlerini vadesinde ödeyememiştir, bu nedenle kredi kullanılan banka tarafından kredi kat ihtarnamesi gönderilmiş, kredi kat ihtarnamesine ise itiraz edilmiş olup banka tarafından kredinin tamamı talep edilmiş ve bankadan talep edilen bakiye doğrulama yazısına, alacak takipte olduğu için banka tarafından cevap verilmemiş, bu nedenle kredi bakiye doğrulaması yapılamaması Kredilerle ilgili Şirket'in %100 sahibi olduğu bağlı ortaklığının taşınmazı üzerinde 2. derece ve 3. derece banka lehine ipotek bulunmakta olup, bununla ilgili olarak banka ipoteğin paraya çevrilmesi yolu ile takibe geçmiş ve ipoteğin paraya çevrilmesi yolu ile takipte icra emri şirkete tebliğ edilmiş, şirket itiraz ederek icranın geri bırakılması talepli dava açmış olması İlişkili taraflardan olan alacak ve borçların tahsilat ve ödemelerine ilişkin herhangi bir protokol veya plan bulunmamakta olup dava aşamasına gelmiş ilgili borçların birikmiş faiz ve anapara borç tutarı tespit edilememiş, protokole bağlanan, üzerinde mutabakat sağlanan borç tutarlarının bir kısmı kayıtlara yansıtılmış protokol ile kayıtlardan çıkarılan ancak hala üzerinde devam eden hukuki

	süreç olan borçlar mevcut olup protokole bağlanan tutarlar hariç, yeterli mutabakat temin edilememesi
	İşletmenin ibra planı yaptığı ve yeniden yapılandığı borçların protokolleri, temerrüt ve protokolde tanımlı şartlarında yerine gelmemesi hallerinde protokol öncesi tutarların geçerli olacağı maddeleri içermesi
	Bir şirkete olan borcu ibraname ile gayrikabili rücu şartı ile ibra edilmiş olup şirketten hiçbir hak ve alacağı bulunmadığına ilişkin beyanda bulunulmuş, söz konusu borcu özkaynaklar altında diğer yedekler hesabında muhasebeleştirilmiş olup kayyum heyeti tarafından yönetilen şirketin yasal kayıtlarında ilgili alacaklardan vazgeçildiğine dair bir muhasebeleştirme bulunmaması
	Kredi kuruluşlarına ve tedarikçilere olan yükümlülükleri ile ilgili vermiş oldukları teminatlar ve kira sözleşmelerinden kaynaklı oluşabilecek riskleri bulunmakta olup, oluşabilecek yükümlülüklerin tam olarak tespit edilememesi
	Cari dönem sonu itibarıyla, kamu kurumlarına olan borçları ve finansal tablolarda yer alan borç bakiyeleri doğrulanamadığından dolayı ilgili borçların doğruluğunun tespit edilememesi
	Personele borçların olduğu ve ilgili borçlar için eski çalışanlar tarafından açılmış çeşitli davalar bulunmakta olup, henüz dava sürecine girmemiş ilgili borçlar için varsa doğabilecek herhangi bir mali yükümlülüğün mali tablolara yansıtılmaması
Stoklara İlişkin Hususlar	Konsolide finansal durum tablosunun aktif toplamının %80,60'ını oluşturan stoklara ilişkin olarak yılsonu stok envanter listesine erişilememiş ve stoklara ilişkin bakiye alternatif prosedürlerle doğrulanamamış ayrıca net gerçekleşebilir değer testleri yapılamadığından stok değer düşüklüğüne ilişkin bir kanaat oluşturulamaması
Diğer Hususlar	Şirketin yürütmekte olduğu kentsel dönüşüm kapsamındaki inşaat faaliyetlerinden kaynaklanan olası yükümlülüklerinin sağlıklı olarak doğrulanamaması
	Varlık ve yükümlülüklerle ilgili olarak dış teyit işlemleri gerçekleştirilememiş avukatlardan hukuki yükümlülükleri hakkında bilgi alınamamış, ayrıca alternatif prosedürlerle doğrulama yapılamadığı için söz konusu varlık ve yükümlülüklerle ilişkin bir kanaat oluşturulamaması
	Bağlı ortaklıklar tarafından şirket aleyhine yürütülen hukuki süreçler, bağlı ortaklık pay defterlerinin düzeltilmesi ve yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul karar defterinin zayi olduğunun tespiti amacıyla açılan davalar ve bağlı ortaklıklardan denetim kanıtı elde edilmesine ilişkin yaşanan zorluklar, şirketin bağlı ortaklıklar üzerinde, TFRS-10'da tanımlanan, kontrol sahibi olduğuna dair kanaat oluşturulamaması
	İlişkili taraflardan senetli/senetsiz ticari ve ticari olmayan alacağı ve senetli/senetsiz ticari ve ticari olmayan borcu bulunmakta 2019 yılı içerisinde borç ibralarından, üstlenilen borçlara ilişkin yansıtılmalardan, adat hesaplamalarından, cari hesap sınıflamalarından dolayı hareketler mevcut olup ilişkili taraflardan

ilgili bakiyelerin niteliğine, doğruluğuna ilişkin yeterli ve uygun mutabakat ve denetim kanıtı temin edilememesi

Denetim anlaşması bilanço tarihinden sonra yapıldığı için stok, kasa ve portföyde bulunan çek/senet bakiyelerinin sayımına katılım sağlanamamış ve diğer denetim teknik ve yöntemleri de ilgili bakiyelerin tespitiye yönelik uygulanamamış olup kasa bakiyesine, stok bakiyesine ve ilişkili/ diğer taraflardan alınan, vadesi geçmiş/geçmemiş ticari ve ticari olmayan çek/senet bakiyelerine ilişkin görüş bildirilememesi

Covid-19 salgınının önlenmesi için kısıtlayıcı tedbirler getirilmiş bu kapsamda T.C. İçişleri Bakanlığı tarafından farklı tarihlerde sokağa çıkma yasakları, 30 büyükşehir kapsayan şehir giriş/çıkış kısıtlamaları sebebiyle, BDS 315 standardı uyarınca, İstanbul dışında bulunan otellerin iç kontrol çevresi, süreçleri ve etkinliklerine ilişkin denetimler yapılamamış, BDS 560'ın 6'ncı paragrafında yer verilen hükmü uygulanamamış, ayrıca maddi duran varlıklara ilişkin fiziki kontrol ve değer düşüklüğü testleri yapılamaması

Borç alacak ilişkilerinden kaynaklanan dava dosyalarından doğacak olan borcun şirketin lehine işlenecek olan faiz ve katlanılan diğer masraflar dikkate alınarak hesaplanacak tutar dahil olmak üzere devam eden davalar için hesaplanacak alacak tutarının tamamının yönetim kurulu başkanı tarafından üstlenilmesi

Şirket, bir şirketten edindiği çek/senet niteliğindeki kira avanslarından belirli bir miktarda çeki varlık yönetim şirketine borcu karşılığı ciro etmiş, finansman giderleri içerisinde faiz gideri olarak muhasebeleştirilen bu tutarın, borç ve devam eden icra tutarlarında ne kadar azaltma yarattığı, ödemenin yapılıp yapılmadığına ilişkin bir kanaat oluşturulamaması

Avukatından davalara ilişkin avukat mektubu temin edilememiş bu nedenle şirket aleyhine var olan davaların, finansal tabloları üzerinde yaratabileceği yükümlülük tespit edilememiş olup karşılık ayrılamaması

İncelenen 430 şirketten 6 tanesinin denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınılmıştır. Görüş bildirmekten kaçınma verilmiş olan denetim raporları incelendiğinde, bu işletmelerde şartlı görüş verilen işletmelerden daha fazla unsurla karşılaştığı söylenebilir. Bu raporlarda birçok unsur nedeni ile işletmenin finansal tabloları hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlanamaması sebebi ile görüş oluşturulamadığını söylemek mümkündür.

Bu dönemde bağlı ortaklık ve iştirakler ile ilişkilerden kaynaklanan unsurlar, işletmenin sürekliliği ve borçlara ilişkin unsurların en çok karşılaşılan unsurlar olduğunu söylemek mümkündür. Şirketlerin yaptığı muhasebe hataları da denetçilerin görüş bildirmekten kaçınmasına neden olmuştur.

3.6.8.3. 2019 Yılında Olumsuz Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

Araştırmanın kapsadığı beş yıllık süre içerisinde tek olumsuz görüş verilmiş olan yıl 2019 olup sadece bir şirkete olumsuz görüş verilmiştir. Bu denetim raporunun olumsuz görüşün dayacağı bölümünde yapılan açıklamalarına istinaden aşağıda oluşturulan tabloda denetçinin olumsuz görüş vermesine neden olan unsurlar verilmiştir.

Tablo 3.19. 2019 Yılında Olumsuz Görüş Verilmesine Neden Olan Unsurlar

Olumsuz Görüş Sebebi	Ayrıntı
Şubelere, İştiraklere, Bağlı Ortaklıklara ve Müşterek Yönetime Tabi Ortaklıklara İlişkin Hususlar	Şirket yurtdışı bağlı ortaklıklarının döneme ait finansal verilerini şirketin hukuki durumu nedeni ve talep etmesine rağmen temin edememiş, bağlı ortaklıklarını konsolide dışında tutarak finansal tablo oluşturmuş, bu uygulama, TMS'ye uygun olmayıp, Konsolide finansal tablolar yurtdışı bağlı ortaklıklarını dahil ederek hazırlansaydı, dönem sonu finansal bilgilerde yer alan neredeyse tüm hesapları, büyük oranda farklılık gösterecek olması
Şerefiyeye İlişkin Hususlar	Konsolide finansal tablolarda şerefiye bedeli yer almakta olup finansal tablolar açısından önemli bir tutar olan şerefiye tutarı gerçekleştirilen değer düşüklüğü testinde, önemli tahmin ve varsayımlar kullanılmamış bu nedenle değer düşüklüğüne tabi olduktan sonra oluşacak ilgili tutarın finansal tablolara etkisinin belirlenememesi
Yargı/Kamu Otoriteleri ile İlgili Hususlar	Yönetim kurulu başkanı ve bir yönetim kurulu üyesi yasa dışı FETÖ-PDY örgütü kapsamında tutuklanmışlar, bağlı ortaklık şirketine kayyum ataması yapılmış ve kayyumluk yetkisinin TMSF'ye verilmiş olması
Muhasebe Kayıtlarıyla İlgili Hususlar	Şirketin dönem sonu itibari ile müşteri ve tedarikçi hesap bakiyelerine ilişkin olarak alınan dış teyitlerde, kayyumluk yetkisi verilen TMSF'nin almış olduğu karar doğrultusunda dondurulmuş olan hesaplar için dış teyit çalışması yapılmadığı tespit edilmiş bunun sonucunda tutarsız olan hesap farkları dikkate alındığında finansal tablolar bundan etkilenecek olması Finansal durum tablosu ile kar veya zarar tablosunun TFRS 8 standardına göre bölümlere göre raporlaması, gerekli verilerin tam ve doğru bir şekilde temin edilememesinden dolayı yapılamaması 2015 yılı sonunda şirketin yevmiye kayıtlarına hem varlık hem de yükümlülük artışına sebebiyet veren ve bağımsız denetim raporlarında Alacak Senetleri ve Diğer Mali Borçlar hesaplarında raporladığı tutar ile alakalı olarak fiziki varlıklarının ve hukuki işlemlerinin olup olmadığı yürütülen çalışmalarda tespit edilememiş olup ilgili kayıtların Faktoring Çekleri olduğu ve doğru bir muhasebe kaydı ile

	muhasebeleştirildiğinde, bu çeklerin finansal tablolara etkisi ve muhtemel karşılıkları ile ilgili denetim kanıtı sağlanamaması
İşletmenin Sürekliliğine İlişkin Hususlar	Toplam aktifin mevcut dava ve icra yükümlülüklerini karşılamaması
Borçlara İlişkin Hususlar	Şirketin sermayedarlarından şirketin iştiraki olan şirket 2016 ve öncesinden gelen kredi borçlarını vadesinde ödeyememesi nedeniyle 7 banka tarafından icra takibi başlatmış ve şirketin kefil sıfatıyla bu borcu ödemesi talep edilmiş, ayrıca işletmenin bu icra takipleri hariç üçüncü kişiler tarafından açılmış dava ve icra takibi bulunmakta olup işletme aleyhine başlatılan söz konusu dava ve icra takiplerinin dava riski bulunmakta, TMS 37 standardına göre ilgili icra takiplerine karşılık ayrılması

İşletmeye olumsuz görüş verilen denetim raporu incelendiğinde bu raporda denetçiye etkileyen pek çok unsurun olduğu görülmektedir. Unsurlar incelendiğinde şirketin sürekliliği konusunda ciddi sıkıntılar yaşadığı görülmekte olup ayrıca şirketin muhasebe kayıtlarına ilişkin pek çok hata yaptığı da görülmektedir.

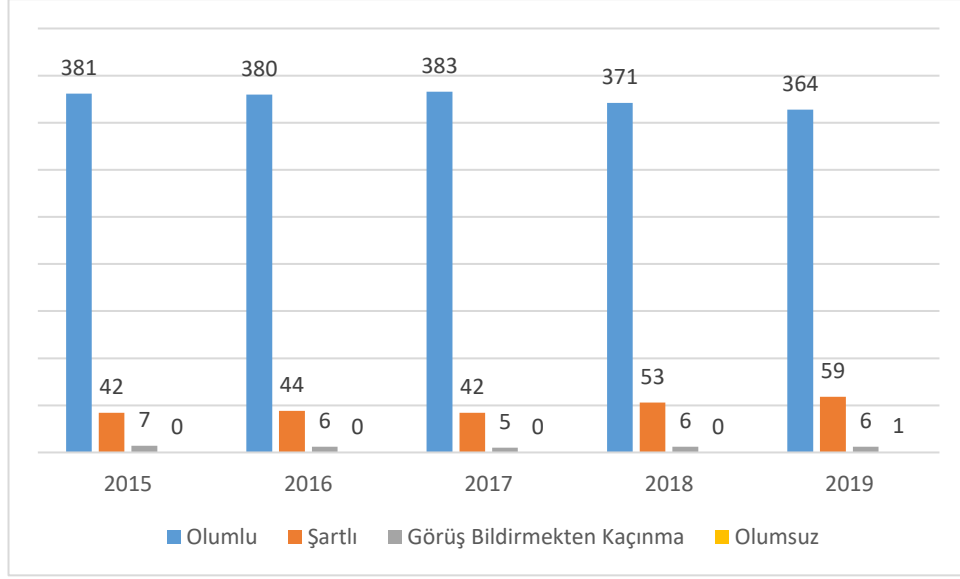
Ayrıca şirketin son beş yıllık denetim raporlarına bakıldığında son üç yılın raporlarında denetçinin görüş bildirmekten kaçındığı görülmüştür.

3.6.9. Yıllar İtibari ile Görüş Türlerinin Karşılaştırılması

2015-2019 yılları arasında denetim raporları analiz edildiğinde, incelenen işletmelerin denetim raporlarında denetim firmaları tarafından belirtilen denetim görüşlerine ilişkin sayıların karşılaştırması aşağıda verilmiştir.

Tablo 3.20. Yıllar İtibari ile Görüş Türlerinin Karşılaştırılması

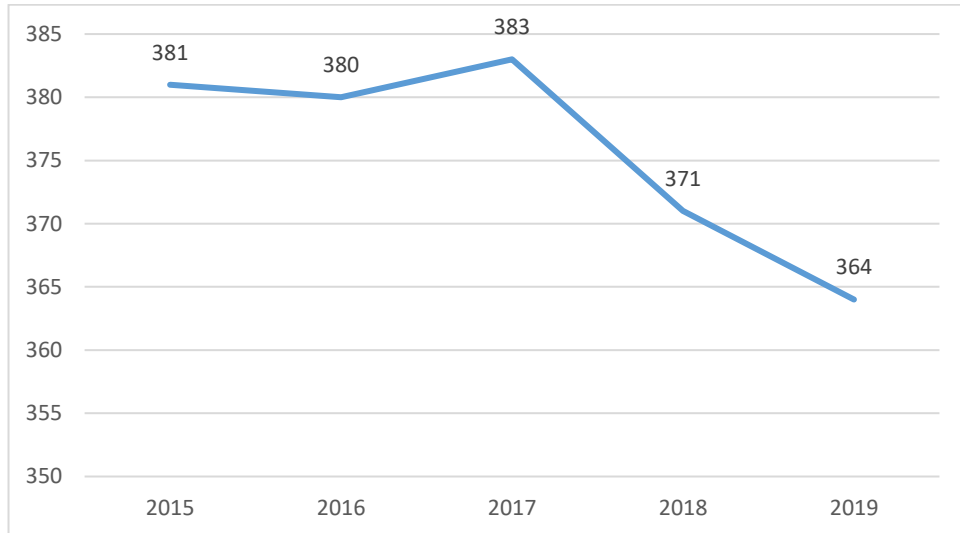
	Yıllar				
Görüş Türü	2015	2016	2017	2018	2019
Olumlu	381	380	383	371	364
Şartlı	42	44	42	53	59
Görüş Bildirmekten Kaçınma	7	6	5	6	6
Olumsuz	0	0	0	0	1
Toplam	430	430	430	430	430



Grafik 3.9. Yıllar İtibari ile Görüş Türlerinin Karşılaştırılması

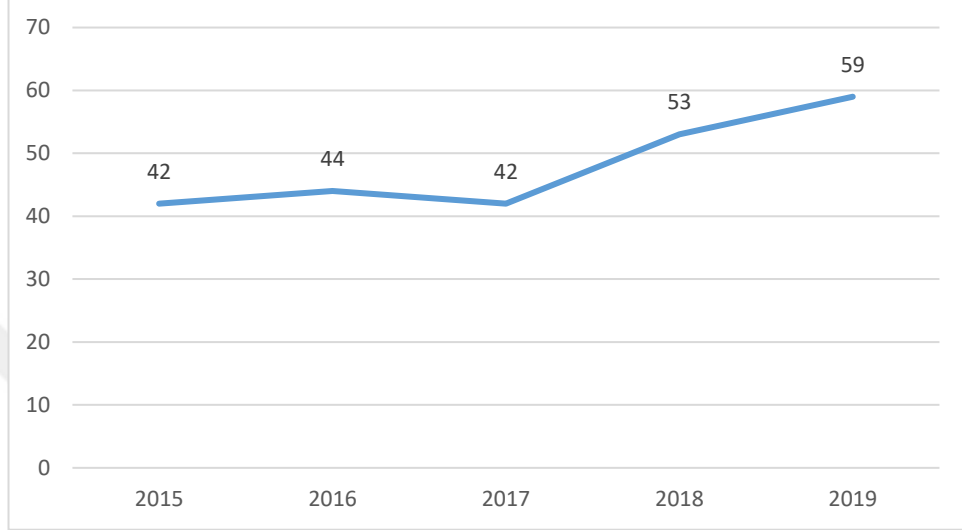
Yukarıdaki bilgiler incelendiğinde denetim raporlarındaki görüş türlerinin sayıları ile ilgili yıllar itibari ile şunlar söylenebilir;

- Olumlu görüş 2015 yılında 381, 2016'da 380, 2017 yılında 383 adettir. 2018 ve 2019 yıllarında azalma eğilimi göstermiştir. 2018 yılında 371 olan olumlu görüş sayısı son yıl 364'e kadar gerilemiştir. İncelenen ilk üç yılda olumlu görüş sayısı artarken son iki yılda hızlı bir düşüş gerçekleşmiştir.



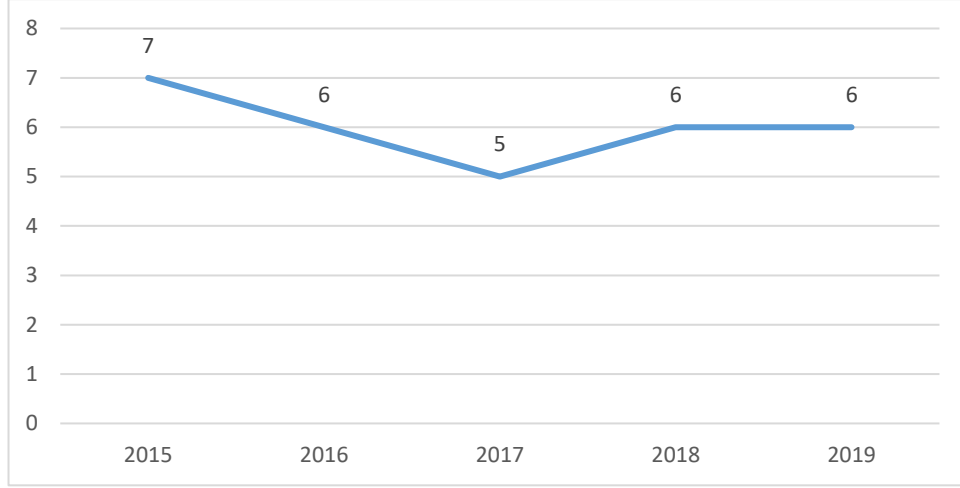
Grafik 3.10. Olumlu Görüş Sayılarının Değişimi

- Şartlı görüş verilen denetim raporu sayısı 2015 yılında 42, 2016 yılında 44 iken 2017 yılında 42 olmuştur. 2018 ve 2019 yıllarında şartlı görüş verilen denetim raporlarının sayısı zamanla artmıştır. 2018 yılında 53 olan şartlı görüş sayısı 2019 yılında 59 tane olmuştur. İncelenen ilk üç yıl aynı seviyede olan şartlı görüş sayısı son iki yıl içerisinde hızla artmıştır.



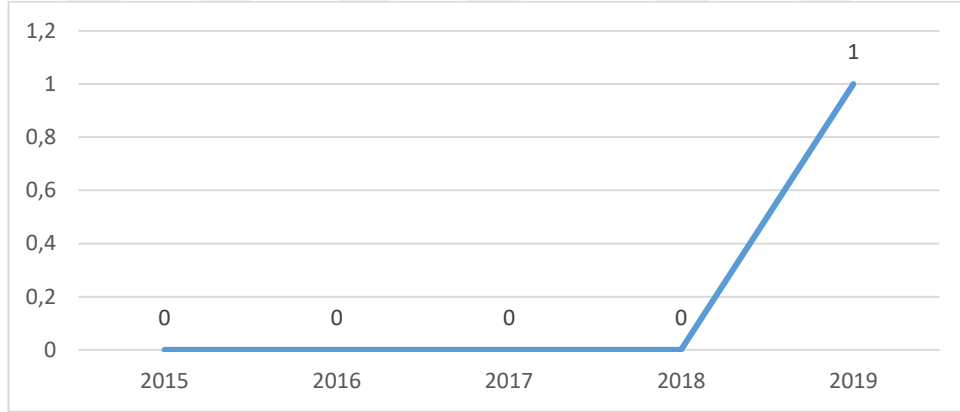
Grafik 3.11. Şartlı Görüş Sayılarının Değişimi

- Görüş bildirmekten kaçınma sayısı yıllar itibari ile yaklaşık olarak aynı kalmıştır. 2015 yılında 7, 2016 yılında 6, 2017’de 5 raporda görüş bildirmekten kaçınılmıştır. Bu sayı 2018 ve 2019 yıllarında 6 olarak gerçekleşmiştir. Beş yıl süresince görüş bildirmekten kaçınılan rapor sayısı yaklaşık olarak aynı seviyede olmuştur.



Grafik 3.12. Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Değişimi

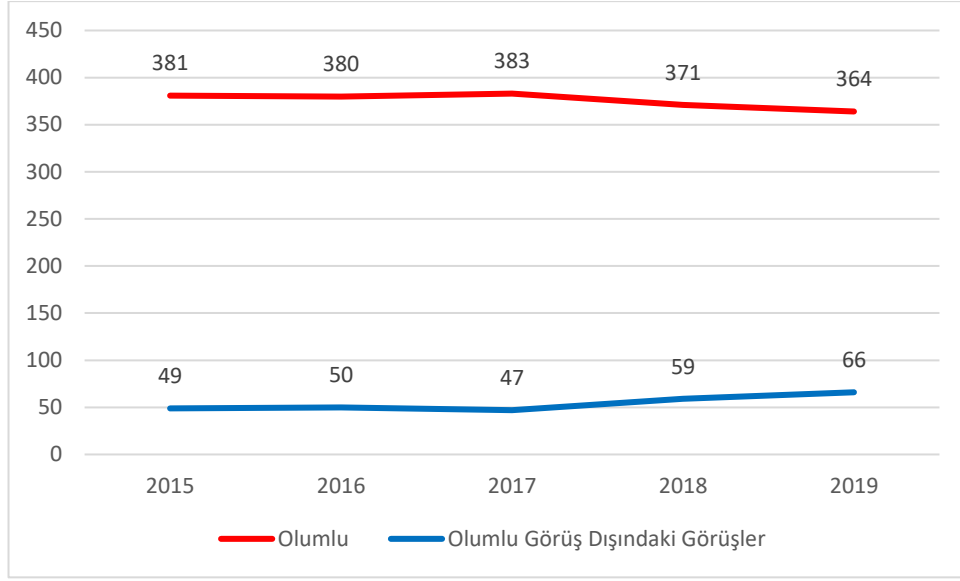
- İncelenen yıllar içerisinde ilk defa 2019 yılında 1 adet olumsuz görüş verilmiştir. Olumsuz görüş verilen bu şirketin önceki denetim raporları incelendiğinde raporlarında son üç yıl görüş bildirmekten kaçınıldığı görülmüş olup şirket 2015 yılında olumlu görüş almıştır.



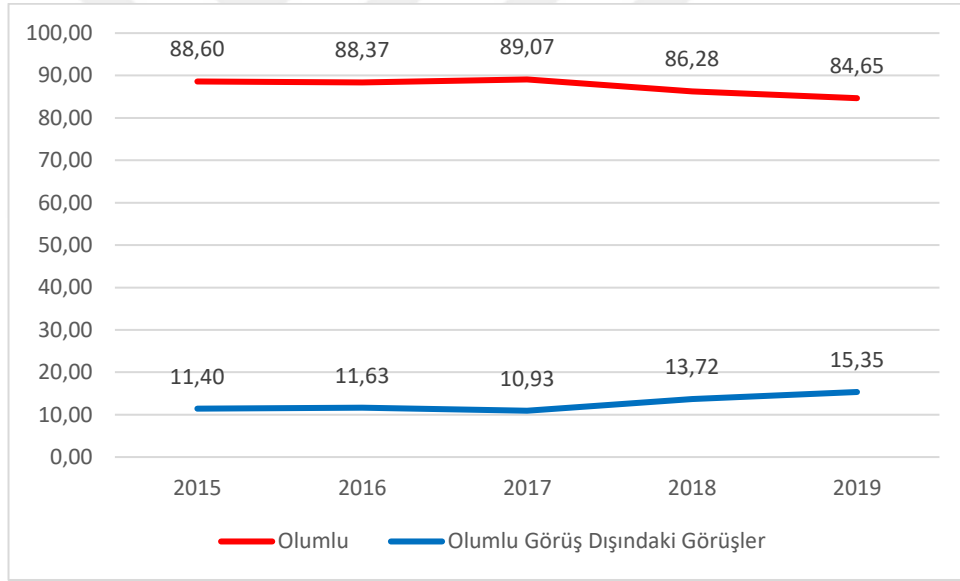
Grafik 3.13. Olumsuz Görüş Sayılarının Değişimi

Görüldüğü üzere incelenen denetim raporlarının büyük bölümü olumlu görüş içermektedir. Olumlu görüş dışında bir görüş içeren denetim raporlarında en çok şartlı görüş yer almakta olup olumsuz görüş sadece son yılda bir tane olmuştur.

Yıllar itibari ile denetim raporlarındaki olumlu görüş sayısı azalırken olumlu görüş dışında kalan diğer görüş türlerinin sayısı artmıştır. Bu artış en fazla şartlı görüşte gerçekleşmiştir.



Grafik 3.14. Olumlu ve Diğer Görüş Türlerinin Karşılaştırması



Grafik 3.15. Olumlu ve Diğer Görüş Türlerinin Yüzdesel Karşılaştırması

Değişim yüzdesel olarak incelendiğinde 2015 yılında %88,60 olan olumlu görüş oranı 2019 yılında %84,65'e gerilerken, olumlu görüş dışındaki görüş türleri ise %11,40 seviyesinden %15,35 seviyesine yükselmiştir.

İncelemeye dahil edilen 430 şirketten 6 tanesi beş yıl boyunca şartlı görüş almış olup beş yıllık süreç boyunca her yıl görüş bildirmekten kaçınılmış işletme bulunmamaktadır. İki işletmenin raporlarında dört yıl görüş bildirmekten kaçınıldığı son yıl şartlı görüş verildiği tespit edilmiştir.

2015 yılında şartlı görüş almış olan 16 şirketin bir sonraki yıl denetim firmasının değiştiği görülmüş olup bir sonraki yıl bu şirketlerden üçüne olumlu, biri görüş bildirmekte kaçınma verilmiş olup diğer şirketlere yine şartlı görüş verilmiştir. Görüş bildirmekten kaçınma verilen 7 şirketten 6'sının denetim firmasının değiştiği ve bunlardan dördünün bir sonraki yıl şartlı görüş aldığı görülmüştür.

2016 yılında şartlı görüş belirtilmiş olan şirketlerden 17 tanesinin bir sonraki yıl denetim firmasının değiştiği bunlardan beşinin bir sonraki yıl olumlu görüş aldığı görülmüştür. Görüş bildirmekten kaçınılan altı işletmeden üç tanesinin bir sonraki yıl denetim firması değişmiş bunlardan bir tanesine olumlu görüş verilmiş diğerleri değişmemiştir.

2017 yılında şartlı görüş belirtilmiş olan 12 şirketin bir sonraki yıl denetim firması değişmiştir. Bunlardan birine olumlu görüş verilmiş olup bir tanesine de görüş bildirmekten kaçınılmış diğerlerinde bir değişiklik olmamıştır. Bu dönemde görüş bildirilmekten kaçınılmış olan beş şirketten sadece birinin bir sonraki dönem denetim firması değişmiş, bu şirket ilgili dönemde şartlı görüş almıştır.

2018 yılında şartlı görüş belirtilen 23 şirketin bir sonraki yıl denetim firması değişmiş olup bunlardan beşinin görüşü olumlu birinin görüş bildirmekten kaçınma olarak değişmiştir. Görüş bildirmekten kaçınılan iki şirketin bir sonraki yıl denetim firmasının değiştiği bunlardan birine olumlu görüş verildiği görülmektedir.

3.6.10. Görüş Türlerinin Sektörlere Göre Dağılımı

Yıllar itibari ile görüş türlerini sektörler bazında değerlendirildiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır.

Tablo 3.21. 2015 Yılı Şartlı Görüş Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sayılar
Mali Kuruluşlar	19
İmalat	16
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	2
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	2
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1
Gayrimenkul Faaliyetleri	1
İnşaat ve Bayındırlık	1

2015 yılında şartlı görüş verilmiş olan raporlara baktığımızda bu raporların büyük kısmının mali kuruluşlara, ardından imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelere verildiği görülmektedir. Yedi farklı sektörde faaliyet gösteren işletmelere şartlı görüş verilmiştir. İşletmelerin sektörlere göre dağılımı incelendiğinde mali kuruluşlar ve imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin sayıca fazla olması dolayısı ile bu iki sektördeki şartlı görüş sayısının fazla olması olağan gözükmemektedir.

Tablo 3.22. 2015 Yılı Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sayılar
Mali Kuruluşlar	3
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	3
İmalat	1

2015 yılında görüş bildirmekten kaçınılmış işletmelerin üçü mali kuruluş, üçü madencilik ve taş ocakçılığı sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden bir tanesi de imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmeden oluşmaktadır.

Tablo 3.23. 2016 Yılı Şartlı Görüş Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sayılar
Mali Kuruluşlar	23
İmalat	12
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	3
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	2
Elektrik Gaz ve Su	1
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	1
İnşaat ve Bayındırlık	1
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1

2016 yılında da 2015 yılında olduğu gibi şartlı görüşün en fazla görüldüğü sektörler aynı olmuştur. Bunun sebebi yine şirket sayılarının sektörler arasındaki dağılımından kaynaklanmaktadır. Bir önceki dönem, madencilik sektöründe faaliyet gösteren görüş bildirmekten kaçınılmış olan üç işletme bu dönem şartlı görüş almıştır.

Tablo 3.24. 2016 Yılı Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sayılar
Mali Kuruluşlar	4
İmalat	2

2016 yılında mali kuruluşlar ve imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerin görüş bildirmekten kaçınılma sayısı artmıştır.

Tablo 3.25. 2017 Yılı Şartlı Görüş Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sayılar
Mali Kuruluşlar	20
İmalat	13
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	3
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	2
Teknoloji	1
Elektrik Gaz ve Su	1
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	1
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1

2017 yılında şartlı görüş içeren denetim raporları incelendiğinde, yine önceki dönemlerde olduğu gibi bu raporların büyük bölümünü mali kuruluşlar ve imalat sektörünün oluşturduğu görülmektedir.

Tablo 3.26. 2017 Yılı Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sayılar
İmalat	2
Mali Kuruluşlar	2
Teknoloji	1

2017 yılında görüş bildirmekten kaçınılmış raporlar incelendiğinde mali kuruluşların sayısı önceki döneme göre azalmış olup bu dönemde teknoloji sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeye de görüş bildirmekten kaçınılmıştır.

Tablo 3.27. 2018 Yılı Şartlı Görüş Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sayılar
Mali Kuruluşlar	25
İmalat	17
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	3
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	3
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	2
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1
Elektrik Gaz ve Su	1
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	1

2018 yılında şartlı görüş içeren denetim raporları incelendiğinde yine önceki dönemlerde olduğu gibi raporların büyük bölümünün mali kuruluşlar ve imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmelerden oluştuğu görülmektedir. Bu dönemde şartlı görüş sayısının artmasına bağlı olarak sektör sayısında da artış olmuştur.

Tablo 3.28. 2018 Yılı Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sayılar
Mali Kuruluşlar	3
İmalat	2
Teknoloji	1

2018 yılında da görüş bildirilmekten kaçınılan sektörler bir önceki dönem ile aynı olmuş olup mali kuruluşların sayısında bir tane artış görülmüştür.

Tablo 3.29. 2019 Yılı Şartlı Görüş Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sayılar
Mali Kuruluşlar	25
İmalat	19
Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller	4
İdari ve Destek Hizmet Faaliyetleri	3
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	3
Elektrik Gaz ve Su	1
Eğitim, Sağlık, Spor ve Diğer Sosyal Hizmetler	1
Teknoloji	1
Gayrimenkul Faaliyetleri	1
İnşaat ve Bayındırlık	1

2019 yılında şartlı görüş içeren raporların sayısındaki artış ile birlikte sektör sayısı da 10'a yükselmiş olup yine en fazla şirket sayısı mali kuruluşlar ve imalat sektöründe olmuştur.

Tablo 3.30. 2019 Yılı Görüş Bildirmekten Kaçınma Sayılarının Sektörlere Göre Dağılımı

Sektör	Sayılar
Mali Kuruluşlar	5
Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık	1

2019 yılında görüş bildirmekten kaçınılan şirketlerin sektörel dağılımında değişiklik olmuştur. Bu dönemde tarım, ormancılık ve balıkçılık sektöründe faaliyet

gösteren bir işletme de görüş bildirmekten kaçınılmış olup mali kuruluşların da sayısı artmıştır.

Tablo 3.31. 2019 Yılı Olumsuz Görüş Sayısının Sektörü

Sektör	Sayılar
İmalat	1

2019 yılında verilen tek olumsuz görüş imalat sektöründe faaliyet gösteren bir işletmeye verilmiştir.



SONUÇ VE ÖNERİLER

İşletmenin finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş ölçütlere olan uygunluğunun belirlenmesi amacıyla kanıtlar toplanması ve bu kanıtların değerlendirilerek sonuçların raporlanması olarak tanımlayabileceğimiz bağımsız denetim sonucunda hazırlanan raporda, denetçiler işletmenin finansal tabloları ile ilgili varmış oldukları sonucu dört farklı görüş türü ile bilgi kullanıcılarına aktarmaktadırlar.

Günümüzde ekonominin vazgeçilmez birer parçası olan işletmeler tarafından sunulan finansal bilgiler, pek çok işletme ilgilisi tarafından karar alırken kullanılmaktadır. Kullanılan bu bilgilerin doğruluğu konusunda makul güvence sağlama amacı olan bağımsız denetim sonucunda, sunulan denetlenmiş finansal bilgiler ile kullanıcılar daha isabetli kararlar verebileceklerdir.

Yapılan denetim çalışmasında denetçinin belirteceği görüşün makul bir güvence sunduğu, hiçbir zaman mutlak güvence sunamayacağı herkes tarafından kabul edilmektedir. Bu makul güvenceyi sunabilmesi için denetçinin gereken dikkat ve özeni göstererek finansal tabloları incelemesi ve bu tablolarda karşılaşılan unsurları dikkatle ele alması gerekmektedir.

Bu çalışmada denetçi tarafından yapılan denetim sonucunda, denetim raporunda belirtilebilen dört farklı görüş türü çalışmanın ikinci bölümünde açıklanmış olup ardından çalışmanın ana konusu olan olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi ayrıntılı olarak incelenmiştir.

Çalışmada BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardı incelenerek denetçinin hazırlayacağı şekil şartları incelenmiş olup ayrıca IAASB tarafından başlatılıp 2017 yılından itibaren uygulamaya başlanan yeni denetim raporu değişikliği projesi ve yeni denetim raporu şekli ayrıntılı şekilde ele alınmıştır.

Ayrıca BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi Standardı incelenerek çalışmanın ana konusunu oluşturan olumsuz görüş dışında bir görüş beyan edilirken dikkat edilmesi gerekenler ele alınmıştır.

Çalışmanın son bölümünde Borsa İstanbul'da işlem görüp bilgilerine KAP'ta ulaşılabilen şirketlerin denetim raporlarının incelenmesine yönelik bir uygulama gerçekleştirilmiştir. Uygulama kapsamında Mayıs 2020 itibari ile borsada işlem görüp bilgilerine KAP'ta ulaşılabilen şirket sayısı 493 olmuştur. Bu şirketlerden 2015-2019 yılları arasında beş yıllık süre boyunca denetim raporlarına ulaşılabilen 430 şirket araştırmaya dahil edilmiştir. Böylece görüş sayılarında yıllar itibari ile oluşan değişimin ortaya konulması amaçlanmıştır.

Çalışma kapsamında olumlu görüş dışında görüş belirtilmiş olan tüm şirketler, sektör ayrımı ve görüş türü ayrımı yapılmaksızın incelenmiş olup denetim raporlarında görüşün dayanağı kısmında denetçiler tarafından belirtilmiş olan unsurlar tespit edilmeye çalışılmıştır.

Çalışmaya dahil edilen denetim raporlarından 2015 yılında 49, 2016 yılında 50, 2017 yılında 47, 2018 yılında 59 ve 2019 yılında 66 denetim raporunda olumlu görüş dışında görüş verilmiştir. İncelenen 430 şirketin toplam 2.150 denetim raporundan toplam 271 tanesinde olumlu görüş dışında görüş verilmiştir. Bu raporlardan 240 tanesi şartlı görüş, 30 tanesi görüş bildirmekten kaçınma, 1 tanesi de olumsuz görüş içermektedir.

2017 yılı denetim raporlarından itibaren olumlu görüş dışında görüş belirtilmiş olan tüm denetim raporlarında yeni raporlama formatına uyularak rapor hazırlandığı tespit edilmiş olup 2016 yılı raporlarında bazı şirketlerin yeni raporlama formatında rapor hazırladıkları görülmüştür.

İncelenen beş yıllık süreçte görüş bildirmekten kaçınılmış olan denetim raporlarının hiç birisinde tek bir unsur yer almamakta olup bu süreçte verilmiş olan şartlı görüşlerde tek bir unsur nedeni ile şartlı görüş verildiği görülmüştür.

İncelenen süreçte son yıl bir tane olumsuz görüş verilmiş olup yıllık denetim raporlarında başka olumsuz görüş bulunmamaktadır. 2016 yılı altı aylık denetim raporlarında bir şirketin olumsuz görüş aldığı ancak yıllık denetim raporunda bunun şartlı olarak değiştiği belirlenmiştir.

Aşağıda sıralanan unsurlar tek başına şartlı görüş verilmesine sebep olmuştur:

- Serbest karşılık ayrılması

- Önceki dönem ayrılması gereken karşılığın cari dönemde ayrılmasının dönem karı üzerindeki olumsuz etkisi
- Ticari alacakların tamamına ilişkin denetim prosedürlerinin uygulanamaması
- Konsolidasyon kapsamına alınması gereken bağlı ortaklıkların konsolidasyona dahil edilmemesi nedeni ile değerinin tespit edilememesi
- Stokların dönüştürme maliyeti ile değerlenmemesinin kar üzerinde etkisinin olması
- Bağlı ortaklığın değer tespitinin yapılamaması
- Alacakların tahsil edilememesinin finansal tablolar üzerindeki etkisinin belirlenememesi
- Alacakların tamamının şüpheli hale gelmesine rağmen karşılık ayrılmaması
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin değerlendirme raporunun bulunmaması
- Yurtdışı bağlı ortakların TMS'ye göre denetlenmiş mali tablolarının bulunmaması
- Hareketsiz stokların net gerçekleşebilir değerinin tespit edilememesi
- Ertelenmiş vergi varlığından yararlanılamayacak olmasına rağmen muhasebeleştirilmesi
- Satışlara ilişkin yoğunlaşma riskinin bulunması
- İştirak ve bağlı ortaklıkların finansal varlık gösterilip bunlara ilişkin değerlendirme raporu bulunmaması
- TRFS 5 kapsamında yapılması gereken sınıflandırmanın yanlış yapılması
- Hisse senetlerinin değerlemesinin TFRS 13'e uygun olarak yapılmaması
- Tüm bağlı şirketlerde aynı muhasebe politikasının uygulanmaması
- Sermayenin 2/3 oranında kayba uğraması
- İşletmenin sürekliliğinin sadece yeni kaynak temini ile gerçekleşebilecek olması
- Alacakların tahsil edilememesi durumunda işletmenin sürekliliğinin imkansızlaşması
- Verilen iş avansının emsallerinin üzerinde olması ve buna faiz uygulanmamasının zararı artırıcı etkisi

- Banka kredilerine ilişkin mutabakat sağlanamaması ve bunların etkisinin tespit edilememesi

Yukarıda sıralanan unsurlardan bir tanesinin bulunması durumunda işletmelerin denetim raporlarında şartlı görüş verilmiş olup diğer raporlarda birden fazla unsurun birleşmesi ile şartlı görüş verilmiştir.

Şartlı görüş belirtilmiş olan denetim raporlarında en sık rastlanılan unsurlar şu şekilde sıralanabilir:

- Serbest karşılık ayrılması
- Şüpheli hale düşmüş alacakların tamamına karşılık ayrılmaması
- Ertelenmiş vergi varlığının kayıtlara alınmış olması ancak bundan yararlanmanın mümkün olmaması
- Alacakların geri kazanılabilirliği ve değer düşüklüğünün belirlenememesi
- İştirak ve bağlı ortaklığın denetim raporunun bulunmaması
- Fiziki sayımlara iştirak edilememesi
- Tapu mutabakatlarının sağlanamaması
- Bankalara borçlar için mutabakat sağlanamaması
- Alacaklara ilişkin mutabakat sağlanamaması
- Kredi borçlarının yapılandırılmasına rağmen ödenememesi
- Vergi ve sigorta prim borçlarının vadesinin geçmiş, yapılandırılmış ama ödenememiş olması
- Alacaklar için protokol ve teminat bulunmaması
- Sermaye kaybının 2/3 oranında gerçekleşmesi
- Faaliyetlerin sürekliliğinin yeni kaynak temini ile mümkün olması
- İç kontrol birimi ve Riskin Erken Saptanması Komitesi bulunmaması
- İzlenen kasa politikası nedeni ile kasada bulunan nakdin nemalandırılmaması nedeni ile oluşabilecek zararın tespit edilememesi
- Verilen avansların geri kazanılabilirliği ve değer düşüklüğünün tespit edilememesi
- Satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılan iştirak ve bağlı ortaklıkların satılabilir değerinin tespit edilememesi.

Görüş bildirmekten kaçınılmış denetim raporlarına bakıldığında beş yıllık süreçte birçok unsurun birleşimi sonucunda denetçi tarafından görüş oluşturulamadığı beyan edilerek görüş vermekten kaçınılmıştır.

Bu unsurlar içerisinde en çok rastlanılanlar şu şekilde sıralanabilir:

- Şirket yönetiminin kayyuma heyetine devredilmesi ve şirket hakkında soruşturmaların devam etmesi nedeni ile gerekli evraklara ulaşamaması
- Hile kaynaklı önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı uygulanan defteri kebire aktarılan yevmiye kayıtlarının test edilmesine ilişkin denetim prosedürleri gerçekleştirilememesi
- Vergi borçları ve sigorta prim borçlarının ödenmesine ilişkin belirsizlik
- Hukuki süreçlerin çok fazla olması ve bunların etkilerinin tespit edilememesi
- Denetim anlaşmasının dönem bittikten sonra yapılması nedeni ile sayımlara iştirak edilememesi.

Görüş bildirmekten kaçınılmış raporlar incelendiğinde şartlı görüş belirtilen raporlara göre daha fazla unsurun bulunduğu söylenmesi mümkündür.

Denetçilerin olumlu görüş dışında bir görüş vermelerinde hangi unsurların etkili olduğunu tespit etmeye yönelik yapılmış bu çalışma sonucunda, görüş üzerinde çok sayıda unsurun etkili olduğu sonucuna varılmıştır. Bu unsurların bazılarının tek başına görüşü değiştirmede etkili olduğu görülürken bazı unsurların tek başına görüşü değiştiremediği görülmüştür.

Ayrıca sektörler bazında yapılan değerlendirmede, işletmelerin sektörler bazında dağılımıyla ilişkili olduğu düşünülmekle birlikte incelenen beş yıllık süreçte en fazla şartlı görüş mali kuruluşlara verilmiş olup imalat sektöründe faaliyet gösteren işletmeler ikinci sırada yer almıştır. Görüş bildirmekten kaçınılmış raporların dağılımına bakıldığında araştırma süresince her yılda mali kuruluşların bulunduğu görülmüştür.

Yapılan bu çalışmada denetçilerin görüş bildirmekten kaçındığı raporların hiçbirisinde tek bir unsur yalnız başına görüşün dayanağı olarak gösterilmemiştir. İncelenen beş yıllık süre içerisinde görüş bildirmekten kaçınılan raporlarda birkaç unsur aynı anda görüşün dayanağı olarak belirtilmiştir. Bu hiçbir unsurun tek başına

görüş bildirmekten kaçınılmaya sebep olamayacağı ya da etkisinin bu düzeyde olamayacağı anlamı taşımamaktadır. Bunun sebebi olarak çalışma verilerini kapsayan dönemde böyle bir unsur ortaya çıkmamış olması söylenebilir.

Çalışma mevcut denetim raporlarından yararlanılarak hazırlandığından denetçilerin bugüne kadar yaptıkları denetimlerde karşılaştıkları unsurlar listelenebilmiştir. Gelecekteki çalışmalar daha geliştirilerek görüşü etkileyen unsurların daha geniş kapsamlı incelemesi yapılabilir. Bu çalışmada ortaya çıkarılamayan unsurlar için farklı araştırma yöntemleri denenebilir.

Mevcut denetim raporlarından hareket etmek yerine denetçiler üzerinde bir araştırma yapılarak, denetimler sonucunda işletmelerde karşılaşılmayan ancak görüşü etkileyebilecek unsurların ortaya çıkarılmasına yönelik çalışmalar geliştirilebilir. Böylelikle tek başına görüş bildirmekten kaçınmaya neden olabilecek unsurlarında tespit edilmesi mümkün olabilecektir.

İncelenen dönem içerisinde sadece bir bağımsız denetim raporun da olumsuz görüş verildiği tespit edilmiştir. Bu nedenle olumsuz görüş verilmesine neden olan unsurların tespitine ilişkin çalışmada örnek sayısı sınırlı kalmıştır. Gelecekte yapılacak çalışmalarda denetçinin olumsuz görüş vermesine neden olabilecek unsurların daha detaylı tespitine yönelik yöntemler geliştirilebilir.

Ulaşılan sonuçlar incelendiğinde, araştırmaya dahil edilen beş yıllık süreçte bazı unsurlarla her dönem de karşılaşıldığı, bu unsurlara daha sık rastlandığı görülmüştür. Bu açıdan denetçilerin yaptıkları denetimde, görüş ile ilgili karar aldıkları esnada varılan görüşe makul güvence sağlanabilmesi için asgari olarak aşağıda sıralanan unsurların incelenmiş olması önerilebilir.

- Şüpheli hale gelen alacaklara karşılık ayrılıp ayrılmadığı
- Yatırım amaçlı gayrimenkullerin güncel denetim raporunun bulunup bulunmadığı
- Hareketsiz stokların net gerçekleşebilir değerinin tespit edilip edilmediği
- Ertelenmiş vergi varlığından gelecek dönemlerde yararlanılmasına imkan olup olmadığı
- Satışlara ilişkin yoğunlaşma riskinin bulunup bulunmadığı

- Finansal varlık gösterilen iştirak ve bağı ortaklıklara ilişkin değerleme raporu bulunup bulunmadığı
- Alacakların tahsiline ilişkin sözleşme, protokol veya teminat bulunup bulunmadığı
- Sermaye kaybının bulunması durumunda bunun oranının 2/3'ü geçip geçmediği
- Serbest karşılık bulunup bulunmadığı
- Alacakların geri kazanılabilirliği ve değer düşüklüğünün belirlenip belirlenmediği
- Sürekliliğe ilişkin şüphe oluşturabilecek bir durumun var olup olmadığı
- İzlenen kasa politikası nedeni ile kasada bulunan nakdin nemalandırılmaması durumunda zarar oluşup oluşmadığı
- Verilen avansların geri kazanılabilirliği ve değer düşüklüğünün tespit edilip edilmediği
- Hukuki süreçlerinin sonucunda oluşacak etkilerin tespitinin mümkün olup olmadığı
- İştirak ve bağı ortaklıkların denetim raporunun bulunup bulunmadığı
- Kredi borçlarının, vergi borçlarının ve sigorta primlerinin zamanında ödenip ödenmediği, eğer gecikme var ise protokole bağlanıp bağlanmadığı
- Fiziki sayımlara iştirak edilip edilmediği
- Banka mutabakatlarının sağlanıp sağlanamadığı
- Tapu mutabakatlarının sağlanıp sağlanamadığı
- Satış amaçlı duran varlık olarak sınıflandırılan iştirak ve bağı ortaklıkların satılabilir değerinin tespit edilip edilemediği
- Önceki dönem ayrılması gereken karşılığın cari dönemde ayrılıp ayrılmadığı
- İç kontrol birimi ve Riskin Erken Saptanması Komitesi bulunmaması

Denetim raporunda verilmiş olan görüş için makul güvenceye ulaşılabilmesinin, asgari olarak yukarıda sıralanan unsurların denetim esnasında gerekli denetim prosedürleri uygulanarak kontrol edilmesiyle mümkün olabileceğini söylememiz mümkündür.

KAYNAKÇA

Akdoğan, Nalan, Elif Senem Güdü, Aye Işık, İrem Sevindik, Derya ahin, Gülşen zkan. “2014-2016 Yılları Arasında Bist irketleri İle İlgili Denetim Görüşleri”, *Muhasebe ve Denetime Bakı*, 2018(54), Sayfa: 1-18

Akdoğan, Nalan, Melike Akta, Ozan Gülhan. “Borsa İstanbul’da Bağımsız Denetim irketleri ve Bağımsız Denetim Görüşleri zerine Bir İnceleme”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Mart 2015, 17(1), Sayfa: 19-32

Akdoğan, Nalan, Ozan Gülhan, Melike Akta. “Halka Açık irketlerde Bağımsız Denetçi Görüşleri Borsa İstanbul Gözaltı Pazarı rneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Mart 2015, 17(2), Sayfa: 245-260

Akdoğan, Nalan, Samet Bülbül. “Bağımsız Denetçi Raporlarında Kilit Denetim Konularının Bildirilmesinde Bist 100 irketlerindeki İlk Uygulama Sonuçlarının Değerlendirmesine Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakı*, Sayı 56 Ocak 2019, Sayfa: 1-24

Alta, Soner. “Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Gr Yazısının Türleri ve irket Yönetimine Etkisi”, *Mali zm Dergisi*, Mart-Nisan 2016: 139-152

Altıntaş, Taylan. *Halka Açık irketlerin Bağımsız Denetiminin Kalitesi*, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2011

American Accounting Association, JSTOR, https://www.jstor.org/stable/244879?seq=4#metadata_info_tab_contents (Erişim: 12.04.2019)

Arens, Alvin A., vd. *Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach*, (14.Baskı), Prentice Hall, Boston, 2010

Aslan, ebnem, Ed. *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, 1. Baskı, Konya: Eğitim Yayınevi, 2018

Ataman, Ümit, Rüstem Hacırüstemoğlu ve Nejat Bozkurt. *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basım Yayım, 2011

Aydın, Ayşegül, Turgut Çürük. “Bağımsız Denetçinin Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama Standardından Kaynaklanan Yükümlülükleri”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 26, Sayı 2, 2017, Sayfa: 226-238

Bağatır Yusuf. “Bağımsız Denetim Yaptırılmamasının Finansal ve Hukuki Sonuçları”, *Ekonomi, İşletme ve Maliye Araştırmaları Dergisi*, Cilt 1, Sayı 2, 2019, Sayfa: 121-134

Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar (Bağımsızlık Standartları Dahil), https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/ET%C4%B0K%20KURALLAR/2019_etikkurallar.pdf (Erişim: 26.04.2020)

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226-5.htm> (Erişim: 14.05.2019)

Balıkoğlu, Hasan Umur. “Türkiye’de Halka Açık Şirketlere Olumlu Görüş Dışında Bir Denetim Görüşü Verilmesini Gerektiren Durumların İncelenmesi: 2006-2016 Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi”, (Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2018

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf) (Erişim Tarihi: 19.02.2020)

BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_220.pdf (Erişim Tarihi: 19.02.2020)

BDS 240 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları, [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20240\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20240(1).pdf) (Erişim: 10.04.2020)

BDS 570 İşletmenin Sürekliliği, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_570.pdf (Erişim: 26.04.2020)

BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_700.pdf, (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_701.pdf (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_705.pdf (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

BDS 706 Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_706.pdf (Erişim Tarihi: 15.01.2020)

Bezirci, Muhammet, Fehmi Karasioğlu. “Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 2011, Cilt 11, Sayı 21, Sayfa 571-592

Bozkurt, Nejat. *Muhasebe Denetimi*, 6. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınevi, 2012

Bozkurt, Nejat. *Muhasebe Denetimi*, 8. Baskı, İstanbul: Alfa Yayınevi, 2018

Bulmuş, Sema. “Bağımsız Denetim Görüş Türlerinin Oluşma Nedenleri Üzerine Bir Araştırma: Bist İmalat Sektörü Örneği”, (Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2018

Buz, Bülent. *Bağımsız Denetim Genel Bir Bakış*, İstanbul: Hilal Yayıncılık, Yayın No:4, 2015

Çalışkan, Ali. “Sekizinci Yönerge Çerçevesinde Avrupa Birliğinde Bağımsız Denetim”, *Sayıştay Dergisi*, 2006, Sayı 63, Sayfa: 51-63

Çarıkçıoğlu, Peyami. “Türkiye’de Muhasebe Denetiminin Gelişimi”. *I. Türkiye Muhasebe ve Denetim Sempozyumu*, 6-8 Nisan 1995, archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/01SEMPOZYUM/3GUNLOTURUM/02PEYAMICARIKCIOGLU.doc

Çelik, Ela Nur. “Denetim Şirketlerinin Şartlı Görüş Dayanakları ve Bağımsız Denetçi Değişikliğinin Görüşlere Etkisi: Bist Şirketlerinde Bir İnceleme”, (Hitit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2019

Dabbağoglu, Kadir, Gökberk Can. *Bağımsız Denetim*, Konya: Eğitim Yayınevi, 2018

Doğan, Aziz. “Bağımsız Denetimde Yeni Bir Yaklaşım: Kilit Denetim Konuları”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Mart 2018, 20(1), Sayfa: 65-89

Doğan, Aziz. “Yeni Denetim Raporlaması”, *Muhasebe ve Denetim Dünyası Dergisi*, Sayı:4, Ocak & Mart 2017: ss.1-20.

Dölen, Tuğba. “Bağımsız Denetime Duyulan Güvenin ve Denetimin Bağımsızlığının Muhasebe Meslek Mensupları Açısından Değerlendirilmesi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 17/2015, (2), Sayfa: 175-189.

Elitaş, Cemal. *Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları*, Ankara: Gazi Yayınevi, 2011

Erdoğan, Murat. “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, Sayı: 5, 2002

Erdoğan, Tolga. *Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi ve Uygulaması*, Lambert Academic Publishing, 2020

Erol, Mikail, Muhsin Aslan. “Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, Ocak/2017, (12), Sayfa: 55-86.

Fakhfakh, Mondher. An Empirical Investigation of Readability and Communicative Performance of Auditor's Report Post ISA 700, *The IUP Journal of Accounting Research & Audit Practices*, Vol. XV, No. 4, 2016, Sayfa: 64-97

Güçlü Faruk, *Muhasebe Denetimi İlkeler ve Teknikler*, 4. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2011

Gülbahar, Yasemin, Ayfer ALPER. “Öğretim Teknolojileri Alanında Yapılan Araştırmalar Konusunda Bir İçerik Analizi”, *Ankara Üniversitesi Eğitim Bilimleri Fakültesi Dergisi*, Cilt: 42, Sayı: 2, 2009, Sayfa: 93-111

Güler, Ahmet, Mustafa Bülent Halıcıoğlu, Serkan Taşgın. *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma*, 2 Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2015

Güler, Ender. “Uluslararası Denetim Standartlarına (ISA’s) Göre Türkiye’de Denetim Ortamı ve Kurumsal Yönetim Uygulamaları”, (Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Muhasebe Finansman Bilim Dalı, Yayımlanmamış Doktora Tezi), 2010

Güredin, Ersin. *Denetim ve Güvence Hizmetleri, SMMM ve YMM’lere Yönelik İlkeler ve Teknikler*, 11. Bası, İstanbul: Arıkan Yayınevi, 2007

Güredin, Ersin. *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, 14. Baskı, İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2014

Haftacı, Vasfi. *Muhasebe Denetimi*, 4. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Kitabevi, 2018

Hayes, Rick, vd. *Principles of Auditing*, (2.Baskı), London: Pearson Education, 2005

Hopwood, Anthony, Peter Miller. *Accounting as Social And Institutional Practice*, Cambridge University Press, 1. Baskı, 1999

http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf (Erişim: 24.04.2019)

<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2016/05/tr-4denetci-raporgelecegi.pdf> (Erişim: 14.02.2020)

<https://www.iaasb.org/news-events/2015-01/iaasb-issues-final-standardsimprove-auditors-report> (Erişim: 14.02.2020)

https://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/CP_Auditor_Reporting-Final.pdf (Erişim: 14.02.2020)

İbiş, Cemal. “Türmob ve Tmud’un Uluslararası Meslek Örgütleri İle Olan İlişkileri”, *IX. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu- III. Uluslararası Türkiye*

Muhasebe Denetimi Sempozyumu, ISMMMO Yayın No 136, 2-13 Ekim 2009, Sayfa: 113-128

Kamu Gözetimi Kurumu Tanıtım Broşürü, https://www.kgk.gov.tr/Portalv2/Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Kariyer_Uzman%C4%B1.pdf (Erişim: 13.02.2020)

Kapıcıgil A. “Kalite Nedir Hizmet Kalitesi Nedir Kalite Güvence Kavramı”, *2.Türkiye Muhasebe Forumu*, Ankara, 30-31 Mart 2017, S: 202-211

Karacan, Sami, Rahmi Uygun. *Denetim ve Raporlama*, 2. Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları, 2016

Karadeniz, Yasin. “6102 Sayılı TTK Kapsamında Türkiye’de Bağımsız Denetim ve Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Değerlendirilmesi: Nitel Bir Araştırma”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, 2015 (7/4): 315-335

Karahan, Ahmet. “Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüpheciliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma”, (İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimleri Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı, Yayımlanmamış Doktora Tezi), 2018

Kaval, Hasan. *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Gazi Kitabevi, 2008

Kavut, Lerzan, Oktay Taş, Tuba Şavlı. *Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim*, İSMMMO Yayınları, Yayın No:130, İstanbul, 2009

Khan, M. Arkam. “Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş,” Çev.: Faruk Eroğlu, *Sayıştay Dergisi*, Ekim-Aralık 1995, S.19

Köse, Ömer. “Türkiye’de Bağımsız Denetim Sisteminin Kurulması”, *Mali Kılavuz Dergisi*, Ocak-Mart 2014: 79-85

Lazarevska, Zorica Bozinovska, Marina Serafimoska Trpeska. “The New Audit Report Seen Through The Prism of The Certified Auditors – Research in The Republic of Macedonia”, *Economic Development*, No: 1-2 /2016, Sayfa: 91-114

Lazol, İbrahim. *Genel Muhasebe*, 22. Baskı, Bursa: Ekin Yayınevi, 2016

Mazars, “Overview of The New Auditor’s Audit Report under the ISAs”, Şubat 2016

Moray Serbay. “Bağımsız Denetim Yaptırmak Zorunda Olan Şirketler ve 6455 Sayılı Kanun İle Bu Denetim Kapsamı Dışında Kalan Anonim Şirketlere İlişkin Getirilen Hükümler”, *Mali Çözüm*, Mayıs-Haziran 2013, Sayfa: 139-146

Özbirecikli, Mehmet, Cemil Süslü. “Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-1”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 2005, (28), Sayfa: 67-85.

Özcan, Ahmet. “Determining Factors Affecting Audit Opinion: Evidence from Turkey”, *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 2016, Vol. 6, No. 2, Sayfa: 45-62

Özyürek, Hamide. “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Açısından Bağımsız Denetimin Önemi”, *Organizasyon ve Yönetim Bilimleri Dergisi*, Cilt 4, Sayı 12, Sayfa 95-105, 2012

Pham Hoa, Amaria Pesi. “A study of audit quality in Vietnam”, *International Journal of Business, Accounting, and Finance*, Vol. 8 (2) Fall 2014.

Porter, Brenda, vd. *Principles of External Auditing*, (2.Baskı), John Wiley & Sons, England, 2003

Sağlam, Necdet, Mehmet Yolcu. *Türkiye Denetim Standartlarına Göre Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi ve Raporlanması*, 1. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2014

Saraç, Emel. “Bağımsız Denetim Kanıtlarının Denetim Görüşüne Etkisi ve Analitik İnceleme Tekniği Örneği”, (Türk Hava Kurumu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi) 2016

Sekizsu, Bilge, Fatih Coşkun Ertaş. “Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ekim-2018

Selimoğlu, Seval, Mehmet Özbirecikli ve Şaban Uzak. *Bağımsız Denetim*, 2. Baskı, Ankara: Nobel Yayıncılık, 2012

Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Meslek Ahlak Kuralları ile İlgili Mecburi Meslek Kararı, <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2001/10/20011018.htm#13> (Erişim:26.04.2020)

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22, <http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, (Erişim: 14.05.2019)

Soltani, Bahram. *Auditing An International Approach*, (1.Baskı), Prentice Hall, Harlow, UK, 2007

Soyer, Semih. “Uluslararası Denetim Standartları”, (Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2005

Soylu, Hüseyin. “İç Denetimin Yeni Bir Yaklaşım Olarak Kamu Sektöründe Uygulanması ve Mevcut Uygulamaların, Verimlilik ve Başarısı: Türkiye Örneği”, (Karamanoğlu Mehmet Bey Üniversitesi, İşletme Anabilim Dalı Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2010

Topçuoğlu, Metin. *Yeni Türk Ticaret Kanunu'na Göre Bağımsız Denetçi ve Sorumluluğu*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012

Toroslul, Vefa. *Finansal Tablolar Denetimi*, 2. Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016

Türel, Aslı, Ahmet Türel. “Yeni Denetim Raporlarının Finansal İletişime Etkileri, Seçmeler 2016”, Editör: Yücel Göksel, *İstanbul Üniversitesi Muhasebe Enstitüsü*, İstanbul, ss.101-116, 2016

Türk Ticaret Kanunu, <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.6102.pdf>, (Erişim Tarihi: 01.10.2019)

Umur, Ufuk. “Bağımsız Denetim ve İç Kontrol Etkileşimi: İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi Durumu”, (Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), 2016

Usul, Hayrettin. *TMS ve TFRS Uygulamalı Türkiye Denetim Standartlarına Göre Bağımsız Denetim*, 2. Yenilenmiş Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2015

Uzay, Şaban, Ahmet Tanç, Mehmet Erciyes. “Türkiye’de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe”, 12. *Dünya Muhasebe Tarihçileri Kongresi*, 20-24 Temmuz 2008, İstanbul

Varıcı, İdiris. “Hileli Finansal Raporlama Açısından Denetçinin Sorumluluğu: İMKB’de Faaliyet Gösteren İşletmelerin Denetim Raporlarının İncelenmesi”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Elektronik Dergisi*, Sayı 5, Ocak 2012

Walker, Stephen. The Genesis of Professional Organization in Scotland: A Contextual Analysis, *Accounting, Organization and Societies*, Vol. 20, No. 4, pp. 285-310, 1995

www.kgk.gov.tr

Yanık, Serap, Muharrem Karataş. “Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak 2017

Yaşar, Alparslan. “Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Ocak 2015, Sayfa 81-96

Yılancı, Münevver, Birol Yıldız ve Murat Kiracı. *Muhasebe Denetimi*, 2. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2015

Yılancı, Münevver, Birol Yıldız ve Murat Kiracı. *Türkiye Bağımsız Denetim Standartları ile Uyumlu Muhasebe Denetimi*, 2. Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık, 2016

Yıldırım, Ali, Hasan Şimşek. *Sosyal Bilimlerde Nitel Araştırma Yöntemleri*, 11.Baskı, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2018

EKLER

Ek 1: Etik Kurul Onayı



T.C.
İSTANBUL KÜLTÜR ÜNİVERSİTESİ

ETİK KURUL KARARI

Toplantı Tarihi:	16.07.2020
Karar No:	2020.51
Sorumlu Araştırmacı:	Tolga Erdoğan
Araştırma Başlığı:	Bağımsız Denetimde Görüş ve Görüşü Etkileyen Unsurlar Üzerine Bir Araştırma
Başlangıç Tarihi:	08.2020
Etik Kurul İzninin Süresi:	1 yıl (Uzatma Hakkı mevcut olarak)

İstanbul Kültür Üniversitesi Etik Kurulu'na değerlendirilmek üzere başvuruda bulunduğunuz yukarıda künyesi yazılı projenizin başvuru dosyası ve ilgili belgeleri, Üniversitemiz "Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulu" tarafından araştırmanın gerekçe, amaç, yaklaşım ve yöntemleri dikkate alınarak incelenmiştir.

Yapılan inceleme sonucunda çalışmanın gerçekleştirilmesinde etik ve bilimsel sakınca bulunmadığına karar verilmiştir.

Notlar:

- Araştırmanın başlangıç tarihinin gecikmesi durumunda Etik Kurulu'na başvurularak tarihlerin değiştirilmesi gereklidir.
- Etik Kurul incelemesi ve onayı olmadan bu çalışmada kullanılan prosedürler, formlar ya da protokollerde herhangi bir değişiklik yapılamaz.
- Araştırmanın gerçekleştirileceği birimlerin yöneticilerinden de ayrıca izin alınması gerekli olabilir.
- Araştırmaya katılan kurum dışı merkezlerden ayrıca idari izin alınması gerekmektedir.

Saygılarımla,

Prof. Dr. Evren AYRANCI

Başkan

ÖZGEÇMİŞ

1983 yılında Edirne'nin Uzunköprü ilçesinde doğdu. İlkokulu Uzunköprü Şinasi İlkokulunda, ortaokulu Gazi Turhan Bey ortaokulunda, lise eğitimi Uzunköprü Yabancı Dil Ağırlıklı Lisesinde tamamladı. 2007 yılında Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümünden mezun oldu. Yeni Türk Ticaret Kanunu'nda İşlem Denetçisi ve Uygulaması isimli yüksek lisans tezi ile Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalından 2009 yılında mezun oldu ve aynı yıl Trakya Üniversitesi Havsa Meslek Yüksekokulu İşletme Yönetimi Programına öğretim görevlisi olarak atanmış ve halen bu görevde çalışmaktadır. Evli ve iki kız çocuğu babasıdır.