

BORSA İSTANBUL(BİST) ŞİRKETLERİNİN 2017 ve 2018 YILLARINDAKİ DENETİM GÖRÜŞLERİ İLE BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARINDA VERİLEN GÖRÜŞÜN DAYANAĞININ İNCELENMESİNE YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA*

Prof. Dr. Nalan AKDOĞAN**

Makale Gönderim Tarihi : 18/09/2019 / Kabul Tarihi : 30/11/2019

ÖZ

Finansal tablolarda sunulan bilgilerin şeffaflığı ve güvenilirliği, finansal bilgi kullanıcıları için en önemli kriterlerden biridir. Özellikle muhasebe ve denetim alanında yakın geçmişte yaşanan skandallarla birlikte, bilgilerin doğru, güvenilir olmasında ve finansal raporlama kalitesinin artırılmasında önemli bir değişim gerçekleşmiştir. Yaşanan değişimin bir sonucu ve bağımsız denetimin artan önemiyle birlikte, finansal bilgilerin işletmenin performansı ve mali durumu hakkında bilgi sağlamasında bağımsız denetçiye önemli bir görev düşmektedir. Bu kapsamda, düzenlenen finansal tabloların işletmenin finansal durumunu doğru ve güvenilir yansıttığına ilişkin kriter, denetçinin vereceği denetim görüşü ve bu görüşün dayanağıdır. Bu çalışmada 2017 ve 2018 yıllarındaki BIST şirketlerinin bağımsız denetim raporları incelenmiş, denetim firmalarının yıllara göre dağılımı, verilen denetim görüşleri ve bu görüşün dayanağına ilişkin detaylı araştırma yapılmış, sonuçlar analiz edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetçi, Denetim Raporu, Denetçi Görüşü,

JEL Sınıflandırması: M40, M41, M42

* Bu çalışmanın veri toplama aşamasında Muhasebe-Finansman doktora programındaki Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları dersi öğrencilerinden faydalanılmıştır.

** Başkent Üniversitesi, Ticari Bilimler Fakültesi, Muhasebe ve Finansal Yönetim Bölümü, nakdogan@baskent.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0001-8168-6152>

THE INVESTIGATION OF AUDITOR'S OPINION AND ITS BASIS: EVIDENCE FROM BIST COMPANIES IN 2017-2018**ABSTRACT**

The transparency and reliability of information presented in the financial statements are substantial criteria for the financial statement users. In particular, with the recent auditing and accounting scandals, there has been a significant change in providing more accurate and reliable information and increasing the quality of financial reporting. Considering this change and the increasing importance of independent audit, an auditor has a significant role in providing information about the financial performance of the company. Hence, the criteria that reflects an accurate and reliable financial position of the company are the audit opinion and its basis. In this study, the auditor's reports of BIST companies in 2017 and 2018 were examined and a detailed analysis was conducted based on the distribution of audit firms by years, the audit opinions and the basis of opinions.

Keywords: Independent Audit, Auditor, Auditor's Report, Auditor's Opinion

JEL Classification: M40, M41, M42

1. GİRİŞ

Bağımsız denetim raporlarının şeffaf ve hesap verilebilir şekilde hazırlanması raporun kalitesinin artırılan en önemli faktörlerden birisidir. Denetçinin yaptığı denetim çalışmasının içeriğinin ve niteliğinin anlaşılması, işletmenin finansal tablolarının doğruluğu ve güvenilirliğinin sağlanması da finansal bilgi kullanıcılarının ana beklentisidir. Denetçinin yaptığı denetimin sonucunda düzenleyeceği denetim raporunun güvenilir olmasındaki bir diğer faktör ise raporun bağımsız denetim standartlarına uygunluğudur. Bu açıdan bağımsız denetçinin esas sorumluluğu, finansal tabloların ilgili hesap dönemine ait finansal performansını Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) uyarınca yeterli ve uygun denetim kanıtlarını esas alarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun biçimde sunduğuna ilişkin görüş bildirmektir. Bu bağlamdaki görüş bildirme ise, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetim Standartları'na (BDS) uygun olarak verilmelidir. Bu çerçevede, çalışmada, öncelikle bağımsız denetimin içeriği ve Bağımsız Denetim Standartları'nın görüş bildirme ile ilgili standart hükümleri incelenecektir. Ayrıca, konu ile ilgili olması açısından Türk Ticaret Kanunu'nda yer alan denetim görüşüne ilişkin düzenlemeler de ele alınacaktır. Çalışmanın son bölümünde ise, BIST şirketlerinin 2017 ve 2018 yıllarındaki denetim firmalarının, denetim görüşlerinin ve görüşlerin dayanağının detaylı analizi yapılarak sonuçları geçmiş yıllara ait verilerle birlikte değerlendirilecektir.

2. Bağımsız Denetim ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS)

“Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak

denetlenmesi ve değerlendirilerek bir rapora bağlanmasıdır. Bağımsız denetim, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları tarafından yürütülür. Denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmaktır. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır. Genel amaçlı çerçevelerin çoğunda söz konusu görüş, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak finansal tabloların tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığı veya doğru ve gerçeğe uygun bir görünüm sağlayıp sağlamadığı hakkındadır”(BDS200, md.3).

“Finansal tabloların denetiminin yürütülmesinde bağımsız denetçinin genel amaçları standartta aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- (a) Bir bütün olarak finansal tabloların, hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmek ve böylece finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair bir görüş bildirmek ve
- (b) Bulgularına uygun olarak, finansal tablolar hakkında raporlama yapmak ve BDS’lerin zorunlu tuttuğu bildirimlerde bulunmaktır.

Makul güvencenin elde edilemediği ve denetçi raporundaki sınırlı olumlu görüşün (şartlı görüşün), finansal tabloların hedef kullanıcılarına yapılacak bildirim açısından, yetersiz kaldığı tüm durumlarda, BDS’ler denetçinin görüş bildirmekten kaçınmasını veya mevzuata göre çekilmenin mümkün olması durumunda denetimden çekilmesini gerektirir”(BDS200,md11).

2011 yılında kabul edilen 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) madde 397’de “Dördüncü fıkra uyarınca denetime tabi olan anonim şirketlerin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları, denetçi tarafından, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca (KGK) yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre denetlenir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Denetime tabi olanlar, hazırlanmış olan finansal tablolarının denetimden geçip geçmediğini, denetimden geçmiş ise denetçi görüşünü ilgili finansal tablonun başlığında açıkça belirtmek zorundadır. Bu hüküm, yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu için de uygulanır. Denetime tabi olduğu hâlde, denetletirilmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu, düzenlenmemiş hükmündedir. 398’inci madde kapsamında denetime tabi olacak şirketler Cumhurbaşkanınca belirlenir.” hükmü getirilmiştir. TTK’nın 403/1’de, bağımsız denetçi, yürüteceği denetimin sonucunu, raporun görüş kısmında açıklamak durumundadır. Burada ifade edilecek görüş, KGK’nın düzenleyeceği hükümler çerçevesinde, yürütülen denetimin konusunu, içeriğini, niteliğini ve de yapılan ilave çalışmaları kapsamaktadır.

Bağımsız denetime ve denetim standartlarına bir bütün olarak baktığımızda, ülkemizde bağımsız denetim öncelikle TTK’nda düzenlenmiş bir konudur. TTK uyarınca öngörülen bağımsız denetim alanını düzenlemek üzere oluşturulan KGK ise, alanında uluslararası gelişmelerin gereği olarak, bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli

güveni ve kaliteyi sağlamak ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS/BDS) oluşturmak ve yayımlamak görevini üstlenmiştir. Şu ana kadar yayınlanan denetim standartları; Genel İlke ve Sorumluluklar, Risk Değerlendirmesi ve Değerlendirilmiş Risklere Verilecek Karşılıklar, Bağımsız Denetim Kanıtları, Başkalarının Çalışmalarının Kullanılması, Bağımsız Denetimin Sonuçları ve Raporlaması başlıklarında toplanmış olup toplam 37 adettir. Yapılan bütün denetim çalışmaları ve sonuçları, bahsedilen BDS'lere uyun olarak yürütülmektedir.

3. Denetim Görüşü ve Görüşün Dayanağı

Denetçi, yürütülen denetim sonucunda ortaya çıkan denetim görüşüne ilişkin değerlendirmesini yaparken “finansal tablolarda sunulan bilgilerin ihtiyaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir ve anlaşılabilir olup olmadığını” değerlendirmektedir. Bu kapsamda “Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır”(BDS 700, pr.10-11).

Bunun yanında, denetimin sonucu, denetim raporunda ayrı bir başlık altında açıklanmaktadır ve yine yakın zamanda yürürlüğe giren BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi standardı gereği “Kilit Denetim Konuları” bildirilmesi zorunludur. Nitekim bu konu standartta “6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu uyarınca yapılan bağımsız denetimlerde denetçi, denetime tabi tüm şirketlerin finansal tablolarının denetiminde, kilit denetim konularını raporunda BDS 701'e uygun olarak bildirir.” şeklinde ifade edilmiştir(BDS700, pr.30T).

“Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir. Denetçi,

- a) Elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği 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”(BDS 700, pr.16-17).

“Bir gerçeğe uygun sunum çerçevesinin hükümlerine uygun olarak hazırlanmış olan finansal tabloların, gerçeğe uygun sunum sağlamaması durumunda denetçi; bu hususu yönetimle müzakere eder ve ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesi hükümlerine ve söz konusu hususun ne şekilde çözüldüğüne bağlı olarak, BDS 705 uyarınca, raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin gerekip gerekmediğine karar verir”(BDS700, pr.18).

Olumlu görüş dışındaki görüş türünün belirlenmesinde ise standart aşağıdaki görüş türlerini belirtmiştir(BDS,705,pr.7-8-9):

- (a) Sınırlı Olumlu Görüş((Şartlı Görüş)
- (b) Olumsuz Görüş

(c) Görüş Vermekten Kaçınma

Denetçi olumlu görüş dışında bir görüş vermesi durumunda, görüş bölümü için duruma göre yukarıda sıralanan “Sınırlı Olumlu Görüş”, “Olumsuz Görüş” veya “Görüş Vermekten Kaçınma” başlıklarından birini kullanır ve BDS 700 uyarınca zorunlu kılınan belirli unsurların yanı sıra bu bölüme olumlu görüş dışındaki bir görüş verilmesine sebep olan hususa ilişkin açıklama ekler(BDS705, pr.20).

“Denetçi raporunda, Görüş bölümünün hemen ardından “Görüşün Dayanağı” başlıklı bir bölüm yer alır ve bu bölümde:

- (a) Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütüldüğü belirtilir
- (b) Denetçi raporunda denetçinin BDS’ler kapsamındaki sorumluluklarının açıklandığı bölüme atıfta bulunulur,
- (c) Denetçinin etik hükümler uyarınca, denetimini yaptığı işletmeden bağımsız olduğu ve etiğe ilişkin diğer sorumluluklarını bu hükümlere uygun olarak yerine getirdiği açıklanır.
- (d) Denetçinin; denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı belirtilir”(BDS700, pr.28).

BDS 700 ‘ e göre; “Görüşün Dayanağı bölümü, denetçinin görüşü hakkında önemli bir bağlam oluşturur. Dolayısıyla, denetçi raporunda Görüş bölümünün hemen ardından Görüşün Dayanağı bölümüne yer verilmesi zorunludur”(BDS700, pr.A32)

4. Literatürdeki Çalışmalar

Denetçi görüşü, akademik çalışmalarda önemli bir araştırma konusudur ve geçmiş yıllarda bu konuyla ilgili çalışmalar yapılmış, araştırmalar gerçekleştirilmiştir. Literatüre baktığımızda, denetçi görüşü ile ilgili olarak en fazla yapılan çalışmalar; görüş türlerinin dağılımı ile ilgilidir. Bunun yanında görüş türlerinin içeriğinin, özellikle de görüşün dayanağı kısmının incelenmesi konusunda yeterli çalışma bulunmamaktadır. Çalışmanın önemi kısmında da ifade edildiği üzere, bu konudaki detaylı çalışmanın, görüş dayanaklarının içeriğinin incelenmesinin, gerek literatüre gerekse ilgili kuruluşlara önemli katkıları sunması beklenmektedir.

Literatürde denetim görüşü ilgili yapılan çalışmalar aşağıda ifade edilmiştir:

Uyar ve Çelik(2009), İMKB’nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması adlı çalışmalarında, denetim şirketleri ile denetim görüşleri arasında bir ilişki olup olmadığını araştırmışlardır.

Akdoğan N, Aktaş M, Gülhan O.(2015). Borsa İstanbul’da Bağımsız Denetim Şirketleri ve Bağımsız Denetim Görüşleri Üzerinde Bir İnceleme adlı çalışmalarında denetim görüşlerinin dağılımını ve değişikliklerini incelemişlerdir.

Akdoğan N, Gülhan O, Aktaş M.(2015). Halka Açık Şirketlerde Bağımsız Denetçi Görüşleri Borsa İstanbul Gözaltı Pazarı Örneği adlı çalışmada, gözaltı pazarındaki firmaların denetim görüşlerini incelemiştir.

Yaşar(2015), Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama adlı çalışmada, olumsuz denetim görüşü ve bağımsız denetçi değişikliği arasındaki ilişkiyi incelemiştir.

Altaş(2016), Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri ve Şirket Yönetimine Etkisi adlı çalışmada, denetçi görüş yazısı türleri ve görüş yazılarının şirket yönetimine olası etkilerini incelemiştir.

Akdoğan vd.(2018), 2014-2016 Yılları Arasında BIST Şirketleri ile İlgili Denetim Görüşleri adlı çalışmalarında, Borsa İstanbul'da işlem gören 511 şirketin denetim raporlarındaki görüşlerin içeriğini incelemiştir.

Mat ve Önal(2019), Bağımsız Denetim Raporlarında Denetim Görüşünü Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama adlı çalışmalarında, denetim görüşünün finansal ve finansal olmayan değişkenlerden etkilendiğini araştırmışlardır.

5. Araştırmanın Konusu, Önemi ve Sonuçları

Bu başlık altında, çalışmanın araştırma kısmını oluşturan alt başlıklara yer verilecek olup, araştırmanın sonuçları ilerleyen başlıkta detaylı bir şekilde analiz edilecektir.

5.1. Araştırmanın Konusu

Araştırmanın konusu, BİST firmalarının 2017 ve 2018 yılına ilişkin bağımsız denetimden geçmiş finansal tablolarındaki denetim görüşlerinin, denetim firması bazında toplam sayısı, dört büyük olarak adlandırılan(Deloitte, Ernst&Young, KPMG, PWC) firmaların dağılımı, hangi görüşlerin daha çok öne çıktığının anlaşılması, önceki yıllara göre değişimlerin izlenmesi, denetim görüşü ile birlikte bildirilen görüşün dayanağının incelenmesi ve bu görüşün dayanağı konularında hangi açıklamaların ne şekilde ifade edildiğinin niteliksel ve niceliksel olarak incelenmesine dayanmaktadır. Ayrıca, bu çalışma; geçmiş yıllara ilişkin verilerin izlenmesinde, değişikliklerin takip edilmesinde Akdoğan vd.(2018)'de yapmış oldukları çalışmanın devamı niteliğindedir.

5.2. Araştırmanın Önemi

Araştırma, denetim raporlarındaki görüşlerin ve bunlarla birlikte verilen görüşün dayanağının detayını göstermesi bakımından içerik olarak en kapsamlı veriyi barındırmaktadır. Ayrıca, özellikle büyük denetim firmalarının bağımsız denetimdeki yoğunluğunu, denetim görüşlerinin önceki yıllara göre değişimini ve görüşün dayanağı bölümünde yapılan açıklamaları değerlendirmek açısından gerek düzenleyici kurumlara gerekse de ilgili kuruluşlarına önemli bilgiler vermiş olacaktır.

5.3. Araştırmanın Sonuçları

Aşağıdaki tablolarda, 2017 ve 2018 yıllarına ait bağımsız denetim raporları incelenen 517 adet BİST firmasının, denetim görüşlerine ilişkin detaylı araştırma sonuçları, görüş türlerinin dağılımı ve görüşün dayanağında belirtilen açıklamaların sayısı gösterilmiştir. Bu tablolarla ilgili değerlendirmeler ise sonraki başlıkta sırasıyla ele alınacak ve ortaya çıkan sonuçlar paylaşılacaktır.

6. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Araştırma sonuçlarına ilişkin tablolar ve sonuçların değerlendirilmesi bu başlıkta yer almaktadır. Ayrıca konunun daha iyi anlaşılması bakımından sonuçlar üç başlıkta ele alınacaktır. Birinci başlıkta denetim görüşleri ve görüş dayanakları hakkında yapılan bütün sonuç tabloları verilecektir. İkinci başlıkta denetim görüşleri ile ilgili sonuçlar değerlendirilecek, üçüncü ve son başlıkta ise görüşün dayanağı bölümünün içeriği ve açıklanan konuların sıklığı değerlendirilecektir.

6.1. Denetim Görüşleri ve Görüşün Dayanağı Araştırması Sonuç Tabloları

Tablo 1. Bağımsız Denetim Firmalarının BİST Şirketleri Arasındaki Dağılımı

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARININ BİST ŞİRKETLERİ ARASINDAKİ DAĞILIMI			
SIRA	BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI	2017	2018
1	A-1 YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
2	AAC BAĞIMSIZ DENETİM DANIŞMANLIK VE YMM A.Ş.	1	0
3	ABAKÜS BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	0	2
4	AC İSTANBUL ULUSL. BAĞIMSIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	6	6
5	ADAY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	5	5
6	AG YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM. A.Ş.	2	1
7	AK BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	5	3
8	AKSİS ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	4	5
9	AKT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
10	AKTAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	1	1
11	AREN BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	2	2
12	ARILAR BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	2	2
13	ARKAN ERGİN ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	11	11
14	AS BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	2	2
15	ATA ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DEN. VE SMMM A.Ş.	8	8
16	AYK BAĞIMSIZ DIŞ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	1	1
17	BAKIŞ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1

18	BAN-DEN BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	1	1
19	BD BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	1	0
20	BDD BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	2	2
21	BDO DENET BAĞIMSIZ DENETİM VE DAN. A.Ş.	6	6
22	BİLGİ BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	1	1
23	BİLGİLİ BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	6	6
24	BİRLEŞİK EKOL BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	2
25	BİRLEŞİM BAĞIMSIZ DENETİM ve YMM A.Ş.	7	8
26	BM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
27	C&Ç BAĞIMSIZ DEN. VE YÖNETİM DANIŞMANLIĞI A.Ş.	1	1
28	CONSULTA BAĞIMSIZ DENETİM VE Y.M.M. A.Ş.	2	2
29	CROWE HORWATH OLGU BAĞIMSIZ DEN. VE YMM A.Ş.	2	1
30	DENGE BAĞIMSIZ DENETİM SMMM A.Ş.	6	6
31	DMR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	1	1
32	DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	57	54
33	ELİT BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	8	8
34	ENGİN BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	5	5
35	EREN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	7	5
36	FİNANSAL EKSEN BAĞIMSIZ DENETİM VE DAN. A.Ş.	1	1
37	GÜNCEL BAĞIMSIZ DENETİM DAN. VE YMM A.Ş.	1	1
38	GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	80	80
39	GÜRELİ YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ A.Ş.	20	20
40	HLB SAYGIN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
41	HSY DANIŞMANLIK VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	10	13
42	IŞIK YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	2
43	İRFAN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	8	8
44	KARAR BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	5	5
45	KAVRAM BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	5	5
46	KETENCİ BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
47	KÖKER YMM VE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
48	KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	62	67
49	LİDYA BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	2	2

50	LİSANS BAĞIMSIZ DENETİM VE DANIŞMANLIK A.Ş.	1	1
51	MEGA GLOBAL ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DEN. A.Ş.	1	1
52	MERCEK BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	2	2
53	MGI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	7	7
54	NOTE OFFİCE ULUSL. BAĞ. DEN. DAN. VE YMM A.Ş.	1	0
55	PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SMMM A.Ş.	102	99
56	RASYONEL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	3	3
57	REFORM BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	7	7
58	REHBER BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	2	2
59	REPORT BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	2	3
60	SER-BERKER BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
61	SUN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	2	2
62	TÜRKMEN BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	1	1
63	ULUSAL BAĞIMSIZ DENETİM VE YMM A.Ş.	4	3
64	ULUSLARARASI BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	1	1
65	VEZİN BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	3	3
66	VİZYON GRUP BAĞIMSIZ DENETİM.A.Ş.	1	1
67	YEDİTEPE BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş.	5	8
68	BELİRTİLMEMİŞ	3	3
TOPLAM		517	517

Tablo 2. Denetim Görüşlerinin Görüş Türlerine Göre Dağılımı

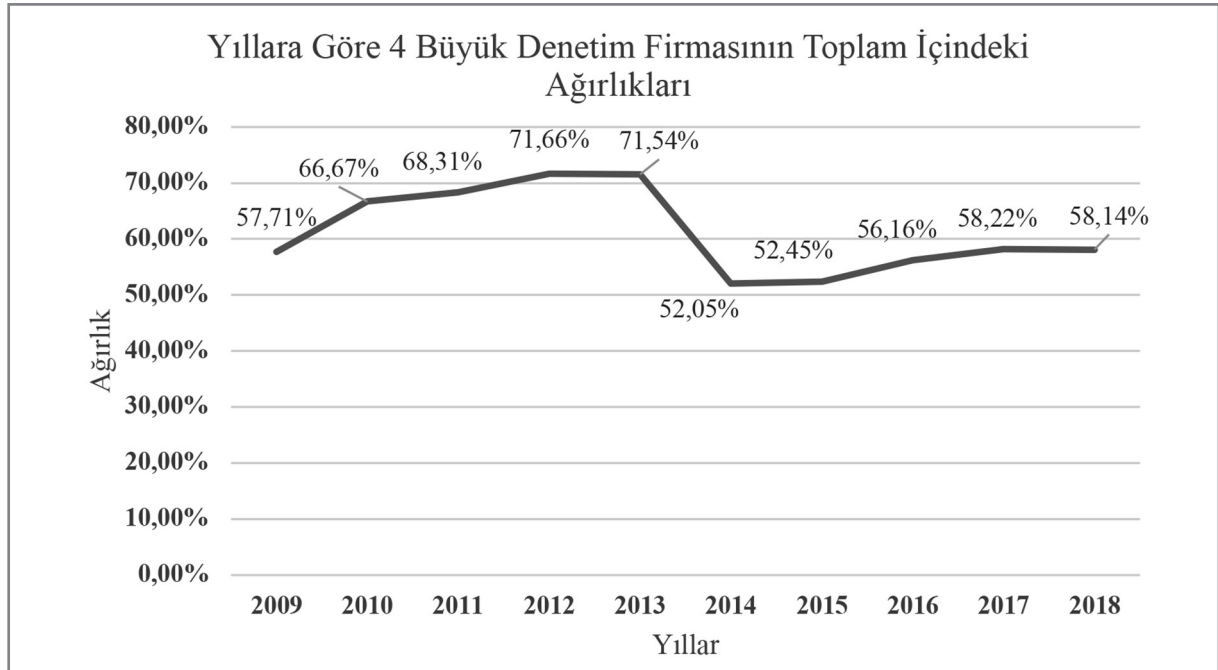
DENETİM GÖRÜŞLERİNİN GÖRÜŞ TÜRLERİNE GÖRE DAĞILIMI					
GÖRÜŞ TÜRLERİ	2014	2015	2016	2017	2018
OLUMLU GÖRÜŞ	413	415	429	449	440
ŞARTLI GÖRÜŞ	52	52	47	41	61
OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	1	1	0	0
GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	3	6	7	9	9
YOK	43	37	27	18	7
TOPLAM	511	511	511	517	517

Tablo 3. Denetim Firmalarının Görüş Türlerine ve Yıllara Göre Dağılımı

DENETİM FİRMALARININ GÖRÜŞ TÜRLERİNE VE YILLARA GÖRE DAĞILIMI						
Denetim Firmaları	Görüş Türleri	2014	2015	2016	2017	2018
DRT BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş. (DELOITTE)	TOPLAM	74	74	82	57	54
	OLUMLU GÖRÜŞ	69	68	77	55	49
	ŞARTLI GÖRÜŞ	5	6	5	2	5
	GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	0	0	0	0	0
	OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	0	0	0	0
GÜNEY BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş. (ERNST&YOUNG)	TOPLAM	80	79	70	80	80
	OLUMLU GÖRÜŞ	72	69	60	70	66
	ŞARTLI GÖRÜŞ	8	10	10	10	14
	GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	0	0	0	0	0
	OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	0	0	0	0
PWC BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	TOPLAM	61	67	78	102	99
	OLUMLU GÖRÜŞ	58	62	72	98	97
	ŞARTLI GÖRÜŞ	3	5	6	2	2
	GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	0	0	0	2	0
	OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	0	0	0	0
KPMG BAĞIMSIZ DENETİM VE SERBEST MUHASEBECİ MALİ MÜŞAVİRLİK A.Ş.	TOPLAM	51	48	57	62	67
	OLUMLU GÖRÜŞ	47	44	54	57	61
	ŞARTLI GÖRÜŞ	0	0	0	5	6
	GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	0	0	0	0	0
	OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	0	0	0	0
DİĞER DENETİM FİRMALARI	TOPLAM	202	206	197	198	209
	OLUMLU GÖRÜŞ	167	172	166	169	168
	ŞARTLI GÖRÜŞ	32	27	23	22	34
	GÖRÜŞ VERMEKTEN KAÇINMA	3	6	7	7	8
	OLUMSUZ GÖRÜŞ	0	1	1	0	0
BELİRTİLMEMİŞ	BELİRTİLMEMİŞ	43	37	27	18	7
TOPLAM		511	511	511	517	517

Tablo 4. Yıllara Göre 4 Büyük Denetim Firmasının Toplam İçindeki Ağırlıkları

YILLARA GÖRE 4 BÜYÜK DENETİM FİRMASININ TOPLAM İÇİNDEKİ AĞIRLIKLARI									
2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
131	158	165	177	180	266	268	287	301	300
227	237	243	247	253	511	511	511	517	516
57,71%	66,67%	68,31%	71,66%	71,54%	52,05%	52,45%	56,16%	58,22%	58,14%



Şekil 1: Yıllara Göre 4 Büyük Denetim Firmasının Toplam İçindeki Ağırlıkları

Tablo 5. Bağımsız Denetim Görüşüne Ulaşamayan Şirket Sayısı

BAĞIMSIZ DENETİM GÖRÜŞÜNE ULAŞILAMAYAN ŞİRKET SAYISI										
YILLAR	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
ULAŞILAMAYAN ŞİRKET SAYISI	8	8	6	8	9	43	37	27	18	7

Tablo 6. İncelenen Şirket ve Bağımsız Denetçi Sayısı

İNCELENEN ŞİRKET VE BAĞIMSIZ DENETÇİ SAYISI										
YILLAR	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016	2017	2018
İNCELENEN ŞİRKET SAYISI	227	237	243	247	253	511	511	511	517	517
TOPLAM BAĞIMSIZ DENETÇİ SAYISI	38	38	34	31	30	66	66	69	67	66

Tablo 7. Olumlu Görüş Dışındaki Görüş Dayanaklarının Detay Listesi

OLUMLU GÖRÜŞ DIŞINDAKİ GÖRÜŞ DAYANAKLARININ DETAY LİSTESİ		
GÖRÜŞ DAYANAKLARI GRUBU	2017	2018
DEĞERLEME, DEĞER DÜŞÜKLÜĞÜ VE KARŞILIKLAR	27	32
İŞLETMENİN SÜREKLİLİĞİ	14	18
BORÇLAR VE AVANSLAR	8	14
ALACAKLAR VE AVANSLAR	10	21
GERÇEĞE UYGUN DEĞER TESPİTİ	9	14
DİĞER AÇIKLAMALAR	11	13

Tablo 8. Bir Önceki Yıla Göre Denetim Görüşü Değişenlerin Listesi

BİR ÖNCEKİ YILA GÖRE DENETİM GÖRÜŞÜ DEĞİŞENLERİN LİSTESİ	
DEĞİŞİMİN NİTELİĞİ	Adet
OLUMLU GÖRÜŞ'TEN ŞARTLI GÖRÜŞ'E GEÇİŞ	24
ŞARTLI GÖRÜŞ'TEN OLUMLU GÖRÜŞ'E GEÇİŞ	5
OLUMLU GÖRÜŞ'TEN GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA'YA GEÇİŞ	2
GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA'DAN ŞARTLI GÖRÜŞ'E GEÇİŞ	3
ŞARTLI GÖRÜŞ'TEN GÖRÜŞ BİLDİRMEKTEN KAÇINMA'YA GEÇİŞ	1

6.2. Denetim Görüşleri Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

2017 ve 2018 yıllarında BİST şirketlerinin bağımsız denetim raporlarından elde edilen bilgiler doğrultusunda, denetim görüşleri, görüş türlerinin dağılımı, denetçi firmaların sayılarının incelendiği araştırmanın sonuçları aşağıdaki şekilde sıralanabilir:

- a) 2017 ve 2018 yıllarında borsada işlem gören şirket sayısı önceki üç yıla göre artarak 517'ye ulaşmıştır ve bu 517 şirketin her iki yıl içinde geçerli olmak üzere sadece 3'er şirketin bağımsız denetim raporunda denetçi bilgisine ulaşılamamıştır. Kalan 514 şirket için bağımsız denetim firmaları raporlarda belirtilmiştir.
- b) Her iki yıl için geçerli olmak üzere en fazla görüş bildiren denetim firması sırasıyla; PWC, Ernst&Young ve KPMG firmalarıdır. Bu üç firmanın toplam içindeki ağırlığı her iki yılda da %47'dir, bir diğer ifadeyle, bu iç firma BİST şirketlerinin yaklaşık yarısının bağımsız denetimini üstlenmiştir. Bütün denetim firmaları birlikte değerlendirildiğinde ise toplam 67 firma bağımsız denetim faaliyeti yürütmektedir.
- c) 2014'ten 2018'e kadar olan süreçte olumlu görüş sayısı sürekli artarken, sınırlı olumlu(şartlı) görüş ve görüş bildirmekten kaçınmanın sayısı azalmıştır. 2015 ve 2016 yıllarında 1'er adet şirket için bildirilen olumsuz görüş, son iki yılda bulunmamaktadır. Bunun yanında, bazı firmaların, kendi internet sitelerinin yatırımcı ilişkileri sayfasında olmayıp da Kamuoyu Aydınlatma Platformu (KAP) üzerinden ulaşılan finansal tabloları bulunmaktadır Buradaki tablolarda ise bağımsız denetim raporu yer almamaktadır. Dolayısıyla, 2017 ve 2018 yıllarında denetim görüşüne ulaşılamayan şirket sayıları sırasıyla, 18 ve 7'dir.
- d) Bağımsız denetim görüşüne ulaşılamayan şirket sayısı önceki yıllara göre azalmış olmakla beraber hala mevcuttur. Bu konuda en fazla sayının gerçekleştiği yıl olan 2014 yılında, 511 şirketten 43'ünün denetim görüşüne ulaşılamamıştır. 2014'ten sonraki yıllarda ise bu sayı azalarak devam etmiş ve 2018 yılında 7 olmuştur.
- e) İncelenen şirket sayısı, 2009 yılından bugüne sürekli artmış ve 2018 yılında 517 olmuştur. Geçmiş yıllara bakıldığında, sıçrama olarak adlandırılabilir yıl, önceki yıla göre yaklaşık iki katı artışla 2014 yılıdır. Konunun nedeni araştırıldığında, Sermaye Piyasası Kurulu(SPK) tarafından 2013 yılında başlatılan "Halka Arz Kampanyası"nın etkisi görülmektedir. Bunun yanında bu şirketleri denetleyen toplam bağımsız denetçi sayısı ise 2009 yılından 2018'e kadar olan süreçte yaklaşık iki kat artmıştır.
- f) Denetim firmalarının verdikleri görüşlere bakıldığında, olumlu görüşlerin sayısı diğer görüşlere göre oldukça fazla sayıdadır. 2014 yılından beri Görüş Bildirmekten Kaçınma görüşü bildirmeyen firmalar Deloitte ve Ernst&Young ve KPMG'dir. Dört büyüklerden kalan PWC firması, bu dört yıl içerisinde sadece 2017 yılında 2 adet Görüş Bildirmekten Kaçınma görüşü bildirmiş, diğer yıllarda bildirmemiştir. Dört büyükler dışında kalan diğer denetim firmaları ise, görüş bildirmekten kaçınmayı 4 yıl boyunca her yıl bildirmişlerdir. Ayrıca, yukarıda bahsedilen 2 adet olumsuz görüşü bu diğer denetim firmaları bildirmişlerdir.

- g) Şartlı görüş bildiren firmaların detayına bakıldığında miktar ve oran olarak en az bildiren firma KPMG, en fazla bildiren ise diğer denetim firmalarıdır. KPMG firması son iki yılda sırasıyla 5 ve 6 adet şartlı görüş bildirmiş önceki üç yılda şartlı görüş bildirmemiştir. Diğer denetim firmalarında ise şartlı görüş bildirimini önceki yıla göre 22'den 34' çıkmış ve yaklaşık %50 artış göstermiştir.
- h) Bir önceki yıla göre görüş değişikliğine bakıldığında, bütün görüş türleri arasında, en fazla olumlu görüş türünün azaldığı görülmektedir. Bir diğer ifadeyle, olumlu görüş dışındaki görüş türlerinden olumlu görüşe geçenler çok az sayıdadır, ancak şartlı görüşe geçenlerin sayısı diğer görüş türlerinden daha fazla sayıdadır. Dolayısıyla, bu grupta, olumlu görüşten şartlı görüşe geçenlerin sayısı 24 adet ile en fazla sayıya ulaşmıştır.
- i) Son 5 yıl içerisinde dört büyük denetim firmasının BİST içerisindeki toplam ağırlığı 2014 yılından bugüne artış göstermiş ve %58,14 düzeyinde gerçekleşmiştir. Ancak 2009-2013 arasına bakıldığında bu günlere göre daha yüksek seviyelere(%71,66) çıkmış olduğu da gözden kaçırılmamalıdır. Dolayısıyla, geçmişte toplam ağırlığı daha yüksek olan dört büyük denetim firması, ağırlık oranı azalsa da hala yoğunluğunu korumaktadır.

6.3.Görüşün Dayanağı Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Denetim görüşü dayanağı, 2017 ve 2018 yılına ait bağımsız denetim raporlarından elde edilmiş ve buradan alınan bilgiler doğrultusunda her bir yıla ait görüşün dayanağı bölümündeki açıklamalar kendi içerisinde incelenmiştir. Benzer ve farklı olanlar 6 grupta sınıflandırılmış ve ilave açıklamalarla birlikte değerlendirilmiştir. Ayrıca, bu inceleme esnasında, görüşün dayanağında ifade edilen hususların, kilit denetim konularıyla benzerlik gösterdiği görülmüştür, bir diğer ifadeyle, görüşün dayanağı, aynı zamanda kilit denetim konusu olarak denetim raporunda ayrı başlık altında ve tekrar açıklanmıştır. Buradan elde edilen sonuçlar aşağıdaki gibi sıralanabilir:

- a) Görüşün dayanağı bölümünde en fazla açıklama yapılan konu; açık ara farkla **değerleme, değer düşüklüğü ve karşılıklar** konusundadır. En az açıklama yapılan konu ise işletmenin borçlarıyla ilgili konudur.
- b) Değerleme, değer düşüklüğü ve karşılıklar konusundaki açıklamaların detayına bakıldığında; iştirak ve bağlı ortaklıkların değerleme işlemleri ve yapılan açıklamaların yetersizliği, stokların ve satılmaya hazır varlıkların değer düşüklüğü karşılıkları, stokların maliyeti ve miktarı ile ilgili denetim kanıtı eksikliği, stokların net gerçekleştirilebilir değer yerine elde etme maliyeti ile gösterilmesi, vadelerinde tahsil edilemeyen alacaklar için karşılık ayrılması, kıdem tazminatı karşılıkları, varlıkların bir kısmına yeniden değerlendirme yapılmaması, duran varlıkların mülkiyeti ile ilgili dış teyitlerin güncel olmaması, rapor tarihi itibarıyla yapılmakta olan yatırımların aktifleştirilmeyip amortisman ayrılması, denetimin zamanında yapılamaması nedeniyle kasa, stok, maddi duran varlık sayımlarına katılım sağlanamaması, BDDK Muhasebe ve Finansal Raporlama Mevzuatı gereklilikleri dışında ayrılan serbest karşılıklar, ekonomik belirsizlik kaynaklı ayrılan serbest karşılıkların dönem net karını azaltıcı etki yapması gibi detaylara yer verilmiştir.

- c) İşletmenin sürekliliği hakkındaki açıklamalara bakıldığında; finansal borçlardan kaynaklı işlemlerin zamanında yapılamama riskinin finansal tabloları etkileme olasılığı ve sürekliliği etkileme olasılığının yüksek olması, ticari faaliyetinin bulunmaması sonucu taahhüt ve ödemelerin zamanında yerine getirilmemesi olasılığı, TTK 376'ya göre 2/3'ünün karşılıksız kaldığı sermaye kaybı ve borca batık durumda bulunduğu şüphesini uyandıran işaretlerin varlığı, geçmiş yıl zararlarının fazlalığı, net özkaynakların negatif olması, işletme faaliyetlerinin sürekliliğinin yeni kaynak temini ve ticari faaliyetlerinin geliştirilmesine bağlı olması ve bu durumun işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin varlığını işaret etmesi gibi detaylara yer verilmiştir.
- d) Borçlar ve avanslar hakkındaki açıklamalarda; yapılandırılan borç ödemelerinin fazlalığı, devam eden icra takipleri, üçüncü kişi ve finansal kuruluşlara ödenmemiş borçların yüksekliği, davalardan kaynaklı ve avukatlara olan borçlarla ilgili dış teyit eksikliği, borç bakiyesi üzerindeki belirsizliklerin giderilememesi, vergi borçlarının fazlalığı ve ödeme güçlüğüne devam etmesi, ticari mal alışlarından kaynaklanan kredi kartı borçlarının asgari ödemelerinin yapılarak mevcut borçların sürekli ertelenmesi, yükümlülük tutarının güvenli bir biçimde tahmin çalışmasının yapılmamış olması, ticari borçlara ilişkin mutabakat mektubunun alınmaması gibi detaylara yer verilmiştir.
- e) Alacaklar ve avanslar hakkındaki açıklamalarda; tahsil edilemeyen alacakların varlığı ve tahsil edilebilirliğine dair kanaat oluşturulamaması, tahsilata ilişkin vade ve belirsizlikler, ticari alacaklarla ilgili denetim kanıtı (dış teyit) eksikliği, ticari alacaklardan tahsil kabiliyeti zayıflayanların sözleşme eksikliği, ilişkili firmalardan alacaklara ilişkin olarak herhangi bir teminat ve taahhüt ve doğrulama mektubunun bulunmaması, verilen sipariş avansı protokolü ve sözleşmesinin bulunmaması, alacağın kapatılması veya geri alınması yönünde bir hukuki işlemin bulunmaması, avansların dönen varlıklara oranının %30 olması gibi detaylara yer verilmiştir.
- f) Gerçeğe uygun değer tespiti ile ilgili olarak yapılan açıklamalarda; borsadaki işlem fiyatı gerçeğe uygun değeri yansıtmaması, varlık ve yükümlülüklerin gerçeğe uygun değeri ile ilgili dış teyit işlemlerinin gerçekleştirilememesi, gerçeğe uygun değer değişmesinin muhtemel olması, finansal tablolardaki gerçeğe uygun değer belirlenmesine bilgi ve belge temin edilememesi, gerçeğe uygun değer muhtemel etkilerinin finansal tablolara yansıtılmaması, %51'ine iktisap ettiği şirketin denetlenmemiş finansal tablo kullanılması sonucu gerçeğe uygun değerde meydana gelebilecek farklılık olma olasılığı ve hatalı finansal raporlama gibi detaylara yer verilmiştir.
- g) Yukarıdaki gruplarda sınıflandırılmayıp diğer açıklamalar olarak ele alınan bölümde ise; adli süreçler, şirketin döneme ait finansal verilerinin, şirketin hukuki durumu ve kayyum atanması nedeni ile talep edilmesine rağmen temin edilememiş olması, kayyumluk yetkisi verilen Tasarruf Mevduatı Sigorta Fonu'nun almış olduğu karar doğrultusunda dondurulmuş olan hesapların varlığı, Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında yaşanan problemlerin varlığı, ertelenmiş vergi varlığından yararlanmasına imkan verecek düzeyde mali karı gerekli zaman dilimi içerisinde elde etmesine yönelik belirsizlik, reklam ve promosyon giderlerinin mahiyeti hakkında kabul edilebilir denetim kanıtının

elde edilememesi, şirketin iştirakinin iletilen ve Amerika`da kabul gören muhasebe ilkelerine (US GAAP) göre hazırlandığı bilgisi verilen 31 Aralık 2017 ve 2016 tarihli finansal tablolarının denetimden geçmemiş olması, tahsisli sermaye artırımı sürecinin henüz tamamlanmamış olması nedeniyle tutarın özkaynaklar içerisinde raporlanması hususunda belirsizlik bulunması, Proje için verilen ipotek tutarının SPK mevzuatının üstünde olması, bir önceki yılda şirketi denetleyen denetim şirketinin görüş vermektan kaçınması gibi detaylara yer verilmiştir.

7. Sonuç

Şirketlerin finansal tablolarının bağımsız denetimden geçmesi ve finansal raporların şeffaf ve hesap verilebilir olması finansal bilgi kullanıcıları açısından önemlidir. İşletme yönetimi ile yatırımcılar ve denetçi arasındaki iletişimin artması ise denetim raporlarına olan güvenin artırılmasıyla mümkün olmaktadır. Ayrıca, yönetimin bağımsız denetim raporlarındaki açıklamalara olan dikkatinin artması, finansal raporlama kalitesinin artmasını beraberinde getirmiştir. Dolayısıyla, şeffaflık ve bilginin değerinin artmasıyla birlikte denetimin ve denetim raporunda açıklanan bilgilerin beklentileri karşılayarak bilgi açıklarını kapatması, denetim raporundan beklenen faydaları artırmıştır.

Bağımsız denetimin yürütülmesi sonucu ortaya çıkan denetim raporlarındaki görüş ve görüşün dayanağı bölümü, finansal bilgi kullanıcıları için kritik öneme sahiptir. Burada ifade edilen görüş ve görüşün dayanağı bölümündeki açıklamalar şirketle ilgili önemli bilgileri barındırmaktadır. 2017 ve 2018 yıllarında Borsa İstanbul`da işlem gören 517 şirkete 67 denetim firması tarafından (neredeyse tamamında, %97) denetim görüşü bildirilmiştir. Bu denetim görüşünün detaylarına bakıldığında en fazla bildirilen görüş olumlu görüş olup, olumsuz görüşe rastlanmamıştır. Şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bildirilen görüşler ise toplam içerisinde önemli bir ağırlığı(yaklaşık %10) temsil etmemektedir. Denetim görüşlerinin yaklaşık %90`ının olumlu görüş olmasının nedeni, denetim firmalarının yıl içinde denetim sürecinde eksik gördükleri hususları firmalara düzeltirmiş olmalarından kaynaklandığı düşünülmektedir. Denetim firmaları özelinde bakıldığında, yurt dışı taleplerden dolayı dört büyüklerin ağırlığı hala varlığını devam ettirmekte ve diğer denetim firmaları yeteri kadar şirkete ulaşamamakta, yeterince pazar payı elde edememektedir. 2013 yılında halka arz kampanyası ile başlayan ve sayıları artan borsa şirketlerini bir bütün olarak ele aldığımızda, dört büyük dışında kalan diğer denetim firmalarının pazar payı elde etmeye yönelik göstereceği çaba, ilerleyen zamanlarda bağımsız denetim sektöründeki firma dağılımında etkisini göstermiş olacaktır.

Görüşün dayanağı bölümünde verilen açıklamalar, her şirketin kendisine özgü olsa da birbirleriyle önemli benzerlikler göstermektedir. En fazla öne çıkan açıklama, sektör farkı gözetmeksizin değerlendirme, değer düşüklüğü ve karşılıklar konusundadır. Şirketlerin bu konularda yaşadıkları sorunlar ve denetim esnasında yaşanan aksaklıkların bu konuyu öne çıkarmış olması muhtemeldir. Aynı hususların kilit denetim konusu olarak tekrar bildirilmesi, konunun önemini daha fazla öne çıkarmaktadır. Ayrıca, bir diğer önemli konu olarak, işletmelerin sürekliliği ile önemli belirsizliklerin varlığı, borca batıklık ile birlikte faaliyetlerin devam ettirilememesi ihtimalini beraberinde getirecektir. Bu konuda yaşanacak olumsuz gelişmelerin şirketlere, içinde buldukları sektöre ve dolayısıyla da ülke ekonomisine etkisi

göz ardı edilmemelidir. Bunun yanında, borçların yüksekliği, alacakların tahsilatında yaşanan zama-naşımları, işletmelerin sürekliliği ile ilgili yaşanan sorunları daha fazla artırabilecektir. Sonuç olarak, bağımsız denetçilerin vermiş oldukları denetim görüşü, hem şirketler hem de düzenleyici kuruluşlar için önemli bilgiler barındırmaktadır. Buradan elde edilen bilgiler doğrultusunda, mevzuatla ilgili gerekli düzenlemelerin yapılması, denetimde karşılaşılan sorunlara çözümlerin üretilmesi ve önceden alınacak önlemlerle özellikle şirketlerin sürekliliğinin sağlanması bağımsız denetimin amaçlarına hizmet etmiş olacaktır.

KAYNAKÇA

Akdoğan N, Aktaş M, Gülhan O.(2015). Borsa İstanbul'da Bağımsız Denetim Şirketleri ve Bağımsız Denetim Görüşleri Üzerinde Bir İnceleme, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 20

Akdoğan N, Gülhan O, Aktaş M.(2015). Halka Açık Şirketlerde Bağımsız Denetçi Görüşleri Borsa İstanbul Gözaltı Pazarı Örneği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 17, ss.245-259

Akdoğan, N., GÜDÜ, E.S., IŞIK, A., SEVİNDİK, İ., ŞAHİN, D., ÖZKAN, G.(2018). 2014-2016 Yılları Arasında BIST Şirketleri ile İlgili Denetim Görüşleri, TÜRMOB Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi, Sayı: 54(1)

Altaş, S.(2016). Bağımsız Denetim Sonucunda Düzenlenecek Görüş Yazısının Türleri ve Şirket Yönetimine Etkisi, İSMMMO Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 134, Mart-Nisan

BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi

BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi. Raporunda Bildirilmesi

BDS 705 Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi

Mat, M , Önal, S . (2019). Bağımsız Denetim Raporlarında Denetim Görüşünü Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektörü Şirketleri Üzerine Bir Uygulama. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 21 (3), 733-760.

DOI: 10.31460/mbdd.533127

Uyar S., Çelik M.(2009). İMKB'nda İşlem Gören Şirketlerin Görüşlerinin ve Denetim Raporlarının Denetim Şirketleri Açısından Araştırılması, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 41, ss.140-156.

Yaşar, A.(2015). Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Sayı: 65, ss.81-96 .

DOI: 10.25095/mufad.396517

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu