

ARAŞTIRMA MAKALESİ

BORSA İSTANBUL'DA İŞLEM GÖREN ŞİRKETLERE YÖNELİK “ŞARTLI GÖRÜŞ” İÇEREN BAĞIMSIZ DENETÇİ RAPORLARI ÜZERİNE BİR İNCELEME

AN INVESTIGATION ON INDEPENDENT AUDITOR REPORTS CONTAINING “QUALIFIED OPINION” FOR COMPANIES LISTED IN BORSA İSTANBUL

Dr. Öğr. Üyesi Cengiz GÜNEY*

Dr. Öğr. Üyesi Ahmet İÇÖZ**

ÖZ

Bu çalışmada “Şartlı Görüş” dayanaklarının baz alınan kriterlere göre frekans dağılımlarını yapmak ve İmalat Sanayi alt sektörleri açısından “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin bütüncül bakış açısı ortaya koymak amaç edinilmiştir. Çalışmada Borsa İstanbul, İmalat Sanayi Sektörel Endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin, 2016-2018 yılları arasındaki “Şartlı Görüş” denetim raporlarının “rapor dayanakları” üzerinde durulmuştur. Kamuyu Aydınlatma Platformu internet sayfasında (www.kap.org.tr) yapılan sorgu ile 01.01.2016 – 31.12.2018 tarihleri arısında 28 şirkete ait 87 “Şartlı Görüş” denetim raporu olduğu görülmüştür. 87 “Şartlı Görüş” raporuna ait 230 görüş dayanağı ifadesi tespit edilmiş ve bu ifadeler “içerik analizi” yöntemiyle analize tabi tutulmuştur. Analiz çerçevesinde “Şartlı Görüş” rapor dayanakları İmalat Sanayi Alt Sektörleri bazında, denetim türü bazında, denetim dönemi bazında ve denetim firması bazında sınıflandırılmış ve frekans analizine tabi tutulmuştur. Çalışmanın teorik kısmında ise “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama (BDS 700)” ve “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705)” denetim standartlarının çalışma ile ilgili olan hükümleri üzerinde durulmuştur. Çalışma sonucunda; tüm imalat sanayi sektörel endeksi göz önüne alındığında, frekans sıklığına göre, “Alacakların Tahsilatı İle ilgili Belirsizlikler”, “Denetim Kanıtlarına Ulaşılamaması”, “Değerleme Raporları Ve Değer Düşüklüğü”, “İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Belirsizlikler”, “Vergi, Sigorta Primleri Ve Cezalar”,

* Kocaeli Üniversitesi, Gazanfer Bilge Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi, Bölümü, cengiz.guney@kocaeli.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-5703-6176>

** Kocaeli Üniversitesi, Gazanfer Bilge Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi, Bölümü, ahmet.icoz@kocaeli.edu.tr, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6083-2357>

“Stoklar”, “Muhasebe Hile Veya Hatasına Dayalı İşlemler”, “Konsolidasyon”, “Borçlar İle İlgili İşlemler”, “Davalar”, “İlişkili Taraflarla İlgili Konular”, “İştiraklerle İlgili Konular”, “Satış İle İlgili İşlemler” konularının en çok karşılaşılan “Şartlı Görüş” dayanaklarını oluşturduğu tespit edilmiştir. İmalat sanayi sektörel endeksinin alt faaliyet kollarına inildiğinde “Şartlı Görüş” dayanaklarının alt sektörler bazında farklılaştığı görüşmüştür.

Anahtar Sözcükler: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektörel Endeksi, “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları, İçerik Analizi

ABSTRACT

In this study, it is aimed to make the frequency distributions of the “Qualified Opinion” bases according to the criteria and to provide a holistic view of the “Qualified Opinion” bases for the manufacturing industry sub-sectors. In this study, the report bases of the “Qualified Opinion” audit reports (between 2016-2018) of companies operating in the Manufacturing Industry Sector Index in Borsa Istanbul were analyzed. According to the query made on the Public Disclosure Platform website (www.kap.org.tr), 87 “Qualified Opinion” audit reports belonging to 28 companies (between 01.01.2016 and 31.12.2018) were observed. 230 opinion statements of 87 “Qualified Opinion” reports were identified and analyzed using “content analysis” method. Within the framework of the analysis, “Qualified Opinion” report bases are classified on the basis of Manufacturing Industry Sub-Sectors, type of audit, audit period and audit firm. In the theoretical part of the study, “Forming An Opinion And Reporting On Financial Statements (TSA 700)” and “Modifications To The Opinion In The Independent Auditor’s Report (TSA 705)” standards are discussed. In the results of the study, it was found that; most common basis of the “Qualified Opinion” audit reports are; “Uncertainties Regarding Collection of Receivables”, “Failures to Reach the Audit Evidences”, “Valuation Reports and Impairment”, “Uncertainties Regarding the Continuity of the Company”, “Taxes, Insurance Premiums and Fines”, “Stocks”, “Transactions Based On Accounting Fraud Or Error”, “Consolidation”, “Transactions Related to Debts”, “Cases”, “Issues Related to Related Parties”, “Subsidiary Issues”, and “Sales Transactions” considering the sectoral index of all manufacturing industry. Also it was observed that the “Qualified Opinion” bases differed on the basis of sub-sectors.

Keywords: Borsa İstanbul Manufacturing Industry Sector Index, Basis of “Qualified Opinion” Report, Content Analysis

1.GİRİŞ

Bağımsız denetim, finansal tabloların belirli dönemler itibari bağımsız denetim standartları çerçevesinde gerçekleştirilen ve finansal tablolar hakkında görüş oluşturma ile son bulan bir süreçtir. Bağımsız denetim hem denetlenen işletme için hem de denetim raporu sonuçlarına göre kararlar alacak işletme tarafları, devlet ve muhtemel ortaklar için önem arz etmektedir. Denetim süreci sonunda denetçi olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde dört farklı görüşten birini oluşturulabilir. Oluşturulan görüş mutlaka görüş dayanakları ve denetim kanıtları ile desteklenmelidir. Bu çalışma “Şartlı Görüş” dayanakları üzerinde durmakta; giriş ve sonuç bölümü dışında üç bölümden oluşmaktadır.

Birinci bölümde “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma (BDS 700)” ve “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705)” standartları genel olarak incelenmiştir.

İkinci bölümde literatürde yapılmış olan “Denetim Raporları” ve “Denetçi Görüşü” ile ilgili kaleme alınmış çalışmalar incelenmiş ve konunun evveliyatına ilişkin bir bakış açısı oluşturulmaya çalışılmıştır.

Üçüncü bölüm ise; “Araştırma” kısmından oluşmaktadır. Bu çerçevede üçüncü bölümde araştırmanın amacı, sınırları, yöntemi ve bulguları kaleme alınmıştır. Burada denetçilerin denetim görüşü belirtirken en çok hangi gerekçelerle “Şartlı Görüş” oluşturdukları üzerinde durulmuştur. Esas itibari ile “Şartlı Görüş” dayanakları incelenmiş ve frekans tabloları aracılığı ile ilgililerin dikkatine sunulmuştur.

2. BDS 700 ve BDS 705 STANDARTLARINA GENEL BİR BAKIŞ

Çalışmanın bu bölümünde BDS 700 ve BDS 705 standartlarına kısaca ele alınmakta, konu ile ilgili olan hükümleri üzerinde durulmaktadır.

2.1. Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama (BDS 700)

Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama Standardı (BDS 700), denetçinin finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma sorumluluğunu düzenlemektedir. Finansal tabloların denetimi neticesinde düzenlenen denetçi raporunun şekli ve içeriği de yine bu standart çerçevesinde kaleme alınmıştır. (BDS 700. Md.1) BDS hükümleri, denetçi raporlamasının dünya genelinde karşılaştırılabilir ve tutarlı olması ihtiyacı ile denetçi raporunda sunulan bilgilerin kullanıcılar açısından ihtiyaca daha uygun hâle getirilerek

denetçi raporlamasının değerinin artırılması ihtiyacı arasında uygun bir dengenin kurulmasını amaçlamaktadır. BDS, denetçi raporunda tutarlılığı teşvik etmekle birlikte her bir ülkenin özel şartlarını dikkate alan bir esnekliğe ihtiyaç duyulduğunu da kabul etmektedir. BDS'lere uygun olarak yapılan bir denetim için denetçi raporunda tutarlılık, uluslararası kabul görmüş standartlar uyarınca yürütülmüş olan bu denetimleri daha kolay belirlenebilir hâle getirerek, küresel piyasalardaki güvenilirliği artırır. Ayrıca bu tutarlılık, kullanıcının kavrayışını artırmaya ve olağandışı durumlar ortaya çıktığında bunların belirlenmesine yardımcı olur. (BDS 700. Md.4)

BDS 700. Md.6'da belirtildiği üzere denetçinin amaçları:

- (a) Elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmak ve
- (b) Yazılı bir rapor aracılığıyla açık bir biçimde bu görüşü ifade etmektir.

Denetçi, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. (BDS 700. Md.10) 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. Md.11)

Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir. (BDS 700. Md.16)

BDS 700. Md.17'ye göre 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.

2.2. Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705)

Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi (BDS 705) Standardı Denetçinin BDS 700 uyarınca bir görüş oluştururken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında bir görüş vermesi gerektiği sonucuna varması durumunda, içinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenleme sorumluluğunu düzenlemektedir (BDS 705. Md.1).

BDS 705. Md.4'e göre denetçinin amacı;

(a) Denetçinin, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içerdiği sonucuna vardığı veya

(b) Denetçinin, bir bütün olarak finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği sonucuna varmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği durumlarda verilmesi gereken, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş dışında uygun bir görüşü, açık ve net bir biçimde ifade etmektir.

BDS 705. Md.2.'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. Olumlu görüş dışındaki görüş türlerinden hangisinin uygun olduğuna ilişkin karar, aşağıdaki hususlara bağlıdır:

(a) Olumlu görüş dışında bir görüş verilmesine sebep olan hususun niteliği; başka bir ifadeyle finansal tabloların önemli yanlışlık içerip içermediği veya yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilemediği durumlarda, finansal tabloların önemli yanlışlık içerebilir içermeyebileceği ve

(b) İlgili hususun finansal tablolar üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi.

BDS 700. Md.28'e göre denetçi denetim raporunda, görüş bölümünün hemen ardından "Görüşün Dayanağı" başlıklı bir 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. Bu açıklamada, denetimin yapıldığı ülkedeki etik hükümlerin kaynağına ve/veya Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallara (Etik Kurallar) atıfta bulunulur,

(ç) Denetçinin; denetim sırasında elde ettiği denetim kanıtlarının, görüşüne dayanak oluşturmak için yeterli ve uygun olduğu kanaatine varıp varmadığı belirtilir.

Bu çalışmadaki amaç; "Şartlı Görüş" dayanaklarının baz alınan kriterlere göre frekans dağılımlarını yapmak ve imalat sanayi alt sektörleri açısından "Şartlı Görüş" dayanaklarına ilişkin bütüncül bakış açısı ortaya koymaktır. Bu çerçevede "Şartlı Görüş" rapor dayanakları nelerdir? Rapor dayanakları

imalat sanayi alt sektörleri bazında, denetim türü bazında, denetim dönemi bazında ve denetim firması bazında ne şekilde sınıflandırılmaktadır? “soruları çalışmada cevabı aranan temel sorulardır.

3. LİTERATÜR

Denetim görüşleri birçok çalışmada çeşitli açılardan irdelenmiş bir konudur. Türkiye’de ki literatür incelendiğinde “denetim raporları” ve “denetçi görüşü” ile ilgili kaleme alınmış bir çok çalışmaya rastlamak mümkündür. Türkiye kapsamında yapılan temel araştırmalar yıllar itibari ile şöyledir:

Mat, M. ve S.Önal, (2019), “Bağımsız Denetim Raporlarında Denetim Görüşünü Etkileyen Faktörlerin Belirlenmesi: Borsa İstanbul İmalat Sanayi Sektörü Şirketleri Üzerine Bir Uygulama”, isimli çalışmasında Borsa İstanbul’da imalat sanayi şirketlerinin verileri kullanılarak denetim görüşünü etkileyen faktörleri belirlemeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda denetim görüşünün finansal ve finansal olmayan değişkenlerden etkilendiği tespit edilmiştir. Ayrıca sürekliliğe ilişkin belirsizlik içeren olumlu görüş dışında denetim görüşü ve sürekliliğe ilişkin belirsizlik içermeyen olumlu görüş dışında denetim görüşünü etkileyen faktörlerin kısmen farklılaştığı tespit edilmiştir.

Akdoğan vd. (2018), “2014-2016 Yılları Arasında Bist Şirketleri İle İlgili Denetim Görüşleri” isimli çalışmasında Türkiye’deki denetim piyasasının dağılımını ve olumlu görüş ve olumlu görüş dışında görüş oluştururken denetim firmaları tarafından önem verilen hususları açıklamayı amaçlamışlardır. Çalışmada 2014 -2016 yılları arasında Borsa İstanbul borsada işlem gören 511 şirketin denetim raporlarındaki görüşlerin nasıl oluştuğu incelenmiştir. Çalışma sonucunda; denetim raporlarının genel olarak Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarından BDS 570 “İşletmenin Sürekliliği” ve BDS 700 “Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama” standartları ile uyum içinde hazırlandığı tespit edilmiştir. İşletmenin sürekliliği, alacakların tahsilatı ile ilgili yaşanan belirsizlikler ve ortaklık ve ilişkili taraflarla olan işlemlerin olumlu görüş dışında görüş verilen raporlara sıkça dayanak teşkil ettiği çalışma sonucunda tespit edilen diğer bir bulgudur.

Sekizsu, B. ve F.C.Ertaş (2018), “Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul’da Bir Araştırma” isimli çalışmasında denetim raporlarının SPK Denetim Standartları ve Türkiye Denetim Standartları tebliğlerine uygunluk dereceleri ile denetim görüşleri ve uygulanan standart

setlerinin, denetim şirketleri ile aralarında bir ilişki olup olmadığını araştırmayı amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda 2013 yılında denetim görüşlerinin, denetim şirketlerine göre farklılaştığı, denetimde kullanılan standart setine göre farklılaşmadığı tespit edilmiştir. Çalışmada standart setinin denetim şirketlerine göre farklılaştığı tespit edilmiştir. 2014 yılı itibari ile denetim görüşlerinin, denetim şirketlerine ve standart setine göre, standart setinin de denetim şirketlerine göre farklılaştığı tespit edilmiştir.

Koçyiğit, Ç. vd. (2018), “İşletmenin Sürekliliği Ve Bağımsız Denetçi Raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS 570 ve BDS 700) Açısından İncelenmesi”, isimli çalışmasında 570 nolu Bağımsız Denetim Standardı “İşletmenin Sürekliliği” Standardının açıklanarak, Borsa İstanbul’da işlem gören imalat sektöründeki şirketlerin 01.01.2016 - 31.12.2016 dönemine ait “Finansal Tablolar Bağımsız Denetçi Raporları”nın doküman analizi tekniği ile incelenmesi ve söz konusu raporların Türkiye Bağımsız Denetim Standartlarına (BDS 570 ve BDS 700’e) uygunluğunun tespit edilmesini amaç edinmişlerdir. Çalışma sonucunda bağımsız denetçi raporuna ulaşılan kapsam dahilindeki işletmelerde, bağımsız denetçi raporlarının çoğunlukla 570 ve 700 no’lu BDS çerçevesinde ve söz konusu standartlara uygun bir şekilde düzenlendiği, küçük bir kısmında ise mevcut standartlar ile uyumsuzluklar olduğu tespit edilmiştir.

Yaşar, A. (2017), “İşletmenin Sürekliliğinde Ortaya Çıkan Belirsizliğin Bağımsız Denetim Raporlarındaki Denetçi Görüşleri Açısından İncelenmesi: Bist’de İşlem Gören Sınai Şirketlerine Yönelik Bir Araştırma” isimli çalışmasında Borsa İstanbul’da 2011-2015 döneminde işlem gören sınai işletmeler örnekleminde lojistik regresyon yöntemi kullanılarak, işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlikler içeren olumlu görüş dışı denetim görüşünün belirleyicilerini araştırmıştır. Çalışma sonucunda önceki denetim görüşü ve denetim rapor gecikmesi değişkenlerinin işletmenin sürekliliğine ilişkin belirsizlik içeren olumlu olmayan denetim görüşlerinin belirlenmesinde istatistiksel olarak anlamlı en etkili değişkenler olduğu tespit edilmiştir.

Yaşar, A. (2016), “Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Veri Madenciliği Yöntemleriyle Tahminine İlişkin Karar Ve Birliktelik Kuralları” isimli çalışmasında veri madenciliği yöntemlerinden C5.0, CART ve GRI algoritmalarını kullanmak suretiyle, olumlu görüş dışındaki denetim görüşünü tahmine ilişkin kuralları belirlemeyi amaç edinmiştir. Çalışma sonucunda olumlu görüş dışındaki denetim görüşünün veri madenciliğinin C5.0, CART

ve GRI algoritmaları ile tahmininde en etkili değişkenin “önceki denetim görüşü” olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca olumlu görüş dışındaki denetim görüşü tahmininde her üç veri madenciliği yönteminde de en büyük etkiye sahip diğer değişkenler olarak “cari oran” (dönen varlıklar/kısa vadeli yabancı kaynaklar) ve “işletme büyüklüğü” (toplam varlıkların doğal logaritması) olarak tespit edilmiştir.

Ocak, M. (2016), “Kâr Yönetimi, Bağımsız Denetim Görüşü ve Denetim Firması Değişimi Arasındaki İlişkiler: Borsa İstanbul İmalat Sektörüne Yönelik Bir Araştırma” isimli çalışmasında tahakkuk/işlem esaslı kâr yönetimi ve bağımsız denetim görüşü arasındaki ilişkiyi ve geçmiş dönemde alınan olumlu görüş dışındaki görüşlerin mevcut dönemde denetim firması değişimine etkisini araştırmışlardır. Çalışma sonucunda; tahakkuk esaslı kâr yönetiminin göstergesi olan ihtiyari tahakkukların işaretli/mutlak değerleri ile olumlu görüş dışındaki görüş arasında pozitif ve anlamlı ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca işlem esaslı kâr yönetiminin göstergesi olan anormal üretim maliyeti ve anormal faaliyet giderlerinin toplamı ile olumlu görüş dışında bir görüş alma durumu arasında anlamlı ilişki tespit edilememiştir. Geçmiş dönemde olumlu görüş dışında bir görüş alma ile mevcut dönemde denetim firması değişimi arasında pozitif ve anlamlı ilişkinin tespit edilmesi çalışmanın diğer bir sonucudur.

Yaşar, A. (2015), “Olumsuz Denetim Görüşü ve Bağımsız Denetçi Değişikliği Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Sanayi Şirketleri Üzerine Bir Uygulama” isimli çalışmasında Türkiye’de olumsuz denetim görüşü ve bağımsız denetçi değişikliği arasındaki ilişkiyi incelemeyi amaçlamıştır. Çalışma sonucunda olumsuz denetim görüşü ve bağımsız denetçi değişikliği arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Yani, şirket yöneticilerinin olumsuz görüş sonrası denetçi değiştirdikleri bulgulanmıştır. Olumsuz görüş sonrası denetçi değiştiren şirketler, izleyen yılda muhtemelen olumlu denetim görüşü alamamaktadırlar. Olumlu görüş alma olasılığının, önceki yıldaki olumsuz görüş türünden bağımsız olduğu; denetçi türüne bağımlı olduğu tespit edilmiştir.

Akdoğan, N. vd. (2015), “Borsa İstanbul’da Bağımsız Denetim Şirketleri Ve Bağımsız Denetim Görüşleri Üzerine Bir İnceleme”, isimli çalışmasında 2009-2013 döneminde, Borsa İstanbul Ulusal Pazarda (yatırım fonları hariç kurumsal ürünler pazarı dahil) işlem gören şirketlerin bağımsız denetçileri, bağımsız denetim görüşleri, bu görüşlere esas teşkil eden sebepler ve şartlı görüş alan şirketlerin gelecek dönemde denetçi değişikliğine gidip gitmediğinin ve denetçi değişikliğinin görüşlere etkisinin olup olmadığının

tespitini amaçlamışlardır. Çalışma sonucunda; bağımsız denetim piyasasında yoğunlaşmanın uluslararası nitelikteki dört büyüklerin lehine yükseldiği ve şartlı görüşe sebep olan hususların belirli konularda yoğunlaştığı tespit edilmiştir. Çalışmada, şartlı görüş alan firmaların bir sonraki yıl bağımsız denetçi değiştirdiği ve değişim sonrası görüşlerin olumluya döndüğüne ilişkin anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Görüldüğü üzere denetim görüşleri birçok çalışmada çeşitli açılardan incelenmiş ve bulgular kaleme alınmıştır. Bu çalışmada ise Borsa İstanbul, İmalat Sanayi Sektörel Endeksinde faaliyet gösteren şirketlerin, 2016-2018 yılları arasındaki “Şartlı Görüş” denetim raporlarının “rapor dayanakları” üzerinde durulmuştur. Kamuyu Aydınlatma Platformu internet sayfasında (www.kap.org.tr) yapılan sorgu ile 01.01.2016 – 31.12.2018 tarihleri arasında 28 şirkete ait 87 “Şartlı Görüş” denetim raporu olduğu tespit edilmiştir. Çalışmada 87 “Şartlı Görüş” raporuna ait 230 adet görüş dayanağı ifadesi tespit edilmiş ve bu ifadeler “İçerik Analizi” yöntemiyle analize tabi tutulmuştur. Analiz çerçevesinde “Şartlı Görüş” rapor dayanakları İmalat Sanayi Alt Sektörleri bazında, denetim türü bazında, denetim dönemi bazında ve denetim firması bazında sınıflandırılmıştır.

4. ARAŞTIRMA

Çalışmanın bu bölümünde yapılan araştırmanın amacı, kapsamı ve sınırları, yöntemi, verilerin kodlanması ve araştırma bulguları kaleme alınacaktır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Bu çalışmada “Şartlı Görüş” dayanaklarının baz alınan kriterlere göre frekans dağılımlarını yapmak ve imalat sanayi alt sektörleri açısından “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin bütüncül bakış açısı ortaya koymak amaç edinilmiştir.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Sınırlılıklar

Araştırma kapsamını Borsa İstanbul, İmalat Sanayi Sektörel Endeksinde tabi şirketler oluşturmaktadır. Araştırma 01.01.2016-31.12.2018 tarihleri arası olarak zamansal açıdan sınırlandırılmıştır. Ayrıca çalışmanın amacı çerçevesinde İmalat Sanayi Sektörel Endeksinde tabi şirketlerin denetim raporlarından yalnızca “Şartlı Görüş” raporları analiz edilmiştir. Dönemsel açıdan 3 aylık, 6 aylık, 9 aylık ve yıllık olarak denetlenen finansal raporlara ilişkin denetim raporları analiz edilmiştir. Denetim türü açısından sınırlı ve sürekli denetime konu olan “Şartlı Görüş” raporları analiz edilmiştir. Çalışmada ilgili dönemde “Şartlı Görüş” raporu

ile raporlanan şirket sayısı 28 dir. 28 adet şirkete ait 87 “Şartlı Görüş” raporu söz konusudur. 87 adet “Şartlı Görüş” raporuna ait 230 adet görüş dayanağı mevcuttur. Çalışmada “Şartlı Görüş” dayanakları çeşitli kriterler açısından sınıflandırılmıştır. Raporları analize tabi tutulan 28 adet şirketin 10 adedi “Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri” alt sektörüne, 5 adedi “Gıda, İçki ve Tütün” alt sektörüne, 2 adedi “Kağıt Ve Kağıt Ürünleri, Basım Ve Yayın” alt sektörüne, 4 adedi “Kimya, Petrol Kauçuk Ve Plastik Ürünler” alt sektörüne, 3 adedi “Metal Ana Sanayi” alt sektörüne, 2 adedi “Metal Eşya, Makine Ve Gereç Yapım” alt sektörüne, 1 adedi “Orman Ürünleri Ve Mobilya” alt sektörüne ve 1 adedi ise “Taş Ve Toprağa Dayalı” alt sektörüne ait şirketlerden oluşmaktadır.

4.3.Araştırmanın Yöntemi

Araştırma nitel araştırma yöntemlerinden biri olan “içerik analizi” yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. İçerik analizi; “Belgeler, arşiv kayıtları ve çeşitli materyalin araştırma konusu veriyi toplama ve çözümleme işlemidir” şeklinde tanımlanmaktadır. (Gürbüz ve Şahin, 2017, s.429). Diğer bir tanımda ise içerik analizi; “Beyanların içeriksel ve biçimsel özelliklerini sistematik ve nesnel olarak tasvir eden ampirik bir yöntemdir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Gökçe, 2006:7). En geniş anlamıyla içerik analizi “Çeşitli metinlerin içeriğini kendini doğrudan okumaya vermeyen temel öğelerini sınıflandırmak ve yorumlamak amacıyla yöntemsel, sistematik, objektif ve nicel olarak incelenmesini sağlayan tekniktir.” şeklinde tanımlanmaktadır (Bilgin, 2006, s.2). İçerik analizi araştırmacıyı toplanan veriye aşına etmekte ve verilerin daha ileri analizler için kullanılmasına imkân sağlamaktadır. (Coşkun v.d.2015, s.324). İçerik analizine tabi tutulabilecek birçok birim bulunmaktadır. Kelimeler, cümleler, paragraflar, temalar, aksiyonlar ve örnekler içerik analizi yöntemi ile analiz edilebilecek unsurların başında gelmektedir (Coşkun v.d., 2015:327-328). İçerik analizli yönteminde önemli olan araştırma konusuna ait verileri elde edebilecek tarzda tarama işlemi yapmak ve veri kaydı oluşturmaya dönük sistem kurmaktır (Gürbüz ve Şahin, 2017, s.429).

4.4.Verilerin Kodlanması (Sınıflandırılması)

Analiz çerçevesinde “Şartlı Görüş” raporlarının dayanaklarına ilişkin verilerin kodlanmasında (Akdoğan v.d., 2018) tarafından kaleme alınan “2014-2016 Yılları Arasında Bist Şirketleri ile İlgili Denetim Görüşleri” isimli çalışmadan faydalanılmıştır. İlgili makaleden faydalanılarak oluşturulan kodlama (sınıflandırma) şöyledir:

Tablo 1. Şartlı Görüş Dayanaklarına İlişkin Sınıflandırma

A	İşletmenin sürekliliği ile ilgili belirsizlikler	I	Muhasebe hile veya hatasına dayalı işlemler
B	Alacakların tahsilâtı ile ilgili belirsizlikler	J	Konsolidasyon
C	Ortaklar ile ilgili konular	K	Borçlar ile ilgili işlemler
D	İştiraklerle ilgili konular	L	Vergi, sigorta primleri ve cezalar
E	Bağlı ortaklıklarla ilgili konular	M	Davalar
F	İlişkili taraflarla ilgili konular	N	Satış ile ilgili işlemler
G	Denetim kanıtlarına ulaşamaması	O	Stoklar
H	Değerleme raporları ve değer düşüklüğü	Z	Diğer

4.5.Araştırma Bulguları

Araştırmanın bulgularına 01.01.2016 ve 31.12.2018 tarihleri arasında imalat sanayi sektöründe borsada işlem gören şirketlerin “Finansal Rapor Bağımsız Denetim Görüşleri” incelenerek ulaşılmıştır. Bu bağlamda ilgili dönemde “Şartlı Görüş” raporu ile raporlanan şirket sayısı 28 dir. 28 şirkete ait 87 “Şartlı Görüş” raporu söz konusudur. 87 “Şartlı Görüş” raporuna ait 230 görüş dayanağı mevcuttur.

4.5.1.Rapor Yılına Göre “Şartlı Görüş” Rapor Sayıları

İncelenen şirketlerin rapor yılına göre “Şartlı Görüş” rapor sayılarına ilişkin tablo şöyledir:

Tablo 2. “Şartlı Görüş” Raporlarının Yıllara Göre Dağılımı

Yıllar	f	Oran
2018	65	0.75
2017	5	0.05
2016	17	0.20
Toplam	87	100

Rapor yılına göre “Şartlı Görüş” rapor sayıları incelendiğinde raporların % 75’nin 2018 yılına, % 5’nin 2017 yılına ve % 20 sinin ise 2016 yılına ait denetim görüşü raporlarından oluştuğu görülmektedir.

4.5.2.Rapor Dönemine Göre “Şartlı Görüş” Rapor Sayıları

Rapor dönemine göre “Şartlı Görüş” rapor sayılarına incelendiğinde % 56 oranı ile altı aylık finansal tablolar, % 34 oranında yıllık finansal tablolar, % 6

oranında **üç aylık finansal tablolar** ve % 4 oranında da dokuz aylık finansal tablolar kullanılarak bağımsız denetim görüşleri oluşturulmuştur.

Tablo 3. “Şartlı Görüş” Raporlarının Dönemlere Göre Dağılımı

Rapor Dönemi	f	Oran
3 Aylık	5	0.06
6 Aylık	49	0.56
9 Aylık	4	0.04
Yıllık	29	0.34
Toplam	87	100

Rapor dönemine göre “Şartlı Görüş” rapor sayılarında 6 aylık ve yıllık raporların ağırlığa sahip olduğu görülmektedir.

4.5.3.Denetim Şirketlerine Göre “Şartlı Görüş” Rapor Sayıları

İncelenen şirketlerin, “Şartlı Görüş” raporlarının bağımsız denetim şirketlerine göre dağılımına ilişkin tablo şöyledir:

Tablo 4. “Şartlı Görüş” Raporlarının Bağımsız Denetim Şirketlerine Göre Dağılımı

Bağımsız Denetim Şirketi	f	Oran
Birleşim Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	12	0.14
Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	11	0.13
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	10	0.11
ATA Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	10	0.11
AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	6	0.07
KPMG Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	6	0.07
RSM Turkey Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	6	0.07
PWC Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	4	0.05
A-1 Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	2	0.02
DRT Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.	2	0.02
Elit Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	2	0.02
Eren Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	2	0.02

Alternatif Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	1	0.01
AS Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	1	0.01
BD Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	1	0.01
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim A.Ş.	1	0.01
Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	1	0.01
Ecovis Değer Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	1	0.01
Engin Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik A.Ş.	1	0.01
Güçbir Bağımsız Denetim A.Ş.	1	0.01
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	1	0.01
Gürel Yeminli Mali Müşavirlik Ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	1	0.01
HSY Danışmanlık Ve Bağımsız Denetim A.Ş.	1	0.01
Mega Global Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	1	0.01
Yeditepe Bağımsız Denetim A.Ş.	1	0.01
Sun Bağımsız Denetim Ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.	1	0.01
Toplam	87	100

4.5.4.Denetim Türüne Göre “Şartlı Görüş” Rapor Sayıları

İncelenen şirketlerin “Şartlı Görüş” raporlarının yapılan denetimin türüne göre dağılımına ilişkin tablo şöyledir:

Tablo 5. “Şartlı Görüş” Raporlarının Yapılan Denetimin Türüne Göre Dağılımı

Denetim Türü	f	Oran
Sınırlı	56	0.64
Sürekli	31	0.36
Toplam	87	100

“Şartlı Görüş” Raporlarının Yapılan Denetimin Türüne Göre Dağılımı tablosu incelendiğinde raporların %64’nün sınırlı denetim, %36’sının sürekli denetim raporlarından oluştuğu görülmektedir.

4.5.5.Sektörel Açından “Şartlı Görüş” Raporu Dayanakları

Çalışmanın bu bölümünde görüş dayanakları başta genel olarak tüm imalat sanayi sektörel endeksi göz önünde bulundurularak analiz edilmiştir.

Bölümün ilerleyen kısımlarında ise imalat sanayi alt sektörler tek tek analize tabi tutulmuş, bulgular tablolar aracılığı ile yorumlanmıştır.

4.5.5.1. Tüm İmalat Sanayi Sektörel Endeksi

Tüm imalat sanayi sektörel endeksine ilişkin “Şartlı Görüş” raporlarına ait görüş dayanakları incelendiğinde, bağımsız denetim şirketlerinin % 25 oranında “Alacakların Tahsilatı” ile ilgili belirsizliklerden dolayı raporlarında şartlı görüş bildirimde buldukları görülmektedir. % 12 ile şartlı görüşe dayanak olan unsur “Denetim Kanıtlarına Ulaşılamaması” durumu ikinci sırada gelmektedir. Yine % 12 oranında “Değerleme Raporları Ve Değer Düşüklüğü Sorunları” dayanağı ikinciliği paylaşmaktadır. “İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Belirsizlikler” de bağımsız denetçilerin şartlı görüş bildiriminde bulunmasında % 9 oranında pay sahibi olmuştur. Diğer “Şartlı Görüş” rapor dayanaklarına ilişki veriler şöylece tablolaştırılmıştır:

**Tablo 6. Tüm İmalat Sanayi Sektörel Endeksi Açısından
“Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları**

Dayanak	f	Oran
B	57	0.25
G	28	0.12
H	28	0.12
A	21	0.09
L	17	0.07
O	16	0.07
I	14	0.06
J	12	0.05
K	11	0.05
M	11	0.05
F	10	0.04
Z	3	0.01
D	1	0.00
N	1	0.00
Toplam	230	100

4.5.5.2. İmalat Sanayi Alt Sektörleri

Çalışmanın bu bölümünde imalat sanayi alt sektörleri göz önünde bulundurularak şartlı görüş dayanakları analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular tablolar aracılığı ile yorumlanmıştır.

- **Dokuma, Giyim Eşyası Ve Deri**

İncelenen şirketlerin “Şartlı Görüş” rapor dayanaklarının “Dokuma, Giyim Eşyası Ve Deri Alt Sektörü” açısından dağılımına ilişkin tablo şöyledir:

Tablo 7. Dokuma, Giyim Eşyası ve Deri Alt Sektörü Açısından “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
H	12	0.29
B	6	0.14
A	5	0.12
J	4	0.10
G	3	0.07
K	3	0.07
F	2	0.05
I	2	0.05
L	1	0.02
M	1	0.02
N	1	0.02
O	1	0.02
Z	1	0.02
TOPLAM	42	100

% 29 oranı ile “Değerleme Raporları Ve Değer Düşüklüğü Sorunları” en önemli “Şartlı Görüş” dayanağının oluşturduğu görülmektedir. “Alacakların Tahsilatı İle Belirsizlikler” % 14 oranında ve “İşletmenin Sürekliliği İle Belirsizlikler” de % 12 oranında “Şartlı Görüş” raporlarına dayanak oluşturmuşlardır. Diğer “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin frekans dağılım sonuçları tabloda belirtilmiştir.

- **Gıda, İçki ve Tütün**

Bağımsız Denetim Şirketlerinin denetim raporlarına göre İmalat Sanayi alt sektörlerinden “Gıda, İçki Ve Tütün” faaliyet alanlarındaki şirketler için “Şartlı Görüş” bildirmelerinin dayanakları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 8. Gıda, İçki Ve Tütün Alt Sektörü Açısından “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
B	25	0.22
G	22	0.19
L	13	0.12
I	11	0.10
M	9	0.08
F	8	0.07
O	7	0.06
H	6	0.05
K	6	0.05
A	5	0.04
J	1	0.01
TOPLAM	113	100

“Alacakların Tahsilatı İle Belirsizlikler”, şartlı görüş bildirim için % 22 oranı ile en önemli dayanak olmuştur. “Denetim Kanıtlarına Ulaşılamaması” ile “Vergi, Sigorta Primleri Ve Cezalar” da bağımsız denetçiler için şartlı görüş bildirirken önemli dayanaklarından olmuştur. Diğer “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin frekans dağılım sonuçları tabloda belirtilmiştir.

- **Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın**

Bağımsız Denetim Şirketlerinin denetim raporlarına göre İmalat Sanayi alt sektörlerinden “Kâğıt Ve Kağıt Ürünleri, Basım Ve Yayın” faaliyet alanlarındaki şirketler için şartlı görüş bildirmelerinin dayanakları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 9. Kâğıt ve Kâğıt Ürünleri, Basım ve Yayın Alt Sektörü
Açısından “Şarhlı Görüş” Rapor Dayanakları**

Dayanak	f	Oran
B	7	0.37
A	4	0.21
H	3	0.16
O	3	0.16
D	1	0.05
K	1	0.05
TOPLAM	19	100

“Alacakların Tahsilatı İle Belirsizlikler”, şarhlı görüş bildirimini yapılırken en önemli dayanak olmuştur. “İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Belirsizlikler” de bağımsız denetçilerin şarhlı görüş bildirmesinde önemli bir etken olmuştur. Diğer “Şarhlı Görüş” dayanaklarına ilişkin frekans dağılım sonuçları tabloda belirtilmiştir.

- **Kimya, Petrol Kauçuk Ve Plastik Ürünler**

Bağımsız Denetim Şirketlerinin denetim raporlarına göre İmalat Sanayi alt sektörlerinden “Kimya, Petrol Kauçuk Ve Plastik Ürünler” faaliyet alanlarındaki şirketler için şarhlı görüş bildirmelerinin dayanakları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 10. Kimya, Petrol Kauçuk ve Plastik Ürünler Alt Sektörü
Açısından “Şarhlı Görüş” Rapor Dayanakları**

Dayanak	f	Oran
B	7	0.58
G	1	0.08
J	2	0.17
M	1	0.08
Z	1	0.08
Toplam	12	100

“Alacakların Tahsilatı İle Belirsizlikler”, % 58 gibi yüksek bir oranda bağımsız denetçilerin şartlı görüş bildirmesinde önemli bir dayanak olmuştur. Diğer “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin frekans dağılım sonuçları tabloda belirtilmiştir.

- **Metal Ana Sanayi**

Bağımsız Denetim Şirketlerinin denetim raporlarına göre İmalat Sanayi alt sektörlerinden metal ana sanayi faaliyet alanlarındaki şirketler için şartlı görüş bildirmelerinin dayanakları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

**Tablo 11. Metal Ana sanayi Alt Sektörü
Açısından “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları**

Dayanak	f	Oran
B	9	0.47
A	3	0.16
J	2	0.11
L	2	0.11
O	2	0.11
I	1	0.05
Toplam	19	100

Alacakların Tahsilatı İle Belirsizlikler”, % 47 gibi yüksek bir önem derecesinde bağımsız denetçilerin şartlı görüş bildirmesinde bir dayanak olmuştur. Diğer “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin frekans dağılım sonuçları tabloda belirtilmiştir.

- **Metal Eşya, Makine Ve Gereç Yapım**

Bağımsız Denetim Şirketlerinin denetim raporlarına göre İmalat Sanayi alt sektörlerinden “Metal Eşya, Makine Ve Gereç Yapım” faaliyet alanlarındaki şirketler için şartlı görüş bildirmelerinin dayanakları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 12. Metal Eşya, Makine ve Gereç Yapım Alt Sektörü Açısından “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
A	4	0.40
G	1	0.10
H	1	0.10
K	1	0.10
L	1	0.10
O	1	0.10
Z	1	0.10
Toplam	10	100

“İşletmelerin Sürekliliği İle Belirsizlikler”, bağımsız denetçilerin şartlı görüş bildirmesinde en önemli neden olmuştur. Diğer “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin frekans dağılım sonuçları tabloda belirtilmiştir.

- **Orman Ürünleri ve Mobilya**

Bağımsız Denetim Şirketlerinin denetim raporlarına göre İmalat Sanayi alt sektörlerinden “Orman Ürünleri Ve Mobilya” faaliyet alanlarındaki şirketler için şartlı görüş bildirmelerinin dayanakları aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Tablo 13. Orman Ürünleri ve Mobilya Alt Sektörü Açısından “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
H	6	0.46
B	3	0.23
J	2	0.15
O	2	0.15
Toplam	13	100

“Değerleme Raporları Ve Değer Düşüklüğü İle Sorunlar”, bağımsız denetçilerin şartlı görüş bildirmesinin en önemli nedeni olmuştur. Diğer “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin frekans dağılım sonuçları tabloda belirtilmiştir.

4.5.6.Sınırlı / Sürekli Denetim Türü Açısından “Şartlı Görüş” Raporu Dayanakları

Çalışmanın bu bölümünde denetim türü göz önünde bulundurularak şartlı görüş dayanakları analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular tablolar aracılığı ile yorumlanmıştır.

- **Sınırlı Denetim Türü Açısından “Şartlı Görüş” Raporu Dayanakları**

Sınırlı denetim türü açısından “Şartlı Görüş” Raporu Dayanaklarına ilişkin tablo şöyledir:

Tablo 14. Sınırlı Denetim Türü Açısından “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
B	36	0.23
G	21	0.13
H	20	0.13
L	16	0.10
A	11	0.07
O	11	0.07
I	10	0.06
J	10	0.06
K	8	0.05
M	8	0.05
F	6	0.04
D	1	0.01
N	1	0.01
Toplam	159	100

Sınırlı denetim türü açısından “Şartlı Görüş” rapor dayanakları incelendiğinde % 23 oranı ile en önemli dayanak “Alacakların Tahsilatları İle Belirsizlikler” olmuştur. “Denetim Kanıtlarına Ulaşılamaması” Ve “Değerleme Raporları Ve Değer Düşüklüğü İle İlgili Sorunlar” önemli şartlı görüş dayanaklarını oluşturmaktadır. Diğer “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin frekans dağılım sonuçları tabloda belirtilmiştir.

- **Sürekli Denetim Türü Açısından Görüş Dayanakları**

Sürekli denetim türü açısından “Şartlı Görüş” Raporu Dayanaklarına ilişkin tablo şöyledir:

Tablo 15. Sürekli Denetim Türü Açısından “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
B	22	0.31
A	10	0.14
H	8	0.11
G	7	0.10
O	5	0.07
F	4	0.06
I	4	0.06
K	3	0.04
M	3	0.04
Z	3	0.04
J	2	0.03
L	1	0.01
Toplam	72	100

Sürekli denetim türü açısından “Şartlı Görüş” rapor dayanakları incelendiğinde % 23 oranı ile en önemli dayanak % 31 oranı ile “Alacakların Tahsilatları İle Belirsizlikler” olmuştur. “İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Belirsizlikler” ve “Değerleme Raporları Ve Değer Düşüklüğü” ile ilgili sorunlar önemli görüş dayanağı olarak ön plana çıkmaktadır. Diğer “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin frekans dağılım sonuçları tabloda belirtilmiştir.

4.5.7. Denetim Dönemi (3, 6, 9, 12) Açısından “Şartlı Görüş” Raporu Dayanakları

Çalışmanın bu bölümünde denetim dönemi göz önünde bulundurularak şartlı görüş dayanakları analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular tablolar aracılığı ile yorumlanmıştır.

- **3 Aylık**

“Şartlı Görüş” raporları incelenen şirketlerin 3 aylık denetim dönemi açısından “Şartlı Görüş” rapor dayanaklarına ilişkin tablo şöyledir:

Tablo 16. 3 Aylık Denetim Dönemi Açısından “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
B	7	0.35
G	4	0.2
I	4	0.2
L	2	0.1
A	1	0.05
H	1	0.05
K	1	0.05
Toplam	20	100

3 aylık denetim dönemi açısından “Şartlı Görüş” dayanakları incelendiğinde %35 oranı ile en önemli dayanak “Alacakların Tahsilatları İle Belirsizlikler” olmuştur. “Denetim Kanıtlarına Ulaşılamaması” ve “Muhasebe Hile Veya Hatasına Dayalı İşlemler” diğer önemli dayanak unsurlarını oluşturmaktadır. Diğer “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin frekans dağılım sonuçları tabloda belirtilmiştir.

- **6 Aylık**

“Şartlı Görüş” raporları incelenen şirketlerin 6 aylık denetim dönemi açısından “Şartlı Görüş” rapor dayanaklarına ilişkin tablo şöyledir:

Tablo 17. 6 Aylık Denetim Dönemi Açısından “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
B	25	0.21
H	19	0.16
G	12	0.10
L	11	0.09
O	11	0.09
J	10	0.08

A	9	0.07
M	7	0.06
K	6	0.05
F	5	0.04
I	4	0.03
D	1	0.01
N	1	0.01
Toplam	121	100

6 aylık denetim dönemi açısından “Şartlı Görüş” dayanakları incelendiğinde % 21 oranı ile en önemli dayanak “Alacakların Tahsilatları İle Belirsizlikler” olmuştur. “Değerleme Raporları Ve Değer Düşüklüğü İle İlgili Sorunlar” ve “Denetim Kanıtlarına Ulaşılamaması” durumu önemli dayanaklardandır. Diğer “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin frekans dağılım sonuçları tabloda belirtilmiştir.

- **9 Aylık**

“Şartlı Görüş” raporları incelenen şirketlerin 9 aylık denetim dönemi açısından “Şartlı Görüş” rapor dayanaklarına ilişkin tablo şöyledir:

Tablo 18. 9 Aylık Denetim Dönemi Açısından “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
G	5	0.25
B	4	0.2
I	3	0.15
L	3	0.15
A	1	0.05
F	1	0.05
H	1	0.05
K	1	0.05
M	1	0.05
Toplam	20	100

9 aylık denetim dönemi açısından “Şartı Görüş” dayanakları incelendiğinde % 25 oranı ile en önemli dayanak “Denetim Kanıtlarına Ulaşılamaması” olmuştur. “Alacakların Tahsilatı İle İlgili Belirsizlikler”, “Muhasebe Hile Veya Hatasına Dayalı İşlemler” ve “Vergi, Sigorta Primleri Ve Cezalar” diğer önemli dayanaklardır.

- **12 Aylık (Yıllık)**

“Şartlı Görüş” raporları incelenen şirketlerin 12 aylık denetim dönemi açısından “Şartlı Görüş” rapor dayanaklarına ilişkin tablo şöyledir:

**Tablo 19. 12 Aylık Denetim Dönemi
Açısından “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları**

Dayanak	f	Oran
B	22	0.31
A	10	0.14
G	7	0.10
H	7	0.10
O	5	0.07
F	4	0.06
I	3	0.04
K	3	0.04
M	3	0.04
Z	3	0.04
J	2	0.03
L	1	0.01
Toplam	70	100

12 aylık denetim dönemi açısından “Şartı Görüş” dayanakları incelendiğinde % 31 oranı ile en önemli dayanak “Alacakların Tahsilatı İle İlgili Belirsizlikler” olmuştur. “İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Belirsizler” ve “Denetim Kanıtlarına Ulaşılamaması” durumu diğer önemli dayanaklardır.

4.5.8. Denetim Firması Açısından “Şartlı Görüş” Raporu Dayanakları (En Fazla Şirket Denetleyen İlk 4 Denetim Firması)

Çalışmanın bu bölümünde denetim firması göz önünde bulundurularak “Şartlı Görüş” dayanakları analiz edilmiştir. Elde edilen bulgular tablolar aracılığı ile yorumlanmıştır.

- **Birleşim Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.**

Birleşim Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş.’nin vermiş oldukları 33 denetim raporu incelendiğinde Şartlı Görüş bildirim kararı vermelerine en büyük dayanak % 24 oranı ile “Değerleme Raporları Ve Değer Düşüklüğü İle Belirsizlikler” olmuştur. “İlişkili Taraflarla İlgili Konular” ve “Stoklar İle İlgili Sorunlar” diğer önemli görüş dayanaklarını oluşturmaktadır.

Tablo 20. Birleşim Bağımsız Denetim Ve YMM A.Ş. “Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
H	8	0.24
F	7	0.21
O	7	0.21
M	4	0.12
L	3	0.09
I	2	0.06
A	1	0.03
K	1	0.03
Toplam	33	100

- **Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.**

Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.’nin vermiş oldukları 20 denetim raporu incelendiğinde Şartlı Görüş bildirim kararı vermelerine en büyük dayanak % 55 oranı ile “Alacakların Tahsilatına İlişkin Belirsizlikler” olmuştur. “Konsolidasyon” ve “Denetim Kanıtlarına Ulaşılamaması” ile ilgili sorunlar bağımsız denetçilerin “Şartlı Görüş” bildirmesinde etkili olan diğer görüş dayanaklarını oluşturmaktadır.

**Tablo 21. Güney Bağımsız Denetim Ve Serbest Muhasebeci Mali
Müşavirlik A.Ş.**

“Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
B	11	0.55
G	2	0.1
H	2	0.1
J	3	0.15
O	1	0.05
Z	1	0.05
Toplam	20	100

• **Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.**

Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.’nin vermiş oldukları 24 denetim raporu incelendiğinde Şartlı Görüş bildirim kararı vermelerine en büyük dayanak % 29 oranı ile “Alacakların Tahsilatına İlişkin Belirsizlikler” olmuştur. “Değerleme Raporları Ve Değer Düşüklüğü” ve “Denetim Kanıtlarına Ulaşılamaması” ile ilgili sorunlar bağımsız denetçilerin “Şartlı Görüş” bildirmesinde etkili olan diğer önemli görüş dayanaklarını oluşturmaktadır.

Tablo 22. Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.

“Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları

Dayanak	f	Oran
B	7	0.29
G	2	0.08
H	2	0.08
I	3	0.13
J	2	0.08
L	3	0.13
M	4	0.17
O	1	0.04
Toplam	24	100

- **Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.**

Ata Uluslararası Bağımsız Denetim Ve SMMM A.Ş.’nin vermiş oldukları 58 denetim raporu incelendiğinde Şartlı Görüş bildirim kararı vermelerine en büyük dayanak % 31 oranı ile “Denetim Kanıtlarına Ulaşılabilmesi” olmuştur. “Alacakların Tahsilatına İlişkin Belirsizlikler” ile ilgili sorunlar ve “Muhasebe Hile Veya Hatasına Dayalı İşlemler” bağımsız denetçilerin “Şartlı Görüş” bildirmesinde etkili olan diğer önemli görüş dayanaklarının oluşturmaktadır.

**Tablo 23. Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
“Şartlı Görüş” Rapor Dayanakları**

Dayanak	f	Oran
G	18	0.31
B	17	0.29
I	8	0.14
K	5	0.09
L	5	0.09
A	3	0.05
F	1	0.02
M	1	0.02
Toplam	58	100

SONUÇ

“Şartlı Görüş” dayanaklarının baz alınan kriterlere göre frekans dağılımlarını yapmayı ve imalat sanayi alt sektörleri açısından “Şartlı Görüş” dayanaklarına ilişkin bütüncül bakış açısı ortaya koymayı amaç edinen bu çalışmadaki ulaşılan en çarpıcı sonuç; tüm imalat sanayi sektörel endeksinde “Alacakların Tahsilatı İle İlgili Belirsizlikler” e ilişkin durumların en çok karşılaşılan “Şartlı Görüş” dayanaklarını oluşturduğudur. “Alacakların Tahsilatı İle ilgili Belirsizliklere” daha ayrıntılı şekilde bakıldığında ise; ihracat alacağının tahsil edilememesi, alacakların önemli düzeye ulaşması, önemli derecede kredi riski ve karşı taraf riski içeren alacaklar, ilişkili olmayan taraflara yapılan gayrimenkul satışından doğan vadesi geçmiş alacaklar, ticari alacaklara ait teminat bulunmaması, ticari borçlar ve diğer borçlar hesabında yer alan alacaklılardan yeterli denetim kanıtı elde edilememesi, vadesi geçmiş alacaklara karşılık ayrılması, vadesi geçmiş alacakların ertelenmiş vergilere etkisi alt başlıkların ön plana çıktığı görülmektedir.

“Denetim Kanıtlarına Ulaşılamaması” problemi de yine tüm imalat sanayi sektörel endeksinde “Şartlı Görüş” dayanakları açısından önem arz etmektedir. “Denetim kanıtlarına ulaşılabilmesi” dayanağına detaylı bakıldığında ise banka mevduatları, diğer alacaklar, verilen avanslar, ticari borçlar ve alınan avanslarla ilgili mutabakat mektuplarının temin edilememesi, gayrimenkullerin tapu tescillerine ulaşılabilmesi veya tapu mutabakatları temin edilememesi, avans bakiyeleri ile ilgili gider karşılığı yansıtılmaması ve avans bakiyesinin geri kazanılabilir olup olmadığı belirsizliği, denetim kanıtları içerisinde avukatlardan alınan mutabakat mektupları veya banka borçlarına ilişkin ödeme planlarına ulaşılabilmesi, gerekli denetimin yapılmaması ve faaliyetleri ile ilgili herhangi bir sonuca ulaşılabilmesi alt başlıklarının ön plana çıktığı görülmektedir.

“İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Belirsizlikler“ tüm imalat sanayi sektörel endeksinde “Şartlı Görüş” dayanakları açısından önem arz eden diğer bir husustur. “İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Belirsizlikler” dayanağına detaylı bakıldığında ise ana faaliyetin büyük oranda durmuş olması, borç miktarının yüksek olması ve nakit ihtiyacının karşılanabilmesi nedeniyle ticari faaliyetlerin riske girmesi, şirketin hasılat yaratan sürdürülen bir faaliyetinin bulunmaması, yatırımlardan sonra üretim gerçekleştiremeyecek olması, grubun varlıkları nezdinde konulan hacizlerinin devam etmesi, ertelenmiş vergi varlığı ve diğer özkaynak paylarında muhasebeleştirilen ertelenmiş vergi etkisi gibi alt başlıkların ön plana çıktığı görülmektedir.

Yukarıda detayına inilen “Şartlı Görüş“ dayanaklarının dışında “Vergi, sigorta primleri ve cezalar“, “Stoklar” , “Muhasebe hile veya hatasına dayalı işlemler”, “Konsolidasyon”, “Borçlar ile ilgili işlemler”, “Davalar”, “İlişkili taraflarla ilgili konular”, “İştiraklerle ilgili konular”, “Satış ile ilgili işlemler” konularının diğer karşılaşılan “Şartlı Görüş” dayanaklarını oluşturduğu görülmüştür.

KAYNAKÇA

Akdoğan, N.; E.S. GÜDÜ; A.İŞİK; İ.ŞEVİNDİK; D.ŞAHİN; ve G. ÖZKAN (2018).2014-2016 Yılları Arasında Bist Şirketleri ile İlgili Denetim Görüşleri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (54), 1-18.

Akdoğan, N.; M. AKTAŞ ve O. GÜLHAN, (2015). Borsa İstanbul’da Bağımsız Denetim Şirketleri Ve Bağımsız Denetim Görüşleri Üzerine Bir İnceleme, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17 (1), 19-32.

Bağımsız Denetim Standardı 700 (BDS 700): Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma Ve Raporlama. Ankara : Türkiye Denetim Standartları

Bağımsız Denetim Standardı 705 (BDS 705): Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi. Ankara : Türkiye Denetim Standartları

Bilgin, N., (2006). *Sosyal Bilimlerde İçerik Analizi: Teknikler Ve Örnek Çalışmalar*, Siyasal Kitabevi, Ankara.

Coşkun, R.; R.Altunışık.; S.Bayraktaroglu Ve E. Yıldırım (2015). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemi: Spss Uygulamalı*, 8.bs. Sakarya : Sakarya Yayıncılık

Gökçe, O., (2006). *İçerik Analizi: Kurumsal Ve Pratik Bilgiler*, Ankara : Siyasal Kitabevi,

Gürbüz, S ve F. Şahin, (2017). *Sosyal Bilimlerde Araştırma Yöntemleri*, 4. Bs. Ankara.: Seçkin Yayınları

Koçyigit, Ç.; Ş. Güngör Tanç ve B.L. Elitaş. (2018). İşletmenin Sürekliliği Ve Bağımsız Denetçi Raporlarının Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS 570 Ve BDS 700) Açısından İncelenmesi, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 53, 143-162.

Mat, M. ve S.Önal, (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.

Ocak, M. (2016). Kâr Yönetimi, Bağımsız Denetim Görüşü ve Denetim Firması Değişimi Arasındaki İlişkiler: Borsa İstanbul İmalat Sektörüne Yönelik Bir Araştırma, *Business and Economics Research Journal*, 7 (3), 89-110.

Sekizsu, B. ve F.C.Ertaş (2018). Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarının Analizi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 80,43-64.

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

Yaşar, A. (2016). Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Veri Madenciliği Yöntemleriyle Tahminine İlişkin Karar Ve Birliktelik Kuralları, *Mali Çözüm Dergisi*, 133, 81-109.

Yaşar, A. (2017). İşletmenin Sürekliliğinde Ortaya Çıkan Belirsizliğin

Bağımsız Denetim Raporlarındaki Denetçi Görüşleri Açısından İncelenmesi: Bist’de İşlem Gören Sınai Şirketlerine Yönelik Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19 (1); 58-85

EKLER

Ek 1: “Şarh Görüş” Dayanaklarına İlişkin Sınıflandırma Detayları – (Sınıflandırma Örneği)*

A	İşletmenin Sürekliliği İle İlgili Belirsizlikler
A1	Ana Faaliyetin Büyük Oranda Durmuş Olması
A2	Borç Miktarının Yüksek Olması Ve Nakit İhtiyacının Karşılammaması Nedeniyle Ticari Faaliyetlerin Riske Girmesi
A3	Şirketin Hasılat Yaratan Sürdürülen Bir Faaliyetinin Bulunmaması
A4	Yatırımlardan Sonra Üretim Gerçekleştiremeyecek Olması
A5	Grubun Varlıkları Nezdinde Konulan Hacizlerinin Devam Etmesi
A6	Ertelenmiş Vergi Varlığı Ve Diğer Özkaynak Paylarında Muhasebeleştirilen Ertelenmiş Vergi Etkisi
B	Alacakların Tahsilatı İle İlgili Belirsizlikler
B1	İhracat Alacağının Tahsil Edilememesi
B2	Alacakların Önemli Düzeye Ulaşması
B3	Önemli Derecede Kredi Riski Ve Karşı Taraf Riski İçeren Alacaklar
B4	İlişkili Olmayan Tarafıya Yapılan Gayrimenkul Satışından Doğan Vadesi Geçmiş Alacaklar
B5	Ticari Alacaklara Ait Teminat Bulunmaması
B6	Ticari Borçlar Ve Diğer Borçlar Hesabında Yer Alan Alacaklılardan Yeterli Denetim Kanıtı Elde Edilememesi
B7	Vadesi Geçmiş Alacaklara Karşılık Ayrılmaması
B8	Vadesi Geçmiş Alacakların Ertelenmiş Vergilere Etkisi
C	Ortaklar İle İlgili Konular
C1	Şirketin Ana Ortağından Ticari Olmayan Alacağına İlişkin Olarak Faiz Geliri Ve Net Kambiyo Karı Kaydetmesi
C2	Şirketin Ana Ortağından Alacağı Yerine Borcu Bulunması
D	İştiraklerle İlgili Konular
D1	İştiraklerin Önceki Yıl Konsolide Finansal Tablolarda Edinme Maliyeti İle Yermalması
D2	İştiraklerin Özkaynak Yöntemine Göre Muhasebeleştirilmemesi
D3	İştirakin Denetlenmiş Mevcut Son Finansal Temel Verileri Konusunda Dipnotlarda Bilgi Sunulmaması
E	Bağlı Ortaklıklarla İlgili Konular

E1	Grubun İktisap Ettiği Bağlı Ortaklığın Şirketin Finansal Tablolarının Önceki Dönem Bağımsız Denetçisi Tarafından Denetlenmemiş Olması
E2	Bağlı Ortaklığın Devir Tarihi İtibarıyla Konsolide Finansal Tabloları Bağımsız Denetime Tabi Tutulmamış Olması
E3	Bağlı Ortaklığın Başka Bir Denetim Firması Tarafından Denetlenmiş Olması
E4	Yabancı Bir Ülkede O Ülkenin Mevzuatına Göre Denetlenmiş Olması
F	İlişkili Taraflarla İlgili Konular
F1	İlişkili Taraflar İle İlgili İşlemlerde Yıl İçerisinde Yapılan Transferler İle Ticari Ve Ticari Olmayan İlişki Ayırımının Ortadan Kalkması
F2	İlişkili Taraflar İle Olan Tutarların Kendi Aralarında Mahsup Edilmesi
F3	Cari Hesap Bakiyelerinin Senet Alınması Yolu İle Kapatılması
F4	Şirket'in, İlişkili Taraflara İlişkin Uygulanan Bir Vade Politikasının Olmaması
F5	İlişkili Tarafa Herhangi Bir Faiz, Gecikme Farkı Veya Vade Farkı Uygulanması Yapılmaması
G	Denetim Kanıtlarına Ulaşılabilmesi
G1	Banka Mevduatları, Diğer Alacaklar, Verilen Avansları, Ticari Borçlar Ve Alınan Avanslarla İlgili Mutabakat Mektuplarının Temin Edilememesi
G2	Gayrimenkullerin Tapu Tescillerine Ulaşılabilmemekte Veya Grubun Tapu Mutabakatları Temin Edilememesi
G3	Avans Bakiyeleri İle İlgili Bazen Gider Karşılığı Yansıtılmaması Ve Avans Bakiyesinin Geri Kazanılabilir Olup Olmadığı Belirsizliği
G4	Denetim Kanıtları İçerisinde Avukatlardan Alınan Mutabakat Mektupları Veya Banka Borçlarına İlişkin Ödeme Planlarına Ulaşılabilmemesi
G5	Gerekli Denetim Yapılamamış Ve Faaliyetleri İle İlgili Herhangi Bir Sonuca Ulaşılabilmemesi
H	Değerleme Raporları Ve Değer Düşüklüğü
I	Muhasebe Hile Veya Hatasına Dayalı İşlemler
I1	Denetim Sırasında Tutarlı Olmayan Kasa Bakiyeleri Ve Kasa Politikası Veya Kasa Hesaplarında Tutarlı İşlemlerin Tespit Edilmemesi
I2	Peşin Ödenmiş Giderler' Hesap Grubunda Az Hareket Gören Avansların Sınıflandırılması
I3	Karşılıklar Gelir Olarak Muhasebeleştirilmesi
I4	İşletme Birleşmesine İlişkin Doğru Olmayan Muhasebeleştirme İşlemleri
J	Konsolidasyon
J1	Konsolidasyon İle Karşılaştırılan Dayanaklar İştirakinin Özkaynak Yöntemi İle Muhasebeleştirilmemiş Olması
J2	Finansal Tabloların Türkiye Muhasebe Standartlarına Göre Hazırlanmamış Olmaması
J3	Adi Ortaklıkların Finansal Tablolarının Denetlenmemiş Olması
J4	Özkaynak Yöntemiyle Konsolide Edilen İştirakin Finansal Tablolarının Raporu Hazırlayan Denetim Şirketinin Denetiminden Geçmemiş Olması
K	Borçlar İle İlgili İşlemler

K1	Şirketlerin Vadesi Geçmiş Banka Kredisi Ödemesini Gerçekleştirememesi Ve Karşılık Ayırması
K2	Borçların Tahsil Edilememesi Durumunda Borç Ve Faiz Tutarı Üzerinde Mutabakat Sağlanamamakta Veya Borçların Temlik Edilebilmesi
K3	İşletmenin Borcun Ödenmeme Durumunda Borç Ve Faiz Yükü İçin Karşılık Ayırmaması
L	Vergi, Sigorta Primleri Ve Cezalar
L1	Vergi Dairesi Ve Sosyal Güvenlik Kurumu Arasında Borcun Yazılı Mutabakatının Sağlanmadığı
L2	Vergi Ve SGK Borçlarının Yeniden Yapılandırılmış Olmasına Rağmen Taksitlerin Zamanında Ödenmemesi
L3	Vadesi Geçmiş Ve Taksitlendirilmemiş Vergi Ve Sigorta Prim Borcu Bulunan Şirketlerin Ve Ödenecek Vergiler İçin Vergi Karşılığı Ayırması
L4	Vadesi Gelmiş Ancak Yapılandırılmayan Vergi Ve Sigorta Primlerinin Gecikme Zamları Ve Faizlerinin Konsolide Fin. Tablolara Yansıtılmaması
L5	Ertelemiş Vergi Varlığından Yararlanmasına İmkan Verecek Düzeyde Mali Karı Gerekli Olan Zaman Diliminde Elde Etmesine Yönelik Belirsizlik
L6	Vergi Cezaları İçin Karşılık Ayrılmaması
M	Davalar
M1	Şirket Aleyhine Açılan Davalar İçin Karşılık Ayrılmaması
N	Satış İle İlgili İşlemler
O	Stoklar
O1	Oluşan Stok Farkına İlişkin Tutarın Stok Kaleminin Varlığı Doğrulanamaması
O2	Stokların Net Gerçekleşebilir Değerinin Tespit Edilememesi Veya Tahmini Olarak Belirlenmesi
O3	Az Hareket Gören Stoklara İlişkin Değer Düşüklüğü Karşılığı Ayrılmaması
Z	Diğer

*Tablo yazarlar tarafından oluşturulmuştur.