



**DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEYEN
FİNANSAL FAKTÖRLER: BİST KOBİ
ENDEKSİ ÖRNEĞİ**

Şule ÖZBAY
Yüksek Lisans Tezi
Danışman: Doç. Dr. Necmiye Serap VURUR
Haziran, 2025
Afyonkarahisar

T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEYEN FİNANSAL
FAKTÖRLER: BİST KOBİ ENDEKSİ ÖRNEĞİ**

Hazırlayan
Şule ÖZBAY

Danışman
Doç. Dr. Necmiye Serap VURUR

AFYONKARAHİSAR 2025

ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI

Yüksek Lisans tezi olarak sunduğum “**Denetim Görüşünü Etkileyen Finansal Faktörler: BİST KOBİ Endeksi Örneği**” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilen eserlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

23.06.2025

İmza

Şule ÖZBAY



T.C.
AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

ENSTİTÜ ONAYI

Öğrencinin	Adı- Soyadı	Şule ÖZBAY
	Numarası	2200611007
	Anabilim Dalı	İşletme
	Programı	Muhasebe-Finansman
	Program Düzeyi	☒ Yüksek Lisans ☐ Doktora ☐ Sanatta Yeterlik
Tezin Başlığı		Denetim Görüşünü Etkileyen Finansal Faktörler: BİST KOBİ Endeksi Örneği
Tez Savunma Sınav Tarihi		23.06.2025
Tez Savunma Sınav Saati		14:00

Yukarıda bilgileri verilen öğrenciye ait tez, Afyon Kocatepe Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim ve Sınav Yönetmeliği'nin ilgili maddeleri uyarınca jüri üyeleri tarafından değerlendirilerek ☒oy birliği – ☐oy çokluğu ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Hacı İbrahim DELİCE
MÜDÜR

Bu tez, Enstitü Müdürlüğünce kontrol edilerek, elektronik imza kullanılarak onaylanmıştır.

ÖZET

DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEYEN FİNANSAL FAKTÖRLER: BİST KOBİ ENDEKSİ ÖRNEĞİ

Şule ÖZBAY

AFYON KOCATEPE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

Haziran, 2025

Danışman: Doç. Dr. Necmiye Serap VURUR

Denetim, işletmenin finansal tablolarındaki finansal durumunun doğru, dürüst ve genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun şekilde yansıtılıp yansıtılmadığını bağımsız denetçi tarafından incelenerek elde edilen kanıtlar doğrultusunda görüş bildirmesidir. Bağımsız denetçiler tarafından verilen bu görüş hem işletme için hem de işletme dışı kullanıcılar için önem arz etmektedir. Bu çalışmanın amacı Borsa İstanbul Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler (BİST KOBİ Endeksinde yer alan işletmelerin finansal oranlarının denetim görüşüne etkilerinin olup olmadığı belirlemektir. Bu doğrultuda 2018-2022 yılları arasında BİST KOBİ Endeksinde yer alan 46 şirketten finansal tablolarına ulaşılan 37 şirket çalışmanın örneklemini oluşturmaktadır. Örnekleme oluşturan şirketlerin finansal tablolarından sağlanan aktif büyüme, net satışlar büyüme, aktif devir hızı, borç kaynak oranı, aktif kârlılığı, öz sermaye kârlılığı, net kâr marjı, asit-test oranı, cari oran bağımsız değişken, denetim görüşü ise bağımlı değişken olarak ele alınmıştır. Seçilen bağımsız değişkenlerin denetim görüşüne etkisi logit regresyon yöntemi ile analiz edilmiştir.

Yapılan analiz sonucunda net satışlar büyüme, aktif devir hızı, aktif kârlılığı, öz sermaye kârlılığı, net kâr marjı, asit-test oranı ve cari oranları ile denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Elde edilen bulgulara göre, aktif büyüklüğü ve borç kaynak oranı ile denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Çalışma, finansal oranların denetim sürecinde dikkate alınması gereken önemli belirleyiciler olduğunu ortaya koymakta ve KOBİ'lerin finansal yapılarını daha sağlıklı hale getirmelerinin olumlu denetim görüşü alma olasılıklarını artırdığını göstermektedir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Görüşü, Finansal Oranlar, BİST KOBİ Endeksi, Logistik Regresyon.

ABSTRACT

FINANCIAL FACTORS AFFECTING AUDIT OPINION: BIST SME INDEX EXAMPLE

Şule ÖZBAY

**AFYON KOCATEPE UNIVERSITY
INSTITUTE OF SOCIAL SCIENCES
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

June, 2025

Advisor: Assoc. Prof. Necmiye Serap VURUR

The audit is when an independent auditor examines whether a company's financial statements accurately and honestly reflect its financial position by generally accepted accounting principles and provides an opinion based on the evidence obtained. This opinion given by independent auditors is important for the company and external users. This study aims to determine whether the financial ratios of companies listed in the Borsa Istanbul (BIST) SME Index affect the audit opinion. Accordingly, the sample consists of 37 companies whose financial statements were accessible out of 46 companies listed in the BIST SME Index between 2018 and 2022. From the financial statements of the companies in the sample, the independent variables include total asset growth, net sales growth, asset turnover ratio, debt-to-total assets ratio, return on assets, return on equity, net profit margin, acid-test ratio, and current ratio. At the same time, the audit opinion is the dependent variable. The effect of the selected independent variables on the audit opinion was analyzed using the logit regression.

The analysis results revealed a significant relationship between net sales growth, asset turnover ratio, return on assets, return on equity, net profit margin, acid-test ratio, and current ratio with the audit opinion. However, no significant relationship was found between total asset size and the total assets ratio with the audit opinion. The study indicates that financial ratios are important determinants to be considered during the audit process. SMEs can increase their likelihood of receiving a favorable audit opinion by improving their financial structure.

Keywords: Audit, Audit Opinion, SME, Logit Regression

ÖNSÖZ

İşletmeler için finansal tablolarının güvenilir olması büyük önem arz etmektedir. Bu güvenilirliği destekleyici unsurlardan biri ise denetim görüşüdür. Bu çalışmada BİST KOBİ endeksinde yer alan şirketlerin verileri kullanılarak denetim görüşünü etkileyen finansal faktörler incelenmiştir. Ulaşılan sonuçların denetim sürecinde olan KOBİ'ler için yol gösterici olması düşünülmektedir.

Tez çalışmamın tüm sürecinde bilgisiyle, desteğiyle yolumu aydınlatan, bu süreci tamamlamamda en büyük emeği olan ve bu yolda birlikte yürüdüğümüz için kendimi çok şanslı hissettiğim danışman hocam Doç. Dr. N. Serap VURUR'a teşekkürlerimi ve minnettarlığımı sunuyorum. Tüm yüksek lisans sürecinde bilgisi ve destekleriyle yol gösteri olan Doç. Dr. Münevvere YILDIZ'a çok teşekkür ediyorum.

Yüksek lisans süreci boyunca bilgi ve destekleriyle yoluma ışık tutan Prof. Dr. Cantürk KAYAHAN'a teşekkürlerimi ve minnettarlığımı sunuyorum. Bu yolda yürümemdeki ilk kıvılcımı oluşturan, bilgisi ve pozitif enerjisiyle hep destekleyen, canım hocam Yasemin YEŞİLKAYA'ya çok teşekkür ediyorum. Attığım her adımda destekleriyle sevgileriyle yanımda olan, varlıkları en büyük güç kaynağım, babam İsmail ÖZBAY'a, annem Nejla ÖZBAY'a, ablam Ayşe YALMAN'a ve kardeşim Mehmet ÖZBAY'a teşekkürlerimi ve sonsuz minnettarlığımı sunuyorum. Hayatımın her döneminde olduğu gibi tez sürecimde de yanımda olan, varlıklarıyla güç veren kuzenim Fatih ÖZBAY'a, dostlarım Merve TEZCAN ve Nazik DAVULCU'ya çok teşekkür ediyorum. Yüksek lisans yolculuğum boyunca, bilgisi, desteği ve güzel enerjisiyle yanımda olan kıymetli arkadaşım Lemneye SİDİ MALECK'e çok teşekkür ediyorum.

Şule ÖZBAY
2025, Afyonkarahisar

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ETİK VE BİLİMSEL İLKELER SORUMLULUK BEYANI	ii
ENSTİTÜ ONAYI	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ	vi
İÇİNDEKİLER	vii
TABLolar LİSTESİ	ix
ŞEKİLLER LİSTESİ	x
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	xi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

1. DENETİM TANIMI	4
2. DENETİM AMACI VE KAPSAMI	5
3. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ	6
4. MUHASEBE VE DENETİM İLİŞKİSİ	7
5. DÜNYA'DA DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	8
6. TÜRKİYE'DE DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ	10
7. DENETİMİN TÜRLERİ	13
7.1. MALİ TABLOLAR DENETİMİ	13
7.2. UYGUNLUK DENETİMİ	13
7.3. FAALİYET (OPERASYONEL) DENETİM	14
8. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI	14
8.1. GENEL STANDARTLAR	15
8.1.1. Mesleki Alanı Standardı	15
8.1.2. Bağımsızlık Standardı	15
8.1.3. Meslek Dikkat ve Özen Standardı	16
8.2. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI	16
8.2.1. Planlama ve Yardımcıların Gözetlenmesi Standardı	16
8.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı	16
8.2.3. Yeterli Sayıda ve Güvenilirlikte Kanıt Toplama Standardı	16
8.3. RAPORLAMA STANDARTLARI	17
8.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı	17
8.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı	17
8.3.3. Tam Açıklama Standardı	17
8.3.4. Görüş Bildirme Standardı	17
9. DENETİM SÜRECİ	18
9.1. MÜŞTERİ SEÇİMİ VE İŞİN KABUL EDİLMESİ	18
9.2. DENETİMİN PLANLAMASI	21
9.2.1. Müşteri İşletmenin Kabulü	22
9.2.2. Başlangıç Analitik Prosedürlerini Uygulama	23
9.2.3. Denetimde Önemlilik Yargısının Oluşturulması	25
9.2.4. Denetim Riskini Belirleme	26
9.2.5. İç Kontrolleri Tanıma ve Kontrol Riskini Değerleme	28

9.2.6. Denetim Programının Oluşturulması	29
9.3. DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ	30
9.3.1. Kanıtların Toplanması	30
9.3.2. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporunun Hazırlanması.....	33
9.3.2.1. Denetimin Tamamlanması Aşaması.....	33
9.3.2.2. Denetim Raporunun Hazırlanması	33

İKİNCİ BÖLÜM

KÜÇÜK ve ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER (KOBİ)

1. DÜNYA'DA KOBİ TANIMI.....	35
2. DÜNYA'DA KOBİ'LERİN GENEL DURUMU	35
3. TÜRKİYE' KOBİ TANIMI	36
4. TÜRKİYE'DE KOBİ'LERİN GENEL DURUMU	37
5. KOBİ'LER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (TFRS)	38
6. KOBİLERİ ETKİLEYEN FİNANSAL FAKTÖRLER	43

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEYEN FİNANSAL FAKTÖRLER: BİST KOBİ ENDEKSİ ÖRNEĞİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

1. LİTERATÜR TARAMASI.....	46
1.1. LİKİDİTE ORANLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİNİ İNCELEYEN ÇALIŞMALAR	46
1.2. FAALİYET PERFORMANS ORANLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİNİ İNCELEYEN ÇALIŞMALAR	48
1.3. BORÇLULUK ORANLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİNİ İNCELEYEN ÇALIŞMALAR	48
1.4. KÂRLILIK ORANLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİNİ İNCELEYEN ÇALIŞMALAR	50
1.5. BÜYÜME ORANLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİNİ İNCELEYEN ÇALIŞMALAR	51
2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ.....	64
3. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ	64
4. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLILIKLARI.....	65
5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ.....	65
6. ARAŞTIRMANIN VERİ SETİ	68
7. ARAŞTIRMANIN BULGULARI	71
7.1. TANIMLAYICI İSTATİSTİKLER	71
7.2. LOGİT REGRESYON ANALİZİ SONUÇLARI	73
TARTIŞMA, SONUÇ VE ÖNERİLER.....	77
KAYNAKÇA.....	80

TABLÖLAR LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Tablo 1. Denetimin Tarihsel Gelişimi	9
Tablo 2. Türkiye’de Denetimle İlgili Yapılan Yasal Düzenlemeler	11
Tablo 3. Denetim Türleri.....	13
Tablo 4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	15
Tablo 5. Analitik Prosedürler	23
Tablo 6. KOBİ TFRS Bölüm ve Kapsam	40
Tablo 7. Literatür İncelemesi	53
Tablo 8. Araştırmaya Kapsamındaki Şirketler.....	68
Tablo 9. Araştırmada Kullanılan Değişkenler.....	70
Tablo 10. Kategorik Değişkenler İçin Tanımlayıcı İstatistikler	71
Tablo 11. Değişkenler İçin Tanımlayıcı İstatistikler	71
Tablo 12. Denetim Görüşlerinin Kar Değişimi İtibarıyla Dağılımı	72
Tablo 13. Denetim Firmalarının Firma Büyüklüğü İtibarıyla Denetim Görüşü Dağılımı	72
Tablo 14. Logit Regresyon Analiz Sonuçları	73
Tablo 15. Logit Modelin Beklenen Tahmin Tablosu.....	74

ŞEKİLLER LİSTESİ

	<u>Sayfa</u>
Şekil 1. Muhasebe ve Denetim İlişkisi.....	8
Şekil 2. Denetim Süreci.....	18
Şekil 3. Denetim Planlama	22
Şekil 4. Denetlemede Önemlilik Aşamaları	26
Şekil 5. Denetim Riski	28
Şekil 6. TÜİK 2022 KOBİ'lere Ait Veriler	38



SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

%: Yüzde

AAA: American Accounting Association (Amerikan Muhasebe Birliği)

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: Amerikan Institute of Certified Public Accountants (Amerika Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü)

BDDK: Bankacılık Denetleme Düzenleme Kurulu

BDS: Bağımsız Denetim Standardı

BİST: Borsa İstanbul

EPDK: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

GSYİH: Gayri Safi Yurtiçi Hasıla

IFAC: International Federation Of Accountants Standards (Uluslararası Muhasebeciler Derneği)

IFRS: International Financial Reporting Standards (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları)

KAP: Kamu Aydınlatma Platformu

KGK: Kamu Gözetim Kurumu

KOBİ: Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler

KOSGEB: Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı

OECD: Organisation for Economic Co-operation and Development (Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü)

SEC: Securities and Exchange Commission (Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu)

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TFRS: Türkiye Finansal Raporlama Standartları

TMS: Türkiye Muhasebe Standartları

TMSK: Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

GİRİŞ

Dünyada artan uluslararası ticaret, işletmelerin farklı ülkelerdeki yatırımcılar, tedarikçiler, müşteriler ve düzenleyici kurumlarla etkileşim halinde olmasına yol açmaktadır. Farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmeler, yerel muhasebe kurallarının yanında uluslararası finansal raporlama standartlarına da uyum sağlamalıdır. Denetimler, bu uyumun sağlanmasına yardımcı olur ve şirketlerin finansal raporlarının uluslararası düzeyde kabul edilmesini kolaylaştırır. Artan ticari ilişkilerle birlikte ülkeler arasındaki muhasebe uygulamalarındaki farklılıkları önlemek amacıyla ortak bir standart oluşturulması gerekli hale gelmiştir. Bu doğrultuda 1973 tarihinde Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ni (IASC) kurmuştur ve bu komite 2000 yılına kadar toplamda 39 tane Uluslararası Denetim Standardı (IAS) sunulmuştur. Yayımlanan bu standartlar Küçük ve Orta büyüklükteki işletmelere (KOBİ) uygun olarak düzenlenip KOBİ Finansal Raporlama Standardı (FRS) olarak 2009 yılında yayımlanmıştır. Türkiye de yayımlanan bu standartları kabul ederek yasal düzenlemelerle zorunlu hale getirmiştir (Akdoğan, 2010; Kocamaz, 2012).

Denetim tüm alanlarda olduğu gibi muhasebe alanında da önemli bir yere sahiptir. Küreselleşen dünya, yaşanan finansal krizler, muhasebe skandalları, şeffaflık ve hesap verebilirlik taleplerine olan artış gibi nedenlerle birlikte yıllar içinde önemi daha da artmıştır. Denetimle birlikte denetim sonunda verilen görüş de önem taşımaktadır. Denetçi, denetim sürecini tamamladıktan sonraki son adımı elde ettiği kanıtlar doğrultusunda rapor hazırlayıp bir görüş belirtmektedir. Denetçinin görüşleri; olumlu, şartlı, görüş bildirmekten kaçınma ya da olumsuz görüş şeklinde olabilmektedir. Denetim sonucunda verilen bu görüş bir taraftan işletmenin daha sonraki sürecini etkilerken diğer taraftan da işletme dışı kullanıcıların karar vermelerini etkilemektedir.

Uluslararası literatür incelendiğinde, finansal ve finansal olmayan değişkenlerin denetim görüşüne olan etkilerini araştıran birçok çalışma bulunmaktadır. Ülkemizde yapılan çalışmalara bakıldığında ise bu çalışmalar daha sınırlı sayıda olmakla birlikte KOBİ sektörü verileri kullanılarak yapılmış bir çalışma mevcut değildir. Bu doğrultuda çalışmanın örnekleme Borsa İstanbul (BİST) KOBİ Endeksinde yer alan 37 şirketten oluşmaktadır. Veri setini, 2018-2022 yılları arasında 37 şirketin finansal raporlarından elde edilen bilgiler oluşturmaktadır.

Literatür incelemesi sonucunda, literatürde en çok kullanılan finansal değişkenler aktif büyüme, net satışlar büyüme, aktif devir hızı, borç kaynak oranı, aktif kârlılığı, öz sermaye kârlılığı, net kâr marjı, asit-test oranı ve cari oranı bağımsız değişken olarak çalışmada yer almıştır. Bağımlı değişken olarak ise denetim görüşü ele alınmıştır. Bağımlı ve bağımsız değişken arasındaki ilişkiyi analiz etmek için literatürde en çok kullanılan yöntemin logit regresyon kullanılarak çalışmanın analizi yapılmıştır.

Bu çalışmanın amacı, BİST KOBİ Endeksinde yer alan işletmelerin verileri kullanılarak, belirlenen finansal oranların denetim görüşüne etkisini lojit regresyon yöntemi ile bilimsel olarak analiz etmektir. Analiz sonucunda ulaşılan bilgilerin işletme ve işletme dışı taraflara yol gösterici olurken literatürde katkı sağlanması amaçlanmıştır.

Bu tez çalışması üç bölümden oluşmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde denetim kavramının tanımı, amacı, kapsamı özellikleri ve denetim-muhasebe ilişkisi açıklanmıştır. Daha sonrasında denetimin tarihsel gelişimi ve Türkiye’deki denetimle ilgili yapılan gelişmeler hakkında bilgi verilmiştir. Devamında ise denetim standartları ve türleriyle ilgili bilgiler yer almaktadır. Son olarak denetim süreci, tüm detayları ile başından sonuna kadar sırasıyla açıklanmıştır.

Çalışmanın ikinci bölümünde, KOBİ tanımlarına yer verilmiş, daha sonrasında Dünya ve Türkiye’de KOBİ’lerin genel durumu hakkında bilgiler aktarılmıştır. Devamında KOBİ Türkiye Finansal Raporlama Standartları (TFRS) oluşumu ve KOBİ’lerin finansal sorunları yer almıştır.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ise ilk olarak ulusal ve uluslararası çalışmalarda denetim görüşünü etkileyen faktörlerin incelendiği literatür taraması sunulmuştur. Devamında çalışmanın amaç, önem, kapsam, sınırlılıklar, kısıtlar, kullanılan yöntem ve hipotezleri yer almaktadır. Daha sonrasında elde edilen bulgular ve bulguların yorumlanıp değerlendirilmesinde yapılmıştır. Çalışmada amacı doğrultusunda veri setini oluşturan BİST KOBİ endeksindeki 37 şirketin finansal verileri, Kamu Aydınlatma Platformu (KAP) ve Finnet 2000 Plus portalından alınmıştır. Ulaşılan veriler bilgisayar programında logit regresyon modeli oluşturularak analiz edilmiştir. Elde edilen bulgularda aktif büyüklük ve borç kaynak oranının denetim görüşüyle arasında anlamlı bir ilişki görülmezken, net satışlar büyüme, aktif devir hızı,

aktif kârlılığı, öz sermaye karlılığı, net kâr marjı, asit-test oranı ve cari oranları ile denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır.



BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM İLE İLGİLİ KAVRAMLAR

Bu bölümde denetim kavramı genel hatları ile açıklanmıştır. Öncelikle denetimle ilgili tanımlamalara yer verilmiştir. Daha sonrasında denetimin amacı, önemi, özellikleri, gelişimi ve denetim muhasebe- ilişkisi ele alınmıştır. Son olarak denetim süreci aşamalı olarak aktarılmıştır.

1. DENETİM TANIMI

Türkçe'ye muhasebe denetimi olarak çevrilebilen denetim teriminin kökeni, Latince “işitme ya da dinleme” manasına gelen “Audire” eylemine dayanmaktadır. (Bozkurt, 2018:17). Tuğlacı (2002), ise “Audire” hesapların kontrol ve incelenmesi şeklinde tanımlamıştır.

Türkçe’de “denetim” kelimesi, anlam bakımından geniş bir yere sahiptir. Diğer dillerden, dilimize geçen revizyon, kontrol, teftiş ve murakabe kelimelerini kapsayan, bir sözcük olarak dilimizde yer almaktadır (Haftacı, 2014: 2).

Denetim kavramının tanımı, birçok kurum ve kuruluş tarafından farklı şekillerde yapılmasının yanında, literatürde de birden fazla denetim tanımı yer almaktadır. Literatürde yer alan bazı denetim tanımları aşağıda aktarılmıştır.

Denetim Kavramları Komitesi (American Accounting Association-AAA) denetiminin tanımı, “Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddialarının önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.” (AAA, 1972:18).

Kamu Gözetim Kurumu (KGK) “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını” olarak denetimi tanımlamıştır (KGK; 2012:1).

Arkun (1980), göre denetimin tanımı “Bir işletmenin mali raporlarını takdim ettiği bilgilerinin doğruluğu hakkında mütalaada bulunmadan önce, bu işletmenin

uyguladığı dahili kontrolün ve muhasebe kayıtlarının, izahlı ve etraflı olarak bir kamu mutahasıbı tarafından gözden geçirilmesi” şeklindedir.

Denetim, “bir işletmenin finansal tablolarında sunulmuş olan bilgilerin doğru, dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ile yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını hakkında bir kanaate ulaşmak amacıyla, bir işletmenin iç kontrol sistemi ve muhasebe kayıtlarının eleştirel biçimde bağımsız denetçi tarafından gözden geçirilmesi olarak ifade edilebilir” (Gürbüz, 1995: 16).

“Denetim, bir işletmenin finansal tablolarının finansal durum ve performansını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmak” şeklinde ifade tanımlanmıştır (Ataman vd., 2001: 18).

“Denetim bir ekonomik birim veya döneme ait bilgilerin önceden belirlenmiş kurallara göre uygunluğunu araştırmak ve uzman kişilerce rapor edilme sürecidir” (Bozkurt, 2018: 29).

Denetim “denetimi meslek edinmiş sertifikalı kişilerce, kişi ve olaylar yerine, süreçleri ve sistemi esas alan sürekli ve sistematik bir inceleme, değerlendirme ve kanaate varılması faaliyetidir.” (Akpınar, 2012)

Çömlekçi (1980), muhasebe denetimini, işletme-içi muhasebe denetimi ve işletme-dışı muhasebe denetim olarak iki farklı şekilde tanımlamıştır.

İşletme içi muhasebe denetimi, işletmenin çalışanları tarafından yürütülen bir denetim olarak ifade etmiştir.

İşletme dışı denetim, bağımsız denetim uzmanları tarafından mali tabloları ait oldukları işletmenin mali durumu ile faaliyet sonuçlarını doğru olarak yansıtıp yansıtmadığını ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluğu incelenip sonucunun rapor halinde sunulmasıdır.

2. DENETİM AMACI VE KAPSAMI

26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde, denetimin amaç ve kapsamına yer verilmiştir. Yönetmelikte yer alan denetim amaç ve kapsamı şu şekilde açıklanmıştır: “Denetim finansal tablolar ve diğer finansal bilgiler dâhil olmak üzere denetime tabi konuların belirlenmiş bir kıstasa uyumlu olup olmadığı hususunda kullanıcılara Türkiye Denetim Standartları (TDS) çerçevesinde

güvence sağlayacak bir görüş oluşturulması amacı ile yapılır. Denetim, kullanıcılara denetim konusunun denetim kıstasına uyumuyla ilgili makul veya sınırlı güvence sağlar. Sınırlı güvence sağlayacağı ilgili mevzuatında veya denetim sözleşmesinde açıkça belirtilmemiş ise denetim makul güvence verecek şekilde gerçekleştirilir. Makul ve sınırlı güvence seviyesinin gerektirdiği denetimin kapsamı TDS çerçevesinde belirlenir. Denetim; denetimin konusu hakkında, mesleki etik ilkelere bağlı kalmak ve mesleki şüphecilik içinde bulunmak suretiyle, TDS çerçevesinde yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasını, bu kanıtlara dayandırılarak bir görüş oluşturulmasını ve görüşün raporlanmasını kapsar. Denetimin unsurlarını; denetimin konusu, tarafları, kıstası, kanıtları ve denetim raporu oluşturur.” (KGK, 2012:1).

3. DENETİMİN ÖZELLİKLERİ

Denetimin tanımından yola çıkarak denetimin özellikleri aşağıda sırayla açıklanmıştır.

- Denetim, zaman içinde tekrarlanan, ilerleyen, gelişen olay ve hareketler dizisidir.
- Denetim faaliyeti içinde sürekli bir olay döngüsü olması denetimin dinamik olduğunu göstermektedir.
- Denetim, ekonomik faaliyet ve durumlarla ilgilidir. Muhasebenin ekonomik olaylarını tanımlayıp, ölçer ve rapor haline sunulur.
- Daha önceden konulmuş ortak temellere dayanır. Denetçi, denetim sürecini gerçekleştirirken önceden saptanmış ölçüt ve standartlar çerçevesinde gerçekleştirir.
- Nesneldir. Denetçi, denetim sürecinin her aşamasında öznellikten uzak objektif bir tutum sergilemeli ve denetim sonucunda elde edilen bulgular ön yargılardan uzak tarafsız bir şekilde sunulmalıdır.
- Elde edilen sonuçların bir rapor haline getirilip sunulması, denetimin son aşamasıdır.
- Geleceğe yöneliktir. Denetim her ne kadar geçmişe ait verileri inceleyip sonuca varmak istese de ana hedef geleceğe karşı olumsuzlukları önleyici bir sigorta niteliğindedir.
- Karşılaştırılmalı bir süreçtir. İşletmeler doğruluğunu iddia ettiği bilgiler ile denetçi kendi doğruları arasında bir karşılaştırma yapmaktadır.

➤ Denetim konusunda uzmanlaşmış ve bağımsız bireyler tarafından sürdürülür. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında belirtilen ölçütlere uygun kişiler tarafından denetimin yapılması istenmektedir. (Erdoğan, 2002:32-33; Bozkurt, 2018: 23).

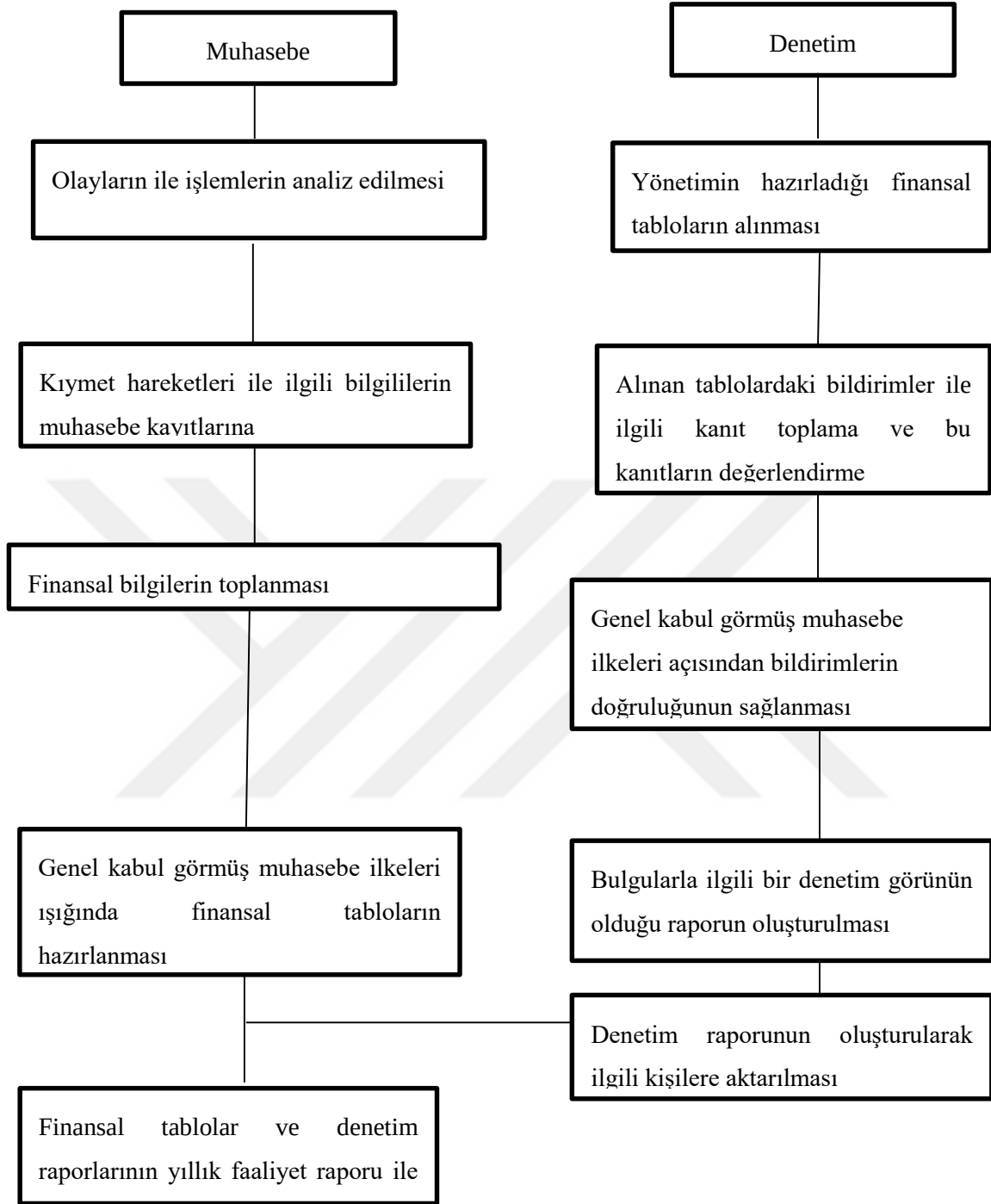
4. MUHASEBE VE DENETİM İLİŞKİSİ

Bakır (2005)'e göre muhasebe süreci işletme faaliyetlerinin değeri para ile ifade edilebilen durumlarının sırayla; kaydedilip sınıflara ayrılması, özetlenmesi daha sonrasında analiz ve yorumlarının yapılarak sonuçların mali tablolar şeklinde ilgililere sunulmasıdır. Güredin (2000), ise denetim sürecini, muhasebe sürecinin sonunda elde edilen finansal tablolardan toplanan kanıtların dürüstlüğüne incelenip sonuçlarının rapor halinde sunulması olarak ifade etmiştir. Bu iki tanımdan yola çıkarak muhasebe ve denetimin birbirini tamamlayan iki temel öge olduğunu görülmektedir.

Muhasebe ve denetim ilişkisi farklı şekillerde yorumlanmıştır. Muhasebe, denetim için kanıt niteliğinde bir gösterge iken, denetim ise muhasebenin gözden kaçan ve duraksayan kısımlarını incelemektedir (Erdoğan, 2002). “Muhasebe bir yazı yazma faaliyeti iken denetim editörlük faaliyetini yansıtmaktadır”. “Muhasebe ve denetim birbirleriyle çok yakın bağlantıda olan kavramlardır. Çünkü muhasebesiz denetim olmaz ve denetimin gerekliliği muhasebenin gerekliliğini beraberinde getirir” (Güvemli, 2001). Erdoğan (2008), muhasebe denetim ilişkisini şu şekilde açıklamıştır, “muhasebenin çıktısı olan bilanço, gelir tablosu vd. finansal tablolar denetim için birer girdidir” şeklinde aktarmıştır. Finansal tablolar, muhasebenin bir ürünü iken denetim tarafına bakıldığında doğruluk ve güvenilirliği incelenen konu olarak ele alınır. Bu iki kavramın birlikte kaliteli bir sistem üzerinde kurulması hem işletmeler hem de ülke ekonomisi için faydalı olacaktır (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 7). Denetim ve muhasebenin işlevlerini tam olarak gerçekleştirebilmeleri için birbirleriyle bağlantılı şekilde yol almalıdırlar (Erdoğan, 2002).

Güredin (2000), ise denetim ve muhasebe ilişkisini Şekil 1'deki gibi şematik olarak açıklamıştır.

Şekil 1. Muhasebe ve Denetim İlişkisi



Kaynak: Güredin, 2000: 13.

5. DÜNYA'DA DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Denetimin ortaya çıkışının nerede ve hangi zaman diliminde olduğu kesin olmamakla birlikte, çeşitli tarihsel araştırmalar, denetimin ilk çıkışının M.Ö. 3000 yıllarında Ninova şehrine kadar uzandığı saptamıştır (Sharkansky, 1991'den akt. Özer, 1997:5; Güredin, 1992: 50-51). Denetime dair diğer bulgular ise eski Mısır, Yunan ve

Roma medeniyetlerinde kamu hesaplarına ilişkin kanıtlar bulunması ve ayrıca 7. ve 13. yüzyıllar arasında İslam halifeleri dönemlerinde farklı muhasebe ve denetim birimleri oluşturduklarını gösteren yazılı kanıtlar mevcuttur (Eroğlu & Khan, 1995).

Dünya’da denetim tarihine bakıldığında denetimin, muhasebenin gelişimiyle birlikte bir evrilme sürecine girdiği ve daha çok gelişim gösterdiği görülmüştür (Tanko, 2011). Küreselleşme ve artan ekonomik ilişkiler, denetimin önemini artırmıştır (Baklacioğlu, 1992: 27-28).

Denetimin tarihsel sürecini daha iyi anlaşılması adına gelişim süreçleri zaman dilimlerine ayrılarak incelenmiştir. Tablo 1’de denetimin tarihsel gelişim süreci detaylı olarak sunulmuştur.

Tablo 1. Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim Dönemi	Denetim Gelişme Merkezi	Dönemin Genel Özellikleri	İşletmelerin Sorumlulukları	
			Sorumlu Olduğu Taraflar	Niçin Sorumlu Oldukları
1884 Öncesi Dönem	Birleşik Krallık	Kır Evi Endüstrileri Bireysel ticaret girişimleri 18. yüzyılın sonu, Sanayi Devrimi ve sanayi kuruluşlarının ortaya çıkışı	Sahipler (Hissedarlar)	Fonların dürüst ve yetkili kullanımı
1884-1920 Yılları Arasındaki Dönem	Birleşik Krallık	Şirket sayısında ve büyüklüğünde artış Mülkiyet ve yönetimin ayrılması Muhasebe meslek mensubu ve denetçilerin ortaya çıkışı ve sayısının artması	Hissedarlar	Borç Sahipleri Fonların dürüst ve yetkili kullanımı
1920-1960 Yılları Arasındaki Dönem	1920’li yılların başında ABD’ye geçiş başlamıştır.	Wall Street Çöküşü (1929) ve Büyük Buhran, Büyük şirketlerde artan sermaye yoğunlaşması ve bu şirketlerin büyümesi, Mülkiyet ile profesyonel yöneticilerin artan ayrılığı Kurumsal yatırımcıların ortaya çıkışı, Önemi artan denetim standardının ortaya çıkışı	Hissedarlar Borç sahipleri Alacaklılar Genel olarak yatırımcılar	Fonların dürüst, yetkili kullanımı Kaynakların karlı kullanımı

Tablo 1. (Devam) Denetimin Tarihsel Gelişimi

Denetim Dönemi	Denetim Gelişme Merkezi	Dönemin Genel Özellikleri	İşletmelerin Sorumlulukları	
			Sorumlu Olduğu Taraflar	Niçin Sorumlu Oldukları
1960-1990 Yılları Arasındaki Dönem	ABD	Büyük şirketlerin sürekli Şirketler sahiplik çıkarlarından ayrılan profesyonel yönetimin hâkimiyeti Vergilendirmenin artan önemi Kurumsal yatırımcıların hâkimiyeti İşletmeler ve denetim firmaları arasındaki rekabetin artması, Daha fazlasının gelişmesi çok sayıda ve daha katı denetim standartları Borsanın Çöküşü (1987)	Hissedarlar Borç Sahipleri Alacaklılar Yatırımcılar Müşteriler Tedarikçiler	Genel olarak toplum Fonların dürüst, yetkili kullanımı Kaynakların verimli kullanımı Sosyal ve çevresel sorumlulukların artırılması
1990-2002 Yılları Arasındaki Dönem	Dönemin ilk zamanları ABD iken sonraki yıllarda yavaşça küreselleşme etkisine girmeye başlamıştır.	Küresel işletmelerin ve denetim şirketlerinin hâkimiyeti, Teknolojik ilerlemeler kurumsal/iş ortamının tüm yönlerini etkiler Sorumlu kurumsal yönetimi güvence altına almak için düzenleyici eylemler Şirketlerin sosyal açıdan sorumlu olması yönünde artan toplumsal baskı	Hissedarlar, Borç sahipleri, Alacaklılar, Yatırımcılar Müşteriler, Tedarikçiler, Genel olarak Toplum	Fonların dürüst yetkili kullanımı, Kaynakların karlı kullanımı, Sorumlu kurumsal yönetimi, Geniş sosyal, çevresel ve etik sorumluluklar
2002 Sonrası Dönem	Küresel	Çin, Hindistan, Rusya ve Brezilya'nın küresel ekonomideki öneminin artması, Sosyal açıdan sorumlu şirketlerin borsa endekslerinin ortaya çıkması, Büyük 5'in 'Büyük 4' denetim şirketlerine indirgenmesi, Uluslararası muhasebe ve denetim standartlarının evrensel olarak benimsenmesi, Dünyanın hemen hemen tüm ülkelerinde denetime ilişkin düzenlemelerin artırılması		

Kaynak: Porter vd., 2015:19.

6. TÜRKİYE'DE DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ

Türkiye’de, Cumhuriyetin ilk yıllarında ülke ekonomisinin zayıf olması ve iktisadi model olarak Devletçilik politikasının benimsenmesinden dolayı denetimin alanının daha geç başlamasının sebep olmuştur (Sanlı ve Özbirecikli, 2012). 1950’li yıllardan sonra özel sektöre geçiş yapılmaya başlansa da kurulan şirketler aile şirketi

olması nedeniyle finansal veriler şirketlerin kendi bünyesi için hazırlanmış ve denetime ihtiyaç duyulmamıştır (Gücenme ve Arısoy, 2006).

Denetiminin Türkiye’de ilk örnekleri vergi amaçlı olarak 20. yüzyılın başlarında Cumhuriyet inkılapları arasında modern vergiciliğe dönük olarak belirtilen yasalarda görülmüştür bunlar sırasıyla: Muamele vergisi kanunu, Kazanç vergisi kanunu, Dahili İstihlak Vergi ve Resimleri kanunudur. Bu kanunlarda, mali tabloların, devletin gelir memurları yanı sıra serbest hesap uzmanlarınca da muhasebe denetiminin yapılabileceğini ifadesi bulunmaktadır (Güvemli ve Özbirecikli, 2011).

Zaman içinde Türkiye’de denetime duyulan ihtiyaç artmaya başlamıştır. Dış kredi kaynaklarından faydalanmayı amaçlayan Türk şirketleri, denetim mecburiyeti ile karşı karşıya gelmişlerdir. Bu ihtiyaç çerçevesinde 1970’li yıllardan itibaren yabancı denetim firmaları tarafından denetim hizmeti başlamıştır (Uzay vd., 2009; Ertaş ve Kandemir, 2020).

Türkiye’de denetim ekonominin gelişimine paralel olarak gelişim göstermiştir. Bu doğrultuda denetimle ilgili yıllar içinde dönemin şartlarına uygun olarak düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelere Tablo 2’de yer verilmiştir

Tablo 2. Türkiye’de Denetimle İlgili Yapılan Yasal Düzenlemeler

Dönem	Yapılan Yasal Düzenleme	Düzenleme İçeriği
1980 – 1990 Arasındaki Gelişmeler	Sermaye Piyasası Kurulu’nun bağımsız denetim ile ilgili düzenleme (1987)	Sermaye piyasasında bağımsız denetim konusunda düzenleme yapma yetkisi 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanun’u ile verilmiştir. Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendine tabii ortaklıkların denetimini düzenlemek amacıyla Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetim hakkında Yönetmelik’i yayınlamıştır. Bu yönetmeliğe bağlı olarak Bağımsız Denetim Kuruluşları oluşturulmuştur.
1980 – 1990 Arasındaki Gelişmeler	3568 Sayılı Meslek yasası ile ilgili düzenlemeler	1989’ da yayımlanan 3568 sayılı kanunla muhasebe mesleğine ilk defa dayanak oluşturulmuştur. Ayrıca muhasebe mesleği gruplara ayrılarak denetim ve muhasebe işlerini gerçekleştirecek meslek kolları ayrılmıştır.

Tablo 2. (Devam) Türkiye’de Denetimle İlgili Yapılan Yasal Düzenlemeler

Dönem	Yapılan Yasal Düzenleme	Düzenleme İçeriği
1990-2000 Arasındaki Gelişmeler	Bankacılık kanununda Bağımsız denetim ile ilgili düzenlemeler (1999)	1999 yılı 4389 sayılı bankalar kanunu ile bir tek bağımsız düzenleyici ve denetleyici kurulmasına kararı alınmıştır. Bu kanunla beraber BDDK’ya düzenleme ve denetleme görevi verilmiştir.
	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK)’ göre yapılan düzenleme (1999)	Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun Çalışmalarına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik’in 5. maddesine göre TMSK’nın kuruluş amacı; finansal tabloların gerçek durumu yansıtan, güvenilir, karşılaştırılabilir, ihtiyaca uygun, anlaşılabilir ve tutarlı olmaları için ulusal muhasebe ilkelerinin gelişmesi ve benimsenmesini sağlamak ve kamu yararı elde edilmesine yönelik bir biçimde uygulanacak olan ulusal muhasebe standartlarını saptamak ve yayımlamaktır.
2000 sonrası yapılan düzenlemeler	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK) göre yapılan düzenleme (2001)	5307 sayılı sıvılaştırılmış petrol gazları (LGP) piyasası kanunu sıvılaştırılmış petrol gazları piyasasını düzenleme ve denetleme görevleri verilmiştir. Mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanmasıdır.
	Sigorta, Reasürans ve Emeklilik Şirketlerinin ilişkin düzenleme (2008)	“ Sigorta ve Reasürans Şirketlerinin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik” 2008 yılın da yayımlanmıştır. Sigortacılık ile emeklilik mevzuatı dahilinde yayımlanacak konsolide ve konsolide olmayan finansal tablolarını denetleyecek bağımsız denetim kuruluşlarının; niteliklerine, faaliyetlerine, yetkilendirilmelerine, bu yetkilerinin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına ve bağımsız denetim sözleşmesinin içeriği ile bağımsız denetim sözleşmesinin taraflarının yükümlülüklerine ilişkin usul ve esasları düzenlemektir.
	Yeni Türk Ticaret Kanun’una göre Bağımsız Denetim (2011)	2011 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu ile birlikte yeni yol izlenmeye başlanmıştır. Küreselleşmenin getirdiği düzene uyum sağlamak adına uluslararası standartlara uygun bir sistem oluşturulmaya çalışılmıştır. Yeni TTK ile birlikte muhasebe mesleği globalleşme sürecine girerken bağımsız denetimde bu süreçte önemli bir pozisyona gelmiştir.
	Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve görevleri hakkında kanun üstünde kararname (2011)	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) ile birlikte Türkiye Muhasebe Standartları Kurumu (TMSK) görevi son bulmuştur. KGK yayımlanan kararname ile görevlendirme yer verilmiş. Denetçilerin denetimi dışında muhasebe ve denetim standartlarından sorumlu bir kuruluş olmuştur.

Kaynak: Sanlı ve Özbirecikli, 2012; Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 19-45; Aslan vd., 2023.

7. DENETİMİN TÜRLERİ

Denetim, dar anlamda bakıldığında amacına göre kategorilere ayrılmaktadır (Taylor & Glezen, 1997: 4-5). Bu kategoriler üç ana türdedir, bunlar sırasıyla: mali tablolar denetimi, uygunluk denetimi ve operasyonel denetimdir (Bozkurt, 2018:31). Tablo 3'te denetim türlerini anlatan tabloya yer verilmiştir.

Tablo 3. Denetim Türleri

Denetim Türü	Denetim Amacı	Denetim Ölçütü	Sonuç
Mali Tablolar Denetimi	Mali tabloları incelemek	Genel kabul görmüş muhasebe standartları	Değerlendirmeler sonucu rapor sunulur.
Uygunluk Denetimi	Kişi veya kuruluşların eylemlerini incelemek	Yasa ve yönetmelikler	Uygunluğa dair rapor hazırlanır
Faaliyet (Operasyonel) Denetim	Kuruluş faaliyetlerinin tamamını ya da bir kısmını inceler.	Organizasyonun belirlediği hedefler	İyileştirmeye yönelik öneri ve tavsiyede bulunulur.

Kaynak: Taylor & Glezen, 1997: 4.

7.1. MALİ TABLOLAR DENETİMİ

Bilanço, gelir tablosu, nakit akışlarını ve dağıtılmamış karların, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak sunulup sunulmadığını kapsamaktadır (Whittington & Pany, 2022: 33). İşlemlerde bu denetim gerçekleştirilirken, finansal tabloların dayanağı olan belge, kayıt gibi somut verilerin sistemli şekilde incelenmektedir (Başpınar, 2005). Bu denetimle birlikte istenilen, işletmelerin mali tablolarının güvenilirlik kazanmasıdır (Bozkurt, 2018:27). Yapılan bu denetim genel amaçlı olup tüm ekiplerim gereksinimleri çerçevesinde oluşturulup ekipteki tüm kişilere sunulmaktadır (Güredin, 2000: 16).

7.2. UYGUNLUK DENETİMİ

Uygunluk denetimi, denetlenen kurumun daha yüksek bir otorite tarafından belirlenen spesifik prosedürleri, kuralları veya düzenlemeleri takip edip etmediğini belirlemek için gerçekleştirilir (Arens, vd., 2012: 32). Denetim için önceden saptanmış kurallar işletme tepe yönetimi ve devlet tarafından oluşturulmuştur (Bozkurt, 2018:28). Bu denetimi gerçekleştirenler iç denetçi ve kamu denetçileridir (Bakır, 2005: 17-18). İşletme içi denetime, banka müfettişlerinin kendi şubelerinde yaptıkları denetim örnek gösterilirken, kamu denetimi için ise vergi idaresi çalışanlarının işletmeler için yaptıkları vergi incelemeleri kamu denetimine örnek gösterilebilir (Kaval, 2003:26).

Uygunluk denetiminden elde edilen sonuçlar, geniş bir kullanıcı kitlesine değil genel olarak işletme içindeki tepe yönetime sunulur (Arens & Loebbecke, 1991 20-23). Uygunluk denetiminin genel amacı, bir kişi veya kuruluşun yasa ve düzenlemelere uyup uymadığıdır (Taylor & Glezen, 1997: 5). Kullanım olarak geniş kapsamlı olsa da özü itibarıyla dar kapsamlıdır, bu denetimde tek ve sınırlı bir kriter alınıp uygunluk durumu incelenmektedir (Başpınar, 2005).

7.3. FAALİYET (OPERASYONEL) DENETİM

Bir işletmenin içerisinde bulunan herhangi bir birimin performansını ölçmek amacıyla yapılan incelemedir (Hayes, vd., 2005). Bu denetim 1960'lı yıllardan sonra gelişim göstermeye başlamış ve temel amaç olarak işletmelerin verimli ve etkin olarak çalışmalarını sürdürüp sürdürmediklerini tespit etmeye çalışmaktadır (Bozkurt, 2018:29). Burada bahsedilen etkinlik kavramından kasıt işletmenin belirlemiş olduğu hedeflere ulaşmasıdır. Verimlilik ise hedeflere ulaşmak için işlemede bulunan kaynakların ne derecede kullanıldığını tespit etmektir (Erdoğan, 2005:29-31).

Etkinlik ve verimlilik kriterleri, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve birçok kanun ve düzenleme kadar açık bir şekilde belirlenmediğinden dolayı faaliyet denetimi, mali tablo ve uygunluk denetimlerinden daha fazla öznel muhakeme gerektirir. (Whittington & Pany, 2022: 19 21). Diğer denetimlerden farklı olarak raporlama değil tavsiye ve önerilerde bulunulur (Güredin, 2000:17-19). Şirketin bilgisayarlı muhasebe sisteminin incelenmesi, verimliliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi ve sistemin iyileştirilmesine yönelik öneriler verilmesi bu denetime örnek olarak gösterilebilir (Taylor & Glezen 1997: 7).

8. GENEL KABUL GÖRMÜŞ DENETİM STANDARTLARI

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının oluşumu uzun yıllar edinilen deneyimler sonucunda geliştirilmiş olup, tüm denetimlerde denetçinin en alt nitelikteki uyuması gereken ilkelerdir ve bu ilkeler doğrultusunda denetim planlanıp, yürütülür ve rapor edilmektedir. (Selimoğlu, vd., 2017: 67-68; Lessambo 2018). Bu standartlar Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır (Arens & Loebbecke, 1991: 14-15). Günümüze kadar ufak değişikliklere uğrayan bu standartlar üç temel bölüm olmak üzere toplamda on tanedir (Bozkurt, 2018:35). Tablo 4'te başlıklar halinde standartlara yer verilmiştir.

Tablo 4. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları		
Genel Standartlar	Çalışma Alanı Standartları	Raporlama Standartları
➤ Meslek alanı standartları ➤ Bağımsızlık standardı ➤ Meslek dikkat ve özen standardı	➤ Planlama ve yardımcılarının gözlemlenmesi standardı ➤ İç kontrol sisteminin incelenmesi standardı ➤ Yeterli sayıda ve güvenilirlikte kanıt toplama standardı	➤ Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk standardı ➤ Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde değişmezlik standardı ➤ Tam açıklama standardı ➤ Görüş bildirme standardı

Kaynak: Arens & Loebbecke, 1991: 17.

8.1. GENEL STANDARTLAR

Bu bölümde genel olarak denetçi ile ilgili genel özellikler ve denetçinin denetimi kaliteli bir şekilde sürdürebilmesi için gerekenler yer almaktadır. Denetçinin, mesleki yeterliliği, bağımsızlık tutumu ile özenli bir rapor oluşturmasının gerekleri anlatılmaktadır.

8.1.1. Mesleki Alanı Standardı

Meslek mensuplarının, mesleklerini liyakatli bir şekilde gerçekleştirebilmeleri için muhasebe ve denetim alanlarında istenilen düzeyde teknik bilgiye sahip olmaları ve istenilen tecrübeye olmaları gerekmektedir (Dönmez vd., 2005). İlk olarak denetim için lisans düzey eğitimi tamamlanması ve bunu yanında zamanın getirdiği meslek içindeki yeniliklere hâkim olması beklenmektedir. Gerekli mesleki eğitimi tamamladıktan sonra ikinci adım olarak tecrübe kazanma aşamasına geçilmelidir (Bozkurt, 2018:35). Denetimin istenilen standartlarda gerçekleştirilip sonucunda doğru ve güvenilir bir rapor sunulması beklentisini karşılamak adına yapılan denetim mesleki açıdan uzman kişilerce yapılmalıdır (Aydoğan, 2016).

8.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bu standartta, denetimi yapan denetçinin entelektüel açıdan dürüst olması ve ayrıca denetim gerçekleştirilirken müşteri, yönetim veya sahiplere karşı herhangi bir menfaat duygusundan da arınmış olması beklenmektedir (Lessambo, 2018). Taylor ve Glezen (1997: 11-13), standartlar içinde bağımsızlığın en önemli unsur olduğu ve denetimin onsuz olmayacağını vurgulamışlardır.

8.1.3. Meslek Dikkat ve Özen Standardı

Bağımsız bir denetim organizasyonundaki her profesyonele saha çalışması ve raporlama standartlarına uyma sorumluluğu yüklemektedir (Lessambo, 2018). Denetçinin, denetim sürecinde mesleki özen ve titizlikle davranması beklenmektedir. Bu özen ve titizlik, ön görülen tüm standartları uygun bir şekilde yaparak denetim sürecini tamamlaması ile olacaktır (Güredin, 2000:39-41).

8.2. ÇALIŞMA ALANI STANDARTLARI

Çalışma alanı standardı, genel olarak denetime başlandığında nasıl bir yol izleyeceği ile ilgilidir (Bozkurt, 2018:39). Genel standartlara nazaran daha özel standartlardır (Başpınar, 2005).

8.2.1. Planlama ve Yardımcıların Gözetlenmesi Standardı

Bu standartta çalışmaya başlamadan önce mutlaka bir planlama yapılmaması gerekliliği belirtilmiştir. Çalışmada, denetçi eğer denetim sürecinde yardımcılarla çalışacaksa bu süreçte iş akışlarını takip ederek gerekli destek ve uyarılarda bulunması belirtilmiştir (Dönmez, vd., 2005; Selimoğlu, vd., 2017: 70). Denetim planlaması, riskin değerlendirilmesi ve denetimin gerçekleştirilmesi için genel bir strateji oluşturulmalıdır (Taylor & Glezen 1997: 25-27).

8.2.2. İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı

Bu standartta istenilen denetimin test büyüklüğünü belirlemek amacıyla işletmenin, iç kontrol sisteminin kapsamlı bir şekilde incelenmesi ve güvenilirliği hakkında incelemede bulunulması istenmiştir. (Selimoğlu vd., 2017: 70). İç kontrol sistemi işletmelerde finansal tabloların güvenilir olmalarını sağlamaktadır. Denetçiler için bu durum yapılan denetimde hata yapma riskini azaltıp daha kolay bir denetim süreci geçirmelerini sağlamaktadır (Kapusuzoğlu, 2006).

8.2.3. Yeterli Sayıda ve Güvenilirlikte Kanıt Toplama Standardı

Çalışma alanında üçüncü standart olan kanıt toplama standardı, istenilen yeterli sayıda ve kalitede delil toplayarak finansal tablolar hakkında görüş oluşturulmasıdır (Bozkurt, 2018:39). Delillerin ne kadar nasıl toplanması ve kanıt güvenilirliği hakkındaki tüm kararlar denetçinin kendisine aittir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017:72). Delilleri toplarken, iç ve dış belgeleri elde etmesi ve incelemesi gereklidir. Sadece satış

faturalarını ve diğer belgeler değil, aynı zamanda bankalar ve müşteriler gibi kuruluş dışındaki çeşitli taraflardan gelen yazışmaları da incelemelidir (Braiotta, 1984).

8.3. RAPORLAMA STANDARTLARI

Denetim süreci sonuçlarının ilgililere sunulmasıdır. Bu kısımdaki standartlar genel olarak finansal tabloların denetimiyle ilgili olan standartlardır (Erol ve Aslan, 2017).

8.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Uygunluk Standardı

İşletmelerin kullanıcılara sunduğu finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle uyum çerçevesinde hazırlanmış olduğunun alenen belirtilmesini öngörmekte ve bunu zorunlu kılmaktadır (Dönmez, vd., 2005).

8.3.2. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerinde Değişmezlik Standardı

Bu standartta istenilen bir önceki dönemde genel kabul görmüş muhasebe standartları çerçevesinde hazırlanan finansal tabloların, yeni dönemde de aynı şekilde hazırlandığına, denetim sonucunda sunulan raporda değinilmelidir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 71-72).

8.3.3. Tam Açıklama Standardı

Denetçi mali tabloların sayısal doğruluğundan, tablolarda kullanılan biçim, terim ve bölümlendirmelerden ayrıca parantez içi ya da notlar şeklinde belirtilen konuların doğruluğundan ve yeterliliğinden mesuldür. Mali tabloların bilgi kullanıcılarına yeterli şekilde hazırlanıp hazırlanmadığını denetçi kendi mesleki tecrübesi ile karar vermektedir.

Mali tablolar birçok grup için ekonomik karar vermede ihtiyaçları olan bilgileri içermektedir. Bu nedenle mali tabloların tüm grupların bilgi ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde hazırlanmalıdır. Gereğinden fazla bilginin bulunması mali tablolardaki önemli noktaların gözden kaçırılmasına neden olabileceği için gereğinden az bilgilerin bulunması olumsuz sonuçlara neden olabilmektedir (Duman, 2008: 33-37).

8.3.4. Görüş Bildirme Standardı

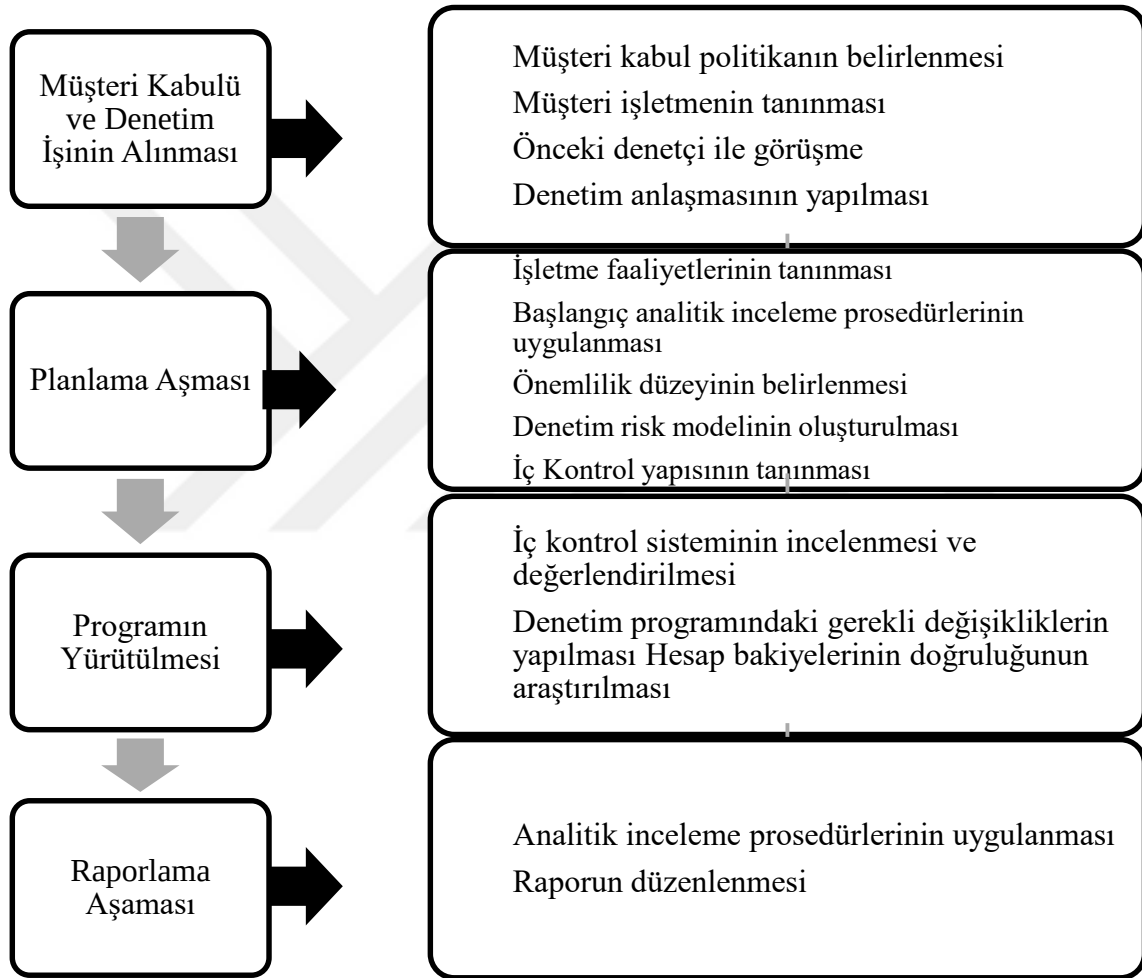
Bu standartta istenilen finansal tabloları tam bir parça olarak ela alıp, elde edilen bulgular sonucunda denetçinin bir görüş bildirmesidir (Başpınar, 2005). Bu görüşler: olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınmaktır.

Denetçiler, geçerliliği olan bir sav ile birlikte bu görüşlerden birini hazırladığı raporda belirtmelidir (Kardeş Selimoğlu, 2017: 72).

9. DENETİM SÜRECİ

Denetim süreci, denetim standartları çerçevesinde birbirine izleyen adımlardan oluşan sistemli bir bütündür (Akçay ve Bilen, 2018). Denetim süreci şekil 2’de aşamalı olarak gösterilmektedir.

Şekil 2. Denetim Süreci



Kaynak: Bozkurt, 2018: 92.

9.1. MÜŞTERİ SEÇİMİ VE İŞİN KABUL EDİLMESİ

Denetim sürecinin ilk adımı, müşteri ile görüşüp işin alınmasıdır (Güredin, 2000: 80-85). Denetçinin müşteri ile çalışmaya başlamasında iki aşama bulunmaktadır. Bunlardan birincisi işletmenin denetimini gerçekleştirmesi için denetim firmasına başvuruda bulunması, ikinci aşama ise denetçi firmanın başvuru isteğini değerlendirip

daha sonrasında denetim işinin alınıp alınmayacağını kararlaştırılmasıdır (Bozkurt, 2018:86).

Birinci adım gerçekleşikten sonra Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) mevzuatında belirttiği şekilde “Bağımsız denetim kuruluşları, müşterileri ile bağımsız denetim sözleşmesi yapmadan önce, üstlenecekleri bağımsız denetimin kendilerine getirebileceği riski tespit etmek, bağımsız denetimin kapsam ve planlamasını belirlemek amacıyla gerekli ön araştırmaları yapmak zorundadırlar” (SPK, 2006).

Erdoğan (2005), işletmeden gelen teklif, kabul edilmeden önce aşağıda belirtilen maddeler uygulanmalıdır.

- İşletmenin finansal alanı ile ilgili bilgiler toplamak,
- İşletme ve yönetimle ilgili işletmenin ilişkide olduğu üçüncü kişiler ile görüşüp bilgiler almak,
- İşletmeyi denetleyen bir önceki denetçi ile görüşüp işletme ile ilgili önemli hususlarda bilgi almak,
- İşletmenin, denetim sürecinde denetimi gerçekleştirilmesini sağlayacak teknik bilgi ve desteği sağlayacağından emin olunmalıdır,
- İşletmenin, sorun çıkartabileceği yerlere ve denetim riskine dikkat edilmelidir,
- İşletmenin, denetim sürecinin uygun bir şekilde gerçekleşebilmesi için denetçiye yeterli güveni sağlaması gerekmektedir.

Yukarıda belirtilen maddelerin denetime uygunluğu doğrultusunda müşteri denetim için kabul edilir. Denetimin anlaşma aşamasındayken aynı zamanda denetim firmasının da kapsam gücü ve yetkinliğinin denetim uygun olup olmadığına bakılır (İkvan ve Demirkol, 2023). Özet olarak bu süreç hem denetim firması hem de denetlenecek olan işletme için bir değerlendirme aşamasıdır.

Denetçi, ön tespitlerdeki risklerin değerlendirip kabul edilebilirliğine bakar ve bu risklerde bir sorun olmadığı takdirde ön şartları değerlendirir. Ön şartlarda da bir problem yoksa denetçi ve işletme arasında sözleşme imzalanmasına karar verilir (Buz, 2015: 15).

Denetçi ve işletmenin anlaşmaya varmaları sonucunda karşılıklı bir araya gelerek yaptığı sözleşmeye denetim sözleşmesi denir. Bu sözleşme ile birlikte denetçi,

işletmenin mali tablolarını inceleyerek genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygunluğuna bakıp değerlendirmesi sonucunda bir rapora bağlama yükümlülüğüne girerken, işletmenin ise bu süreç için gerekli tüm bilgi ve belgeleri denetçiye temin edip denetim için gerekli ücreti sağlama sorumluluğuna girmektedir (Haftacı, 2014: 45- 52).

Denetim sözleşmesi ile ilgili 26.12.2012 tarihli 28509 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği 29. Madde' sözleşme ile ilgili maddeler şu şekilde belirtilmiştir;

(1) Denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi ile denetlenen işletme arasında yazılı olarak düzenlenen denetim sözleşmesinin asgari olarak aşağıdaki hususları içermesi zorunludur:

a) Türk Ticaret Kanunu'nun 397. Maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca denetime tabi olan sermaye şirketlerine ilişkin yapılacak denetimlerde sözleşmenin dayanağını teşkil eden genel kurul kararı veya mahkeme kararının, genel kurul organı bulunmayan işletmelerde ise denetçi seçmeye yetkili organın kararının tarih ve sayısı,

b) Denetimin amacı, kapsamı ve dönemi ile varsa özel nedenleri,

c) Denetim konusu ve kıstası,

ç) Tarafların sorumlulukları,

d) Denetimin TDS'ye ve ilgili mevzuata uygun olarak yürütüleceği ve tamamlanacağı hususuna yer veren hüküm,

e) Denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin sağlanacağına yer veren hüküm,

f) Denetim ekibinde yer alan denetçilerin, yedekleri de dâhil olmak üzere isim ve unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam denetim ücreti,

g) Sorumlu denetçi ve yedeğinin denetimi üstlenenler adına denetim raporunu imzalamaya yetkili olduğuna ilişkin hüküm,

ğ) Denetimin başlangıç ve bitiş tarihleri ile raporun teslim tarihi,

h) Mesleki sorumluluk sigortası yapılacağına ilişkin hüküm,

1) Denetlenen işletmenin, rapor tarihinden sonra ancak finansal tabloların veya yıllık faaliyet raporunun ilan tarihinden önce gerçekleşen ve bunları etkileyecek olaylardan denetçiyi haberdar etmekle yükümlü olduğu,

i) Sözleşmenin ancak mevzuat uyarınca feshedilebileceğine ilişkin hüküm.

(2) Sözleşmede, denetim hizmeti dışında başka bir hizmet yapılması öngörülemez; denetim ücretinin ödenmesi denetim hizmeti dışında başka bir şarta bağlanamaz.

(3) Denetim sözleşmesi, Türk Ticaret Kanunu uyarınca denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçildiği hesap dönemi için, denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçinin seçiminden itibaren en geç 60 gün içinde yapılır. Bu süre içinde, denetimi üstlenenin yazılı ihtarına rağmen denetlenen işletme sözleşme yapmaktan kaçınırsa, denetimi üstlenen durumu izleyen 10 gün içinde kuruma bildirir.

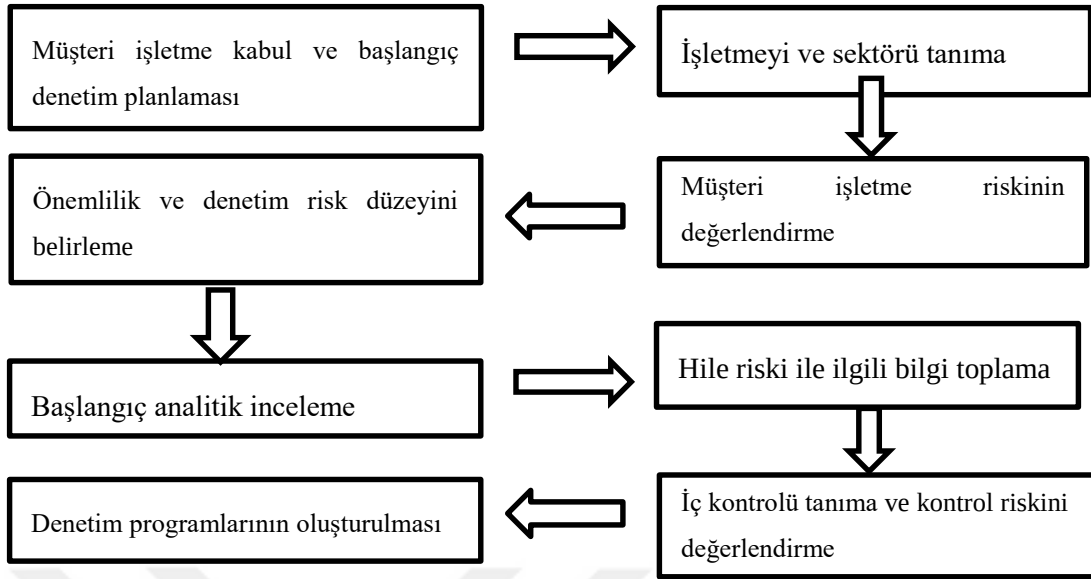
(4) Denetimi üstlenenden denetleme görevi, sadece Türk Ticaret Kanunu'nun 399. maddesinin dördüncü fıkrasında öngörüldüğü şekilde ve başka bir denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçi atanmışsa geri alınabilir. Denetimi üstlenenler, denetim sözleşmesini, sadece haklı bir sebep varsa veya kendisine karşı görevden alınma davası açılmışsa feshedebilir. Sözleşmenin feshedildiği ve gerekçeleri denetimi üstlenenler tarafından yazılı olarak 10 gün içerisinde Kuruma bildirilir.

(5) Sözleşmenin feshedilmesi durumunda, denetimi üstlenenlerin çalışma notlarını ve gerekli tüm bilgileri, yerine geçecek olan denetim kuruluşlarına ve denetim üstlenen bağımsız denetçilere teslim etmesi zorunludur (KGK, 2012:1).

9.2. DENETİMİN PLANLAMASI

Sermaye Piyasası Bağımsız Denetim Standartları hakkında tebliğinde, “bağımsız denetim çalışmasının etkili bir şekilde gerçekleştirilebilmesi için bağımsız denetçinin bağımsız denetimi planlaması gerekir” şeklinde planlama yapılması gerekliliği belirtilmiştir (SPK, 2013). Denetimin etkin ve verimli şekilde geçebilmesi için denetimin alanlarını bölümlendirme, bu bölümlere göre denetçiler görevlendirmek, tüm bölümler için uygulanacak yöntem ve tekniklere karar vermek ve denetim süresi belirlenmelidir (Haftacı, 2014: 63). Planlamayı aşaması sırasıyla Şekil 3’de gösterilmiştir.

Şekil 3. Denetim Planlama



Kaynak Kardeş Selimoğlu vd., 2017:149.

9.2.1. Müşteri İşletmenin Kabulü

Denetim için müşteri ile anlaşıldıktan sonraki aşama planlama sürecidir ve bu süreçte ilk olarak denetçinin müşteriyi ve sektörü tanınması beklenmektedir (Kardeş Selimoğlu vd.,2017: 140-147). Bu Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartlarında “Bağımsız denetçi, finansal raporlama standartları çerçevesinde işletmenin faaliyet gösterdiği sektör, yasal düzenlemeler ve diğer dış faktörler hakkında bilgi edinmek zorundadır” şeklindeki belirtilmiştir (SPK, 2013). BDS 315’te işletmenin tanınmasındaki amaç “Denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece “önemli yanlışlık” riski olarak değerlendirilen risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır” olarak belirtilmiştir.

Bir sonraki aşama, müşteri işletme kısmını değerlendirme adımıdır. Burada denetçi, müşteriyi yakından tanıdıktan sonra müşteri için olası riskleri belirler (Kardeş Selimoğlu vd.,2017: 140-147). İşletmenin karşı karşıya olduğu iş risklerini belirledikten sonra denetçi, bu risklerin, ne ölçüde olumsuz sonuçlara yol açabileceğini değerlendirmelidir (Leung vd., 2014).

Bu aşamada her işletmenin barındırdığı özellikler dikkate alınarak işletme için uygun strateji ve plan oluşturulmaktadır (Buz, 2015: 22-26). Strateji denetim başında

belirlenirken plan denetim sürecinde devam etmektedir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 140-147).

9.2.2. Başlangıç Analitik Prosedürlerini Uygulama

BDS 520’de analitik prosedürler kavram, “finansal ve finansal olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, finansal bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Ayrıca Analitik prosedürler beklenen değerlerden ciddi ölçüde farklılık gösteren veya diğer ilgili bilgilerle tutarsızlık gösteren belirlenmiş dalgalanmaların veya ilişkilerin gerektiğinde araştırılması” olarak tanımlanmıştır. Bu analitik prosedürlerden denetim sürecinin birçok safhasında faydalanılmaktadır. İlk olarak denetimin planlama aşamasından daha sonra test aşamalarında ve denetimin tamamlama sürecinde bu prosedürlerden yararlanılır (Kardeş Selimoğlu vd.,2017: 269).

Tablo 5. Analitik Prosedürler

Amaç	Planlama Aşaması	Test Aşaması	Genel Değerlendirme
Maddi hataya işaret eder	X	X	X
İşletmenin sürekliliğini değerlendirilmesi	X		X
Yönetim dolandırıcılığına işaret eder	X	X	X
Detaylı testin azaltılması	X	X	
İç kontrol riskinin değerlendirilmesi	X		
Denetim ücret tahmini	X		X

Kaynak: Eija Koskivaara, 2007.

Analitik prosedürlerin hangi aşamada kullanılacağı denetçiye bağlı olmakla birlikte, eğer amaç denetim sırasında uygulanacak yöntemi belirlemek ise denetim çerçevesi ve uygulama sıralamasının belirlenmesi analitik prosedürler planlama aşamasında da kullanılır (Güredin, 2000: 102-111).

Planlama aşamasında analitik sürecin gerçekleştirilmesinin amaçları şu şekildedir:

- Denetçinin müşterinin işini daha kapsamlı şekilde anlamasını sağlamaktadır.
- Denetçinin dikkatini olağan dışı veya beklenmedik bakiyeler ve işlemlere karşı daha dikkatli olmasına yönlendirmektir (Taylor ve Glenen, 1997: 2).

Denetçiler müşteri hakkında daha ayrıntılı bilgiye sahip olmak için ve müşterinin iş riskini ön görmek adına analitik prosedürlerden faydalanmaktadırlar.

Bunun için müşteri oranları, sektöre ya da rakipler ile karşılaştırılıp sonuçlar doğrultusunda oranların olağan dışı çıkan taraflara denetim sürecinde daha dikkat edilmesine karar verilir (Aren vd., 2012).

Analitik prosedürleri uygulamak için birçok farklı yöntem kullanılabilir (BDS 520).

Bu yöntemler Benfourd kanunu, zaman serisi analizi, regresyon analizi, usallık testleri, karşılaştırılmalı tablolar analizi, trend analiz, dikey analiz ve yapay sinir ağıdır. Bu yöntemlerden en sık kullanılanlar ise oran analizi, dikey analiz, trend analizi ve karşılaştırılmalı tablolardır (Sağlar ve Akçalı, 2018).

Bozkurt (2000), analitik prosedürleri denetim sürecinde kullanılmasını “Yedi Adım Yaklaşımı” ile sıralamıştır.

1. Adım- Hedefin Oluşturulması: Denetçi bu adımda ilk olarak analitik inceleme prosedürlerinin hangi aşmada yararlanacağına ve ne amaç ile kullanacağına karar verir. Prosedürlerin uygulanacağı hesaplar ve bu hesapların tutarları seçilir. Son olarak hesaplardan alınacak kanıtlara karar verilir.

2. Adım- Yararlanılacak Analitik İnceleme Prosedürlerine Karar Verilmesi: İlk adımda belirlenen amaca göre denetçi bu amaca uygun olan prosedürü seçmesi beklenir.

3. Adım- Uygun Veri Kullanımı: Bu aşamada veri seçimi belirleyicisi üç öge bulunmaktadır. Birinci öge verinin ilgili olması yani birinci adımda belirlenen hedefler ile yararlanılacak veriler arasında bir alaka bulunması gerekmektedir. Diğer öge ise verilerin güvenliği ve prosedürler için en önemli unsurdur. Burada denetçinin şüpheleri varsa bu süreçte cari yılın değil denetlenmiş olan bir önceki yılın verilerini kullanmasının daha doğrudur. Son öge olarak veri elde edecek geçmiş yıl sayısı kullanılacak yönteme göre değişmekle birlikte genel olarak dört yıl olarak istenmektedir.

4. Adım- Karar Verme Kuralının Belirlenmesi: Eğer fiili durum ve olması gereken durum arasında bir fark varsa bu durum önemli olup olmadığını belirlemede iki yaklaşımdan faydalanılır.

➤ Karar verme sınırı tutar olarak belirlenmesi, denetçi kıyaslamadaki farkı önemlilik seviyesini belirlemek adına bir tutarı sınır kabul etmektedir.

➤ Karar verme sınırının yüzde olarak belirlenmesi, bu durum tutar olarak sınırın belirlenmesinden daha kolay olduğu için sıklıkla sınır yüzde olarak alınır.

5. Adım- Hesaplamanın Yapılması: İlk olarak önceden belirlenmiş analitik inceleme prosedürlerinin pratiği yapılır. Bu durum sonucunda iki farklı hal ortaya çıkar;

➤ İncelemenin gerçekleştirdiği esnada olağan dışı hata hile yönünden şüphe çekici sonuçların olmasıdır.

➤ İnceleme sonrasında hesap bakiyesinde denetçinin öngörmesi sonucu çıkan tutarlardır.

6. Adım- Analitik prosedürlerin uygulanmasından elde edilen sonuçlar değerlendirilir. Bu değerlendirme yapılırken bazı öğeler etkili olmaktadır. Bunlar;

- Denetlenen işletmenin yöneticisinden alınan bilgiler,
- Denetçinin, firma ile ilgili elinde bulundurduğu bilgiler,
- Başka denetim prosedüründeki bilgiler,
- Firmanın doğal riskidir.

7. Adım- Kararın Verilmesi: Sona gelindiğinde denetçi sonuçlara bağlı karar verilirken bazı durumları dikkate alır. Çıkan sonuç eğer önemlilik olarak görülmemişse herhangi bir çalışma yapılmaz. Sonuçlar önemli bir düzeyde ise ve bu durumu işletme yönetimi açıklayabiliyorsa, küçük çaplı bir çalışma yapılır.

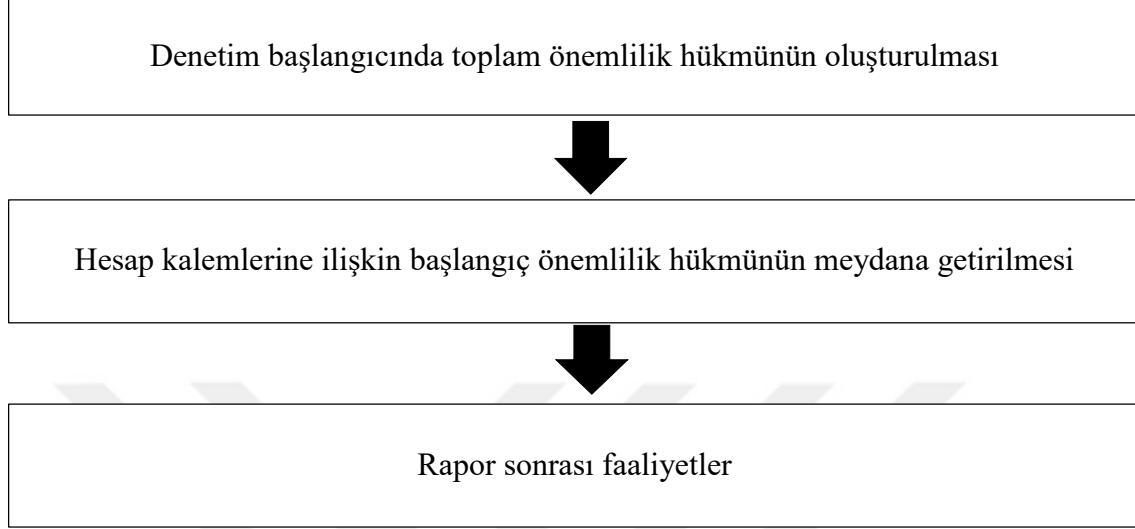
9.2.3. Denetimde Önemlilik Yargısının Oluşturulması

Denetçilerin planlama sırasında dikkate almaları gereken ana hususlardan biri de önemlilik kavramıdır (Kaval, 2003:78). BDS 320’de önemlilik: “Genel olarak eksiklik ve yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak, finansal tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir. Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır ve bu yargılar, yanlışlığın büyüklüğünden veya niteliğinden ya da bu ikisinin bileşiminden etkilenir. Finansal tablo kullanıcıları için önemli olan hususlar hakkındaki yargılar, kullanıcıların bir grup olarak ortak finansal bilgi ihtiyaçlarının dikkate alınmasına” olarak bahsedilmiştir.

Denetçi, denetim amacına ulaşmak için planlama oluştururken önemliliği tespit eder. Önemlilik düzeyi belirlenirken sayısal unsurların yanı sıra denetimin vasfını içine

alan unsurlarda incelenmektedir fakat bunlardan daha önemli faktör denetçinin mesleki kararıdır (Dinç, 2003; Haberal ve Akdoğan, 2022). Denetimde önemlilik aşamalarının belirlenmesinin aşamaları Şekil 4 de görülmektedir.

Şekil 4. Denetlemede Önemlilik Aşamaları



Kaynak: Kardeş Selimoğlu vd.,2017: 155.

Toplam önemlilik düzeyi belirlenirken, önemlilik kavramı nispi olarak değerlendirilir. Çünkü her işletme için önemlilik farklılık göstermektedir. (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 171). Bu nedenle önemlilik belirlenirken net bir standart konulmamıştır.

Denetçiler önemlilik tutarını belirlemek mali tablo ve uygulanacak yüzde unsurlarını kullanmaktadır. Başlangıç için tek bir önemlilik düzeyi belirlenmektedir ve bu, genellikle bilanço ve gelir tablosundaki küçük tutarlı önemlilik için kullanılır. Belirlenen oranın uygulanacağı unsur geniş bir çerçeve olması istendiğinden sıklıkla vergi öncesi kar tutarı kalemi kullanılmaktadır (Bozkurt, 2000:101).

9.2.4. Denetim Riskini Belirleme

Denetim riski “Önemli bir hata veya usulsüzlüğün denetçi tarafından atlanması riskidir” (Sayıştay, 2023).

Denetçiler, denetim sonucunda oluşturdukları görüşe ulaşmak için mali tablolardaki önemli bir yanlışlık olmadığı hakkında istenilen şekilde ve güvenilir olan kanıta ulaşıp bunlar üzerinde değerlendirmede bulunur. Bu yanlışlığın belirlenmesinde denetim riskinden faydalanılmaktadır (Kardeş Selimoğlu vd., 2017:264). Denetçiler, denetim riskini oluştururken öznel yargılarına ve denetim politikalarına göre oluşturur ve önemlilik düzeyine ulaşmayan durumlarla ilgilenmezler (Yükçü ve Okur, 2021).

Denetim riski kendi başına değerlendirilen bir risk olmamakla birlikte bu riski ortaya çıkmasını sağlayan üç temel risk bulunmaktadır (Varıcı ve Karataş, 2013). Bu riskler; yapısal (doğal) risk, kontrol riski ve bulgu (ortaya çıkma riski) riskidir (Çetinkaya, 2017).

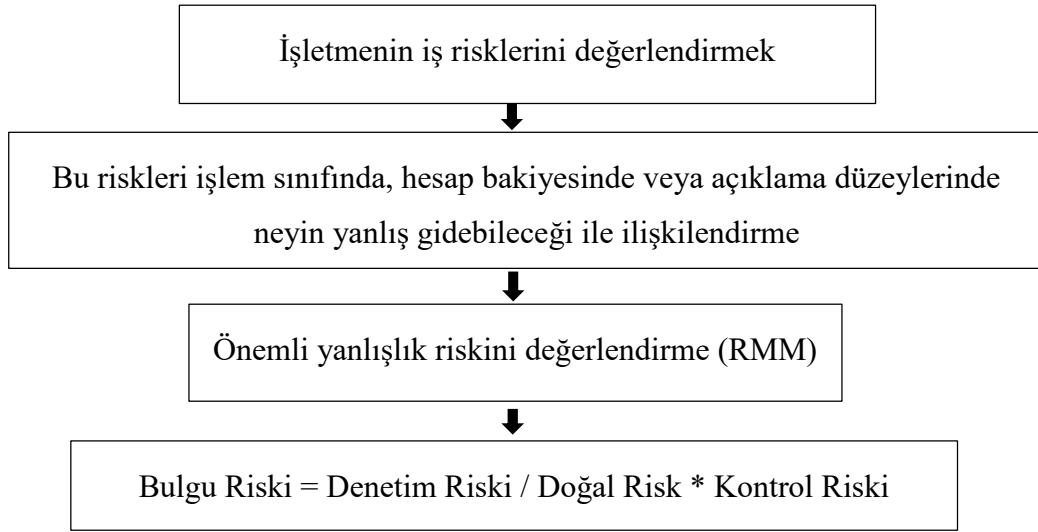
(I) Doğal risk diğer bir anlamıyla yapısal olan risk, iç kontrol dikkate alınmaksızın finansal tablolarda önemli bir yanlışlığın bulunma olasılığıdır (Messier vd., 2008). İç kontrollerin ayrı tutulmasının nedeni ise denetim riskini etkileyen durumları birbirinden ayrı olarak belirlemek içindir (Erdoğan, 2005:9-10). Doğal riski, işletme yapısı, yönetimin dürüst oluşu, işletme yönelimi önceki denetim sonuçları, ilk denetim çalışması olması, alakalı taraflar, olağanüstü işlemler, işletmenin geçmişten gelen sorunları, personel değişikliği ve teknolojik gelişmeler etkileyen unsurlardır (Bozkurt, 2000:109).

(II) Kontrol riski, hataların iç kontrolü oluşturan politika ve yöntemlerle önlenememesi ya da bulunamaması riskidir (Kepekçi, 1998:52). Bu risk, kurumun mali tablolarının hazırlanmasıyla ilgili kurum hedeflerine ulaşmada iç kontrolün tasarım ve işleyişinin etkinliğinin bir fonksiyonudur (Messier vd., 2008).

(III) Bulgu riski (Ortaya çıkarma riski): Kontrol sistemi ile engel olunamayan ya da ortaya çıkarılmayan hatalardan geriye kalan ve denetçinin denetim yöntemleri ile ispat edemediği hata ve hilelerden oluşan risktir (Kaval, 2003:77). Bu riskin düşük çıkması hem denetçiler hem de denetlenen işletme için istenilen bir neticedir (Yükçü ve Okur, 2021).

Denetim riski için üç tür risk modeli belirtilse de esas olarak iki model mevcuttur. Bunlar mali tabloların önemli bir yanlışlık içermesi riski (doğal ve kontrol riskidir), diğeri ise önemli yanlışlığı bulama riski (bulgu ya da sözleşme) riskidir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 195- 196). Bu riskler arasında ters yönlü bir ilişki vardır. Bu durumda eğer doğal risk artarsa kontrol ve bulgu riski azalır ve toplanacak kanıt miktarı artar (Varıcı ve Karataş, 2017). Doğal ve kontrol riski denetlenen işletme ile ilgili iken bulgu riski denetçi tarafından kontrol edilir. Denetçi doğal ve kontrol riskine göre bulgu riskini ayarlayabilir (Kepekçi, 1998: 57). Bu durumda örnek olarak denetçi eğer denetlenen işletmenin doğal ve kontrol riskini çok yüksek oranda belirtmemişse, etkinliklerini kabul edilebilir denetim riski düzeyine ideal olarak bulgu riskini daha düşük tutmak zorunda olacaktır (Uludağ, 2015).

Şekil 5. Denetim Riski



Kaynak: Messier vd., 2008; Yomchinda, 2023.

Denetim riski modeli yukarıda Şekil 5'teki gibi formüle dökülmüştür. Denetçinin hesap bakiyesi, işlem sınıfı veya açıklama düzeyinde denetim risk modelini kullanmasında üç adım söz konusudur (Messier vd., 2008). Bu adımlar; planlanmış bir denetim riski seviyesinin belirlenmesi, önemli yanlışlık riskinin değerlendirilmesi ve uygun tespit riski seviyesi için denetim riski denkleminin çözülmesidir.

Denetçi, denetimini yaparken belli bir risk düzeyi belirlemeli ve bu riske göre denetim çalışma planını yapmalıdır. (Varıcı ve Karataş, 2017). Denetim planlamasında risklerin kapsamının doğru olarak belirlenmesi önemli bir faktör olduğu için riskleri doğru olarak belirlemek denetim plan ve programının da doğru olarak belirlenmesini sağlayacaktır. Ve böylece denetimde elde edilecek fayda maksimum düzeyde gerçekleştirilecektir (Kır, 2010).

9.2.5. İç Kontrolleri Tanıma ve Kontrol Riskini Değerleme

Denetim planlamasındaki diğer bir unsur iç kontrollerdir (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 127-132). Hem denetim standartlarında hem de denetim sürecinin planlanması kısmında denetçinin denetlenen müşteri firmanın iç kontrol yapısı hakkında yeterli bilgi edinmesinin zorunluluğu ifade edilmiştir (Akışık, 2005).

İç kontroller genel anlamda, yönetsel ve muhasebe kontrolü olmak üzere iki kısımda incelenmektedir (Alptürk, 2008: 30). Yönetsel kontrol, daha çok yönetim fonksiyonu kısımlarını içerirken, muhasebe kontrolü ise varlıkların korunması ve muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini içeren kısımdır (Yılancı, 2015).

İç kontrollerin ana amaçlarına bakıldığında, muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini temin etmesi yer almaktadır (Kepekçi, 1998:39-44). Bu yönüyle denetçiler için işletmelerdeki iç kontrol alanı önemli alanlardan bir tanesini oluşturmaktadır ve denetim planı yapılırken iç kontrollerden alınan bilgiler, planın oluşmasında yön vermektedir (Yılcı, 2008). Eğer iç kontrol sistemi istenilen düzeyde yapılmışsa bu durumda risk düşer ve denetçi daha az örnek üzerinde çalışma gerçekleştirmek üzerine bir program yapar (Kaval, 2003:88-99).

9.2.6. Denetim Programının Oluşturulması

Denetim planlamasının son aşaması, denetim programının yapılmasıdır (Bozkurt, 2000:188). Denetim programı kısaca denetimde uygulanacak işlemlerin ne şekilde olacağı, personelin görev dağılımının nasıl olacağı ve denetimin zaman ve süresinin ne şekilde olacağının belirlendiği bir taslaktır (Kepekçi, 1998:76). Denetçi, isterse hazırlayacağı programı özet ya da ayrıntılı şekilde hazırlayabilir. Özet program süreci, denetim programını genel hatlarıyla ele alıp denetçiye daha esnek bir çalışma sağlarken, ayrıntılı program ise denetim sürecini daha derinlemesine sunduğu için denetçiye kolay bir çalışma sağlamaktadır (Haftacı, 2014:52).

Sorumlu olan denetçi, önemlilik ve risk gibi kavramları ele alarak tüm denetimin istenilen uygunlukta gerçekleşmesi için bir program hazırlamaktadır (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 165-167). Hazırlanan program başlarda daha esnektir. Çünkü değerlendirme aşamasında belirlenen risklerin aksine bir sonuç ortaya çıkarsa bu programda değişikliklere neden olmaktadır. Bu yüzden başlardan esnek olan program, sürecin devamlılığında kesinlik kazanmaktadır (Yılcı, 2008).

Denetim programı:

I. Denetim planı, kullanılacak denetim tekniklerinin çeşidi, yapılacak denetimin süresinin ve kapsamını belirten denetim programları çerçevesinde uygulanır.

II. Denetim programları, denetimin yürütülmesi sırasında her bir denetim alanı için planlanan denetim tekniklerini belirleyen ve bunları çalışma kâğıtlarıyla ilişkilendiren belgelerdir.

III. Denetim programı çerçevesinde yapılacak görevlendirmelerde, ekipteki kişilerin sorumluluk, mesleki teknik bilgi, yetenek ve deneyimleriyle ilgili hususlara dikkat edilir ve görevleri açıklıkla belirlenmektedir.

IV. Hazırlanan denetim programı, denetim çalışmaları esnasında gözden geçirilir. Gerekli görüldüğünde, denetim programında gerekçesi belirtilerek değişikliğe gidilebilmektedir.

V. Uygulanan denetim programları, ilgili çalışma kâğıtları ile birlikte yapılan iş için bir kanıt oluşturmaktadır (KGK, 2012).

Denetim standartlarına göre program yazılı hale olması, denetim planı hazırlanırken yol gösterici olmaktadır (Kardeş Selimoğlu vd.,2019:67).

9.3. DENETİM PROGRAMININ YÜRÜTÜLMESİ

Denetim sürecinde planlamadan sonraki gelen aşama, hazırlanan programın uygulanmasıdır (Haftacı, 2014:52). Planlamanın son bulmasıyla başlayan süreç denetim raporu verilene kadar devam eder (Kaval, 2003:85-86). Bu aşamanın işleyişi kanıtların toplanıp daha sonrasında değerlendirilmesini kapsamaktadır (Güredin, 2000: 123).

Denetim planlama aşamasından sonra denetim konusu bölümlere ayrılır, her bölümde uygulanacak denetim işlemleri (denetim prosedürleri, denetim testleri) belirlenerek kanıtlar toplanmaya başlanmaktadır (Şengür, 2016: 146; Bakan ve Dursun, 2020).

9.3.1. Kanıtların Toplanması

Denetim kanıtı tanım olarak, denetçinin denetim görüşünün dayandığı sonuçlara varırken kullandığı bütün bilgilerdir ve mali tabloların temelini oluşturan muhasebe kayıtlarında yer verilen bilgileri ve diğer bilgilerdir (Messier vd., 2008).

Denetçi, denetim raporunda vereceği görüşten önce uygun ve yeterli denetim kanıt elde etmelidir (Leung vd., 2015). Buradaki yeterlilikten kasıt toplanacak kanıtın miktarıdır, uygunluk ise kanıtın kalite ölçüsüdür (Çetinkaya, 2017).

Denetim kanıtlarının kabul edilebilirliği denetçinin yargısına bağlıdır (Güredin, 2000: 134). Kanıtlarda uygunluk ve miktar önem taşımaktadır. Kanıtların uygunluğu etkileyen unsurlar şu şekildedir (Buz, 2015:30-34);

➤ Güvenilirlik: Denetçinin elde ettiği kanıtlar muhasebe ortamında ulaşılan kanıtlardan güvenilirliği daha fazladır.

➤ Kaynak: Etkili bir iç kontrole sahip işletmelerden ulaşılan kanıtların güvenilirliği fazladır.

- Zamanlılık: Dönem kapandıktan sonra toplanan kanıtlar daha güvenilirlerdir.
- Objektiflik: Aynı sonucu veren kanıtlar olarak belirtilmektedir.

Toplanacak kanıtların sayısını belirleyenler önemlilik, risk nitelik ve anakütledir.

Anakütle, önemlilik, risk seviyesi toplanacak kanıtlarla doğru orantılıdır. Kanıtların niteliği arttıkça toplanan kanıtlar ters orantılı olarak ilerlemektedir (Bakan ve Dursun, 2020).

BDS 315 ve BDS 330’da zorunlu kılındığı ve ayrıntılı biçimde açıklandığı üzere, denetçinin görüşüne dayanak oluşturan makul sonuçlara ulaşmak için kullanılacak denetim kanıtları, risk değerlendirme prosedürleri ve daha sonrasında denetim prosedürleri; detay testleri ve kontrol testleri ve analitik maddi doğrulama prosedürleri içine alan maddi doğrulama prosedürleridir (BDS-500).

Kanıtları toplamak için genel kabul görmüş denetim standartlarında belirtilen teknikler kullanılmaktadır. Bunlar:

- Belge inceleme: Her türlü muhasebe belgesinin uygunluk, şekil ve içerik bakımından uygun olup olmadığının incelenmesidir.
- Soruşturma: denetçinin sorularına sözlü olarak yanıt almasıdır.
- Yeniden Hesaplama: İşletmenin hesaplamalarının denetçi tarafından yinelenmesidir.
- Göz Atma: Denetçinin muhasebe kayıtlarını çok ayrıntıya girmeden inceleyip sıra dışı bir durum olup olmadığını bakmasıdır.
- Gözlem: Denetçinin denetlenen işletmede işlemlerin yapılmasını incelenmesidir.
- Fiziki inceleme: Kayıtlarda olan varlıkların gerçekten var olup olmadığını denetçinin fiziki ortamda gidip tespit etmesidir.
- Doğrulama: Denetçinin üçüncü bir kişi veya kurumdan yazılı bilgileri temin etmesidir.
- Analitik İnceleme: Denetçinin oran ya da trend analiz yaparak sıra dışı bir durum varsa bunu tespit etmesidir
- Kayıt sisteminin yeniden izlenmesi: denetçinin belirli bir örnek seçerek muhasebe kayıtlarını baştan sona doğruluğunu incelemesidir (Şengür, 2016: 232).

Çalışma Kâğıtları, denetimin planlanmasından denetçi raporunun hazırlanmasına kadar denetçilerin denetim görüşlerini destekleyecek yeterli kanıt sağlamaları ve denetim görüşünü desteklemek için toplanan kanıtların denetim çalışma kâğıtlarında belgelenmesi gerekmektedir (Whittington & Pany 2022:76-79).

“Denetçinin, denetim süreci sırasında gerçekleştirdiği çalışmaları, uyguladığı yordamları, yaptığı testleri ve bunlardan elde ettiği sonuçları kaydettiği kâğıtlara” çalışma kâğıdı denir (Erdoğan, 2005: 62).

Çalışma kâğıtları, fiziki, elektronik, manyetik ve benzeri ortamlarda kayıt altına alınabilir (BDS, 230). Çalışma kâğıtları, bağımsız denetim rapor tarihinden itibaren en az 10 yıl süreyle saklanır. Bağımsız denetim kuruluşları çalışma kâğıtlarının saklanmasına ilişkin süreç ve politikaları belirlemek zorundadırlar (KGK,2012).

Çalışma kâğıtları denetim boyunca birden çok fayda sağlanmaktadır. Bunlar:

- Denetim süreci boyunca süreçlerin birleşmesini ve koordinasyonunu sağlar.
- Denetim raporu hazırlanmasında zemin oluşturur.
- İç kontrol hakkında bilgi verir.
- Savunma kanıt olarak kullanılır
- Gelecek dönemdeki denetim çalışmalarına yol gösterici olur (Elitaş, 2011: 72-76).

Çalışma kâğıtları içerisindeki bilgilerin kullanım zamanına göre iki farklı dosyada kaydedilir. Bu dosyalar sürekli dosyalar ve cari dosyalar olmak üzere ikiye ayrılmaktadır (Kardeş Selimoğlu vd., 2017: 175).

(I) Sürekli Dosyalar: Farklı dönemlerde de faydalanılabilen ve işletmenin genel durumunu hakkında belgelerin bulunduğu dosyadır. Bu belgelerin bulundurmalarındaki amaç işletmenin yıllar içerisindeki değişimini gözlemlemek ve her seferinde yeni çalışma kâğıtlarının hazırlanmasını engellemektir (Duman, 2008).

(II) Cari Dosyalar: Sadece denetimi yapılan yılın bilgi ve belgelerin bulunduğu dosyadır. Denetimi yapılan yılın çalışma kâğıtlarını kapsamaktadır (Şengür, 2016: 238).

9.3.2. Denetimin Tamamlanması ve Denetim Raporunun Hazırlanması

9.3.2.1. Denetimin Tamamlanması Aşaması

Denetim sürecinin tamamlanıp sonuçların değerlendirmesini kapsamaktadır. Denetimin tamamlanması sürecinde yapılan çalışmalar aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır:

- Sürecin başında hazırlanan programı tekrardan gözden geçirerek atlanılan bir noktanın olup olmadığını kontrol etmek,
- İşletme için gelecekte oluşabilecek belirsizlik durumlarını değerlendirmek,
- Denetçi bilanço tarihinden sonraki dönemde önemli olayları inceleyerek bunların denetimi yapılan finansal tablolar için bir düzenleme gerekip gerekmediğine bakmaktadır.
- Denetimi yapılan işletmenin ticari ilişkide olduğu işlemlerin incelenmesi,
- Mali tabloların son taslağı üzerinde genel analitik testler uygulanarak bilgilerin güvenilirliği incelenmelidir (Duman, 2008).
- Son olarak denetçi, rapor oluşturulmadan önce çalışma kâğıtları tekrardan inceler, kanıtların yeterliliğini değerlendirip önemlilik ve risk düzeylerini gözden geçirir ardından işletmeden istediği düzeltmelerin yapılıp yapılmadığını dikkate alarak bunları raporuna yansıtır (Özbirecikli, 2017).

9.3.2.2. Denetim Raporunun Hazırlanması

Denetçi, denetim süreci boyunca elde ettiği dayanaklar doğrultusunda belirlenmiş ilke ve standartları göz önünde bulundurarak finansal tablolara ait görüşü rapor haline getirmektedir (Özbirecikli, 2017).

Denetçinin hedefi, ulaşılan denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak finansal tablolara ilişkin bir görüş oluşturmak ve yazılı bir rapor aracılığıyla açık bir şekilde bu sunmaktır (BDS, 700).

Denetim raporunda denetçi, topladığı kanıtlar doğrultusunda olumlu, sınırlı olumlu, görüş bildirmekten kaçınma ve olumsuz görüş olarak bu dört görüşten birini bildirir.

(I) Olumlu görüş: Denetçinin; finansal tabloların, bütün önemli yönleriyle, geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varması durumunda verdiği görüştür (BDS, 700).

(II) Sınırlı Olumlu Görüş: Yeterli ve uygun denetim kanıtı ulaşmış olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa ya da görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte, varsa tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa sınırlı olumlu görüş vermektedir (BDS, 705).

(III) Olumsuz Görüş: Yeterli ve uygun denetim kanıtı ulaşmış olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve etkisinin yaygın olduğu neticesine varırsa olumsuz görüş verir. (BDS, 705)

(IV) Görüş Vermekten Kaçınma: Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve varsa tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır. (BDS, 705).

İKİNCİ BÖLÜM

KÜÇÜK ve ORTA BÜYÜKLÜKTEKİ İŞLETMELER (KOBİ)

Bu bölümde Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler (KOBİ)'nin tanımları aktarılmış bunun yanında KOBİ'lerin, Dünya ve Türkiye'deki genel durumları hakkında bilgiler verilmiştir.

1. DÜNYA'DA KOBİ TANIMI

Küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin ortak bir tanımı olmamakla birlikte tanımları sektöre göre, ülkeye göre hatta zamana göre farklılık göstermektedir (Mecek 2020). Aşağıda bazı KOBİ tanımlarına yer verilmiştir.

Amerika Birleşik Devletleri (ABD), KOBİ'leri varlık yapısına, çalışan sayısına, kazançlara ve sektöre göre sınıflandırmaktadır. 500'den az çalışanı olanları küçük işletme, 500-1500 arası çalışanı olanları ise orta büyüklükte işletme olarak tanımlamaktadır.

Ekonomik İş birliği ve Kalkınma Örgütü (OECD) KOBİ tanımı 250 kişiden az istihdam edilmektedir. KOBİ'ler ayrıca mikro işletmeler (10'dan az çalışan), küçük işletmeler (10 ila 49 çalışan), orta ölçekli işletmeler (50 ile 249 çalışan) olarak alt bölümlere ayrılmaktadır (OECD, 2000).

Avrupa Birliği Komisyonu'nca 2003'te KOBİ tanımını 250'den az kişi istihdam edilen, senelik cirosu 50 milyon Euro'yu ve/veya senelik bilanço toplamı 43 milyon Euro'dan fazla olmayan işletmeler olarak tanımlanmıştır (Yoldaş, 2023).

2. DÜNYA'DA KOBİ'LERİN GENEL DURUMU

KOBİ'ler ekonominin genelinde, özellikle de gelişmekte olan ülkelerde önemli bir rol yer tutmaktadır. KOBİ'ler, küresel ölçekte işletmelerin büyük çoğunluğunu oluşturarak hem istihdamın artırılmasında hem de ekonomik büyümenin desteklenmesinde kritik bir rol üstlenmektedir. Günümüzde KOBİ'ler, dünya genelindeki işletmelerin yaklaşık %90'ını ve toplam istihdamın %50'sinden fazlasını temsil etmektedir. Gelişmekte olan piyasalarda kayıtlı işlerin büyük çoğunluğu, 10 işten 7'si KOBİ'ler tarafından oluşturulmaktadır. Bu yapısal özellikleri, KOBİ'leri hem ulusal hem de uluslararası düzeyde ekonomik kalkınmanın temel aktörlerinden biri haline getirmektedir. Kayıtlı KOBİ'ler gelişmekte olan ekonomilerde milli gelirindeki Gayrisafi Yurt İçi Hasıla (GSYİH) %40'ına kadar katkıda bulunmaktadır. Kayıt dışı

KOBİ'ler dâhil edildiğinde bu rakamlar önemli derecede yüksektir. Dünya bankasına göre, büyüyen global işgücünü karşılamak için 2030 yılına kadar 600 milyon işe ihtiyaç duyulacak ve bu da KOBİ'lerin gelişimini dünya çapındaki birden fazla ülke için yüksek bir öncelik haline getirmektedir (WB, 2019).

3. TÜRKİYE' KOBİ TANIMI

Türkiye'de 2005 yılına gelene kadar, nicel ve nitel birçok fonksiyonu barındıran farklı KOBİ tanımı mevcuttur. (Bayülken ve Kütükoğlu, 2012: 3). Bazı kurumların KOBİ tanımları aşağıdaki gibidir;

Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı (KOSGEB) tanımı, 1990 tarihinde yürürlüğe konan 3624 sayılı KOSGEB kuruluş yasasına göre 1–50 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeleri “küçük ölçekli”, 51–250 işçi çalıştıran imalat sanayi işletmeleri “orta ölçekli” olarak tanımlanmıştır. Halk Bankası KOBİ tanımında sınıflama sektör ayrımı yapmadan 1- 250 işçi istihdam eden işletmeler KOBİ olarak kabul etmiştir.

Türkiye İhracat Kredi Bankası (Eximbank) tanımı, kısa vadeli (TL) krediler kapsamında KOBİ ihracat kredisi için 1–200 işçi çalışanı bulunan, sabit sermaye yatırımları 2 milyon USD'yi aşmayan imalat sanayi işletmeleridir.

Sanayi Bakanlığı tanımında; işçi sayısı 1-9, yıllık satış geliri 1 milyon TL olanlar “çok küçük ölçekli”; işçi sayısı 10-49, sayısı yıllık satış geliri 5 milyondan düşük olan işletmeler “küçük ölçekli” işçi sayısı 50-200 ve yıllık satış geliri 25 milyonun altında olan işletmeler orta ölçekli olarak tanımlanmıştır.

Avrupa Birliğinde ortak KOBİ tanımının üye ve üye olmaya aday devletlere öneri niteliğinde sunması sonrasında Türkiye'de tüm kurumlar için geçerli olacak ortak bir KOBİ tanımı oluşturulmuştur. 2005 yılında 25997 sayılı Resmî Gazete' de yayımlanan ve 2006 tarihinde yürürlüğe konulan “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelik” ile KOBİ'lerin sınıflandırılmasında AB'de olduğu gibi çalışan sayısı, bilânço ve satış büyüklüklerini esas alan tanım uygulanmaya başlanmıştır. (Çatal,2007; TOBB, 2011).

Bilim, Sanayi ve Teknoloji Bakanlığı (BSTB) tarafından, KOSGEB koordinasyonunda ve ilgili kurum ve kuruluşların katkılarıyla mevcut yönetmelikte değişiklik yapılmasına ilişkin çalışmalar yürütülmüştür 4 Kasım 2012 tarihli ve 28457 sayılı Resmî Gazete' de “Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin Tanımı, Nitelikleri

ve Sınıflandırılması Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” yayımlanmıştır. Yönetmelik değişikliği ile 250 kişiden az yıllık çalışan istihdam eden ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 40 milyon Türk Lirasını aşmayan ve mikro işletme, küçük işletme ve orta büyüklükteki işletme olarak sınıflandırılan ekonomik birimler veya girişimler, KOBİ olarak tanımlanmıştır (KOSGEB, 2014).

KOBİ tanımı ile ilgili 24.06.2018 tarihinde yapılan değişiklik ile 40 milyon TL sınırı 125 milyon olarak değiştirilmiştir. Değişiklik kapsamında işletmelerin çalışan sayıları konusunda herhangi bir güncelleme yapılmamıştır. Fakat net mali bilanço ve satış gelir sınırında artışa yapılmıştır. Bu bağlamda mali bilançosu veya yıllık net satış tutarından herhangi biri 3 milyon TL geçmeyen işletmelerde "mikro işletmeler"; yıllık net satış tutarı ya da mali bilançosundan herhangi biri 25 milyon TL geçmeyen işletmelerde "küçük işletmeler" ve yıllık net satış tutarı ya da mali bilançosundan herhangi biri 125 milyon TL aşmayan firmalarda “orta büyüklükte işletmeler” olarak tanımlanmıştır.

Şu anki mevcut KOBİ tanımı ise Resmî Gazete de 24.05.2023 tarihinde 33201 sayılı yayımlanan 7297 numaralı yönetmelikte küçük ve orta büyüklükteki işletmelerin tanımı, nitelikleri, sınıflandırılması ile uygulamalarına ilişkin usul ve esaslar açıklanmıştır.

KOBİ tanımı “yıllık çalışan sayısı 250 kişiden az olan ve yıllık net satış hasılatı veya mali bilançosundan herhangi biri 500 milyon lirayı aşmayan işletmeler” olarak güncellenmiştir.

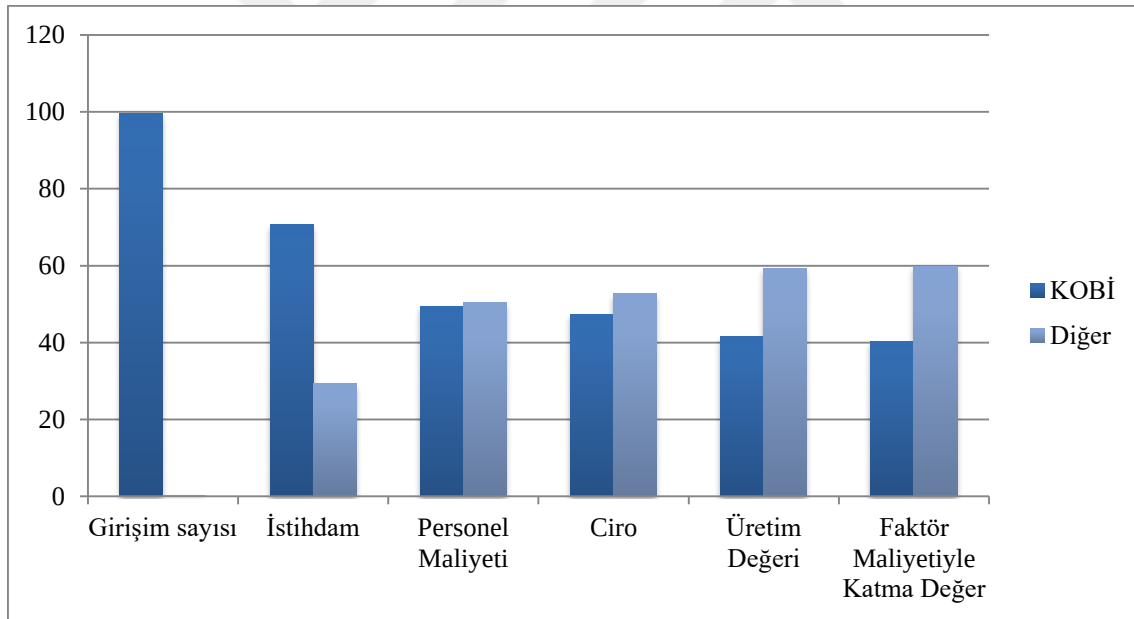
4. TÜRKİYE’DE KOBİ’LERİN GENEL DURUMU

Türkiye’de Cumhuriyetin ilk yıllarında mevcut ekonomik şartlar nedeniyle bir taraftan özel sektöre teşvikler de bulunulurken bir taraftan da oluşan boşlukları doldurmak için kamu iktisadi teşekkülleri oluşturmuştur. 1950 yılından itibaren özel sektör ön plana çıkmaya başlamıştır. KOBİ’lerle ilgili gelişmeler 1963 yılında başlayan Beş yıllık kalkınma planlarıdır. Yapılan planlarda KOBİ’ler ile ilgili kararlar alınmıştır ve 24 Ocak 1980 kararlarıyla girişimcilik daha ön planda olmaya başlamıştır. KOBİ’lere verilen önemi göstermek üzere yapılan diğer bir çalışma ise 1996 yılı “KOBİ YILI” olarak ilan edilmiştir (Özdemir vd., 2011).

Türkiye gibi gelişmekte olan ülkelerde ekonomik, sosyal ve siyasi olayalar sürekli baş göstermesi büyük işletmeler daha fazla etkilenirken KOBİ'ler bu durumdan daha az oranda etkilenmiştir. Ve yine gelişmekte olan ülkelerde kriz dönemlerinde KOBİ'lerin daha yüzeysel olarak etkilenmesine sağlamıştır (Yılmaz ve Yıldız, 2020).

KOBİ'lerin sağladığı avantajlar ve ekonomiye katkıları Dünya'da ve Türkiye'de her geçen gün artmaktadır. Türkiye'de KOBİ'ler tek başlarına ele alındığında ekonomiye olan katkıları çok küçük olsa da KOBİ'leri bir bütün olarak değerlendirildiğinde ekonomiye ve toplumsal olarak büyük katkıları olduğu görülmektedir (Özdemir vd., 2011). Türkiye İstatistik Kurumu (TÜİK) 2023 KOBİ'lere ait ulaşılan bilgilere göre KOBİ'ler; 2023 yılında toplam girişim sayısının %99,7'sini oluşturmakta, buna karşılık; istihdamın %70,5'ini, personel maliyetinin %47,9'unu, cironun %47,4'ünü, üretim değerinin %41,6'sını ve faktör maliyetiyle katma değer %40,1'ini oluşturmuştur (TÜİK, 2023).

Şekil 6. TÜİK 2022 KOBİ'lere Ait Veriler



Kaynak: TÜİK, 2022.

5. KOBİ'LER İÇİN TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARDI (TFRS)

Küreselleşmenin artmasıyla birlikte uluslararası ticarete artmaya başlamıştır. Bu artış beraberinde ülkelerin farklı muhasebe dili kullanması sebebiyle işletmelerin finansal raporlarının anlaşılmasını güçleştirmiş ve aralarındaki karşılaştırmayı zorlaştırmıştır. Bunun sonucunda da muhasebede uluslararası kullanılan ortak bir dilin oluşturulma ihtiyacı doğmuştur. Muhasebedeki bu ihtiyaca karşılamak amacıyla,

muhasebe düzenlemesi yapan otoriteler harekete geçmiş ve finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi, düzeltilmesi ve uygulanması konusunda ortak bir ölçüt oluşturulması için karar almışlardır. Yapılan çalışmalar sonucunda, Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu, (International Accounting Standards Board-IASB) tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) oluşturmuştur ve birçok ülke tarafından uygulanmaya konulmuştur. Ülkemizde ise, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu tarafından Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarını set olarak aynı şekilde uygulama konusunda karar alınmıştır ve 31.12.2005 tarihinde uygulanmaya başlamıştır (Ercan ve Büyükoğlu, 2017).

Uygulamaya başlanılan UFRS, KOBİ'ler için uygulaması zor ve karmaşık bir hal almıştır (Akdoğan, 2010). Ayrıca tam set UFRS uygulamasının işletmeler için maliyetli olması, beklenildiği kadar da yararlı olmayacağı fikriyle farklı rapor oluşturma yoluna gidilmiştir (Özdemir, 2012).

KOBİ'lerin ihtiyaçları göz önünde bulundurarak Uluslararası Muhasebe Standartları 2009 yılının Haziran ayında üyelerin kararı ile KOBİ'ler için UFRS'ler kabul edilmiş ve 9 Temmuz 2009 tarihinde de sunulmuştur (Karakaya, 2010). Yayımlanan standartlar tam UFRS'dan, önemli ölçüde azaltılmış muhasebeleştirme, ölçüm ilkeleri ve açıklama gereklilikleri ile basitleştirilmiş bir versiyon olmuştur. Buradaki amaç, işletmelerin yüksek kalitede ve küresel olarak tutarlı mali raporlar üretmeleri için bir platform sunmaktır (Chand vd., 2015).

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (International Accounting Standards Board- IASB) KOBİ muhasebe standartlarını hazırlanırken aşağıdaki hususlar dikkate alarak oluşturmuştur:

- KOBİ standartları, International Financial Reporting Standards (IFRS) baz alınarak ortaya konulmuştur.
- KOBİ standartlarında yapılan değişiklikler, kullanıcıların ihtiyaçlarına göz önünde tutularak hazırlanmıştır.
- KOBİ muhasebe standartları, gelişmekte olan ülkelerin KOBİ'lerine uluslararası ortamda kendini gösterme olanağı verecek ve KOBİ'ler arasında eşitlik sağlanacaktır.
- İşletmeler büyüyüp tam standart setine geçtiğinde sorunlar yaşanmayacaktır.

➤ Genel amaçlı finansal tabloları inceleyen denetçiler, finansal bilgilerin gerçeğe uygun olduğu hususunda görüş bildirebileceklerdir.

➤ KOBİ standartları, mikro olarak tanımlanan işletmelerin de kullanımına uygun olarak hazırlanmıştır (Akdoğan, 2010).

KOBİ’ler için IASB tarafından oluşturulan yeni standart, Türkiye Muhasebe Standartlar Kurulu (TMSK) tarafından 01.11.2010 tarihinden “KOBİ’ler için TFRS” Resmî Gazete’de yayınlanmıştır. Yayınlanan standart 1 Ocak 2013 tarihi itibarıyla KOBİ’lerin muhasebe kayıtları ve finansal tablolarını TFRS’ye uygun olarak gerçekleştirmeleri ve muhasebe sistemlerini buna göre düzenlemeleri zorunlu kılınmıştır (Ercan ve Büyükoğlu, 2017).

KOBİ’ler için hazırlanan TFRS seti incelendiğinde, temelde üç bölümden oluşmaktadır. Birinci kısım, 35 bölüm ve bir sözlük, İkinci kısım, uygulama kılavuzu olup, bu kısımda finansal tablo örnekleri ve açıklanacak dipnot bilgileri yer almaktadır. Üçüncü kısım, standartların açıklamalarına ilişkin kontrol listeleri yer verilmiştir (Kara, 2012). KOBİ TFRS bölüm ve kapsamları hakkında açıklamalar Tablo 6’da verilmiştir.

Tablo 6. KOBİ TFRS Bölüm ve Kapsam

Bölüm No.	Bölüm Adı	Bölüm Kapsamı
1	KOBİ	KOBİ’lerin özellikler hakkında bilgi verilmiştir.
2	Kavramlar ve Genel İlkeler	KOBİ’ler açısından finansal tabloların amacını ve finansal tablolarında yer alan bilgilerin kullanışlı olmasını sağlayacak nitelikleri içermekle birlikte finansal tablolarının dayandığı temel kavram ve ilkeleri açıklamaktadır.
3	Finansal Tabloların Sunuluşu	Finansal tabloların gerçeğe uygun sunumundan neyin anlaşılması gerektiğini, KOBİ TFRS ile uyumun koşullarını ve tam bir finansal tablo setinin neyi içermesi gerektiği açıklanmıştır.
4	Finansal Durum Tablosu	Finansal durum tablosunda sunulacak verilerin niteliğini ve sunum yöntemlerini açıklanmıştır.
5	Kapsamlı Gelir Tablosu ve Gelir Tablosu	Döneme ait toplam kapsamlı kârın, yani işletmenin finansal performansının bir veya iki ayrı finansal tabloda sunulmasına ilişkin hükümleri içerir. Sözü edilen tablolarda sunulması gereken bilgiler ile bu bilgilerin nasıl sunulacağı konuları bu bölümde sunulmuştur.

Tablo 6. (Devam) KOBİ TFRS Bölüm ve Kapsam

Bölüm No.	Bölüm Adı	Bölüm Kapsamı
6	Öz kaynak Değişim Tablosu ile Gelir ve Dağıtılmamış Kârlar Tablosu	İşletmelerin öz kaynaklarında dönem içerisinde meydana gelen değişikliklerin öz kaynak değişim tablosunda ya da belirli koşulların yerine getirilmesi ve işletmelerce tercih edildiği durumlarda gelir ve dağıtılmamış kârlar tablosunda sunulmasına dair gerekli bilgiler içermektedir.
7	Nakit Akış Tablosu	Nakit akış tablosunda yer alması gereken bilgileri ve bu bilgilerin nasıl sunulacağı konularını düzenlemektedir. Nakit akış tablosu, işletme faaliyetlerinden, yatırım faaliyetlerinden ve finansman faaliyetlerinden kaynaklanan değişiklikleri ayrı ayrı göstermek suretiyle, raporlama döneminde işletmelerin nakit ve nakit benzerlerinde meydana gelen değişiklikler hakkında bilgiler verilmiştir.
8	Finansal Tablo Dipnotları	Finansal tablo dipnotlarında sunulması gereken bilgilere ilişkin genel ilkeleri ve bu bilgilerin nasıl sunulacağı anlatılmıştır.
9	Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolar	Konsolide finansal tabloların hazırlanması gereken koşulları ve bu tabloların hazırlanmasına ilişkin bilgiler sunulmuş ve bireysel finansal tablolarla birleşik finansal tablolara ilişkin nasıl bir yol izlenmesi gerektiği açıklanmıştır.
10	Muhasebe Politikaları, Tahminler ve Hatalar	Finansal tabloların hazırlanması için gerekli muhasebe politikalarının seçiminde ve uygulamasına yol gösterir. Ayrıca, muhasebe tahminlerindeki değişiklikleri ve önceki dönem finansal tablolarında yapılmış olan yanlışlıkların düzeltilmesi işlemlerinin nasıl olacağıyla açıklanmıştır.
11	Temel Finansal Araçlar	Temel finansal araçlara uygulanır ve tüm işletmeler ile ilgili olan kısımlar anlatılır.
12	Diğer Finansal Araçlar	Daha karmaşık nitelikteki diğer finansal araçlara ve işlemlere uygulaması anlatılır.
13	Stoklar	Stokların muhasebeleştirilmesi ve ölçülmesi ile ilgili ilkeleri açıklanmıştır.
14	İştiraklerdeki Yatırımlar	İştiraklerin, konsolide finansal tablolarda ve ana ortaklık niteliğinde olmayan ancak bir veya daha fazla iştirakte yatırımı bulunan bir yatırımcının finansal tablolarında muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.
15	İş Ortaklıklarındaki Paylar	Paydaşların, konsolide finansal tablolarda ve ana ortaklık niteliğinde olmayan fakat bir ya da daha çok iştirakte yatırımı bulunan bir yatırımcının finansal tablolarında muhasebeleştirilmesi amacıyla gerçekleştirilmesi açıklanır.
16	Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller	Yatırım amaçlı gayrimenkul tanımını karşılayan arsa ya da binalar ile faaliyet kiralaması çerçevesinde kiracı tarafından elde tutulan ve yatırım amaçlı gayrimenkul olarak kabul edilen bazı hakların muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.
7	Maddi Duran Varlıklar	Maddi duran varlıkların ve gerçeğe uygun değeri aşırı maliyete veya çabaya katlanmadan güvenilir bir şekilde ölçülemeyen yatırım amaçlı gayrimenkullerin muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.

Tablo 6. (Devam) KOBİ TFRS Bölüm ve Kapsam

Bölüm No.	Bölüm Adı	Bölüm Kapsamı
8	Şerefiye Dışındaki Maddi Olmayan Duran Varlıklar	Şerefiye ve işletmeler tarafından olağan iş akışı içerisinde satış amaçlı elde tutulan maddi olmayan duran varlıklar dışında tüm maddi olmayan duran varlıkların muhasebeleştirilmesi amacıyla uygulanır.
9	İşletme Birleşmeleri ve Şerefiye	Hem işletme birleşmesi esnasında hem de sonraki dönemlerde şerefiyenin nasıl muhasebeleştirileceğine değinir.
0	Kiralamalar	Kiralama işleminin muhasebeleştirilmesini hakkında bilgiler sunulmaktadır.
1	Koşullu Varlıklar, Karşılıklar ve Koşullu Borçlar	Bütün tutarları ve ödeme zamanları belirsiz borçlara koşullu borçlara ve koşullu varlıklara uygulanır.
2	Öz kaynak ve Borçlar	Finansal araçların borç veya öz kaynak olarak bölümlendirilmesine ilişkin ilkeleri belirten ve öz kaynağa dayalı finansal araç yatırımcısı sıfatı ile hareket eden bireylere veya diğer taraflara ihraç edilen öz kaynağa dayalı finansal araçların muhasebeleştirilmesini düzenlemektedir.
3	Hasılat	Mal satışları hizmet sunumları, işletmenin yüklenici olduğu inşaat sözleşmeleri, işletme varlıklarının başkaları tarafından kullanılmasından sağlanan faiz, isim hakkı ve temettüleri. kaynaklanan hasılatın muhasebeleştirilmesinde uygulanır.
4	Devlet Teşvikleri	Her türlü devlet teşvikinin muhasebeleştirilmesi konusunu düzenlemektedir.
5	Borçlanma Maliyetleri	Borçlanma maliyetlerinin muhasebeleştirilmesi konusunu açıklamıştır.
6	Hisse Bazlı Ödemeler	Tüm hisse bazlı ödeme işlemlerinin muhasebeleştirilmesini ele almaktadır.
27	Varlıklarda Değer Düşüklüğü	Ertelenmiş vergi varlıkları çalışanlara faydaları, bölüm 11, Temel Finansal Araçlar ve bölüm 12, diğer finansal araçlar içine alan finansal varlıklar, gerçeğe uygun değerle ölçülen yatırım amaçlı gayrimenkuller gerçeğe uygun değerden tahmini satış maliyetleri düşülerek ölçülen tarımsal faaliyetlere ilişkin canlı varlıklar hariç tüm varlıklara ilişkin değer düşüklüklerinin muhasebeleştirilmesi ilişkin açıklamalar yapılmıştır.
28	Çalışanlara Sağlanan Faydalar	26. bölümde Hisse Bazlı Ödemeler kapsamındaki hisse bazlı ödeme işlemleri hariç çalışanlara sağlanan bütün faydanın muhasebeleştirilmesinde uygulanır. Çalışanlara sağlanan faydalar dört bölüme ayrılmıştır bunlar: 1-Çalışan kişilere kısa vadeli faydalar 2-İşten ayrılma sonrası sağlanan faydalar 3-Çalışanlara sağlanan farklı uzun vadeli faydalar 4-İşten çıkarma tazminatları bu bölümde açıklanmaktadır.

Tablo 6. (Devam). KOBİ TFRS Bölüm ve Kapsam

Bölüm No.	Bölüm Adı	Bölüm Kapsamı
29	Gelir Vergileri	Gelir vergileri, vergiye dahil kâr üzerinden hesaplanan yurt dışı ve yurt içi tüm vergileri içermektedir.
30	Yabancı Para Çevrim İşlemleri	Yabancı para işlemleri ve yurt dışındaki işletmelerin finansal tablolara nasıl dahil edileceği ve finansal tabloların finansal tablolarda kullanılan para birimine nasıl çevrileceği açıklanmaktadır.
31	Yüksek Enflasyon	Kullanılan birimi yüksek enflasyonlu bir ekonominin para birimi olan işletmeler tarafından uygulanır.
32	Raporlama Döneminden Sonraki Olaylar	Raporlama döneminden sonraki olayları tanımlar ve bu olayların muhasebeleştirilmesi, ölçülmesi ve açıklanmasına ilişkin ilkeleri belirlemektedir.
33	İlişkili Taraf Açıklamaları	İşletmenin finansal durumu ile kâr veya zararının, ilişkili tarafların mevcudiyeti ile ilişkili taraflarla gerçekleştirilen işlemler ve mevcut bakiyelerden etkilenebileceği olasılığına dikkat çekmek için işletmenin finansal tablolarında gerekli açıklamaların yapılmasını gerektirir.
34	Özellikli Faaliyetler	KOBİ'ler tarafından gerçekleştirilen özellikli faaliyetlerin – tarımsal faaliyetler, imtiyazlı hizmet ve maden çıkarma faaliyetleri – muhasebeleştirilmesinde uygulanır.
35	KOBİ TFRS'ye Geçiş	KOBİ TFRS'yi ilk defa uygulayacak işletmeler için açıklamalar yapılmaktadır

Kaynak: KGK, 2010.

KOBİ'ler yayımlanan TFRS'de 35 bölümden oluşmakta ve her bir bölüm detaylı olarak yapılacak işlemler aktarılmıştır. Açıklamalar daha sade bir dil kullanılmış ve gereksiz detaylardan uzak olarak açıklanmıştır. KOBİ TFRS, tam setten farklı olarak uygulaması kolay, daha az açıklama istenilmiş ve ilkeler daha basit şekilde sunulmuştur.

6. KOBİLERİ ETKİLEYEN FİNANSAL FAKTÖRLER

KOBİ'ler genel hatları bakıldığında hem Dünya'da hem de Türkiye'de büyük öneme sahiptir. Ekonomiye katkılarının yanı sıra sosyal açıdan bakıldığında da katkıları büyüktür. Dünya üzerindeki ekonominin yaklaşık %95-99'unu KOBİ'ler oluşturmaktadır. Gerek ihracat ile gerekse ülkelere sağladığı yatırımlarla ekonomiye her geçen gün katkıda bulunmaktadırlar. Kriz dönemlerinde de esnek yapıları sayesinde büyük işletmelere nazaran ekonomiyi dengede tutup açılan boşluklarda doldurmak için yeni faaliyetlerde bulunmaktadırlar. Sosyal açıdan bakıldığında ise ülkelerin yaklaşık %40-80 oranında istihdam sağlayarak işsizlik oranının azalmasını sağlamaktadır. Bölgeler arası ekonomik dengesizliğe karşı daha adil bir gelir dağılımı yönünde katkı sağlamaktadır (Özdemir vd., 2007).

Ülke ekonomilerine sağladıkları avantajların yanı sıra KOBİ'ler finansman, üretim, yönetim, AR-GE ve pazarlama açıdan birçok dezavantajı sorunla karşı karşıya gelmektedirler. Ve bu sorunların en başında finansal sorunlar gelmektedir (Yücel, 2001; Güler, 2010).

KOBİ'lerin finansal sorunlarını genel olarak şu şekildedir (Met, 2011; Katı ve Erdoğan 2021).

- Öz kaynak yetersizliği
- Sermaye piyasasından yararlanmamaları
- Yöneticilerin finansal yönetim hakkında yeteri kadar bilgiye sahip olmamaları
- Büyük işletmelere göre karları az olduğu için oto finansman yapma imkânının sınırlı olması
- Yüksek düzeyde enflasyonun öz kaynakları azaltması
- Banka kredisi alırken yaşanan zorluklar
- Vadeli satışların yüksek oranda olması
- Alacak tahsilatındaki gecikmeler
- İşletme sermaye yetersizliği
- Stoklara yüksek veya düşük oranda yatırım yapılması
- Teşviklerden faydalanamama

Literatüre bakıldığında ulusal ve uluslararası birçok çalışmada KOBİ'lerin en temel sorunu finansman problemi olarak görülmektedir (Torlak Uçkun 2005; Dursun ve Yılmaz, 2007; Türkan, 2011; Zengin ve Aykırı, 2012; 2016; Kılınçlı ve Aygün, 2018, Bekçi ve Usul, 2001; Katı ve Erdoğan, 2021; Eken, 2024).

KOBİ'ler kurulduktan sonra piyasadaki rekabete uyum sağlamak için yoğun sermayeye ihtiyaç duymaktadır. İhtiyaç duydukları öz sermayeyi kendi kaynaklarından sağlayamayan KOBİ'ler dış kaynaklara başvurmaktadır. (Katı ve Erdoğan, 2021).

KOBİ'ler sermaye yapısı bakımından büyük şirketlere göre daha sağlıklı bir mali yapıda göründükleri için ve ayrıca raporlama standartlarındaki problemler, denetim boşluğundan kaynaklanan, kayıtlı olmayan işlemler nedeniyle dış kaynak kullanımında da zorlanmaktadır. Özellikle BASEL II ve BASEL III Kriterleri ile birlikte bankaların

firmaları sınıflandırıp niteliklerine göre karşılık ayırması dış kaynak kullanımını daha da zorlaştırmıştır (Vurur, 2019; Çetiner ve Acar 2021). Bu nedenle KOBİ'ler kendi öz sermayelerini kullanarak ya da faktoring gibi daha maliyetli kuruluşlara yönelmektedirler (Kutlu ve Demirci, 2007; Yurttadur, 2011 5-7).

KOBİ'lerin finansman sağlayabileceği alanlardan bir tanesi sermaye piyasasıdır. Gerek sermaye (SPK) gerekse Borsa İstanbul (BİST) tarafından yapılan halka Arz kampanyalarından KOBİ'ler faydalanmamaktadırlar (Apan ve İslamoğlu, 2014). Bu durumun nedenleri ise KOBİ'lerin aile şirketi olup yönetim hâkimiyetini kaybetme endişesi, ülkemizdeki KOBİ'lerin pek çoğunun mikro ölçekli olması ve yetersiz muhasebe sistemidir (Erkan ve Topal, 2001).

KOBİ'lerin yaşadıkları finansal sorunlara çözüm olarak Yuttadur (2011), şu şekilde önerilerde bulunmuştur. KOBİ'ler öz sermayelerini güçlü tutmalıdır. Özellikle yeni kurulacak işletmelerin ortakları yüksek oranda sermaye koyması gerekmektedir. Borçlanma düşük düzeyde olmalı ve banka kredileri düzenli şekilde ödenerek kredibilite düzeyi yükseltilmelidir. İşletmelerde finansal yönetim önemli olduğu için iyi bir analistten yardım alınmalıdır. Muhasebe kayıtları doğru şekilde tutulmalıdır. Devletin teşvik fırsatlarından yararlanmak için istenilen şartlar tamamlanması ve gerekli adımları atılmalıdır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM GÖRÜŞÜNÜ ETKİLEYEN FİNANSAL FAKTÖRLER: BİST KOBİ ENDEKSİ ÖRNEĞİ ÜZERİNE BİR UYGULAMA

Çalışmanın bu bölümünde ilk olarak çalışmanın amacı, önemi, kapsam ve sınırlılıkları açıklanmıştır. Devamında ise çalışmada kullanılan değişkenlere, veri setine ve çalışmanın analizinde kullanılan yöntem hakkında bilgiler aktarılmıştır. Sonrasında ise yapılan analizler sonucunda ele edilen bulgular aktarılmış ve çıkan bulguların

1. LİTERATÜR TARAMASI

Bu bölümde, çalışmada ele alınan finansal oranlar ayrı başlıklar halinde sunulmuştur. Literatürde finansal oranlar ile denetim görüşü arasındaki ilişkiyi inceleyen çalışmaların analiz sonuçlarına yer verilmiştir.

1.1. LİKİDİTE ORANLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİNİ İNCELEYEN ÇALIŞMALAR

Akgüç (1998), likidite oranlarını işletmelerin kısa zamanda borçlarını ödeyebilme gücünü ve çalışma sermayesinin yeterli olup olmadığına ölçmek adına kullanılan oranlar şeklinde tanımlamıştır.

Likidite düşüşü şirketin kısa vadeli yükümlülüklerini yerine getirememesine ve daha sonrasında kurumsal iflasa yol açabilmektedir. Likidite sorunları yaşayan şirketler risklidir ve bu durum denetçi için denetim kapsamını artırmaktadır (Nelson vd., 1988; Anggarini & Zulfikar, 2022). Bu yönüyle likidite oranlarının denetim görüşüne etkisini araştırmak adına çok sayıda çalışma yapılmıştır.

Literatürde yapılan çalışmalarda likidite oranlarının denetim görüşüne etkilerine sırası ile aşağıda yer verilmiştir.

Chan & Walter (1996) Singapur borsasında işlem gören 104 şirketin 1973- 1985 yılları arasında verilerin kullanarak yaptıkları çalışmada likidite oranlarından cari oranı değişken olarak kullanmıştır. Değişkenlerini logit regresyon yöntemi ile analiz etmişlerdir. Analiz sonucunda olumlu görüş dışında görüş alan şirketlerin cari oranın olumlu görüş alan şirketlerden daha düşük olduğu ancak anlamlı sayılabilecek bir fark olmadığını belirtmişlerdir

Laitinen ve Laitinen (1998) Finlandiya’da 37 büyük şirket üzerinde yaptıkları çalışmada tek değişkenli analiz ve logit regresyon yöntemlerini kullanmışlardır.

Ulaşılan sonuçlarda likiditenin doğrudan denetim görüşüne etkisinin olmadığını, dolaylı yollarla denetim görüşüne etki edebileceğini aktarmışlardır.

Spathis (2003), Yunanistan'da 100 halka açık şirket arasında yaptığı çalışmada logit regresyon ve en küçük kareler yöntemlerini kullanarak elde ettiği sonuçlarda cari oran ve denetim görüşü arasında güçlü ve negatif taraflı bir ilişki olduğu sonucuna varılmıştır.

Doumpos vd., (2005), Birleşik Krallık' ta 1754 büyük firmanın 1998-2003 yıllarına ait verilerini lineer ve lineer olmayan yöntem ile incelemişlerdir. İncelemen elde edilen bulgularda cari oran ile denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşırken, asit-test oranı ve denetim görüşü arasında anlamlı ve negatif yönlü ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Ortalamalar incelendiğinde olumlu görüş alan işletmelerin asit test oran ortalamaları 0,98 iken olumlu görüş dışında görüş alan işletmelerin ortalamaları, 1,07 olarak ölçülmüştür.

Caramatis & Spathis (2006), Atina Borsasında işlem gören 185 şirketin 2001 yılı verilerini logit regresyon ve çoklu doğrusal logit regresyon yöntemiyle analiz etmişler ve elde ettikleri sonuçlarda, oran ortalamalarında büyük farklara ulaşmışlardır. Cari oran ve denetim görüşü üzerinde anlamlı bir ilişki olduğu, düşük cari orana sahip işletmelerin olumlu görüş dışında denetim görüşü alma olasılığının daha yüksek olabileceğini vurgulamışlardır.

Zdolšek vd., (2015)' te Slovenya' da bulunan 293 şirketin 2009 verilerini logit regresyon ve tek değişkenli analiz yöntemleri kullanarak incelemişlerdir. Ulaştıkları sonuçlarda cari oran ve asit-test oranının denetim görüşüyle arasında anlamlı ve pozitif yönde bir ilişki olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Olumlu görüş alan şirketlerin cari oran ve asit-test oranı değerlerinin yüksek olduğu tespit edilmiştir.

Yaşar vd., (2015) İstanbul Menkul Kıymetler Borsası'nda (İMKB) yer alan sanayi sektöründeki 110 şirketin 2010-2013 yılları arasındaki finansal verilerini logit regresyon yöntemi ile analiz etmişlerdir. Analiz denetim görüşü ve cari oran arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki bulunmuştur. Çalışmada olumlu görüş alan şirketlerin cari oran ortalaması 2.60 iken olumlu görüş dışında görüş alan şirketlerin cari oran ortalaması 1.24'tür.

Özcan (2016), yaptığı çalışmada BİST'te işlem gören 180 şirketin 2005-2014 yılları arasında cari oran verilerini ele almıştır. Elde ettiği verileri logit regresyon

yöntemi ile analiz etmiş ve bulgulara denetim görüşü ve cari oran arasında istatistiksel olarak anlamlı farklara ulaşmıştır. Olumlu denetim görüşü alan şirketlerin cari oranı 2.36 iken olumlu görüş dışında denetim görüşü alan işletmelerin cari oran ortalaması 1.05 olarak tespit edilmiştir

Çalışmalar incelendiğinde en çok ele alınan likidite oranları cari oran ve asit-test oranı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Buradan yola çıkarak yapılan bu çalışmada da cari oran ve asit-test oranı bağımsız değişken olarak ele alınmış ve denetim görüşüne karşı etkileri araştırılmıştır.

1.2. FAALİYET PERFORMANS ORANLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİNİ İNCELEYEN ÇALIŞMALAR

İşletmenin tüm faaliyetlerinin verimliliğini ve bu faaliyetler için uygulanan politikaların yönetsel başarısını ölçmek kullanılan oranlar faaliyet performans oranıdır (Özkan, 2019).

Aşağıda faaliyet oranların denetim görüşüne etkisini inceleyen çalışmalar aktarılmıştır.

Rudkhani & Jabbari (2013), Tahram Menkul Kıymetler Borsasında kayıtlı 184 işletmenin 2005-2010 yılları arasındaki verileri diskriminant analizi ve kolmogorov-smirnov, kendall, spearman korelasyon ve Mann-Whitney U testlerini kullanarak incelemiştir. Analiz sonucunda aktif devir hızı ve denetim görüşü arasında anlamlı bir fark görülmüştür.

Sakin (2019), BİST'te işlem gören 1035 şirketin 2013-2017 yılları arasında verilerini logit regresyon ile analiz etmiştir. Çalışmada aktif devir hızı ve olumlu görüş dışındaki görüşler arasında anlamlı ve negatif yönde bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Yapılan ulusal ve uluslararası birçok çalışmada elde edilen bilgiler doğrultusunda bu çalışmada aktif devir hızı bağımsız değişken olarak alınmış ve denetim görüşüne etkileri incelenmeye çalışılmıştır.

1.3. BORÇLULUK ORANLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİNİ İNCELEYEN ÇALIŞMALAR

Şirketin varlıklarının ne ölçüde borçla finanse edildiğini ölçmek için kullanılan borçluluk oranıdır. Şirketin öz sermayesine olan toplam yükümlülükleri ve bir şirketin

ne kadar borç kullandığını değerlendirmek için kullanılabilir. Yüksek borçluluk oranları, hissedarlar için daha yüksek risk taşıyan bir şirket veya hisse senedini gösterme eğilimindedir (Kasmir, 2016: 151-172).

Aşağıda sırasıyla borçluluk oranını değişken olarak kullanan çalışmalara yer verilmiştir.

Chan ve Walter (1996), Denetim görüşü ile borçluluk arasında güçlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki ortaya koymuştur. Yüksek borçluluk oranına sahip şirketlerin iflas riski daha yüksek olduğunda olumlu görüş dışında görüş alma ihtimalinin daha yüksek olduğunu belirtmişlerdir. Yapılan analiz sonucunda olumlu görüş dışında görüş alan işletmelerin borçluluk ortalamaları iken %48, olumlu görüş alan şirketlerin borçluluk ortalaması %36,9 olarak bulmuşlardır.

Laitinen ve Laitinen (1998), yaptıkları analiz sonucunda yüksek borçluluk oranı ve olumlu dışında denetim görüşü arasında güçlü bir ilişki olduğunu belirtmişlerdir. Veri setinde ele alınan işletmelerden olumlu görüş alanların borçluluk ortalaması %49 iken olumlu görüş dışında denetim görüşü alan işletmelerde borçluluk oranı ortalaması %63 olarak gerçekleşmiştir.

Zdolšek vd. (2015), yaptıkları çalışmada borçluluk oranlarının olumlu görüş dışında görüş alan işletmelerde daha yüksek olduğu sonucuna ulaşmışlar ve borçluluk oranının denetim raporlanmasında önemli bir rol oynadığını aktarmışlardır.

Sakin (2019), BİST'te yer alan hizmet ve sanayi sektöründe yer alan 1035 şirketin 2013- 2017 yılları arasındaki verilerini kullandığı çalışmada borç kaynak oranı ve olumlu dışında denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki olduğunu saptamıştır.

Mat ve Önal (2019), Borsa İstanbul imalat sektörü şirketlerinin 2013-2017 yılları arasındaki finansal verilerini analiz etmişlerdir. Araştırmada toplam borç/toplam varlık oranı, borçluluk düzeyinin bir göstergesi olarak kullanmışlardır. Yaptıkları analiz sonucunda denetim görüşü ile borçluluk oranı arasındaki pozitif ve anlamlı ilişki tespit etmişlerdir. Yüksek borçluluk düzeyine sahip şirketlerin olumlu görüş dışında denetim görüşü alma olasılığını arttırdığını vurgulamışlardır.

Denetim görüşünü etkilen faktörlerin incelenmesinde birçok çalışmada değişken olarak ele alınan borç kaynak oranı bu çalışmada değişken olarak kullanılmış ve denetim görüşüne etkileri araştırılmıştır.

1.4. KÂRLILIK ORANLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİNİ İNCELEYEN ÇALIŞMALAR

Kârlılık oranları, bir şirketin belirli bir dönemde katlanılan maliyete karşılık kazanç elde etme yeteneğini gösterir (Jihadi vd., 2021). Kârlılık, işletmenin genel başarısının temel ölçüsüdür. Kârlılık oranlarının analizi hissedarlar, alacaklılar, potansiyel yatırımcılar, bankacılar ve hükümet için önemlidir (Nishanthini & Nimalathasan (2013). Bunların yanında kârlılık denetim görüşüne olan etkisini ölçmek adına literatürde birçok çalışmada bağımsız değişken olarak kullanılmıştır.

Aşağıda kronolojik olarak kârlılık oranlarının denetim görüşüne etkisini inceleyen çalışmalara yer verilmiştir.

Chan ve Walter (1996), araştırmada, kârlılık göstergesi olarak aktif kârlılığı oranı kullanmışlardır. Analizler, aktif karlılığın denetim görüşü üzerinde anlamlı bir etkisi olduğunu ve aktif kârlılık azaldıkça olumlu görüş dışında görüş alma ihtimalinin arttığını ortaya koymuştur. Çalışmadaki kârlılık ortalamalarına bakıldığında ise olumlu görüş alan şirketlerin kârlılık ortalaması %11,1 iken olumlu görüş dışında görüş alan şirketlerin ortalaması %6 olarak hesaplanmıştır.

Laitinen ve Laitinen (1998), yaptıkları çalışmada kârlılık oranlarından net kâr marjını değişken olarak ele almışlardır. Yapılan analiz sonucunda net kâr marjı ve denetim görüşü arasında anlamlı bir fark olduğu tespit edilmiş, düşük net kâr marjı oranına sahip işletmelerin olumlu görüş dışında görüş alma ihtimalinin yüksek olduğunu vurgulamışlardır.

Yaşar vd., (2015), çalışmalarında kârlılık oranlarından aktif kârlılık ve öz sermaye karlılığı oranlarını yer vermişlerdir. Yaptıkları analiz sonucunda aktif kârlılık ve öz sermaye karlılığının denetim görüşü arasında anlamlı bir fark olduğunu ve aktif kârlılık ve öz sermaye karlılığı ne kadar yüksekse olumlu görüş alma ihtimalinin yükseldiğini aktarmışlardır.

Sakin (2019), yaptığı çalışmada kârlılık oranlarından aktif kârlılık net kâr marjı ve öz sermaye karlılığını kullanmıştır. Yaptığı analiz sonucunda ise sadece aktif kârlılık ve denetim görüşü arasında anlamlı ve negatif yönlü bir ilişki olduğu sonucuna ulaşırken ne kârmarjı oranında anlamlı bir sonuç tespit etmemiştir.

Çetinoğlu vd., (2023), Borsa İstanbul yer alan ilk 100 şirketin 2021 ve 2022 yılı verilerini çoklu doğrusal regresyon yöntemi ile incelemişlerdir. Çalışmada denetim

görüşü ile aktif kârlılık oranı arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmazken, öz sermaye kârlılık oranı ve denetim görüşü arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Güneş vd., (2023) çalışmalarında Borsa İstanbul'da yer alan 6 Şubat depreminden etkilenen illerden yer alan 12 şirket ve Borsa İstanbul'da gayrimenkul yatırım Ortaklıkları, Çimento ve İnşaat sektörlerinde verilerine ulaşılan 60 şirketin 2018-2020 yılları verileri kullanılarak veri seti oluşturulmuştur ve logit regresyon yöntemi kullanarak verileri analiz etmiştir. Yapılan incelemelerde aktif karlılığı düşük işletmelerin olumlu görüş dışında bir görüş bildirilmiş olma olasılığının istatistiksel açıdan anlamlı düzeyde daha yüksek olduğuna ilişkin bulgulara ulaşmışlardır.

Bu çalışmada aktif kârlılık, net kârmarjı ve öz sermaye karlılığı oranları kullanılarak bu oranların denetim görüşüne etkileri araştırılmıştır.

1.5. BÜYÜME ORANLARININ DENETİM GÖRÜŞÜNE ETKİSİNİ İNCELEYEN ÇALIŞMALAR

İşletmenin bilanço ve gelir tablosu kalemlerinin önceki yıllara göre büyüdüğünü gösteren oranlar büyüme oranı olarak tanımlanmaktadır (Okka, 2011: 107). Büyüme oranı literatürdeki birçok denetim görüşünü etkilen faktörler arasında değişken olarak kullanılmıştır. Aşağıda büyüme oranlarını denetim görüşüne etkisini inceleyen çalışmalara yer verilmiştir.

Laitinen ve Laitinen (1998), çalışmalarında büyüme oranlarından net satışlardaki büyümenin denetim görüşün etkisini incelemiş ve net satışlardaki büyüme oranı ile denetim görüşü arasında ters yönlü bir ilişki bulunduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Özcan (2016), çalışmasında aktif büyüme oranının denetim görüşüne etkisini incelemiştir. Yaptığı inceleme sonucunda aktif büyüme oranı ve denetim görüşü arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif bir ilişki bulmuştur. Firmanın aktif büyüme oranı düşük olduğunda, olumsuz denetim görüşü alma olasılığının daha yüksek olacağını belirtmiştir.

Sakin (2019), çalışmasında büyüme oranlarından aktif büyüme ve net satışlardaki büyüme oranlarını bağımsız değişken olarak kullanmıştır. Yaptığı testler sonucunda elde ettiği bulgularda net satışlar büyüme ve aktif büyüme olumlu görüş dışındaki bağımsız denetim görüşü arasında anlamlı negatif bir ilişki tespit etmiştir.

Mat ve Önal (2019), yaptıkları çalışmada büyüme oranlarından aktif büyümeyi bağımsız değişken olarak kullanmışlardır. İşletmenin aktif büyüklüğü ve olumlu görüş dışında denetim görüşü arasında ise negatif ve anlamlı bir ilişki olduğu sonucuna ulaşmışlardır.

Bu çalışmada literatürdeki çalışmalarda kullanılan büyüme oranlarından aktif büyüme ve net satışlar büyüme oranının denetim görüşüne etkileri incelenmiştir.

Tablo 7’de literatürde denetim görüşünü etkilen faktörlerle ilgili yapılan ulusal ve uluslararası çalışmalar özet şeklinde kronolojik olarak aktarılmıştır.



Tablo 7. Literatür İncelemesi

Yazar / Yıl	Çalışma Amacı	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Yöntem	Sonuç
Chow ve Rice (1982)	Amerika Birleşik Devletleri Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonuna (SEC) kayıtlı olan işletmelerden rastgele bir örneklem üzerinden şartlı görüşlerin denetçi değişimleri etkisi araştırılmıştır.	Yönetim değişikliği, Şirket birleşmesi, Yeni finansman tutma	Denetçi değişikliği	Logit regresyon yöntemi	Elde edilen sonuçlar, firmaların nitelikli görüşler aldıktan sonra daha sık denetçi değiştirdiği iddiasını desteklemektedir.
Levitan ve Knoblett (1985)	Bu çalışmanın amacı, iflasın habercisi olmada en yararlı olan mali tablo değişkenlerinin yanı sıra, denetçi raporunda işletmenin sürekliliği istisnasının yayınlanmasını öngörmeye en yararlı olan unsurları incelemektir.	Cari yıl nakit akışı/Toplam borç oranındaki üç yıllık değişim, Son üç yıl içerisinde negatif nakit akışının sayısı, toplam borç/toplam varlık, Cari yıl nakit akışı/Toplam borç, , likit varlıklar/kısa vadeli borçlar, Dönen Varlıklar/Net Satışlar, Likit Varlıklar/Net Satışlar, Çalışma Sermayesi/Net Satışlar, Dağıtılmayan Karlar/Toplam Varlıklar, Faiz ve Vergilerden Önceki Kar/Toplam Varlıklar, Net Satışlar/Toplam Varlıklar, ortak sermaye/Toplam borç Vergilerden Önceki Kar/Toplam Varlıklar, Net Satışlar/Toplam Varlıklar, ortak sermaye/Toplam borç Dönen Varlıklar/Toplam Varlıklar, likit varlıklar/toplam varlıklar	Denetim görüşü, İflas durumu	Çoklu diskrimint analiz	Sonuçlara bakıldığında mali tablo değişkenlerinin iki çeşit görüşü birbirinden ayırmada faydalı olduğunu ortaya çıkarmıştır.
Menon ve Schwartz (1987)	New York Borsasında faaliyet gösteren ve finansal başarısızlık yaşayan işletmelerin finansal tablolarında, işletmenin sürekliliğine ilişkin finansal bilgiler kullanılarak olumlu görüş dışındaki denetim görüşü verilme ihtimalini araştırmaktadır.	Cari oran ile Cari orandaki değişim, Toplam Borç /toplam varlıklar, Faaliyetlerden kaynaklanan nakit akışı/Toplam Borç Dağıtılmamış karlar/Toplam varlıklar, Gelir/Toplam varlıklar, Tekrarlanan İşletme zararları.	Denetim Görüşü	Logit regresyon	Bu çalışmada elde edilen bulgular, mali sıkıntı içindeki şirketler için denetçinin yeterliliğinin mali tablo verilerinden elde edilen değişkenlerle ilişkili olduğunu göstermektedir.

Tablo 7. (Devam) Literatür İncelemesi

Yazar / Yıl	Çalışma Amacı	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Yöntem	Sonuç
Keasey, Watson, Wynarczyk (1988)	Kuzey Doğu İngiltere'de faaliyet gösteren 1980 ile 1982 arasındaki üç yıllık dönemi verileri kullanılarak değişkenlerin denetim görüşünü tahmin etmedeki etkileri incelemiştir	Yönetici olmayan kişi sayısı, Borçlar/toplam varlık oranı, borçlar/toplam varlık oranındaki değişim, Net kar/toplam varlık oranındaki değişim, Olağandışı kalemler, teminatlandırılmış borç, Denetçi büyüklüğü, önceki yıl denetim görüşü, denetçi değişimi, Yönetici sayısı,	Olumlu görüş dışındaki denetim görüşü	Çok değişkenli logit regresyon modeli	Çalışmadaki genel sonuçlara bakıldığında değişkenlerin denetim yeterliliğinin verilmesi üzerindeki etkisinin farkında olmadıkları sürece, küçük şirket hesabı kullanıcılarının bunun anlamını yorumlamada büyük zorluk yaşayacağını göstermektedir. Olumlu denetçi etkisi birincil öneme sahip olduğu görülmektedir.
Laitinen ve Laitinen (1998)	Helsinki Menkul Kıymetler Borsası'nda (HeSE) halka açık olarak işlem gören 37 Finlandiya şirketinin 1992-1994 yılları arasında birbirini takip eden üç yılına ait nitelikli denetim raporlarını belirlemek için mali tablo bilgilerine dayalı bir logit model geliştirmektedir.	Nakit akışı, net kar, aktif toplamı, Net satışlardaki yüzdesel değişim, yatırım karlılığı, öz sermaye karlılığı, Borç/Öz sermaye oranı, Net satış başına net kar, Denetim raporu gecikme zamanı Borç/Net Satışlar oranı, Likidite oranı, ortalama ödeme zamanı, Prihti Z-oranı, çalışan sayısı, Çalışan başına net satışlar, Net satışlar Nsatış başına nakit akışı,	Olumlu görüş dışındaki denetim görüşü	Logit regresyon modeli	Çok değişkenli logit model, şirketin büyümesi ne kadar düşükse, öz sermayenin bilançodaki payı ne kadar düşükse ve çalışan sayısı da o kadar azsa, yeterlilik alma olasılığının o kadar yüksek olduğunu göstermektedir. Tek değişkenli analiz, bir denetim raporunun niteliğinin temel olarak karlılığı düşük düzeyde olması, yüksek borçluluk ve düşük (negatif) büyüme ile ilişkili olduğunu göstermiştir. Halka açık Fin şirketlerinin denetim raporlarında nitelikleri açıklayan etkili bir modelin bulunabileceğini göstermektedir.

Tablo 7. (Devam) Literatür İncelemesi

Yazar / Yıl	Çalışma Amacı	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Yöntem	Sonuç
Spathis (2003)	Şartlı veya şartsız (temiz) denetim raporu seçimleri arasında ayırım yapma yeteneğini geliştirmek için mali ve mali olmayan bilgi kombinasyonlarının ne ölçüde kullanılabileceğini test etmek için şartlı denetim raporu alan ve olumlu denetim raporu alan 100 Yunan şirketinden oluşan bir örnekleme şirketlerin mali tablolarını, denetçilerin görüşlerini ve mali tablo notlarını incelenmiştir.	Davalar, Altman Z-skoru, Dönen Varlıklar/Kısa Vadeli Borçlar, Çalışma Sermayesi/Toplam Varlıklar	Olumlu görüş dışındaki denetim görüşü	Logit regresyon analizi	Denetim görüşünün olumsuz ya da olumlu dışında görüş olmasının, işletmenin finansal sıkıntıda ve işletme aleyhine açılmış davalar gibi finansal olmayan risk faktörleriyle ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
Spathis, Doumpos ve Zopounidis (2003)	Odak noktası, halka açık Yunan şirketlerinin denetim raporlarının niteliklerini sunmak için finansal veriler ve müşteri davaları gibi diğer göstergeler de içine alarak müşteri performans ölçümlerini dikkate alan modellerin geliştirilmesidir. Nitelikli denetim raporlarıyla ilişkili faktörleri belirleyen ve firmaların nitelikli veya temiz rapor alıp almayacağını tahmin eden bir model geliştirmektir.	Nakit/Toplam Varlıklar, toplam Varlıkların logaritması Müşteri davaları, Kar/Toplam Varlıklar, Uzun Vadeli Borçlar/Toplam Varlıklar oranları Borç/Özkaynak, Satışlar/Toplam Varlıklar, Net Kar/Satışlar, Ticari Alacaklar/Satışlar, Net Duran Varlıklar/Toplam Aktifler, Stoklar/Satışlar, Stoklar/Toplama aktifler, borçların logaritması, Altman Z-skoru, Net Kar/Duran Varlıklar, Toplam Borç/Toplam Varlıklar, Net Kar/Toplam Varlıklar, Dönen Varlıklar / Kısa Vadeli Borçlar, Çalışma Sermayesi/Toplam varlıklar, Likit Varlıklar/Kısa Vadeli Borçlar, Brüt	Olumlu görüş dışındaki denetim görüşü	Çok kriterli karar verme model	Geliştirilen modeller toplam örnekleme %80'e varan oranlarda doğru bir şekilde sınıflandırmada başarılı olduğu tespit edilmiştir.

Tablo 7. (Devam) Literatür İncelemesi

Yazar / Yıl	Çalışma Amacı	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Yöntem	Sonuç
Ruiz Barbadillo, Gomez Aguilar, DeFuentes Berbera ve Garcia-Benau (2004)	Aralık 1991 ile Aralık 2000 arasında sona eren mali yıllar için Menkul Kıymetler Borsası Ulusal Komisyonu tarafından yayınlanan veri tabanından 1.199 mali olmayan İspanyol şirket yılına ait bir örnek elde edilmiştir. İşletmenin sürekliliği görüşünün yayınlanması ile denetim firmalarının yeterlilik düzeyi ve bağımsızlığı arasındaki ilişkileri incelenmiştir.	Denetim firmasını müşteri firma ile olan sözleşmesinin süresi, denetim firmasının endüstri uzmanlığı müşterinin toplam varlıkları/Denetçi firmanın toplam müşterilerinin toplam varlığı, denetçi büyüklüğü, Alacaklar/Toplam varlıklar, Stoklar/Toplam Varlıklar, Finansal başarısızlık olasılığı,	Olumlu dışındaki denetim görüşüleri	Lojistik regresyon analizi	Denetimin kalitesi mali açıdan sıkıntıda olan bir şirketin sürekliliği konusunda görüş alma olasılığını etkiler. Bu olasılık, yalnızca denetçinin mali belirsizlikleri tespit etme yeteneğinden değil, aynı zamanda denetçinin nihai olarak ne tür bir görüş vermesi gerektiğine ilişkin karar vermesinden de etkilenmektedir.
Caramanis ve Spathis (2006)	Finansal veriler ve finansal olmayan verilerin kombinasyonlarının nitelikli ve nitelsiz denetim raporlarını tahmin etmede ne derecede etkili olabileceklerin ölçmek amaçlanmıştır.	Denetim firması türü, Faaliyet Karı/Toplam Varlıklar, Dönen Varlıklar/Kısa Net Kar/Net Satışlar oranı, Denetim fiyatı Vadeli Borçlar, Ticari Alacaklar/Net Satışlar,	Olumlu görüş dışındaki denetim görüşü	En küçük kareler regresyon analizi, Logit Regresyonanalizi,	Denetim fiyatlarıyla ve denetim firması türünün, denetçilerin görüşlerine karar verirken etkili olduğu sonuca ulaşılmıştır. denetim niteliklerinin ortaya çıkışı, faaliyet marjının toplam varlıklara oranı ve cari oran gibi finansal ölçütlerle ilişkilendirilir. Geliştirilen model, toplam numunenin % 90'ını sınıflandırmada başarılı olmuştur.
Gaganis, Pasiouras ve Doumpas (2007)	1997-2004 döneminde şartlı denetim görüşü almış 264 mali tablodan ve Londra Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören 881 firmadan 3069 şartlı denetim görüşünden oluşmaktadır. denetim raporlarındaki nitelikleri açıklamaya yönelik bir model geliştirmede olasılıksal sinir ağlarını kullanma potansiyelini araştırması amacıyla çalışma yapılmıştır.	likidite oranı, ödeme gücü oranı, çalışan başına düşen çalışma sermayesi, çalışan başına düşen toplam varlıklar, kârmarjı, hissedarlar fonu getirisi, işletme sermayesi getirisi, net aktif devir hızı, aktif kârlılık, borçlu devir oranı, alacak tahsil süresi, alacaklıların ödeme süresi, faiz ve vergi öncesi kârmarjı, faiz vergi	Denetçi görüşü	Yapay sinir ağları Logit regresyon analizi	Denetim raporlarındaki niteliklerin açıklanmasında PNN modelinin yüksek açıklayıcı gücünü göstermektedir. Modelin ayrıca geleneksel YSA modellerinden ve logit regresyondan daha iyi performans gösterdiği bulunmuştur.

Tablo 7. (Devam) Literatür İncelemesi

Yazar / Yıl	Çalışma Amacı	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Yöntem	Sonuç
Valipour, Salehi ve Bahrami (2013)	Tahran Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören şirketlerin 2005-2011 yılları arası denetim raporlarının meta-sezgisel algoritmalar kullanılarak tahmin edilmesini amaçlamaktadır.	cari oran, asit-test oranı, Brüt Kar/Satışlar, ticari alacaklar Ortalama tahsilat süresi, Net Kar/Satışlar, çalışma Sermayesi devir hızı, Borç karşılama oranı, Aktif devir hızı Aktif kârlılık, Stok devir hızı	Denetçi görüşü	Metasezgisel yöntem	Denetçi görüşü üzerinde en büyük etkiye sahip değişkenler, stok devir hızı, tahsilat süresi ve borç karşılama oran olduğu sonucuna ulaşılmıştır
Habib (2013)	Denetim görüşü ve denetlenen firmayla ilgili değişkenlerin denetim görüşüne etkileri incelemektir. Çalışmaya dahil edilen işletmelerin 37'si ABD, 11'i Çin, 25'i ise diğer farklı ülkelerden seçilen işletmelerin karşılaştırma yapılmıştır.	Kaldıraç oranı, iflas olasılığı Denetim ücreti Firma büyüklüğü denetçi görev süresi, denetim dışı ücret, denetim raporunun yayınlanmasındaki geçen süre, Denetim firması büyüklüğü, ,	Olumlu dışındaki görüşler	Meta analizi	Büyük N üyeliği ve denetim raporu gecikme değişkenleri pozitif ilişkili bulunurken, denetim dışı ücretler ile değiştirilen denetim görüşü kararları arasındaki ilişki negatiftir. Ancak denetim dışı ücret değişkeninin anlamlı etkisi yalnızca ABD dışı çalışmalarda bulunmuştur
MohammadRezaei, F., Mohd-Saleh, N., Jaffar, R. ve Hassan, MS (2016)	Denetim piyasasının serbestleştirilmesinin ve denetçi tipinin (kamu ve özel denetçiler) denetim görüşleri üzerindeki etkilerini Tahran Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören firmaların 1999-2010 yılları arasındaki verileri kullanılarak analiz edilmeye çalışılmıştır.	Denetim piyasasının liberalleşme sonrası dönemi (2002–2010) ve serbestleşme öncesi dönem (1999–2000); Denetçi İran Denetim Örgütü (IAO), devlet denetim firması Denetçi değişikliği Bir firmanın toplam varlıklarının doğal kaydı toplam borç/toplam varlıkların defter değerine stok ve alacakların toplam varlıklara oranı toplam dönen varlıklar/ toplam kısa vadeli borçlara oranı; varlıkların getirisi, Endüstri Durumu Yıl Durumu	Denetim görüşü	Analiz	Serbestleşme sonrası dönemde değiştirilmiş denetim görüşü verilmesinin azaldığını göstermektedir. Denetçiler üzerinde müşterileri elde tutma konusunda önemli bir baskı oluşturduğunu, bunun sonucunda da düzenledikleri denetim raporunun türüne ilişkin kararlarını etkilemektedir. Denetim piyasasının serbestleştirilmesinin ardından denetçilerin göreceli pazarlık gücünün ve dolayısıyla bağımsızlıklarının tehlikeye girdiğini göstermektedir. İkinci bulgu, devlet denetçilerinin özel denetçilere göre daha az değiştirilmiş denetim raporu yayınladığını göstermektedir. Hem denetlenen hem de denetçi devlet tarafından kontrol edilen kuruluşlar olduğunda, bulgular denetimin hükümet için seçmenlerin kamunun hesap verebilirliğine ilişkin izlenimlerini yönetmede yalnızca sembolik bir uygulama olarak hizmet ettiğini göstermektedir.

Tablo 7. (Devam) Literatür İncelemesi

Yazar / Yıl	Çalışma Amacı	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Yöntem	Sonuç
Moalla (2017)	Denetim raporu niteliklerinin (şartlı denetim görüşü) ve denetim raporu değişikliklerinin (şartlı görüş veya şartsız ancak şartlı görüş) tahmin edilmesinde finansal değişkenlerin etkisini araştırmaktır.	Denetlenen firmaların Tunus Borsası ana pazarında işlem görüp görmemesi durumu, Denetlenen firmanın bulunduğu sektör, Ekonomik kriz döneminde olup olmaması durumu Cari yıl karı/zararı, önceki yıl karı/zararı, denetim firması büyüklüğü (büyük 4 vd.), toplam varlıkların logaritması, Likidite oranı	Olumlu görüş dışındaki Denetim görüşü	Panel logit regresyon	Likidite, cari yıl zararı, önceki yıl zararı ve şartlı denetim raporu arasında pozitif bir ilişki olduğu görülmüştür. Kaldıraç oranı ve denetim raporu değişimin aralarında pozitif bir ilişki bulunmuştur. Ayrıca Tunus devriminin denetim raporunun niteliğini veya değiştirilmesini etkilemediğini ancak finansal kriz döneminde niteliklerin önemli ölçüde azaldığını göstermektedir.
Read ve Yezegel (2018)	2006-2015 yıllarını kapsayan iflas başvurusunda bulunan ABD'li 340 kamu işletmesi oluşan bir örneklem için önceki denetim görüşleri açısından nispeten uzun vadeli muhafazakarlığa doğru bir değişimle sonuçlanıp sonuçlanmadığı incelenmiştir.	Denetim firması büyüklüğü, İflas olasılığı skoru, (Hopwood vd.,nin iflas olasılığı modeli, şirketin borçlarını ödeyememe durumu Denetim raporu tarihinden iflas gününe kadar olan gün sayısı, Mali yıl sonu ile denetim raporu ilanı arasındaki gün sayısı, Riskli bir sektör olup olmaması durumu, Toplam satışların logaritması,	Olumlu görüş dışındaki denetim görüşü	Logit regresyon analizi	Analizimiz, denetçilerin, GR'nin başlamasının ardından müşterilerinin iflas başvurusunda bulunmasından önce bir GCO düzenleme olasılıklarının önemli ölçüde daha yüksek olduğuna dair kanıtlar sunuyor. Ayrıca, uzun süreli raporlama ihtiyatlılığının bir ölçüsünü öneren potansiyel olarak önemli sonuçlarda, denetçilerin GR sonrası toparlanma dönemlerinden herhangi birinde bir GCO verme eğiliminde, GCO sırasında alınan işletme kararlarıyla karşılaştırıldığında önemli bir değişiklik gözlemlenmemiştir.
Pamungkas, Ibtida, & Avrian, (2018).	Endonezya'da 2016 ve 2015 mali yıllarına ait 182 belediyenin mali tabloları üzerinde denetim görüşü oluşturma kriterlerinin belediye yönetimi mali tablolarının denetim görüşünü önemli ölçüde etkileyip etkilemediğine dair ampirik kanıtlarla elde etmeyi amaçlamaktadır.	İç Kontrol yapısındaki eksiklik (IC), Gelir ve gider bütçesi Yürütme Kontrol Sistemindeki Eksiklik (CSREBE), Muhasebe ve raporlama Kontrolündeki Eksiklik Sistem (ARCS), Bölgesel Kayıplar (RL), Bölgesel Kayıpların Potansiyeli (PRL), Gelir Eksikliği (RS) İdaresi (ADM) ve GAS'a Uyumsuzluk	Denetim görüşü	Sıralı logit regresyon	Sonuçlara göre sadece iki değişkenin denetim görüşleri üzerinde olumsuz etkisi olduğu görüldü; bunlar bölgesel mali kayıplara yol açan düzenlemelere uyulmaması ve GAS'a uyulmamasıdır.

Tablo 7. (Devam) Literatür İncelemesi

Yazar / Yıl	Çalışma Amacı	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Yöntem	Sonuç
Utami, Pardanawati, Septianingsih (2018)	2015-2017 yıllarında Endonezya Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören tüketim malları sanayi sektöründe imalat malları denetim görüşünün, Mali Müşavirlik Firmasının büyüklüğünün, şirket büyüklüğünün ve şirket kârlılığının denetim gecikmesine etkisini belirlemeyi amaçlamaktadır.	Mali Müşavir, Şirket büyüklüğünün, Kârlılık	Denetim gecikmesi	Çoklu regresyon analizi	Denetim görüşünün denetim gecikmesi üzerinde kısmen önemli bir etkisinin olmadığı bilinmektedir. Denetim görüşünün, mali müşavirliğin, şirket büyüklüğünün ve kârlılığının eş zamanlı olarak denetim gecikmesi değişkenleri üzerinde anlamlı bir etkiye sahip olduğu tespit edilmiştir.
KRISHNA, ve Nadya, (2020).	Endonezya Cumhuriyeti Denetim Kurulunun (BPK-RI) Denetim Görüşü Vermelerinin Doğruluğu üzerindeki etkisini araştırmıştır.	Bağımsızlık, Dürüstlük, Profesyonellik Mesleki Şüphencilik	Denetim görüşü vermenin doğruluğu	Anket yöntemi	Bağımsızlığın BPK-RI tarafından verilen denetim görüşünün doğruluğu üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkiye sahip olduğunu, dürüstlüğün BPK-RI tarafından verilen denetim görüşünün doğruluğu üzerinde olumlu ve anlamlı bir etkiye sahip olmadığını, profesyonelliğin doğruluk arasında olumlu ve anlamlı bir etkide olduklarını göstermektedir. BPK-RI tarafından denetim görüşü verilmesinin doğruluğu ve Mesleki şüphencilik, BPK-RI tarafından denetim görüşü verilmesinin doğruluğu üzerinde olumsuz etkisi olduğu tespit edilmiştir.
Bawono, Kanivia ve Rusmana 2021	2014-2017 yılları arasında Endonezya Menkul Kıymetler Borsası'nda (IDX) işlem gören gayrimenkul ve gayrimenkul alt sektörüyle ilgili 49 şirketin denetim görüşünün finansal ve finansal olmayan oranlarını etkileyen faktörlerin belirlenmesini amaçlamaktadır.	Kârlılık, Borç ödeme gücü şirket büyüklüğü oranı, Faaliyet oranlarını, Likidite, Denetim kalitesi, Önceki yılın denetim görüşü	Denetim görüşü	Logit regresyon analizi yöntemi	Faaliyet oranlarının, likiditenin, denetim kalitesinin, önceki yılın denetim görüşünün ve alışverişin bir şirketin sürekliliği denetim görüşünün sağlanmasını etkileyebileceğini görülmüştür. Kârlılık, borç ödeme gücü ve şirket büyüklüğü oranının süreklilik denetim görüşü üzerinde daha ihmal edilebilir bir etkisi vardır.

Tablo 7. (Devam) Literatür İncelemesi

Yazar / Yıl	Çalışma Amacı	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Yöntem	Sonuç
Anggarini Zülfikar (2022)	Bu çalışmada 2018-2020 dönemi için Endonezya Menkul Kıymetler Borsası'nda işlem gören imalat şirketlerinin, firma büyüklüğü, kaldıraç, kârlılık, likidite ve denetim kalitesinin işletmenin sürekliliği denetim görüşleri üzerindeki etkisi incelenmiştir.	Şirket büyüklüğü, Kaldıraç, Kârlılık, Likidite, Denetim kalitesi	İşletmenin sürekliliği denetim görüşü	Logit regresyon	Denetim kalitesinin işletmenin sürekliliği denetim görüşleri üzerinde etkili olduğu gözlemlenmiştir. Kaldıraç, kârlılık, likidite ve şirket büyüklüğünün işletmenin sürekliliği denetim görüşleri üzerinde hiçbir etkisi olmadığı tespit edilmiştir.
Hidayat, A. H., & Setiyawati, H. (2022)	2017-2020 dönemine Endonezya Menkul Kıymetler Borsası'ndaki madencilik firmaları ait ikincil verileri, mali tabloları ve bağımsız denetçi raporları kullanılmıştır. Pandemi finansal kriz sırasında işletmenin sürekliliği konusunda denetim görüşü veren denetçilerin özellikleri, müşteri ilişkileri özellikleri ve çevresel faktörler arasındaki ilişkiyi daha ileri düzeyde analiz etmeyi amaçlamaktadır.	Müşterisinin görev süresi Dava riski Denetim firmasının büyüklüğü Covid-19 nedeniyle yaşanan mali kriz	İşletmenin sürekliliği üzerindeki denetim görüşü	Logit regresyon	Mali müşavirlerin denetlediği işletmelere görev yaptıkları süresinin ve denetim firması büyük olması, süreklilik denetim görüşünün yayınlanmalarında önemli derecede olumsuz etkiye sahip olduğunu, dava riskinin ise süreklilik denetim görüşünün yayınlanması üzerinde önemli bir pozitif etkiye sahip olduğunu gösterdi. Daha sonra, Covid-19'dan kaynaklanan mali kriz, işletmenin sürekliliği denetim görüşü üzerinde önemli olumlu bir etki yarattığı ancak denetim müşterisinin görev süresinin, dava riskinin ve denetim firması büyüklüğünün süreklilik denetim görüşü üzerindeki etkisini değiştirmedikçe tespit edildi.
Adiloğlu ve Vuran (2011)	Bu çalışmada İstanbul menkul kıymetler (İMKB)'de yer alan imalat işletmelerinin, mali sıkıntı yaşayan firmaların 1998-2006 yılları arasındaki verileri kullanarak bir örneklem oluşturulmuş ve denetim görüşü kararı modelini test etmek amaçlanmıştır.	Duran varlıkların devir hızı, faiz ve vergi öncesi kar/toplam varlıklar, Firma finansal sıkıntıdan önceki yılda işletmenin sürekliliği konusunda görüş Denetim firma büyüklüğü	Denetim görüşü	Logit regresyon yöntemi	Denetçiler mali sıkıntıdaki işletmelere bir yıl öncesinden uygun denetim görüşü verme hususunda başarısız olduğu ileri sürülmüştür. vergi öncesi kar/toplam varlıkla vergi öncesi kar/toplam varlıklar, duran varlıklar devir hızı, faiz ve r ve denetçi büyüklüğü değişkenleri finansal sıkıntıda olan işletmelerin denetim görüşlerinin tahmininde etkili bir faktör olduklarına ulaşılmıştır.

Tablo 7. (Devam) Literatür İncelemesi

Yazar / Yıl	Çalışma Amacı	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Yöntem	Sonuç
Yaşar, 2015	Borsa İstanbul'da 2003-2009 döneminde işlem gören sanayi işletmelerinin verileri kullanılarak olumsuz denetim görüşü ve bağımsız denetçi değişikliği arasındaki ilişkiyi incelemek hedeflenmiştir.	Bağımsız Denetçi Değişikliği	Olumsuz Denetim Görüşü	Parametrik olmayan Ki-kare bağımsızlık testi	İşletme yöneticilerinin olumsuz görüş sonrası denetçi değiştirdiklerine görülmüştür. Fakat olumsuz görüş sonrası denetçi değişikliğine gidilse bile, bir sonraki yıl da büyük olasılıkla olumlu görüş alamamaktadırlar. Bu netice doğrultusunda, olumlu görüş alma olasılığı, önceki yıl aldığı göre bir ilişkisi yokken denetçi türü ile ilişkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır
Yaşar vd., 2015	2010-2013 tarihleri arasındaki Borsa İstanbul yer alan sanayi indeksteki firmaların denetim raporu ele alınarak olumlu görüş dışında denetim görüşüyle finansal faktörlerin ele alınarak tahminlenmesi amaçlanmıştır.	Özkaynaklar/ Toplam Yabancı Kaynaklar', Toplam Yabancı Kaynaklar/Toplam Varlıklar NetKar/Toplam Varlıklar Net İşletme Sermayesi/Toplam Varlıklar' Netsatışlar/Toplam Varlıklar, Dağıtılmamış Karlar/Toplam Varlıklar	Olumlu görüş dışındaki görüşler	Logit Regresyon ve C5.0 karar ağacı algoritması yöntemleri, Diskriminant,	C5.0 karar ağacı yöntemiyle olumlu ve olumlu görüş dışında denetim görüşü ayrımının Diskriminant ve Logit Regresyon modellerine göre daha başarılı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Denetim görüşünün tahmin edilmesinde;Özkaynaklar/Toplam Yabancı Kaynaklar, Toplam Yabancı Kaynaklar/Toplam Varlıklar, Net Kar/Toplam Varlıklar, Dağıtılmamış Karlar/Toplam Varlıklar Net İşletme Sermayesi/Toplam Varlıklar' ve Net Satışlar/Toplam Varlıklar değişkenlerinin etkili değişkenler olduğunu göstermiştir.
Özcan, (2016)	Denetim görüşlerini etkileyen unsurları belirlemek için finansal ve finansal olmayan değişkenleri temel alan bir model oluşturarak değişkenlerin etkileri araştırılmıştır.	Yaş % Dıştan Büyüme Likidite Kârlılık oranları Varlık getirisi Çalışma verimliliği oranları Ödeme gücü oranı	Denetim görüşü	Logit Regresyon	Tek değişkenli analiz sonuçları, likidite, kârlılık, operasyonel verimlilik, gelir yüzdesi daha yüksek olan firmalar için olumlu denetim görüşü verildiğini göstermektedir. Ayrıca firmanın hisse senetlerinin Borsa İstanbul'da işlem gördüğü yıl sayısı, niteliksiz denetim görüşü alma ihtimalini artırmaktadır. Analizin sonuçları, finansal ve finansal olmayan değişkenlerin, olumlu denetim görüşüne sahip firmalar ile olumsuz denetim görüşüne sahip firmalar arasında ayırım yapılmasında önemli ölçüde yararlı olabileceğini göstermektedir.

Tablo 7. (Devam) Literatür İncelemesi

Yazar / Yıl	Çalışma Amacı	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Yöntem	Sonuç
Mat ve Önal (2019)	2013-2017 döneminde Borsa İstanbul'da imalat sanayi sektörü şirketlerine ait finansal ve finansal olmayan veriler kullanılarak denetim görüşü ile değişkenler arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla bu çalışma yapılmıştır.	Büyüme oranı Denetim Raporu, Gecikmesi, Finansal Başarı, İşletme Büyüklüğü, Kârlılık oranı, Likidite oranı Denetim Kuruluşu, Büyüklüğü, Önceki Denetim Görüşü	Denetim görüşü	İkili logit regresyon ve multinominal logit regresyon	Finansal ve finansal olmayan değişkenlerden denetim görüşüyle etkili olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sürekliliğe ilişkin belirsizlik içeren olumlu görüş dışında denetim görüşü ve sürekliliğe ilişkin belirsizlik içermeyen olumlu görüş dışında denetim görüşünü etkileyen faktörlerin kısmen farklılaştığı gözlemlenmiştir.
Tanç ve Çardak (2020)	BIST 100 Endeksindeki işletmelerin 2019 yılına ait denetim raporlarından ulaşılan bilgiler kullanılarak denetçi cinsiyetinin, denetim görüşü üzerinde etkisi araştırılmıştır	Denetçi Cinsiyeti	Denetim görüşü	Ki-kare testi	Denetçinin cinsiyeti ve denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır
Parlak 2021	2017-2020 yılı arası Borsa İstanbul'da Toptan ve Perakende Ticaret, Lokantalar ve Oteller sektöründe yer alan şirketlerin bağımsız denetim raporlarının Covid-19 öncesi ve Covid-19 süreci denetim raporları karşılaştırılmak suretiyle Covid-19'un denetçi görüşü ve denetim raporuna etkisini incelemek adına bu çalışma yapılmıştır.			İçerik analizi	İşletmelerin Covid-19 dönemiyle birlikte yeni denetim şirketleriyle denetim sözleşmesi yaparak denetçi değişikliğine yaptıkları, ayrıca Covid-19'un şirkete etkilerine yönelik açıklamalara yer verildiği gözlemlenmiştir. Örneklem alınan şirketlerin 2020 yılına ait denetim raporlarında süreklilik ile ilgili önemli bir belirsizlik durumuna rastlanmamıştır. Denetçilerin 2 tanesi şartlı görüş bildirmiş diğerlerinde ise olumlu görüş bildirmiştir. Denetçiler, genellikle, denetim raporu dipnotlarında, Covid-19'un şirketlerin ekonomik durumuna raporlama tarihi itibarıyla önemli ölçüde olumsuz bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Tablo 7. (Devam) Literatür İncelemesi

Yazar / Yıl	Çalışma Amacı	Bağımsız Değişken	Bağımlı Değişken	Yöntem	Sonuç
Cengiz ve Öksüz (2023)	2020 - 2022 yılları arasındaki BİST-100 imalat sektöründe faaliyet gösteren 98 şirketin verilerinden faydalanarak bağımsız denetim ücreti üzerinde etkili olan faktörler ölçülmeye çalışılmıştır.	Firmasının büyüklüğü, denetim görüşünün türü denetim firması ile denetlenen şirket arasındaki ilişkinin süresi	Bağımsız denetim ücreti	Çoklu regresyon analizi	Denetim şirketlerinin dört büyük denetim şirketinden olup olmaması ve denetim şirketinin denetimi yapılan şirketle ilişkinin süresiyle denetim ücreti arasında pozitif yönlü ve anlamlı bir ilişki olduğu görülmüştür. Fakat denetim ücretiyle denetim görüşünün türü aralarında anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
Kardeş ve Kandemir, 2023	2010-2020 dönemlerine BİST'te Kimya İlaç Petrol Lastik ve Plastik Ürünler sektöründe yer alan şirketlere ait verileri kullanarak denetim görüşlerinin tahmin edilmesi amaçlanmıştır.	Denetçi değişikliği Denetçi büyüklüğü, Önceki yıl denetim görüşü, Denetim raporu gecikmesi Likidite oranları Kârlılık oranları Değerleme oranları Büyüme oranlar	Denetim Görüşü	Logit Regresyon ve Yapay Sinir Ağı Yöntemleri	Logit Regresyon yöntemiyle yapılan sınıflandırma tahmininde % 94,3 oranında doğru sınıflandırma performansı gösterirken yapay Sinir Ağı yöntemindeki sınıflamada tahmininde %96,5 oranında performans göstermiştir Çalışmalarda değerlendirilen tahmin doğruluğu, test edilen modellerin, denetçilerin yargılarını oluşturma çabalarında etkili bir yardım karar destek sistemi olarak çalışabileceğine ulaşılmıştır.
Kurt, Güngör, Kayağdı ve KARA (2024)	Araştırmada Borsa İstanbul'da (BİST) işlem gören işletmelerin yayımladıkları finansal tablolarda bağımsız denetçiler tarafından verilen görüşlerini çevresel, sosyal ve kurumsal yönetim performanslarını ifade eden ESG skorlarının bir etkisinin olup olmadığı analiz edilmiştir.	Esas/Bankacılık Nakit Akışlar İşletme Büyüklüğü Dönem Net Kârı Kaldıraç Oranı	Denetim görüşü	Logit regresyon	Çalışmada çevresel, sosyal ve kurumsal yönetişimin ESG performansı yüksek olan işletmelerin, ESG performansı düşük olan işletmelere göre hileli veya yanıltıcı finansal raporlamaya başvurma eğilimlerinin daha az olduğu gözlemlenmiştir.

2. ARAŞTIRMANIN AMACI VE ÖNEMİ

Denetim sürecinin bitmesi ile denetçiler oluşturdıkları raporda, elde edilen kanıtlar doğrultusunda denetim görüşü rapora eklemektedirler. Sundukları denetim görüşü işletme ve işletme dışı taraflar için önem arz etmektedir. İşletmeler eğer olumlu görüş aldılarsa bu görüşün devamlılığı için çalışmalar yaparken olumlu görüş dışında bir görüş aldıklarında bu görüşü olumlu görüşe çevirmek için çalışmalar yürütmektedir. İşletme dışındaki yatırımcı ya da banka gibi taraflar ise işletme için karar verme sürecinde denetim görüşünü ele alarak kararlarına yön vermektedirler.

Uluslararası literatürde denetim görüşünü etkileyen faktörlere ilişkin birçok çalışma yapılmıştır. Çalışmalarda finansal ve finansal olmayan birbirinden farklı değişkenler kullanılmıştır. Aynı değişkenler kullanılsa bile çıkan sonuçlar birbirinden farklılık göstermektedir.

Türkiye’de denetim görüşünü etkileyen faktörler ile ilgili çalışmalar incelendiğinde bu çalışmaların sınırlı sayıda olduğu görülmüştür. Yapılan literatür taramasında KOBİ örneklemini kullanan bir çalışmaya raslanmamıştır.

KOBİ’ler tüm dünya ülkelerinde olduğu gibi Türkiye ekonomisinin büyük bir kısmını oluşturmaktadır. Bu çalışmada da 2018-2022 yılları arasında BİST KOBİ Endeksinde yer alan şirketlerin belirlenen finansal oranları kullanılarak finansal oranların denetim görüşüne etkileri tespit edilmesi amacı ile yapılmıştır.

3. ARAŞTIRMANIN HİPOTEZLERİ

Yapılan literatür incelemesinin sonrasında belirlenen bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki hipotezler aşağıdaki gibidir.

H₁: Denetim görüşü ile likidite oranları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₂: Denetim görüşü ile büyüme oranları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₃: Denetim görüşü ile faaliyet oranları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₄: Denetim görüşü ile finansal yapı oranları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₅: Denetim görüşü ile kârlılık oranları arasında anlamlı bir ilişki vardır.

4. ARAŞTIRMANIN KAPSAM VE SINIRLILIKLARI

Bu araştırma kapsamı BİST KOBİ Endeksinde yer alan 46 şirketten 2018-2022 yılları arasında 5 yıllık finansal verilerine ulaşılabilen 37 şirket araştırmaya dâhil edilmiştir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından 2023 yılında enflasyon muhasebesini geçilmesi açıklaması birlikte çalışmada ele alınan oranlarda oluşacak farklılıklar nedeniyle 2023 verileri çalışmaya dâhil edilmemiştir. KOBİ endeksinde yer alan az sayıda şirket olması nedeniyle KOBİ endeksinde yer alan alt sektör oranları ele alınamamıştır. Her iki durum araştırmanın sınırlılığına neden olmaktadır.

5. ARAŞTIRMANIN YÖNTEMİ

Bilimsel çalışmalarda, üzerinde çalışılacak araştırma için kullanılacak tüm veriler toplandıktan sonra bu verilerin analizi gerçekleştirilmektedir. Toplanan verilerin en doğru şekilde analiz edilip yorumlanması için en doğru analiz yöntemi kullanılması gereklidir (Karagöz, 2017: 775). Ulusal ve uluslararası literatürü incelediğimizde denetim görüşünü etkilen faktörler için kullanılan yöntem “Logit Regresyon” yöntemi olduğu için bu çalışmanın analizi için logit regresyon yöntemi kullanılmıştır.

Regresyon analizi “değişkenler arasındaki matematiksel ilişkiyi modellemek ve incelemek için kullanılan bir istatistiksel yöntemdir” (Gamgam ve Altunkaya, 2017: 399).

Logit regresyon analizi ise bir ya da birden daha fazla bağımsız değişkenin değerlerine dayanarak, bağımlı değişkenin ortalama değerinin tahmin edilmesidir. Başka bir ifadeyle regresyon analizi, bağımsız değişkenin değerlerine dayanarak, bağımlı değişkenin ortalama değerinin elde edilebildiği denklemi veren ve bu ilişkiyi ölçmek için kullanılan analiz yöntemidir (Karagöz, 2019: 777).

Matematiksel olarak Logit regresyon; olasılık, odds ve odds’un logaritmasına dayanmaktadır. Olasılıklar basit bir ifade ile, belirli bir tipteki sonuç sayısının toplam olası sonuçlar içerisindeki oranıdır. Logit regresyonda odds, bir olayın olma olasılığının, o olayın olmama olasılığına bölümü olarak tanımlanır.

$$Odds = \frac{P(X)}{1-P(X)} \quad (1)$$

Formül de ifade edilen P(x) olayın gerçekleşme ihtimali ifade ederken,

1-p(X) olayın gerçekleşmemesini ifade etmektedir.

İki değişkenli logitmodeli aşağıdaki gibidir;

$$P(Y) = \frac{e^z}{1 + e^z} = \frac{1}{1 + e^{-z}} \text{ Ş } P(Y) = \frac{e^{b_0 + b_1 X}}{1 + e^{b_0 + b_1 X}} = \frac{1}{1 + e^{-(b_0 + b_1 X)}} \quad (2)$$

Çok değişkenli model ise

$$Z = b_0 + b_1 X + b_2 X_2 + \dots + b_p X_p \quad (3)$$

$\beta_0, \beta_1, \beta_2, \dots, \beta_p$ Logitregresyonun kat sayılarıdır.

Logit regresyonun Katsayılarının hesaplanması aşağıdaki gibidir

$$\frac{P(Y)}{Q(Y)} = \frac{P(Y)}{1 - P(Y)} = \frac{e^z / (1 + e^z)}{1 - e^z / (1 + e^z)} = e^z = e^{b_0 + b_1 X + b_2 X_2 + \dots + b_p X_p} \quad (4)$$

P(Y) : Olayın gerçekleşme ihtimalini ifade etmektedir.

Q(Y)= 1-P(Y) : Olayın gerçekleşmeme ihtimalini ifade etmektedir.

Üstünlük oranı her iki tarafın logaritması alınarak

$$\ln \left[\frac{P(Y)}{Q(Y)} \right] = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \dots + \beta_p X_p \quad (5)$$

bulunmaktadır.

$$OR = \frac{P(Y)}{Q(Y)} = e^z = e^{b_0 + b_1 X_1 + b_2 X_2 + \dots + b_p X_p} = \text{Exp}(b) \quad (6)$$

Eşitliğindeki her bir parametrenin $\text{Exp}(\beta)$; değerleri, üstünlük oranının değeri olarak alınır. $\text{Exp}(\beta)$; Y değişkeninin, X_p değişkeninin etkisi ile kaç kat daha fazla gözlenme olasılığına sahip olduğu belirlenir. β_p Katsayısının önemliliği, $OR_p = \text{Exp}(\beta_p)$ 'nin önemliliği olarakta değerlendirilir. Üstünlük oranı değeri 1'e yakın ise; değişkenler Y'nin değişiminde önemli etkisi bulunmuyor anlamına gelmektedir. Değişkenlerin katsayısı önemli değilse, değişken önemli bir risk faktörü de değildir.

Üstünlük oranı 1'den büyük ise; değişkenler Y'nin değişiminde önemli bir etkide bulunuyor anlamına gelmektedir ve değişken önemli risk faktörüdür. Üstünlük oranı değeri 0'a yakın ise; değişken önemli bir risk faktörüdür ancak Y'nin düşük olasılıkla değerleri almasına neden olan negatif bir etken olduğu belirlenenin önemine

karar vermek için denklemden bağımsız değişkenin olduğu ve olmadığı durumlarda D değerleri karşılaştırılmaktadır. Denklemden, bağımsız değişkenin olup olmadığı durumlarda “D” değeri ile karşılaştırma yapılarak bağımsız değişkenin önemini hakkında karar verilir.

$$D = -2 \ln \left[\frac{\text{Şu anki modelin olabilirliği}}{\text{Dolmuş modelin olabilirliği}} \right] \quad (7)$$

Yukarıdaki formül eşitliğinde olabilirlik oranı “likelihood ratio” olarak isimlendirilir. Bağımsız değişkenin uygun olup olmadığı durumlarda D değeri karşılaştırılmaktadır.

$$G = D \text{ (Değişkensiz model için) } - D \text{ (Değişkenli Model İçin)} \quad (8)$$

G’yi hesaplamak amacıyla D değerinin her iki istatistiği her ikisi içinde doymuş modelin olabilirlikleri ortak olduğundan G istatistiği şeklini alır.

$$G = -2 \ln \left[\frac{\text{Değişkensiz modelin olabilirliği}}{\text{Değişkenli modelin olabilirliği}} \right] \quad (9)$$

Tüm değişkenler bir arada olduğu model ile kestiren model arasında farklar oluşabileceğinden model sınanmaktadır. Kurulan modelin uyum iyiliğini en iyi gösteren Hosmer-Lemeshow test istatistiğidir ve bu test ile t-2 serbestlik dereceli ki-kare dağılımına da göstermektedir. Wald istatistiği ise modelin anlamlılığını test etmektedir. (Karagöz, 2019: 778).Logit regresyon ikili, sıralı ve isimsel olmak üzere üç gruba ayrılmaktadır.

I-İkili Logit Regresyon: ikili cevap içeren bağımlı değişkenlere yapılan regresyon türüdür (Özdamar, 1997: 461-462).

II- Sıralı Logit Regresyon: Bağımlı değişken ve bağımsız değişken arasındaki neden sonuç ilişkisini bulmaya çalışan logit regresyon türüdür. Bağımlı değişken en az üç seçenekli olmak üzere sıralı ölçekli verilerde kullanılmaktadır. Örnek olarak hastalık şiddetinin hafif<orta<ağır şeklinde sıralanabilir Karagöz, 2019: 780).

III- İsimsel Logit Regresyon: Bağımlı değişken üç ve üçten fazla seçenek içerdiği ve seçeneklerin isimsel ölçekte olan ve bağımlı, bağımsız değişkenler arasındaki ilişkiyi ortaya koyan bir logit regresyon türüdür. 3 farklı akademik programda öğrenim görmekte olan öğrencilerden oluşan bağımlı değişken, örnek olarak verilebilmektedir (Çokluk, 2010).

Logit regresyonun çalışmalarda kullanılmasının birden fazla nedeni bulunmaktadır bunları şu şekilde sıralayabiliriz (Çokluk, 2010; Tabachnick vd., 2013: 377).

➤ Negatif olasılıkla karşılaşma söz konusu değildir. Bütün olasılık değerleri pozitifdir ve değerler 0 ile 1 arasında değişmektedir.

➤ Logit regresyonda bağımsız değişkenlerin sürekli ya da süreksiz olmaları ile ilgili bir şart yoktur.

➤ Logit modelin parametreleri kolaylıkla yorumlanmakta ve matematiksel olarak kullanımı kolay olan fonksiyonlar oluşturulmaktadır.

➤ Analizleri yapılmasında SAS ve SPSS gibi birçok programlar bulunmaktadır.

➤ Logit regresyonda, diğer modelleme stratejilerinde olduğu gibi, çok sayıda öngörücüyü bir araya getirmek ve ardından tek bir veri kümesine dayanarak istatistiksel olarak anlamlı olmayanları elemektedir.

➤ Logit regresyon analizinde, bağımsız değişken ile bağımlı değişken arasındaki ilişkinin doğrusal olma şartı yoktur.

➤ Logit regresyon analizinin sağladığı bir çok avantaj ve literatür incelmesinde konu ile ilgili yapılan çalışmalar sonucunda bu çalışmada logit regresyon analizi tercih edilmiştir.

6. ARAŞTIRMANIN VERİ SETİ

Bu çalışmanın amacı BİST KOBİ endeksinde yer alan firmaların denetim görüşlerini belirleyen finansal göstergelerin ortaya konmasıdır. Araştırmanın veri seti Kamu Aydınlatma Platformu (KAP)'tan elde edilen bilgiler doğrultusunda oluşturulmuştur. KAP'ta 2018-2022 yılları arasında KOBİ Endeksinde yer alan şirket verileri incelenmiş ve araştırma sonucunda verilerine ulaşılan şirketler çalışmaya dâhil edilmiştir. Tablo 8'de veri setinde yer alan şirket ve sektörleri yer almaktadır.

Tablo 8. Araştırmaya Kapsamındaki Şirketler

Sıra	Şirket Ünvanı	Sektör
1	Acıselsan Acıpayam Selüloz Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
2	Altınyağ Madencilik ve Enerji Yatırımları Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Madencilik ve Taş Ocakçılığı
3	Bayrak Ebt Taban Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat

Tablo 8. (Devam) Araştırmaya Kapsamındaki Şirketler

Sıra	Şirket Ünvanı	Sektör
4	Berkosan Yalıtım ve Tecrit maddeleri Üretim ve Ticaret A.Ş.	İmalat
5	Bosch Fren Sistemleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
6	Burçelik Bursa Çelik Döküm sanayii A.Ş.	İmalat
7	Burçelik Vana Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
8	Doğusan Boru Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
9	Emek Elektrik endüstrisi A.Ş.	İmalat
10	Ersu meyve ve Gıda Sanayi A.Ş.	İmalat
11	Fade Gıda Yatırım Sanayi Ticaret A.Ş.	İmalat
12	Federal-Mogul İzmit Piston ve Pim Üretim Tesisleri A.Ş.	İmalat
13	Formet Metal ve Cam Sanayi A.Ş.	İmalat
14	Frigo-Pak Gıda Maddeleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
15	Gediz Ambalaj Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
16	İz Yatırım Holding A.Ş.	Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık
17	İzmir Fırça Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
18	Lüks Kadife Ticaret ve Sanayi A.Ş.	İmalat
19	Makina Takım Endüstrisi A.Ş.	İmalat
20	Merko Gıda Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
21	Niğbaş Niğde Beton Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
22	Oylum Sınai Yatırımlar A.Ş.	İmalat
23	Özerden Ambalaj Sanayi A.Ş.	İmalat
24	Park Elektrik Üretim Madencilik Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Madencilik ve Taş Ocakçılığı
25	Prizma Pres Matbaacılık Yayıncılık Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
26	Rodrigo Tekstil Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
27	Rta Laboratuvarları Biyolojik Ürünler İlaç ve Makine Sanayi Ticaret A.Ş.	İmalat
28	Safkar Ege Soğutmacılık Klima Soğuk Hava Tesisleri İhracat İthalat Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
29	Sanifoam Endüstri ve Tüketim Ürünleri Sanayi Ticaret A.Ş.	İmalat
30	Saray Matbaacılık Kağıtçılık Kırtasiyecilik Ticaret ve Sanayi A.Ş.	İmalat

Tablo 8. (Devam) Araştırmaya Kapsamındaki Şirketler

Sıra	Şirket Ünvanı	Sektör
31	Say Yenilenebilir Enerji Ekipmanları Sanayi ve Ticaret A.Ş.	İmalat
32	Selçuk Gıda Endüstri İhracat İthalat A.Ş.	İmalat
33	Seyitler Kimya Sanayi A.Ş.	İmalat
34	Temapol Polimer Plastik ve İnşaat Sanayi Ticaret A.Ş.	İmalat
35	Tetamat Gıda Yatırımları A.Ş.	İmalat
36	Vanet Gıda Sanayi İç ve Dış Ticaret A.Ş.	İmalat
37	Yaprak Süt ve Besi Çiftlikleri Sanayi ve Ticaret A.Ş.	Tarım, Ormancılık ve Balıkçılık

Ulusal ve uluslararası literatür incelenerek denetim görüşünü etkileyen faktörler belirlenerek değişkenler aşağıdaki belirtilen şekilde her bir şirket için hesaplanmıştır. Kullanılan değişkenler ve hesaplama şekilleri tablo 9’ da yer almaktadır.

Tablo 9. Araştırmada Kullanılan Değişkenler

Bağımlı Değişken		Tanımlamalar
Denetim Görüşü		Olumlu görüş verilmesi halinde 0; aksi durumda 1
Önceki denetim görüşü		Firmanın önceki denetim görüşü olumlu denetim görüşüyse 0, aksi ise 1
Kâr değişimi		İşletmenin içinde bulunduğu yıl net karı artmış ise 0, aksi durumda 1
Denetim firma büyüklüğü		Dört büyük denetim firması ise 1 aksi durumda 0
Finansal Bağımsız Değişkenler		Tanımlar
Likidite Oranları	Cari Oran	Dönen varlıklar/ Kısa vadeli Yabancı Kaynaklar
	Asit-Test Oranı	(Dönen varlıklar – Stoklar)/ Kısa vadeli Yabancı Kaynaklar
Kârlılık Oranları	Aktif Kârlılığı	Net Kar / Toplam Aktif
	Net Kâr Marjı	Net Kar / Net Satışlar
	Öz Sermaye Karlılığı	Net Kar/ Öz sermaye
Finansal Yapı Oranları	Borç Kaynak Oranı	Toplam Borç / Aktifler
Faaliyet Oranları	Aktif Devir Hızı	Net Satışlar / Ortalama Aktifler
Büyüme Oranları	Aktif Büyüme	(Toplam Aktif – Bir Yıl Önceki Toplam Aktif) /Bir Yıl Önceki Toplam Aktif
	Net Satışlarda Büyüme	(Net Satışlar – Bir Yıl Önceki Net Satışlar)/ Bir Yıl Önceki Satışlar

7. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Araştırmada 2018 – 2022 yıllarında BIST KOBİ endeksinde işlem gören 37 şirket dâhil edilmiştir. Araştırma kapsamındaki 37 firmaya ilişkin tanımlayıcı istatistikler aşağıda yer almaktadır.

7.1. TANIMLAYICI İSTATİSTİKLER

Çalışmada kullanılan kategorik değişkenler için tanımlayıcı istatistikler Tablo 10’da aktarılmıştır. Yapılan analiz sonucunda veri setindeki işletmelerin %94,59’u olumlu denetim görüşü alırken %5,41’i olumlu görüş dışındaki denetim görüşü almıştır. Kar değişimlerine bakıldığında ise işletmelerin %75,68’inin net karları atarken %24,32’sinin net karı azalmıştır. Denetim firma büyüklüğü durumlarına bakıldığında şirketlerin %18,92’si dört büyük denetim firmalarından birini tercih ederken 81,08’i diğer denetim firmalarını tercih etmiştir.

Tablo 10. Kategorik Değişkenler İçin Tanımlayıcı İstatistikler

Bağımsız Denetim Görüşü	Frekans(N=37)	Yüzde (%)
Olumlu Denetim Görüşü	35	94,59
Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşü	2	5,41
Kar Değişimi		
Net karı Azalan Şirketler	9	24,32
Net karı Artan Şirketler	28	75,68
Denetim Firmasının Büyüklüğü		
4 Büyük Denetim Firması	7	18,92
Diğerleri	30	81,08

Tablo 10’da kategorik değişkenlere ait tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir. İstatistiklerden elde edilen sonuçlar incelendiğinde, cari oran ortalaması 2.49; asit- test ortalaması 1.67 aktif kârlılık ortalaması 5.99; net kar marjı ortalaması 22.28; öz sermaye karlılığı ortalaması 5.84; borç kaynak oranı ortalaması 43.50; aktif devir hızı ortalaması 0,84; aktif büyüme ortalaması 84.94; net satışlarda büyüme ortalaması 114.62’dir.

Tablo 11. Değişkenler İçin Tanımlayıcı İstatistikler

	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma
Cari Oran	0.890000	11.61000	2.418649	2.001485
Asit-Test Oranı	0.400000	11.42000	1.667514	1.986326
Aktif Kârlılık	-52.16000	50.53000	5.986541	15.11254

Tablo 11. (Devam) Değişkenler İçin Tanımlayıcı İstatistikler

	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma
Net Kar Marjı	-1463.000	1865.518	22.27530	396.3612
Öz Sermaye Karlılığı	-294.6600	60.18000	5.843568	53.86945
Borç Kaynak Oranı	11.95000	72.90000	43.49584	18.88801
Aktif Devir Hızı	2.130000	2.130000	0.841189	0.476238
Aktif Büyüme	47.40000	473.2800	84.93632	68.39577
Net Satışlarda Büyüme	39.73000	694.8320	114.6181	109.6037

İlgili dönemde analiz edilen firmaların çoğunlukla kârlılıklarını arttırdıkları görülmektedir.

Tablo 12. Denetim Görüşlerinin Kar Değişimi İtibarıyla Dağılımı

Kar Durumu	Denetim Görüşleri		Toplam
	Olumlu Görüş	Olumlu Dışındaki Görüş	
Net Karı Azalan Şirketler	4 (% 67)	2 (%37)	6 (%100)
Net Karı Artan Şirketler	29 (%93,5)	2 (%6,5)	31 (100)

Tablo 12’de denetim görüşlerinin kar değişimi göre dağılımı aktarılmıştır. Net karı azalan şirketlerin %67’si olumlu görüş, %37’si olumlu görüş dışında görüş almıştır. Net karı artan şirketlerdeki durum ise 93.5’i olumlu görüş alırken %6.5’i olumlu görüş dışında denetim görüşü aldığı tespit edilmiştir.

Tablo 13. Denetim Firmalarının Firma Büyüklüğü İtibarıyla Denetim Görüşü Dağılımı

Denetim Firması Büyüklüğü	Denetim Görüşleri		Toplam
	Olumlu Görüş	Olumlu Dışındaki Görüş	
4 Büyük Denetim Firması	7 (% 100)	0 (%0)	7 (%100)
Diğer Firmalar	28 (%93,3)	2 (%6,7)	30 (100)

Tablo 13’te denetim firma büyüklüğü bakımından denetim görüşü dağılımları sunulmuştur. Dört büyük denetim firması tercih edem işletmelerin %100’ü olumlu görüş alırken diğer firmaları tercih eden işletmelerin %93.3’ü olumlu görüş %6.7’si olumlu görüş dışında görüş almıştır.

7.2. LOGİT REGRESYON ANALİZİ SONUÇLARI

Çalışmanın bu bölümünde paket programı yardımıyla tahmin yapılan BİST KOBİ endeksinde yer alan firmaların denetim görüşünü etkileyen finansal faktörler logit modeliyle birlikte analiz edilmiştir. Model tahmin sonuçları Tablo 14’te gösterilmiştir.

Tablo 14. Logit Regresyon Analiz Sonuçları

Bağımlı Değişken	Denetim Görüşü			
Değişkenler	Katsayı	Standart Hata	Z istatistik	Prob.
Net Kar Marjı	8.09007	2,23007	-6,321791	0,000*
Cari Oran	22,56509	1,797884	-5,904573	0,000*
Borç / Toplam Kaynaklar Oranı	0,0699	0,034789	1,79946	0,135
Asit Test Oranı	-22,546	1,122299	0,384794	0,004*
Aktif Kârlılık	9,351525	1,428159	6,547958	0,000*
Aktif Devir Hızı	-14,92428	2,095939	-7,120570	0,000*
Aktif Büyüme	-0,190831	0,004006	-1,196137	0,231
Öz sermaye Karlılığı	-2,724452	0,423730	-6,429685	0,000*
Net satışlardaki Büyüme	0,224332	0,036915	6,076894	0,000*
Sabit Terim	78.10211	5,975365	13,0769	0,000*
Log- olabilirlik	-2,20016			
Ortalama log-olabilirlik	0,0000			
Kısıtlı Olabilirlik	-7,7804			
LR İstatistiği	15,56097			
Prob.LR	0,034911			
MCFadden R ²	0,81564			
Akaike Bilgi Kriteri	0,540541			
Schwraz Bilgi Kriteri	0,975924			
Hannan Quinn Kriteri	0,69403			
Hosmer-Lemeshow İstatistik	0,3422		Prob. Chi Sq 0,9997	
Andrews İstatistik	109,8709		Prob. Chi Sq 0,0023	

Tablo 14’te görüldüğü gibi, net kar marjı, cari oran, asit test oranı, aktif kârlılık, aktif devir hızı öz sermaye karlılığı ve net satışlarda büyüme değişkenleri %1 önem düzeyinde anlamlıdır. Borç / Toplam kaynaklar oranı ve aktif büyüme hızı oranları istatistiksel olarak anlamlı değildir. Olabilirlik oranı test istatistiğine ait olasılık (probability)

değeri modeldeki tüm katsayıların %5 önem düzeyinde istatistiki bakımdan anlamlı olduğunu göstermektedir ($0,034911 < 0,05$). Ayrıca uyumun iyiliğini gösteren McFadden R2 değeri 0,81 olarak bulunmuştur. Modelin uygunluğu için Hosmer- Lemeshow testi uygulanmaktadır. Hosmer -Lemeshow uygunluk testi sonuçlarına göre modelin Hosmer –Lemeshow ki kare olasılık değeri (prob. Chi Sq) 0,01, 0,05 ve 0,10 değerlerinden büyük ve Andrews istatistiği kikare olasılık değeri (prob. Chi Sq) 0,01, 0,05 ve 0,10 değerinden küçük olması durumunda modelin uygunluğuna karar verilir (Sarıkovanlık ve diğerleri,2019;92). Buna göre oluşturulan Logit regresyon modelinin H-L istatistiği kikare değeri 0,01, 0,05 ve 0,10 değerlerinden büyük, Andrews istatistiği 0,01'den küçük olduğundan oluşturulan modelin uygun olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Modelin beklenen tahmin tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 15. Logit Modelin Beklenen Tahmin Tablosu

	Tahmini deklemler			Sabit olasılık		
P(Dep=1)≤C	2	0	2	0	0	0
P(Dep=1)>C	0	35	35	2	35	37
Total	2	35	37	2	35	37
Correct	2	35	37	0	35	35
% Correct	100.00	100.00	100.00	0.00	100.00	94.59
% Incorrect	0.00	0.00	0.00	100.00	0.00	5.41
Total Gain*	100.00	0.00	5.41			
Percent Gain**	100.00	NA	100.00			
E(# of Dep=0)	2.00	0.00	2.00	0.11	1.89	2.00
E(# of Dep=1)	0.00	35.00	35.00	1.89	33.11	35.00
Total	2.00	35.00	37.00	2.00	35.00	37.00
Correct	2.00	35.00	37.00	0.11	33.11	33.22
% Correct	100.00	100.00	100.00	5.41	94.59	89.77
% Incorrect	0.00	0.00	0.00	94.59	5.41	10.23
Total Gain*	94.59	5.41	10.23			
Percent Gain**	100.00	100.00	100.00			

Beklenen tahmin tablosuna göre, 0 değeri atanan 2 gözlemin iki tanesi de 1 değeri atanan 35 gözlemin tamamı da doğru tahmin edilmiştir. Modeldeki sabit terim, bağımsız değişkenlerin sıfır olması durumunda denetim görüşlerinin olmasının log-olasılık oranını vermektedir. Katsayıların işaretleri ise bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin yönünü verir. Buna göre cari oran, dönem net karı, aktif kârlılık ve

net satışlardaki büyüme denetim görüşünü pozitif etkilemektedir. Asit test oranı, aktif büyüme, öz sermaye karlılığı ve aktif devir hızı değişkenleri ise denetim görüşünü negatif etkilemektedir.

Logit modele birlikte yapılabilecek başka bir yorum da bağımsız değişkenlerin belirli değerleri için olayın kendi olasılığının tahmin edilmesidir. Bu olasılığı yaklaşık değeri için eşitlik (10) çözümlenmelidir. Bağımsız değişkenlerin araştırma grubu ortalamaları (Yaklaşık olarak Net kar marjı 8,09, Cari oran 22,56, Asit test oranı-22,546, Aktif kârlılık 9,351 aktif devir hızı -14,92, öz sermaye karlılığı -2,72, Net satışlardaki büyüme 0,224) eşitlik 10 da çözülür;

$$P = F(T) = \frac{1}{1 + e^{-78,102 + 8,09(22,77) + 22,57(2,41) + (-22,55(1,66)) + 9,35(5,98) + (-14,92(0,84)) + (-2,72(5,84) + 0,22(114,6))}} = \frac{1}{e^{6,69}} = 0,130 \quad (10)$$

Denklemini buraya yazın.

9,351, aktif devir hızı -14,92, öz sermaye karlılığı -2,72 net satışlardaki büyüme oranı 0,224 Yani Net kar marjı oranı 8,09, Cari oranı 22,56, asit test oranı, -22,546, Aktif karlılığı 224 olan bir firmanın olumlu denetim görüşü olasılığı %13'tür.

Logit modelinde katsayılar, bağımsız değişkenlerdeki bir değişimin bağımlı değişkenin beklenen değeri üzerindeki etkisini doğrudan ifade etmez. Bu nedenle, katsayıların yorumlanabilmesi için marjinal etkiler hesaplanır. Bağımlı değişkenin olasılığındaki değişim oranı yalnızca ilgili katsayıya bağlı olmayıp, aynı zamanda bu değişimin ölçüldüğü olasılık düzeyine de bağlıdır (Özer, 2004: 198 ; Karaca, 2021). Bağımsız değişkenlere ilişkin marjinal etkiler aşağıdaki gibi hesaplanmıştır:

$$\frac{\partial P}{\partial \text{Net Kar Marjı}} = P(1 - P)\beta_1 = 0,130(1 - 0,130)8,09 = 0,914 \quad (11)$$

$$\frac{\partial P}{\partial \text{Cari Oran}} = P(1 - P)\beta_2 = 0,130(1 - 0,130)22,56 = 2,511 \quad (12)$$

$$\frac{\partial P}{\partial \text{Asit Test}} = P(1 - P)\beta_3 = 0,130(1 - 0,130) - 22,54 = -2,545 \quad (13)$$

$$\frac{\partial P}{\partial \text{Aktif Karlılık}} = P(1 - P)\beta_4 = 0,130(1 - 0,130)9,351 = 1,05 \quad (14)$$

$$\frac{\partial P}{\partial \text{Aktif Devir Hızı}} = P(1 - P)\beta_5 = 0,130(1 - 0,130) - 14,92 = -1,68 \quad (15)$$

$$\frac{\partial P}{\partial \text{Özsermaye Karlılığı}} = P(1 - P)\beta_6 = 0,130(1 - 0,130) - 2,72 = -0,307 \quad (16)$$

$$\frac{\partial P}{\partial \text{Net Satışlardaki Büyüme}} = P(1 - P)\beta_7 = 0,130(1 - 0,130)0,224 = 0,029 \quad (17)$$

şeklinde belirlenebilir.

Bu sonuçlara göre net kar marjı, cari oran, aktif kârlılığı ve net satış büyüme oranları arttığında denetim görüşünün olumlu olma olasılığını sırasıyla (0,914;2,511;1,05;0,029) arttırırken, asit test oranı, aktif devir hızı ve öz sermaye karlılığındaki bir birim artış, olumlu denetim görüşü olma olasılığını sırasıyla (-2,45; -1,68 ve -0,307) azaltacaktır.

Logit regresyon analizde ulaşılan sonuçlarda, net kar marjı, cari oran, asit test oranı, aktif kârlılık, aktif devir hızı öz sermaye karlılığı ve net satışlarda büyüme oranlarında anlamlı olduğuna ulaşılmıştır. Diğer taraftan ise borç / toplam kaynaklar oranı ve aktif büyüme oranları istatistiksel olarak anlamlı olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu doğrultuda, çalışmada ortaya koyulan hipotezlerden H₁, H₃ ve H₅ hipotezleri kabul edilirken H₂ ve H₅ hipotezleri reddedilmiştir. Elde edilen bu sonuçlar literatürde yapılan sonuçlarla karşılaştırıldığında; Coramatis ve Spothis(2006); Zdolsek vd. (2015); Özcan (2016); Yaşar vd. (2015); Mat ve Önal (2019) sonuçları ile örtüşmektedir.

TARTIşMA, SONUÇ VE ÖNERİLER

Denetim, tanım itibariyle işletmelerin finansal tablolarını, belirlenmiş finansal raporlama standartları çerçevesinde uygulugunun bağımsız bir denetçi tarafından incelendikten sonra sonuçların rapor halinde sunulmasıdır. Denetçi, elde ettiğı kanıtlar doğrultusunda olumlu görüş, şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma olmak üzere dört görüşten uygun olanı raporunda belirtmektedir. Raporda verilen görüş işletmeler açısından önemli bir yere sahiptir.

İşletme raporunda olumlu bir görüş aldıysa bu yatırımcı ve finansman sağlayıcı kurumlar açısından güven duygusu uyandırırken şartlı görüş alan işletmelere karşı yatırımcılar daha temkinli yaklaşmasına neden olacaktır. Diğer taraftan olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma, görüşleri raporda yer aldığında bu durum işletme açısından, yatırımcı ve finansman sağlayıcıları bakımından olumsuz bir çerçeve çizilmesine neden olacaktır.

KOBİ'ler, bir ekonominin gelişiminde katalizör görevi üstlenerek, sürdürülebilir büyümeyi hedefleyen ülkeler için kritik bir öneme sahiptir. Hem gelişmiş hem de gelişmekte olan ülkelerde, KOBİ'ler ekonomik büyümenin ve istihdamın itici gücü olarak kabul edilmektedir. KOBİ'ler 2023 yılında toplam girişim sayısının %99,7'sini oluşturmaktadır, buna karşılık; istihdamın %70,5'ini, personel maliyetinin %47,9'unun, cironun %47,4'ünü, üretim değerinin %41,6'sını ve faktör maliyetiyle katma değer %40,1'ini oluşturduğu görülmektedir (TÜİK, 2023).

Bağımsız denetim raporları, firmanın finansal tablolarının doğruluğunu ve güvenilirliğini artırır. Denetim görüşleri, finansal bilgilerin uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirir. Bu durum, yatırımcıların ve paydaşların firmanın mali durumu hakkında daha doğru bilgiye sahip olmasını sağlar.

Bağımsız denetim raporları KOBİ'ler için önem teşkil etmektedir. Bağımsız denetim raporlarındaki olumlu bir görüş, firmanın finansal sağlığının ve şeffaflığının bir göstergesi olarak algılanır. Bu da mevcut ve potansiyel yatırımcıların firmaya olan güvenini artırarak, sermaye maliyetlerini etkileyerek yeni yatırım fırsatları sağlayabilir. Finansal kuruluşlar ve bankaların kredi kararlarında bağımsız denetim raporlarını önemli bir referans kaynağı olarak kullanılmaktadır. Olumlu bir denetim görüşü, firmanın finansal riskinin düşük olduğuna işaret ederek krediye erişimini

kolaylaştıracaktır. Aynı zamanda firmanın ticari itibari açısından da önem arz etmektedir. Denetim raporunda yer alan görüşler firmanın mali disiplini ve kontrol mekanizmalarının etkinliğinin değerlendirilmesinde araç olarak kullanılabilir. Sonuç olarak, bağımsız denetim raporlarındaki görüşler, sadece yasal bir zorunluluk olmanın ötesinde, firmanın finansal şeffaflığı, güvenilirliği ve sürdürülebilir büyüme hedefleri açısından stratejik bir öneme sahiptir.

Literatürde BİST 100 de yer alan firmaların denetim raporlarında belirtilen görüşleri etkileyen faktörlerin incelendiği görülmektedir. Ancak ekonomide stratejik bir yere sahip olan KOBİ'lerin denetim raporlarındaki görüşleri etkileyen finansal faktörlerin neler olduğuna değinilmediği görülmektedir.

Bu çalışmanın amacı ise BİST KOBİ endeksinde yer alan firmaların denetim görüşlerini etkileyen finansal faktörleri incelemektir. Çalışmada 2018 – 2022 yıllarına ait BİST KOBİ endeksinde yer alan finansal oranları ve denetim raporu verileri kullanılmıştır. Analize başlamadan serilerin temel özelliklerinin görülebilmesi için tanımlayıcı istatistiklerine bakılmıştır. Ardından bilgisayarlı paket programında logit regresyon modeli oluşturulmuştur. Modelin uygunluğunun belirlenmesi için Hosmer-Lemeshow uygunluk testi ve beklenen tahmin tablosu oluşturulmuştur.

Çalışmada belirlenmiş finansal oranlar (net kâr marjı, aktif devir hızı, aktif kârlılığı, öz sermaye kârlılığı, net satışlar büyüme, asit-test oranı, cari oranı borç / toplam kaynaklar oranı ve aktif büyüme oranı) bağımlı değişken, bağımsız değişken ise denetim görüşü olarak belirlenmiştir. Bu değişkenler arasındaki ilişki logit regresyon yöntemi ile analiz edilmiştir. Analiz sonucunda ulaşılan bilgilerde; net kar marjı, cari oran, asit test oranı, aktif kârlılık, aktif devir hızı öz sermaye kârlılığı ve net satışlarda büyüme oranlarında anlamlı olduğuna ulaşılmıştır. Borç / toplam kaynaklar oranı ve aktif büyüme oranları istatistiksel olarak anlamlı olmadığı sonucuna varılmıştır. Bu sonuçlar doğrultusunda H_1 , H_3 ve H_5 hipotezleri kabul edilirken H_2 ve H_5 hipotezleri reddedilmiştir. Denetim görüşü ile likidite oranları, faaliyet oranları ve karlılık oranları arasında anlamlı bir ilişki varken büyüme ve finansal yapı oranları arasında anlamlı bir ilişki olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Araştırmamızın bulguları, olumlu bağımsız denetim görüşü ile büyüme oranları, likidite oranları, faaliyet oranları ve kârlılık oranları arasında anlamlı ilişkiler olduğunu

ortaya koymaktadır. Bu durum, KOBİ'lerin olumlu bir denetim görüşü alabilmeleri için bu oranlara dikkat etmeleri gerektiğini göstermektedir.

Bu noktada likidite oranlarının (özellikle cari oran ve asit-test oranı) yeterli düzeyde olması, işletmenin kısa vadeli borçlarını ödeme gücünün güçlü olduğuna işaret ederek denetçiler açısından olumlu bir izlenim yaratmaktadır. Büyüme oranlarının (örneğin net satış büyümesi) pozitif olması, işletmenin sürdürülebilirliğine ve faaliyetlerinin genişlediğine dair olumlu bir sinyaldir. Faaliyet oranlarının (örneğin aktif devir hızı) yüksekliği, varlıkların etkin kullanıldığını göstererek denetim açısından olumlu bir değerlendirme sağlar. Kârlılık oranlarının (örneğin net kâr marjı, aktif kârlılığı, öz sermaye kârlılığı) güçlü olması, işletmenin finansal sağlığını ve verimliliğini destekler. Öte yandan, finansal yapı oranları (örneğin borç/öz sermaye oranı gibi) ile denetim görüşü arasında anlamlı bir ilişki bulunmaması, denetçilerin borçluluk düzeyinden ziyade işletmenin faaliyet performansı ve likidite durumu gibi unsurlara daha fazla önem verdiklerini göstergesi olarak değerlendirilebilir. Ancak denetim firmalarının bu endekste yer alan firmaların çoğunluğunun maliyet işletmesi olduğunu gözönüne alarak değerlendirmelerde bulundurulmalıdır.

Sonuç olarak, olumlu bir denetim görüşü alabilmek için KOBİ'lerin; likiditelerini güçlü tutmaları, faaliyetlerini verimli yürütmeleri, istikrarlı büyümeleri ve kârlılıklarını sürdürebilir düzeyde tutmaları gerekmektedir.

Çalışma bulgularına dayanarak politika yapıcılar, KOBİ'lerin finansal yapısını güçlendirecek eğitim, danışmanlık ve teşvik programları geliştirmelidir. Denetime hazırlık süreci sadeleştirilmeli, rehber ve kontrol listeleriyle desteklenmelidir. Finansal raporlama kalitesi artırılarak dijital altyapı yaygınlaştırılmalı ve sadeleştirilmiş muhasebe standartları uygulanmalıdır. Olumlu denetim görüşü alan KOBİ'ler için vergi indirimi, finansman avantajı ve destek önceliği gibi teşvikler sağlanmalı; denetim sonuçları ise kredi değerlendirmeleri, yatırımcı bilgilendirme sistemleri ve kamu destek mekanizmalarına entegre edilmelidir. Bu sayede KOBİ'lerin finansal sürdürülebilirliği ve denetim süreçlerine uyumu artırılabilceği düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- AAA (American Accounting Association). (1972). Report of the Committee on Basic Auditing Concepts, *The Accounting Review*, 47, 15-74.
- Acar, C. S., ve Çetiner, M. (2021). Kobielerin Finansman Sorunları ve Çözüm Önerileri. *Uluslararası Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 7(3), 23-36.
- Ajao, O. S., Olamide, J. O., & Temitope, A. A. (2016). Evolution and Development of Auditing. *Unique Journal of Business Management Research*, 3(1), 32-40.
- Akçay, A., ve Bilen, A. (2018). Denetim Kalitesi ve Göstergeleri. *Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.
- Akdoğan, N. (2010). Kobi Finansal Raporlama Standardına Genel Bakış Ve Tam Set IAS/IFRS'lerden Farklılığı. *Muhasebe ve Denetim Bakış* (30), 1-26.
- Akdoğan, N., ve Muluk, Z. (2019). Bağımsız Denetim Standartları Kapsamında Grup Şirketlerinin Önemlilik Düzeylerinin Belirlenmesi-Kullanılan Yöntemlerin İncelenmesi Bayesian Modeli Uygulamasının Değerlendirilmesi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(3), 704-732.
- Akgüç, Ö. (1998). *Finansal Yönetim* (7. Baskı). İstanbul: Avcıol Basım Yayın.
- Akışık, O. (2005). İç Kontrol Sistemi ve Bağımsız Denetim İçindeki Yeri. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (14), 89-102.
- Akpınar, M. (2012). Denetim Anlayış ve Metodolojisinde Değişimin Adı: İç Denetim. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 7(14).
- Alptürk, E. (2008). *Finans, Muhasebe ve Vergi Boyutlarında İç Denetim Rehberi*. Anlara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Anggarini, D., & Zulfikar, Z. (2022). Factors Affecting Audit Opinion Going Concern. *In International Conference on Economics and Business Studies (ICOEBS 2022)* (pp. 8-14). Atlantis Press.
- Apan, M., ve İslamoğlu, M. (2014). KOBİ'lerde Finans Yönetimi. *International Journal of Sport Culture and Science*, 2(Special Issue 1), 208-218.
- Arens, A. A., & Loebbecke, J. K. (1981). *Applications Of Statistical Sampling To Auditing*. Englewood Cliffs, NJ: Prentice-Hall
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Beasley, M., (2012). *Auditing and Assurance*. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Arkun, F.O. (1980). *İşletmelerde Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Nihat Sayar Yayın ve Yardım Vakfı Yayınları.
- Aslan, M., Apak, S., Erol, M. ve Ayboğa, H. (2023). Türk muhasebe mesleği üzerine kronolojik bir inceleme (1839–2020). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 24, 1–16.
- Aslan, M., Apak, S., Erol, M., ve Ayboğa, H. (2023). Türk muhasebe mesleği üzerine kronolojik bir inceleme (1839-2020). *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (24), 1-16.
- Atabay, İ. (2023). Cumhuriyet Döneminde Muhasebenin Gelişimine Kronolojik Bir Bakış. *Balıkesir Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 26(49-1), 121-135.
- Ataman, Ü., Hacırüstemoğlu, R. ve Bozkurt, N. (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, Birinci Baskı, İstanbul: Alfa Yayınları,
- Aydoğan, S. D. (2016). Türkiye'de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(12), 771-785.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012) <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>(Erişim Tarihi: 21.04.2024).

- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012) <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 21.04.2024).
- Bakan, S. ve Dursun, A. (2020). Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin denetim riskine etkileri: istanbul'da faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarında bir uygulama. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 20 (61), 55-82
- Bakır, M. (2005). *Denetim*. Trabzon: Dilara Yayınevi.
- Baklacioğlu, S. (1992). *Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetim Sistemi*. Ankara
- Başpınar, A. (2005). Türkiye'de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış. *Maliye Dergisi*, 148, 35-62.
- Bayülken, Y. ve Kütükoğlu, C. (2012). *Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi İşletmeleri*. Ankara: TMMOB Makina Mühendisleri Odası Yayın.
- BDS 230 (2017). Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20230-Site.pdf> (Erişim Tarihi: 19.01.2024).
- BDS 500 (2018). Bağımsız Denetim Kanıtları <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/bdsyeni25.12.2017/BDS%20500-Site.pdf> (Erişim Tarihi: 15.02.2024).
- BDS 520 (2018) Analitik Prosedürler https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDSyeni11092019/BDS_520.pdf (Erişim Tarihi: 07.03.2024).
- BDS 700. (2019). Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700\(2\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20700(2).pdf) (Erişim Tarihi: 24.03.2024).
- BDS 705 (2014). Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20705.pdf> (Erişim Tarihi: 28.04.2024).
- Bozkurt, N. (2000). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım.
- Braiotta, L. (1984). Audit Committees: A Checklist Review of Documents, Procedures and Events. *Corporate Law Review*, 7, 56.
- Buz, B. (2015). *Bağımsız Denetim Genel Bir Bakış*. İstanbul: Hilal Yayıncılık, Yayın
- Caramanis, C. & C. Spathis. 2006. Auditee and Audit Firm Characteristics as Determinants of Audit Qualifications: Evidence from The Athens Stock Exchange. *Managerial Auditing Journal*, 21(9).
- Chan, Y. K. ve T.S. Walter. 1996. Qualified Audit Reports and Costly Contractingl, *Asia Pacific Journal of Management*, 13(1).
- Chand, P., Patel, A. & White, M. (2015). Adopting International Financial Reporting Standards For Small And Medium-Sized Enterprises. *Australian Accounting Review*, 25(2), 139-154.
- Çatal, M. F. (2007). Bölgesel Kalkınmada Küçük Ve Orta Boy İşletmelerin (Kobi) Rolü. *Atatürk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 10(2), 333-352.
- Çetinkaya, N. (2017). Risk Odaklı Denetimde Denetim Kanıtının Kalitesinin Önemi ve Bir Araştırma. *World of Accounting Science*, 19(1).
- Çetinoğlu, T., Önder, Ş. ve Hadi, S. R. (2023). Bağımsız Denetim Kalitesinin Şirketlerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 26(2), 451-465.
- Çokluk, Ö. (2010). Lojistik Regresyon Analizi: Kavram ve Uygulama. *Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri*, 10(3), 1357-1407.

- Çömlekçi, F. (1980). *Muhasebe Denetimi*. Eskişehir: Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Basımevi.
- Dinç, B. (2003). Mali Denetimde Önemlilik Kavramı. *Sayıştay Dergisi*, (50-51), 141-152.
- Dönmez, A., Berberoğlu, P. B. ve Ersoy, A. (2005). Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Abd Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-AB Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması. *Akdeniz İİ BF Dergisi*, 5(9), 52-78.
- Duman, Ö. (2008). *Muhasebe Denetimi ve Raporlama*. Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Elitaş, C. (2011). *Muhasebe Denetiminde Çalışma Kağıtları*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Ercan, C. Ve Büyükoğlu, B. (2017). Kobi Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İşletmeler Tarafından Algılanma Düzeyinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma: Gaziantep Örneği. *International Journal Of Social And Humanities Sciences Research*, 4(15), 2069–2076.
- Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 3(1), 51-63.
- Erdoğan, M. (2005). *Denetim* (2. Baskı). Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.
- Erkan, M. ve Topal, Y. (2001). KOBİ'lerin Sermaye Piyasası Yoluyla Finansmanı ve İMKB'deki KOBİ'lerle İlgili Bir Ampirik Çalışma, *1.Orta Anadolu Kongresi, KOBİ'lerin Finansman ve Pazarlama Sorunlar*, Nevşehir.
- Eroğlu, F., ve Khan, M. (1995). Yeni Başlayanlar İçin Denetime Giriş. *Sayıştay Dergisi*, (19), 15-30.
- Erol, M. ve Aslan, M. (2017). Uluslararası Muhasebe ve Denetim Standartlarının Gelişmesi. *Muhasebe Ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (12), 55-86.
- Ertaş, A. ve Kandemir, T. (2020). Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye'de Yapılan Yasal Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 20(61), 83-104.
- Gamgam, H. ve Altunkaynak, B. (2013). *SPSS Uygulamalı Parametrik Olmayan Yöntemler*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Ghale Rudkhani, T. M., & Jabbari, H. (2014). The Effect of Financial Ratios on Auditor Opinion in The Companies listed on TSE. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 2(3), 1363.
- Gücenme, Ü. ve Arsoy, A. (2006). Muhasebe Standartlarındaki Raporlamamış Nakit Akım Tablosu Formatı İle Mali Performansın Kontrolü. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (30), 66-74.
- Gücenme, Ü. ve Arsoy, A. (2006). Türkiye'de Cumhuriyet Döneminde Muhasebe Eğitimi. *Mali Çözüm Dergisi*, 76, 308-328.
- Güler, S. (2010). İstanbul Menkul Kıymetler Borsasına (İMKB) Kayıtlı Küçük Ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (Kobi) Sermaye Yapıları Üzerine Bir Uygulama. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(3), 353-371.
- Güneş, R., Onay, A., ve Benligiray, S. (2023). Finansal Başarısızlık ve Denetim Görüşü İlişkisi: Deprem Bölgesindeki Şirketler Üzerine Bir Araştırma. *Yönetim ve Ekonomi Dergisi*, 187-203.
- Gürbüz, H. (1995). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Bilim Teknik Yayınevi.
- Güredin, E. (1992). *Denetim*. İstanbul. Beta Basım ve Yayım Dağıtım.
- Güredin, E. (2000). *Denetim*. İstanbul. Beta Basım ve Yayım Dağıtım A.Ş
- Güvemli, O. ve Özbirecikli, M. (2011). Türkiye'de Bağımsız Muhasebe Denetiminin Gelişim Süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, (1), 146-180.

- Haberal, Z ve Akdoğan, N. (2022). Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, 21(65), 89-112.
- Habib, A. 2013. A Meta-Analysis of the Determinants of Modified Audit Opinion Decisions. *Managerial Auditing Journal*, 28(3).
- Haftacı, V. (2014). *Muhasebe Denetimi*. Kocaeli: Ummuttepe Yayınları Basım ve Dağıtım.
- Ireland, J. C. (2003). An Empirical Investigation of Determinants of Audit Reports in the UK. *Journal of Business Finance & Accounting*, 30(7).
- Jihadi, M., Vilantika, E., Hashemi, S. M., Arifin, Z., Bachtiar, Y. & Sholichah, F. (2021). The Effect of Liquidity, Leverage, and Profitability on Firm Value: Empirical Evidence From Indonesia. *The Journal of Asian Finance. Economics and Business*, 8(3), 423-431.
- Kapusuzoğlu, A. (2006). Bağımsız Denetim Yönelik Genel Bir Bakış. *Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2(13), 61-73.
- Kara, E. (2012). Kobi'ler İçin Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanabilirliği Algısının Tespitine Yönelik Güneydoğu Anadolu Bölgesinde Bir araştırma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, (32), 209-216.
- Karagöz, Y. (2019). *SPSS AMOS META Uygulamalı Nitel-Nicel-Karma Bilimsel Araştırma Yöntemleri Ve Yayın Etiği*. Basım, Ankara: Nobel Yayıncılık.
- Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş., ve Uyar, S. (2017). *Bağımsız Denetim*, (2. Baskı). Ankara: Nobel.
- Kasmir. (2016). *Analisis Laporan Keuangan*. Jakarta: Rajawali Pers
- Katı, M., ve Erdoğan, B. (2021). KOBİ'lerin Finansal Sorunları Ve Çözüm Önerileri: Sivas İli Örneği. *Turizm Ekonomi ve İşletme Araştırmaları Dergisi*, 3(2), 185-198.
- Kaval, H. (2003). *Muhasebe Denetimi*. Ankara: Akademik Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik.
- Kaynak Muhasebe İncelemesi 1972 Cilt. 47, Komite Raporları: The Accounting Review (1972), Cilt XLVII'ye Ek, s. 15-74
- Kepekçi, C. (1998). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Siyasal Kitabevi.
- KGK (2012). Bağımsız Denetim Yönetmeliği <https://www.kgk.gov.tr/portalv2/uploads/files/duyurular/v2/mevzuat/bdy/guncel%20bdy.pdf>
- KGK (2020). Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDs%20705.pdf (Erişim Tarihi: 28.03.2024).
- Kır, H. (2010). Stratejik Denetim ve Denetimde Risk Odaklılık. *Denetim*, (4), 47-61.
- KOBİ'ler İçin Türkiye Finansal Raporlama Standardı Hakkında Tebliğ (Sıra No: 208)
- Kocamaz, H. (2012). Uluslararası Muhasebe Standartlarının Dünya'da ve Türkiye'de Oluşum ve Gelişim Süreci. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(2), 105-120.
- KOSGEB (2023). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeleri Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı <https://www.kosgeb.gov.tr/site/tr/genel/detay/8807/kobi-tanimi-guncellendi#:~:text=Buna%20g%C3%B6re%3B%20250%20ki%C5%9Fiden%20az,a%C5%9Fmayan%20i%C5%9Fletmeler%20KOB%C4%B0%20olarak%20tan%C4%B1mlanacak> (Erişim Tarihi: 17.05.2024).
- Koskivaara, E. (2006). Integrating Analytical Procedures Into The Continuous Audit Environment. *JISTEM-Journal of Information Systems and Technology Management*, 3, 331-346.
- Kutlu, H. A., ve Demirci, N. S. (2007). *Kobi'lerin Finansal Sorunları ve Çözüm Önerileri*. KOBİ'ler ve Verimlilik Kongresi, 187.

- Laitinen, E. K. & Laitinen, T. (1998). Qualified Audit Reports in Finland: Evidence from Large Companies, *European Accounting Review*, 7(4).
- Lessambo, F. I., & Lessambo, F. I. (2018). Audit Evidence and Documentation. Auditing, Assurance Services, and Forensics: A Comprehensive Approach, 155-182.
- Leung, N. W., & Cheng, M. A. (2014). Corporate Governance Mechanisms and Auditor Choice: Evidence From China. *International Journal of Business and Management*, 9(9), 41.
- Leung, P., Coram, P., Cooper, B. J., & Richardson, P. (2015). *Modern Auditing and Assurance Services 6e*. John Wiley & Sons, Incorporated.
- Maharani, A., & Yandi, A. (2023). The Influence of Audit Quality, Company Financial Condition, Previous Year's Audit Opinion, Company Growth on Acceptance of Going Concern Audit Opinion in Companies Listed on the IDX. *Dinasti Accounting Review*, 1(1), 33-39.
- Mat, M., ve 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.
- Mecek, G. (2020). Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) Uluslararası Tanımlama Ölçütleri ve Kavramlaştırılması. *Ekonomi İşletme Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 6(1), 29-55.
- Met, Ö. (2011). Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Finansal Sorunları: Kırgızistan'da Bir Araştırma. *Sosyoekonomi*, 14(14).
- Meyer, M. J., J. T. Rigsby & J. Boone. (2006). The Impact of Auditor-Client Relationships on the Reversal of First-Time Audit Qualifications, *Managerial Auditing Journal*, 22(1).
- Moalla, H. (2017). "Audit Report Qualification/Modification: Impact of Financial Variables in Tunisia. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 7(4).
- Nelson, J., Ronen, J., ve White, L. (1988). Legal liabilities and the market for auditing services. *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 3(3), 255-285.
- Nishanthini, A., & Nimalathasan, B. (2013). Determinants of Profitability: A Case Study of Listed Manufacturing Companies in Sri Lanka. *Management Magazine*, 8(1), 42-50.
- Okka, O. (2011). *Finansal Yönetim Teori ve Çözümlü Problemler*. Ankara: Nobel Yayın Dağıtım.
- Özcan, A. (2016). Determining Factors Affecting Audit Opinion: Evidence from Turkey. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*, 6(2), 45-62.
- Özdamar, K. (1997). *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi I*. İzmir: Kaan Kitabevi.
- Özdemir, F. S. (2012). KOBİler İçin Finansal Raporlama Standardı ve Mali Müşavirlerin Uygulama Öncesi İlgili Düzeylerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış*, (38), 57-84.
- Özdemir, S., Ersöz, H., ve Sarıoğlu, H. (2007). Küçük Girişimciliğin Artan Önemi ve KOBİ'lerin Türkiye Ekonomisindeki Yeri. In *Journal of Social Policy Conferences*, 12(3), 67-83. .
- Özer, H. (1997). *Kamu Kesiminde Performans Denetimi Ve Türkiye Açısından Değerlendirilmesi*. Ankara: Sayıştay Yayınları.
- Özkan, R. A. (2019). Türk Ticaret Kanunu ve Denetim Standartları Bağlamında Denetçinin Olumsuz Görüş Yazısının İncelenmesi. *Ticaret ve Fikri Mülkiyet Hukuku Dergisi*, 5(2), 157-169.
- Porter, B., Simon, J. & Hatherly, D. (2015). *Principles of external auditing*. Chichester: John Wiley & Sons.

- Sağlar, J. ve Akçalı, G. (2018). Analitik İnceleme Prosedürlerinin Bağımsız Denetim Sürecine Etkisi. *Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi İktisadi Ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2(1), 76-88.
- Sakin, İ. (2019). Bağımsız Denetim Görüşünü Etkileyen Faktörlerin Analizi: BİST'te işlem gören şirketler üzerine bir araştırma. (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana.
- Sanlı, N., ve Özbirecikli, M. (2012). Türkiye’de Denetim Mesleğinin Gelişim Süreci: Geçmişten Geleceğe Bir Araştırma. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (38), 1-28.
- Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) [https://spk.gov.tr/data/635b6d211b41c62c78189ce9/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Tebliğ%20\(2\).pdf](https://spk.gov.tr/data/635b6d211b41c62c78189ce9/Ba%C4%9F%C4%B1ms%C4%B1z%20Denetim%20Tebliğ%20(2).pdf) (Erişim Tarihi:18.05.2024).
- Setyarno, E. B., & Januarti, I. (2006). Pengaruh Kualitas Audit, Kondisi Keuangan Perusahaan, Opini Audit Tahun Sebelumnya, Pertumbuhan Perusahaan Terhadap Opini Audit Going Concern. *Simposium Nasional Akuntansi IX*, 125.
- Spathis, C. T. (2003). Audit Qualification, Firm Litigation, and Financial Information: An Empirical Analysis in Greece. *International Journal of Auditing*, 7(1), 71-85.
- Şengür, E. D. (2016). *Denetim*. İstanbul Üniversitesi Açık ve Uzaktan Eğitim Yayınları.
- Tabachnick, B. G., Fidell, L. S. & Ullman, J. B. (2013). *Using Multivariate Statistics*. Boston, MA: Pearson.
- Tanko, M. (2011). Audit expectation gap: The trend to close the Gap in the 21st Century, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1957597>.
- Taylor, Donald H. & Glezen, G. William (1997). *Auditing: An Assertions Approach* (7.Edition). New York: John Willey & Sons, Inc.
- Teck-Heang, L. E. E., & Ali, A. M. (2008). The Evolution of Auditing: An Analysis of The Historical Development. *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 4(12), 1-8.
- Torlak, O., ve Uçkun, N. (2005). Eskişehir'deki Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerin Pazarlama Ve Finansal Sorunlarının Arayüzü. *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 5(1), 199-216.
- Tuğlacı, P. (2002). *Ekonomi ve Hukuk Terimleri Sözlüğü (İngilizce-Türkçe)*. İstanbul: Remzi Kitabevi.
- TÜİK (2024). Türkiye İstatistik Kurumu <https://data.tuik.gov.tr/Bulten/Index?p=Kucuk-ve-Orta-Buyuklukteki-Girisim-Istatistikleri-2023-53543> (Erişim Tarihi: 28.04.2025).
- Ubwarin, K. H., Setyorini, C. T., & Bawono, I. R. (2021). Firm Size, Audit Firm Size, Profitability, Solvability, and Public Ownership Influences on Audit Delay. *Jurnal Economia*, 17(2), 162-174.
- Uludağ, S. (2015). Bağımsız Denetimde Önemli Riski Etkileyen Unsurlar Üzerine Bir Araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(1), 1-18.
- Uzay, Ş., Tanç, A.ve Erciyes, M. (2009), Türkiye'de Muhasebe Denetimi: Geçmişten Geleceğe-1, *Mali Çözüm Dergisi*, 95, 125-140.
- Valipour, H., Salehi, F., & Bahrami, M. (2013). Predicting audit reports using meta-heuristic algorithms. *Journal of Distribution Science*, 11(6), 13-19.
- Varıcı, İ. ve Karakaş, E. (2013). Kazanç Temelli Değişkenlerin Denetim Riski Üzerindeki Etkilerinin Değerlendirilmesi. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(13), 193-214.
- Vurur, N. S. (2019). Basel Uzlaşısı Çerçevesinde Kobilerde Kredi Derecelendirme Notu Uygulaması. *The Journal of Academic Social Science*, 56(56), 134-143.
- WB (2019). World Bank <https://www.worldbank.org/en/topic/sme/finance> (Erişim Tarihi: 05.05.2024).

- Whittington, R., & Pany, K. (2022). *Principles of auditing & other assurance services*, (22.Baskı), New York, NY: McGraw-Hill Education.
- Yaşar, A. (2016). Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşlerinin Veri Madenciliği Yöntemleriyle Tahminine İlişkin Karar ve Birliktelik Kuralları, *Mali Çözüm Dergisi*, 26(133).
- 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).
- Yaşar, A., Yakut, E. ve Gutnu, M. M. (2015). Predicting Qualified Audit Opinions Using Financial Ratios: Evidence from the Istanbul Stock Exchange. *International Journal of Business and Social Science*, 6(8).
- Yılancı, M. (2015). *İç Denetim ve İç Kontrol Değerleme Rehberi*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- Yılmaz, A. E., ve Yıldız, A. (2020). Küreselleşme Sürecinde Kobi'lerin Elektronik Ticarete Uyumu. *Fırat Üniversitesi Uluslararası İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(1), 29-50.
- Yoldaş, A. (2023). *KOBİ'lerin Dijital Pazarlama Araçlarından Sosyal Medya Kullanımının Yenilikçi Rekabet Yaklaşımı Üzerindeki Etkisinde Bilgi Güvenliği Farkındalığının Aracılık Rolü*. (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi). Hasan Kalyoncu Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Gaziantep.
- Yomchinda, N. (2023). *The price of the audit risks: Do auditors charge audit fees in accordance with audit risks?*. *Journal of Accounting Professions*, 19(2), 123-140.
- Yurtadur, M. (2011). *KOBİ Yönetimi ve Büyüme*. Ankara: Beta Yayıncılık.
- Yücel, T. (2001). 'Küçük ve Orta Ölçekli İşletmelerde Çalışma Sermayesi ve Finansal Yönetim Uygulamaları', 1. Orta Anadolu Kongresi: KOBİ'lerin Finansman ve Pazarlama Sorunları, 18-21 Ekim, Nevşehir.
- Yükçü, S., ve Okur, N. (2021). Bağımsız Denetimde Riskli Alanlar Denetimi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 1(1), 36-47.
- Zdolšek, D., T. Jagrič ve M. Odar. 2015. Identification of Auditor's Report Qualifications: An Empirical Analysis for Slovenia. *Economic Research-Ekonomska istraživanja*, 28(1).
- Zengin, Y., ve Aykırı, M. (2012). Küçük Ve Orta Ölçekli İşletmelerde (KOBİ) Finansal Sorunlar: Kars İlinde Bir Uygulama. *Kafkas Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 3(3), 91.