

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI: 2016-2020 YILLARI ARASI BİR İNCELEME

Ceren ÖZVEREN¹
Aslı TÜREL²

Atıf/©: Özveren, C. ve Türel, A. (2021). Türkiye'de bağımsız denetim raporları: 2016-2020 yılları arası bir inceleme. *Hitit Sosyal Bilimler Dergisi*, 14(2), 429-441. doi: 10.17218/hititsbd.1017050

Özet: Bu çalışmada Borsa İstanbul'da yer alan şirketlerin 2016 ile 2020 yılları arasında yayınlanan 5 yıla ilişkin bağımsız denetim raporları incelenmiştir. İncelenen toplam 2.449 denetim raporu sonucunda, şirketlerin %57'sinin dört büyük denetim firması tarafından denetlenmiş olduğu, denetim raporunu imzalayan sorumlu ortak baş denetçilerin yaklaşık %19'unun kadın olduğu, dört büyük denetim firmasında kadın denetçi oranı %79 iken, bu oranın diğer denetim firmalarında yaklaşık %21 olduğu tespit edilmiştir. Yine incelenen denetim raporlarının yaklaşık %89'unda olumlu görüşe yer verildiği, dört büyük denetim firması tarafından hazırlanan denetim raporlarında olumlu görüş içeren raporların oranının %93 olduğu, diğer denetim firmalarında ise bu oranın %82 olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca yapılan incelemede bir yıl içerisinde sadece Borsa İstanbul'da işlem gören şirket denetimlerinde toplam 20 denetim raporu imzalayan sorumlu ortak baş denetçi olduğu tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Raporu, Denetim Firması, Denetim Görüşü, Denetçi İş Yükü

Independent Audit Reports in Turkey: A Review Between 2016-2020

Citation/©: Özveren, C. and Türel, A. (2021). Independent audit reports in Turkey: A review between 2016-2020. *Hitit Journal of Social Sciences*, 14(2), 429-441. doi: 10.17218/hititsbd.1017050

Abstract: In this study, the independent audit reports published between 2016 and 2020 of companies in Borsa Istanbul were examined. As a result of a total of 2,449 audit reports examined, 57% of the companies were audited by the big four audit firms, approximately 19% of the audit partners who signed the audit report were women. While the rate of female auditors in the big four audit firms is 79%, it has been determined that this rate is approximately 21% in other audit firms. Again, it has been determined that approximately 89% of the audit reports examined include unqualified opinion, the rate of reports containing unqualified opinions in the audit reports signed by the big four audit firm is 93%, and this rate is 82% in other audit firms. In addition, it was determined that there was an audit partner who signed a total of 20 audit reports in the audits of companies traded only in Borsa Istanbul within a year.

Keywords: Audit Report, Audit Firm, Audit Opinion, Auditor Workload

1. GİRİŞ

İşletmeler, çıkar gruplarının bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla hazırlamış oldukları finansal tabloların güvenilirliklerini artırmak amacıyla bağımsız denetim hizmeti almaktadır. Bağımsız denetim, işletmelerin hazırlamış oldukları finansal tabloların ilgili muhasebe kurallarına uygun olup olmadığı konusunda yeterli sayıda ve uygun denetim kanıtı toplayıp, bu kanıtları değerleyen ve bir görüşe ulaşan bir süreçtir. Bağımsız denetim çalışmasının sonucunda denetçiler

Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 31.10.2021 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 23.12.2021

¹Sorumlu Yazar, Arş. Gör., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı, ceren.dincel@istanbul.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0002-3665-2452>

² Prof. Dr., İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Anabilim Dalı, gunduzay@istanbul.edu.tr, <http://orcid.org/0000-0002-2658-4636>

işletmelerin finansal tablolarının hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda makul güvence verirler.

Bağımsız denetim ve bağımsız denetim mesleği, geçmişten günümüze kadar üstendiği rol ile güvenilir finansal bilgilerin sağlanmasında, tasarrufların ekonomiye aktarılmasının özendirilmesinde, sermaye piyasalarının gelişmesinde, ekonomik çevrenin sağlıklı olarak oluşturulması ve sürdürülmesinde vazgeçilmez bir unsur olmaktadır.

Ülkemizde bağımsız denetim bağımsız denetime tabi şirketlerin sayısı her geçen gün artmaktadır. Bu çalışmada hisse senetleri Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin 2016 ile 2020 yılları arasında yayınlanan 5 yıla ilişkin bağımsız denetim raporları incelenmiştir. İnceleme kapsamında bağımsız denetimlerin hangi firmalar tarafından gerçekleştirildiği, sorumlu ortak baş denetçilerin cinsiyeti, görüş türleri ve sorumlu ortak baş denetçi başına düşen şirket sayısı gibi araştırma sorularının cevabı aranmıştır. Çalışma bulgularının Türkiye'deki bağımsız denetim ortamı ile ilgili olarak bilgi edinmek isteyen ilgililere ve bu alanda araştırmalar yapmak isteyen akademisyenlere fayda sağlayacağı düşünülmektedir. Çalışmanın ikinci bölümünde Türkiye'de bağımsız denetimin gelişimi anlatılmış, üçüncü bölümde denetim raporu ve denetim görüş tipleri açıklanmıştır. Dördüncü bölümde literatür taramasına yer verilmiştir. Beşinci bölümde çalışmanın konusu, ana kütlesi ve örnekleme tanımlandıktan sonra araştırmanın bulgularına yer verilmiştir. Sonuç bölümünde ise bulgular yorumlanmış, çalışmanın kısıtları belirtilmiş ve gelecek çalışmalar için önerilerde bulunulmuştur.

2. TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM

Türkiye'deki bağımsız denetim uygulamalarında, denetim standartlarının ve yasal düzenlemelerin çeşitli kamu otoriteleri ve kuruluşlarca saptandığı, bu konuda farklı amaçların güdüldüğü ve farklı kesimlere yönelik yaptırımların olduğu görülmektedir (Çömlekçi ve diğerleri, 1993).

Türkiye'de 1987 yılında bankacılık sektöründe başlayan zorunlu bağımsız denetim uygulamaları, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) ile birlikte birçok şirketi kapsayacak şekilde genişletilmiştir. 16.1.1987 tarih ve 19343 sayılı Resmi Gazete'de yayınlanan "Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ" ile 1211 sayılı Merkez Bankası Kanununun 3098 sayılı Kanun ile değiştirilen 213.maddesine dayanılarak bankalarda yapılacak bağımsız denetimlere yönelik olarak bağımsız denetim kuruluşlarına ilişkin esaslar belirlenmiştir (Baklacioğlu, 1992). Türkiye'de bağımsız denetim ile ilgili diğer bir düzenleme de Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından 1987 yılında yapılmıştır. Bunu Maliye Bakanlığı (1989), Sigorta Denetleme Kurulu (1994), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK) (1999) ve Enerji Piyasası Denetleme Kurumu' nun (EPDK) (2003) düzenlemeleri izlemiştir (Güvemli ve Özbirecikli, 2011).

TÜRMOB, SPK, BDDK, EPDK, Maliye Bakanlığı ve Hazine Müsteşarlığına verilen bağımsız denetim alanında düzenleme yapma yetkisi, farklı uygulamalar ve tekniklerin kullanılması ve yeknesaklığın sağlanamaması sorunlarını ortaya çıkarmıştır. Bağımsız denetim alanındaki bu dağınık yapı ve düzensizlik 6102 sayılı TTK ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin yürürlüğe girmesi ve Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kurulması ile ortadan kaldırılmaya çalışılmıştır (Uzay ve Bayat, 2016: 1507). Bağımsız denetçileri ve bağımsız denetim kurumlarını yetkilendirmek ve denetlemek amacıyla, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurularak, bağımsız denetim için kamu gözetimi getirilmiştir.

6102 sayılı TTK ile birçok işletme için bağımsız denetim zorunlu hale getirilmiş ve denetim alanında yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu kapsamda 2018/11597 sayılı "Bağımsız Denetime

Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair” Bakanlar Kurulu Kararı ile bağımsız denetime tabi şirketler aşağıdaki gibi belirlenmiştir:

- “- Herhangi bir ölçüte bağlı olmaksızın ilgili Bakanlar Kurulu Kararının ekli (1) sayılı listesinde belirtilen şirketler.
- Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketler:
- (1) Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu kapsamında halka açık sayılan şirketlerden eşik değerler:
 - Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası,
 - Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası,
 - Çalışan sayısı 50 kişi.
 - (2) İlgili Bakanlar Kurulu Kararının ekli (II) sayılı listede belirtilen şirketler için eşik değerler:
 - Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası,
 - Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası,
 - Çalışan sayısı 125 kişi.
 - (3) (1) ve (2) numaralı alt bentlerde belirtilenler kapsamında olmayan şirketler için eşik değerler:
 - Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası,
 - Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası,
 - Çalışan sayısı 175 kişi.”

Ekim 2021 itibariyle KGK listesine kayıtlı 358, SPK listesine kayıtlı 106, BDDK listesinde 28 bağımsız denetim kuruluşu bulunmaktadır.

3.BAĞIMSIZ DENETİM RAPORLARI

Denetçi, yapmış olduğu denetim çalışması sonucunda finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin bir görüş oluşturur. Söz konusu görüşü oluşturmak için denetçi, bir bütün olarak finansal tabloların hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde etmiş olup olmadığı konusunda bir sonuca varır (BDS 700, m.11).

Bağımsız denetim raporlarının formatı ile ilgili olarak 2016 yılında yapılan değişiklik ile denetime ilişkin daha kapsamlı bilgilerin sunulması sayesinde kullanıcıların gerçekleştirilen denetimi anlaması, denetim raporuna olan ilginin artması beklenmektedir (Türel ve Türel, 2016).

Denetçi raporu yazılı olarak düzenlenir. Denetçi raporunda sırasıyla; başlık, görüş, görüşün dayanağı, kilit denetim konuları, yönetimin ve üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumlulukları, bağımsız denetçinin finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin sorumlulukları, mevzuattan kaynaklanan diğer yükümlülükler, sorumlu denetçinin adı, imzası ve adresi ve raporun tarihi yer almaktadır (BDS 700, m.20T).

Denetim raporunda denetçi tarafından verilebilecek görüş türleri: olumlu görüş, sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş vermektan (bildirmektan) kaçınmadır. Denetçi, finansal tabloların, tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığı sonucuna varırsa olumlu görüş verir.

Denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olmasına rağmen, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak finansal tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte -varsayım- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa sınırlı olumlu (şartlı) görüş verir.

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak finansal tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa olumsuz görüş verir.

Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsayım- tespit edilmemiş yanlışlıkların finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten (bildirmekten) kaçınır. Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve finansal tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, finansal tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa da görüş bildirmekten kaçınır (BDS 705, m.9-10).

4. LİTERATÜR TARAMASI

Bu bölümde bağımsız denetim raporlarının incelenmesi ve sonuçların analiz edilmesi ile ilgili çalışmalara yönelik yapılan literatür incelemesi sonucunda ulaşılan çalışmalar ve bu çalışmaların sonuçları açıklanmıştır.

Carson ve diğerleri (2006) 1996-2003 yılları arasında Avustralya Borsası'nda (Australian Stock Exchange) işlem gören şirketlerin denetim raporlarını incelemişlerdir. İncelenen 8 yıl boyunca toplamda %95 oranında olumlu görüş verildiği tespit edilmiştir. Çalışmanın yapıldığı dönemde büyük denetim firmalarından biri olarak kabul edilen Arthur Andersen'in ise olumlu görüş dışında en az sayıda görüş bildiren şirket olduğu tespit edilmiştir. Olumlu görüş dışında görüş bildirilen sektörler ise ağırlıklı olarak teknoloji, telekomünikasyon, ve enerji olarak tespit edilmiştir.

Türel ve diğerleri (2015) yapmış oldukları çalışmada 2012 yılında Borsa İstanbul'da işlem gören işletmelerin denetim raporundaki denetim görüşlerini, olumlu görüş dışındaki görüşlerin sebeplerini, diğer hususlar paragrafının içeriğini incelemişlerdir. Çalışmanın sonuçlarına göre 429 şirketin %53'ünün dört büyük denetim firması tarafından denetlenmiş olduğunu, denetim raporunda açıklanan görüş tipinin %89'unun olumlu olduğunu, olumlu görüş dışındaki görüşlerin sebeplerinin %32'sinin işletmenin sürekliliği ile ilgili olduğunu, diğer hususlar paragrafında yer alan açıklamaların %31'inin denetçi değişikliği ile ilgili olduğunu tespit etmişlerdir.

Akdoğan ve diğerleri (2015a) yapmış oldukları çalışmada 2009-2013 yılları arasında Borsa İstanbul Ulusal Pazarda işlem gören şirketlerin denetim raporundaki denetim görüşleri, denetçi değişikliklerinin denetim görüşüne etkisi, bağımsız denetçiler, şartlı görüş alan şirketlerin denetçi değişikliğine gidip gidilmediği incelenmiştir. Çalışmada dört büyük denetim firmasının yıllar itibarı ile piyasada payının arttığı, olumlu görüş oranlarının oldukça yüksek olduğu ve şartlı görüş verilmesinin sebeplerinin ise belirli konularda yoğunlaştığı sonucuna varılmıştır. Şartlı görüş alan firmaların yaklaşık %63'ünün bir sonraki yıl da aynı bağımsız denetim şirketi ile çalışmaya devam ettiği görülmüştür.

Akdoğan ve diğerleri (2015b) Borsa İstanbul Gözaltı Pazarında işlem gören şirketlerin bağımsız denetim görüşlerini, bağımsız denetim şirketlerini, bağımsız denetim görüşünün nedenlerini

incelemişlerdir. Ayrıca denetçi görüşü ile Gözaltı Pazarına alınması arasındaki ilişkiyi incelemişler ve bu ilişkide denetçi görüşlerinin önemli bir değişken olduğu sonucuna ulaşmışlardır. Dört büyük denetim firmasının Ulusal Pazardaki paylarının yaklaşık %20 olduğu tespit edilmiş, 128 bağımsız denetim raporunda verilen görüşlerden 78 tanesinde ise olumlu dışında görüş verilmiştir.

Türel ve Türel (2017) yaptıkları çalışma ile 2006-2015 yılları arasında Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporlarını, dört büyük denetim firmalarının paylarını, gerçekleştirdikleri denetim sayılarını, denetim görüşlerini, bu görüşlerin denetim firmaları arasında nasıl dağıldığını incelemişlerdir. Çalışmada dört büyük denetim firmasının ortalama denetim sayısının diğer denetim firmalarından daha yüksek olduğu, kadın denetçilerin yıllar itibari ile artan bir eğilim gösterdiği ve yıllar itibariyle en çok olumlu görüş verildiği tespit edilmiştir. Ayrıca sorumlu ortak başına düşen denetim sayısı ise dört büyük denetim firmasında dört büyük dışında kalan diğer firmalara göre daha fazla olduğu görülmüştür.

Akdoğan ve diğerleri (2018) tarafından yapılan bir başka çalışmada ise 2014-2016 yılları arasında denetim sektörünün dağılımı, borsada işlem gören 511 şirketin denetim raporlarındaki denetim görüşleri ve bu görüşlerin nasıl oluştuğu incelenmiştir. Çalışmanın sonucunda dört büyük denetim firmasının toplam içerisindeki payının %58 olduğu tespit edilmiştir. Denetim görüşleri açısından ise üç yıl için toplamda %82 oranında olumlu görüş verildiği tespit edilmiştir.

Akdoğan’ın (2020) yapmış olduğu çalışmada, 2017 ve 2018 yıllarında Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporları, denetim firmalarının dağılımı, denetim görüşleri ve bu görüşlerin dayanağı incelenmiştir. 2017 ve 2018 yılları arasında en fazla görüş bildiren şirketler PwC, E&Y ve Kpmg olmuştur ve bunların toplam içinde ağırlıkları her iki yıl için %47 olarak tespit edilmiştir. Olumlu görüş veren şirketlerin sayısı artış göstermiştir.

Audit Analytics’in (2020) yayımladığı rapora göre 31 Aralık 2019 tarihi itibari ile Avrupa birliği üyesi olan 28 ülke içinde (Portekiz, Yunanistan ve Bulgaristan hariç) dört büyük denetim firması olarak kabul edilen Deloitte, Kpmg, Ernst&Young ve Price Waterhouse Coopers, piyasada %50’den daha fazla paya sahiptir. 2014-2019 yıllarında ise -2014 yılında denetim sektöründeki bazı regülasyonlar sebebi ile- dört büyük denetim firmasının piyasadaki payları %80’den %73’e düşerken, dört büyük dışında kalan diğer 6 büyük denetim firmasının payları ise (Baker Tilly, BDO, Grant Thornton, Mazars, Nexia, ve RSM) %12’den %18’e yükselmiştir.

5. ARAŞTIRMA

Bu çalışmada, Borsa İstanbul’da işlem gören işletmelerin son beş yıla ilişkin denetim raporları ile ilgili bir durum analizi yapılmıştır. Araştırma kapsamında elde edilen veriler ile içerik analizi yapılmıştır.

5.1. Araştırmanın Konusu

Çalışma kapsamında, dört büyük ve diğer denetim şirketlerinin denetledikleri şirket sayıları, sorumlu ortak baş denetçi başına düşen denetim sayısı, sorumlu ortak baş denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımı, verilen denetim görüşü türleri ve bu görüşlerin denetim firmaları bazında dağılımı incelenmiştir.

5.2. Araştırmanın Evreni ve Örneklemi

Çalışma kapsamında Borsa İstanbul’da işlem gören tüm şirketlerin 2016 ile 2020 yılları arasında yayımlanmış olan denetim raporlarına Kamuyu Aydınlatma Platformu’ndan (KAP)³ ulaşılmıştır.

³ www.kap.gov.tr

2016 ile 2020 yılları arasında Borsa İstanbul'da işlem gören ve denetim raporuna ulaşılan şirket sayısı toplam 2.449'dır. 2016 yılında 491, 2017 yılında 500, 2018 yılında 499, 2019 yılında 478 ve 2020 yılında da 481 şirketin denetim raporlarına ulaşılmıştır.

5.3. Bulgular

Çalışma kapsamında 2016 ile 2020 yılları arasında imzalanan denetim raporu sayısına göre ilk on denetim firmasının dağılımı aşağıdaki tabloda sunulmuştur.

Tablo 1. Denetim Raporlarının Denetim Firmaları Açısından Dağılımı

| Sıra No | Denetim Firması | Sayı | Yüzde |
|---------|------------------------------|------|-------|
| 1 | PricewaterhouseCoopers (PwC) | 465 | 19,0 |
| 2 | Ernst & Young (EY) | 396 | 16,2 |
| 3 | KPMG | 270 | 11,0 |
| 4 | Deloitte | 267 | 10,9 |
| 5 | Gürel | 97 | 3,9 |
| 6 | Arkan Ergin | 66 | 2,7 |
| 7 | HSY | 61 | 2,5 |
| 8 | Ata | 50 | 2,0 |
| 9 | Birleşim | 37 | 1,5 |
| 10 | İrfan | 34 | 1,4 |

Tablo 1 incelendiğinde 2016 ile 2020 yılları arasında Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin %57'sinin dört büyük denetim firması tarafından denetlenmiş olduğu görülmektedir. Dört büyüklerden sonra gelen dört şirketin müşteri sayıları toplamının (274) neredeyse dördüncü sırada yer alan denetim şirketinin müşteri sayısına (267) ancak yetişebildiği gözlemlenmektedir.

Tablo 2. Denetim Firmasının Büyüklüğüne Göre Dağılımı

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Toplam |
|------------|------|------|------|------|------|--------|
| Dört Büyük | 59,9 | 59,4 | 58,1 | 54,8 | 53,0 | 57,1 |
| Diğer | 40,1 | 40,6 | 41,9 | 45,2 | 47,0 | 42,9 |

Tablo 2'de araştırma kapsamındaki yıllarda dört büyük denetim firmasının Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin denetimindeki ağırlığı görülmektedir. 2016 yılında şirketlerin yaklaşık %60'ı dört büyük denetim firması tarafından denetlenirken, 2020 yılına gelindiğinde bu oranın %53'e kadar gerilediği gözlemlenmektedir. Tablo 3'te de dört büyük denetim firmasının yıllar itibarıyla dağılımı verilmiştir.

Tablo 3. Dört Büyük Denetim Firmasının Müşteri Sayılarına Göre Dağılımı

| Denetim Firması | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Toplam |
|------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| PricewaterhouseCoopers (PwC) | 16,3 | 20,2 | 19,2 | 19,9 | 19,3 | 19,0 |
| Ernst & Young (EY) | 15,1 | 16,0 | 16,4 | 17,4 | 16,0 | 16,2 |
| KPMG | 12,2 | 11,6 | 12,8 | 8,9 | 9,4 | 11,0 |
| Deloitte | 16,3 | 11,6 | 9,6 | 8,6 | 8,3 | 10,9 |
| Toplam | 59,9 | 59,4 | 58,1 | 54,8 | 53,0 | 57,1 |

Tablo 3 incelendiğinde 2016 ile 2020 yılları arasında Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin denetimini yapan şirketler arasında en büyük paya sahip şirketin hem toplamda hem de her yıl için PwC olduğu görülmektedir. Deloitte'un son beş yıl içerisinde denetlediği şirket sayısında yarı yarıya azalma olduğu da tablodaki dikkat çekici sonuçlardan biri olmaktadır. Ülkemizde 7 yılda bir gerçekleşen zorunlu denetim firması rotasyonunun ve hisse senetleri borsada işlem görmeyen şirketlerin bağımsız denetimine ilişkin kapsamın son yıllarda genişlemiş olmasının bu dağılımda etkin bir rol oynadığı ve ileriki yıllarda yine bu tabloyu etkileyeceği açıktır.

Tablo 4. Denetçilerin Cinsiyetlerine Göre Dağılım

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Toplam |
|-------|------|------|------|------|------|--------|
| Kadın | 25,0 | 19,4 | 19,2 | 14,6 | 14,1 | 18,5 |
| Erkek | 75,0 | 80,6 | 80,8 | 85,4 | 85,9 | 81,5 |

Tablo 4’te denetim raporlarını imzalayan sorumlu ortak baş denetçilerin cinsiyetlerine göre dağılımı sunulmuştur. Önceki yılları kapsayan çalışmalardan elde edilen sonuçlar ile karşılaştırıldığında (Bu konuda daha ayrıntılı bilgi için bkz. Türel ve diğerleri, 2017) son beş yıl içerisinde denetim raporunu imzalayan sorumlu ortak baş denetçiler arasında kadınların oranının artmış olduğu görülmektedir. 2020 yılında %14 olan bu oran, 2020 yılında %25’e kadar yükselmiştir.

Tablo 5. Kadın Denetçilerin Denetim Firmalarına Göre Dağılımı

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|------------|------|------|------|------|------|
| Dört Büyük | 76,4 | 78,3 | 73,9 | 71,4 | 79,4 |
| Diğer | 23,6 | 21,7 | 26,1 | 28,6 | 20,6 |

Tablo 4’te denetim raporlarını imzalayan kadın denetçilerin denetim firmalarına göre dağılımı sunulmuştur. Tablo sonuçlarına göre 2016 yılında denetim raporunu imzalayan kadın denetçilerin %79’unun dört büyük denetim firmasında çalışmakta olduğu görülmektedir. Dört büyük denetim firması tarafından yapılan denetimlerin %71 ile %78’i arasındaki denetim raporlarının kadın denetçiler tarafından imzalanmış olduğu görülmektedir. Dört büyük denetim firması dışında kalan diğer denetim firmaları tarafından yapılan denetimlerin sadece yaklaşık %20 ile %28’i arasındaki denetim raporlarının kadın denetçiler tarafından imzalanmış olduğu görülmektedir.

Tablo 6. Dört Büyük Denetim Firmasında Kadın Denetçilerin Oranı

| Denetim Firması | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Toplam |
|------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|--------|
| Ernst & Young (EY) | 46,0 | 36,3 | 34,1 | 26,5 | 22,1 | 32,8 |
| KPMG | 30,0 | 29,3 | 26,6 | 18,6 | 13,3 | 24,4 |
| Deloitte | 31,3 | 13,8 | 10,4 | 7,3 | 37,5 | 21,0 |
| PricewaterhouseCoopers (PwC) | 21,3 | 21,8 | 21,9 | 17,9 | 17,2 | 20,0 |
| Toplam | 76,4 | 78,3 | 73,9 | 71,4 | 79,4 | |

Tablo 6’da denetim raporlarını imzalayan kadın denetçilerin çalıştıkları dört büyük denetim firmasına göre dağılımı sunulmuştur. Tablo sonuçlarına göre en yüksek kadın denetçi oranına sahip olan denetim firması %32,8 ile EY iken, en düşük orana sahip denetim firması PwC olmuştur. Yine tablo sonuçlarına göre 2020 yılına kadar en yüksek kadın denetçi oranına sahip olan denetim firması EY iken, en düşük orana sahip olan denetim firması Deloitte olmuştur. 2020 yılına gelindiğinde ise bu durumun tam tersi olarak kadın denetçi oranı en yüksek olan denetim firması Deloitte olmuş, en düşük orana sahip denetim firması ise KPMG olmuştur.

Tablo 7. Denetim Görüşü Türlerine Göre Dağılım

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Toplam |
|---------------|------------|------------|------------|------------|------------|--------------|
| Olumlu | 461 | 445 | 433 | 409 | 419 | 2.167 |
| Şartlı | 28 | 49 | 60 | 65 | 60 | 262 |
| Kaçınma | 2 | 6 | 6 | 3 | 2 | 19 |
| Olumsuz | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 |
| Toplam | 491 | 500 | 499 | 478 | 481 | 2.449 |

Tablo 7’de incelenen yıl aralığında denetim raporlarında açıklanan denetim görüşünün türlerine göre dağılımı sunulmuştur. Tablo sonuçlarına göre beş yıllık denetim raporlarının %88’inde olumlu görüş yer almıştır. Şartlı görüşe yer verilen denetim raporlarının oranı sadece %10

olmuştur. Bunun yanında 5 yıl boyunca sadece 19 denetim raporunda görüş bildirmekten kaçınma ve 1 denetim raporunda da olumsuz görüşe yer verilmiştir.

Tablo 8. Denetim Görüşlerinin Denetim Firmalarına Göre Dağılımı

| | Olumlu | % | Şartlı | % | Kaçınma | % | Olumsuz | % | Toplam |
|-----------------|--------------|-------------|------------|-------------|-----------|------------|----------|------------|--------------|
| Dört Büyük | 1.302 | 93,1 | 96 | 6,9 | - | - | - | - | 1.398 |
| Dört Büyük Dışı | 865 | 82,3 | 166 | 15,8 | 19 | 1,8 | 1 | 0,0 | 1.051 |
| Toplam | 2.167 | 88,5 | 262 | 10,7 | 19 | 0,0 | 1 | 0,0 | 2.449 |

Tablo 8’de denetim görüşlerinin denetim firmalarına göre dağılımı sunulmuştur. Tablo sonuçlarına göre dört büyük denetim firması tarafından imzalanan denetim raporlarının %93’ünde olumlu görüş, yaklaşık %7’sinde şartlı görüş yer almıştır. Dört büyük denetim firması tarafından imzalanan denetim raporlarında görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüşe yer verilmemiştir. Dört büyük denetim firması dışındaki diğer denetim firmaları tarafından imzalanan denetim raporlarının %82’sinde olumlu görüş, yaklaşık %16’sında şartlı görüş, yaklaşık %2’sinde görüş bildirmekten kaçınma ve 1 denetim raporunda da olumsuz görüşe yer verilmiştir.

Tablo 9. Denetim Görüşlerinin Denetçi Cinsiyetine Göre Dağılımı

| | 2016 | | 2017 | | 2018 | | 2019 | | 2020 | | Toplam | |
|-------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|--------|-------|
| | Olumlu | Diğer | Olumlu | Diğer | Olumlu | Diğer | Olumlu | Diğer | Olumlu | Diğer | Olumlu | Diğer |
| Kadın | % 95 | % 5 | % 89 | % 11 | % 83 | % 17 | % 80 | % 20 | % 87 | % 13 | % 88 | % 12 |
| Erkek | % 93 | % 7 | % 89 | % 11 | % 88 | % 12 | % 87 | % 13 | % 87 | % 13 | % 89 | % 11 |

Tablo 9 beş yıl boyunca verilen sorumlu ortak baş denetçiler tarafından verilen denetim görüşlerinin cinsiyetlere göre dağılımı verilmiştir. Tabloda yer alan sonuçlara göre kadın denetçiler tarafından imzalanan denetim raporlarında 2016 yılında %95 oranında olumlu görüş yer alırken, bu oran 2017 (%89), 2018 (%83) ve 2019 (%80) yıllarında düşmüş fakat 2020 (%87) yılında tekrar yükselmiştir. Erkek denetçiler tarafından imzalanan denetim raporlarında da 2016 yılında %93 oranında olumlu görüş yer alırken, sonraki yıllarda oran %87 seviyelerine düşmüştür.

Tablo 10. Denetim Görüşlerinin On Büyük Denetim Firmasına Göre Dağılımı

| | Olumlu | % | Şartlı | % | Kaçınma | % | Olumsuz | % | Toplam |
|------------------------|--------------|-------------|-----------|-------------|----------|------------|---------|---|--------------|
| PwC | 449 | 96,6 | 16 | 3,4 | - | - | - | - | 465 |
| EY | 352 | 88,9 | 44 | 11,1 | - | - | - | - | 396 |
| KPMG | 250 | 92,6 | 20 | 7,4 | - | - | - | - | 270 |
| Deloitte | 251 | 94,0 | 16 | 6,0 | - | - | - | - | 267 |
| Dört Büyük | 1.302 | 93,0 | 96 | 7,0 | - | - | - | - | 1.398 |
| Gürel | 74 | 76,3 | 20 | 20,6 | 3 | 3,1 | - | - | 97 |
| Arkan Ergin | 54 | 81,8 | 12 | 18,2 | - | - | - | - | 66 |
| HSY | 55 | 90,1 | 4 | 6,6 | 2 | 3,3 | - | - | 61 |
| Ata | 39 | 78,0 | 11 | 22,0 | - | - | - | - | 50 |
| Birleşim | 26 | 70,3 | 11 | 29,7 | - | - | - | - | 37 |
| İrfan | 32 | 94,1 | 2 | 5,9 | - | - | - | - | 34 |
| Dört Büyük Dışı | 280 | 81,0 | 60 | 18,0 | 5 | 1,0 | - | - | 345 |

Tablo 10’da denetim görüşlerinin BİST’de en fazla müşteriye sahip olan ilk on denetim firmasına göre dağılımı sunulmuştur. Tabloda yer alan sonuçlara göre ilk onda yer alan denetim firmaları arasında en fazla olumlu görüş içeren denetim raporu hazırlayan denetim firması PwC olmuş, en az olumlu görüş içeren denetim raporu hazırlayan denetim firması ise Birleşim Bağımsız Denetim olmuştur.

Tablo 11. Sorumlu Denetçi Başına Düşen Denetim Sayısının Dağılımı

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Toplam |
|----|------|------|------|------|------|--------|
| 1 | 52 | 51 | 66 | 54 | 52 | 275 |
| 2 | 20 | 26 | 26 | 34 | 35 | 141 |
| 3 | 17 | 17 | 23 | 24 | 28 | 109 |
| 4 | 16 | 6 | 16 | 8 | 9 | 55 |
| 5 | 8 | 14 | 10 | 12 | 7 | 51 |
| 6 | 5 | 10 | 7 | 4 | 6 | 32 |
| 7 | 4 | 6 | 3 | 3 | 5 | 21 |
| 8 | 4 | 5 | 2 | 4 | 4 | 19 |
| 9 | 6 | 1 | 4 | 3 | 4 | 18 |
| 10 | 5 | 2 | 1 | 3 | 2 | 13 |
| 11 | 2 | 3 | 3 | 1 | - | 9 |
| 12 | - | 1 | 1 | - | - | 2 |
| 13 | - | - | 1 | 1 | 1 | 3 |
| 14 | 2 | - | - | - | - | 2 |
| 15 | - | - | 1 | - | 1 | 2 |
| 16 | - | 1 | - | 1 | - | 2 |
| 17 | - | - | - | - | 1 | 1 |
| 18 | - | - | - | 1 | - | 1 |
| 19 | - | - | - | - | - | - |
| 20 | - | 1 | - | - | - | 1 |

Tablo 11’de sorumlu ortak baş denetçi başına düşen müşteri sayıları sunulmuştur. Sonuçlara göre bir denetim döneminde (2017) toplam 20 denetim raporu imzalayan sorumlu ortak baş denetçi olduğu gözlemlenmektedir. Bu çalışmanın kısıtlarından birinin çalışma kapsamında incelenen denetim raporlarının, denetim firmaları tarafından imzalanan sadece Borsa İstanbul’da yer alan şirketlerin denetim raporları olduğu unutulmamalıdır. Dolayısıyla sorumlu ortak baş denetçi tarafından denetlenen bu 20 müşteri dışında aynı yıl yürütülmekte olan başka denetim çalışmalarının da bulunduğu düşünülmektedir.

6. SONUÇ

Bu çalışmada hisse senetleri Borsa İstanbul’da işlem gören işletmelerin 2016 ile 2020 yılları arasında yayımlanan ve işletmelerin finansal tablolarının tamamlayıcısı niteliğinde olan toplam 2.449 bağımsız denetim raporu incelenmiştir.

Yapılan inceleme sonucunda Borsa İstanbul’da işlem gören şirketlerin toplam %57,1’inin dört büyük denetim firması tarafından denetlenmiş olduğu, dört büyük denetim firması arasında en büyük payın da PwC şirketine ait olduğu tespit edilmiştir. Dört büyükler arasında müşteri sayısı açısından son sırada yer alan Deloitte’in payının (müşteri sayısının) ise PwC’nin yarısı kadar olduğu görülmüştür. Bu sonucun ortaya çıkmasında ülkemizde 7 yılda bir gerçekleşen zorunlu denetim firması rotasyonunun ve hisse senetleri borsada işlem görmeyen şirketlerin de bağımsız denetimine ilişkin kapsamın son yıllarda genişlemiş olmasının önemli bir rol oynayabildiği söylenebilir.

Denetim raporlarını sorumlu ortak baş denetçi olarak imzalayan kadın denetçilerin oranının %18,5 olduğu, bu kadın denetçilerin %79’unun da dört büyük denetim firmasında çalışmakta olduğu tespit edilmiştir. 2018 ve 2019 yıllarına bakıldığında dört büyük dışındaki denetim firmasında çalışan kadın denetçi oranında artış olduğu (sırasıyla %26 ve %28) fakat 2020 yılında düşüş yaşandığı (%20) görülmüştür. Ayrıca dört büyük denetim firmasında denetim raporlarını imzalayan kadın denetçilerin oranı incelendiğinde de %32,8 ile EY’nin en büyük orana, PwC’nin ise %20 ile en düşük orana sahip olduğu görülmüştür.

Denetim raporlarında yer alan denetim görüşleri incelendiğinde, literatürde yer alan daha önceki çalışmaların sonuçlarına paralel şekilde %88 olumlu görüşün yer aldığı tespit edilmiştir. Olumlu

görüşün denetim firmaları arasındaki dağılımına bakıldığında da dört büyük denetim firması tarafından imzalanan denetim raporlarının %93'ünün olumlu görüş içerdiği, dört büyük denetim firması dışında kalan denetim firmaları tarafından imzalanan denetim raporlarının ise %83'ünün olumlu görüş içerdiği tespit edilmiştir.

Sorumlu ortak baş denetçi başına düşen denetim sayısı incelendiğinde incelenen süreçteki denetim raporlarının %11'ini imzalayan denetçilerin ilgili yılda sadece 1 denetim raporu imzalamış oldukları tespit edilmiştir. Bu oranın sadece Borsa İstanbul'da yer alan şirketlere ait denetim raporlarına dayanılarak hesaplanmış olduğu unutulmamalıdır. 2017 yılında bir denetçinin de toplam 20 denetim çalışmasında sorumlu ortak baş denetçi olarak görev aldığı tespit edilmiştir. Bu konuda da özellikle kamu yararını ilgilendiren kuruluşlarla ilgili olarak KGK tarafından bir kısıt getirilmesinin bağımsız denetim kalitesinin yükselmesi açısından fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

Bu çalışmanın çeşitli kısıtları bulunmaktadır. Yapılan inceleme sonucunda ulaşılan sonuçlar sadece Borsa İstanbul'da yer alan şirketlere ait bağımsız denetim raporlarına aittir. Sonuçlar Türkiye'deki bağımsız denetim ortamının tamamını yansıtmamaktadır. Gelecek çalışmalarda sorumlu ortak baş denetçinin cinsiyeti veya sorumlu ortak baş denetçi başına düşen firma sayısı gibi bağımsız değişkenler ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiler incelenebilir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Çıkar Çatışması: Yazarlar çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar Katkısı: Ceren Özveren(%55), Aslı Türel(%45)

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The authors declare that there is no conflict of interest.

Funding: The authors received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author Contributions: Ceren Özveren(55%), Aslı Türel(45%)

KAYNAKÇA

Akdoğan, N. (2020). Borsa İstanbul (BİST) şirketlerinin 2017 ve 2018 yıllarındaki denetim görüşleri ile bağımsız denetçi raporlarında verilen görüşün dayanağının incelenmesine yönelik bir araştırma. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 19(59), 1-18. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1869602>.

Akdoğan, N., Aktaş, M., ve Gülhan, O. (2015a). Borsa İstanbul'da bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetim görüşleri üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(1), 19-32. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1180287>

Akdoğan, N., GÜDÜ, E. S., IŞIK, A., SEVİNDİK, İ., ŞAHİN, D., ve ÖZKAN, G. (2018). 2014-2016 yılları arasında Bist şirketleri ile ilgili denetim görüşleri. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, 18(54), 1-18. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1869615>

Akdoğan, N., Gülhan, O., ve Aktaş, M. (2015b). Halka açık şirketlerde bağımsız denetçi görüşleri Borsa İstanbul Gözaltı Pazarı örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 17(2), 245-260. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1177928>

- Audit Analytics (Aralık 2020). Monitoring the audit market in Europe. Erişim adresi: <https://www.auditanalytics.com/audit-analytics-reports?page=1>
- Bakanlar Kurulu Kararı (2018). 2018/11597 sayılı bağımsız denetime tabi şirketlerin belirlenmesine dair bakanlar kurulu kararı.
- Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 700 finansal tablolara ilişkin görüş oluşturma ve raporlama. (2020, 30 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 31350). Erişim adresi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20700.pdf
- Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 705 bağımsız denetçi raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verilmesi (2020, 30 Aralık). Resmi Gazete (Sayı: 31350). Erişim adresi: https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/BDS%20705.pdf
- Baklacioğlu S. (1992). Türkiye’de bağımsız muhasebe denetim sistemi. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 47(3), 21-55. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/36554>
- Carson E., Ferguson A., ve Simnett, R. (2006). Australian audit reports: 1996–2003. *Australian Accounting Review*, 16(40), 89-96. Erişim adresi: <https://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/j.1835-2561.2006.tb00049.x>
- Çömlekçi F., Kepekçi C., ve Erdoğan M. (1993). *Muhasebe denetimi*, Anadolu Üniversitesi, Eskişehir.
- Güvemli O., ve Özbirecikli M. (2011). Türkiye’de bağımsız muhasebe denetiminin gelişim süreci 1990-2011. *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, 1(1), 146-180. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/319987>
- Türel A., ve Türel A. (2016). Yeni denetim raporlarının finansal iletişime etkileri. G. Yücel (Ed.), *Seçmeler 2016* içinde (ss.101-106). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü. Erişim adresi: <https://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=secmeler-2016.pdf>
- Türel A., Türel A., ve Çiftçi H. N. (2017). Ülkemizde bağımsız denetim: son on yıla bakış. G. Yücel (Ed.), *Seçmeler 2017* içinde (ss.93-102). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü. Erişim adresi: <https://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=secmeler-2017.pdf>
- Türel A., Şenyiğit B., ve Çiftçi H.N. (2015). Audit Environment in Turkey. Yücel G. (Ed.), *Seçmeler 2015* (ss.113-120). İstanbul: İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü. Erişim adresi: <https://cdn.istanbul.edu.tr/FileHandler2.ashx?f=secmeler-2015.pdf>
- Uzay Ş., ve Bayat S. (2016). 6102 Sayılı Türk ticaret kanununun bağımsız denetim alanında getirdiği yenilikler ve tartışılmalı konular. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Muhasebe Denetimi Özel Sayısı*, 21, 1503-1513. Erişim adresi: <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/1013574>
-

SUMMARY
Introduction

Companies obtain independent audit services in order to increase the reliability of the financial statements they have prepared to meet the information needs of interest groups. Independent auditing is a process that collects sufficient and appropriate audit evidence, evaluates this evidence and reaches an opinion on whether the financial statements prepared by the companies are in accordance with the relevant accounting rules. As a result of the independent auditing, the auditors give reasonable assurance whether the financial statements of the companies do not contain a material misstatement due to error or fraud.

As a result of the audit, the auditor reaches an opinion on whether the financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework. To reach that opinion, the auditor concludes whether he has obtained reasonable assurance as to whether the financial statements as a whole are free from material misstatement due to fraud or error.

Research Problem

In this study, a content analysis has been made about the audit reports of the companies traded in Borsa Istanbul for the last five years. Within the scope of the study, the number of companies audited by the big four audit firms and other audit firms, the number of audits per audit partner, the distribution of the partner auditors by gender, the types of audit opinions and the distribution of these opinions on the basis of audit firms and on the basis of auditor gender were examined.

Results and Conclusion

In terms of the findings, it was determined that a total of 57.1% of the companies traded in Borsa Istanbul were audited by the big four audit firms, and the largest share among the big four audit firms belonged to PwC.

Table 1. Distribution of Audit Firm by Size

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Total |
|----------|------|------|------|------|------|-------|
| Big Four | 59,9 | 59,4 | 58,1 | 54,8 | 53,0 | 57,1 |
| Other | 40,1 | 40,6 | 41,9 | 45,2 | 47,0 | 42,9 |

It has been observed that the share of Deloitte, which is in the last place among the big four in terms of number of clients, is half that of PwC. It can be said that the mandatory rotation of audit firms, which takes place every 7 years in our country, and the widening of the scope of independent auditing of companies whose stocks are not traded in the stock exchange, may have played an important role in the emergence of this result.

Table 2. Distribution of the Big Four Audit Firms by Number of Clients

| Audit Firm | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Total |
|------------------------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|-------------|
| PricewaterhouseCoopers (PwC) | 16,3 | 20,2 | 19,2 | 19,9 | 19,3 | 19,0 |
| Ernst & Young (EY) | 15,1 | 16,0 | 16,4 | 17,4 | 16,0 | 16,2 |
| KPMG | 12,2 | 11,6 | 12,8 | 8,9 | 9,4 | 11,0 |
| Deloitte | 16,3 | 11,6 | 9,6 | 8,6 | 8,3 | 10,9 |
| Total | 59,9 | 59,4 | 58,1 | 54,8 | 53,0 | 57,1 |

According to the data presented in Table 3 below, it has been determined that the rate of female auditors who signed the audit reports as partner auditors is 18.5%, and 79% of these female auditors work in big four audit firms.

Table 3. Auditor Gender Distribution

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Total |
|--------|------|------|------|------|------|-------|
| Female | 25,0 | 19,4 | 19,2 | 14,6 | 14,1 | 18,5 |
| Male | 75,0 | 80,6 | 80,8 | 85,4 | 85,9 | 81,5 |

By examining the years 2018 and 2019, it was seen that there was an increase in the rate of female auditors working in audit firms other than the big four (26% and 28%, respectively) but a decrease (20%) in 2020. In addition, when the ratio of female auditors signing audit reports in big four audit firms is analyzed, it is seen that EY has the highest rate with 32.8%, and PwC has the lowest rate with 20%.

Table 4. Distribution of Female Auditors by Audit Firms

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 |
|----------|------|------|------|------|------|
| Big Four | 76,4 | 78,3 | 73,9 | 71,4 | 79,4 |
| Other | 23,6 | 21,7 | 26,1 | 28,6 | 20,6 |

When the audit opinions in the audit reports are examined, it has been determined that 88% of the unqualified opinions are in line with the results of the previous studies in the literature. Considering the distribution of the unqualified opinion among the audit firms, it has been determined that 93% of the audit reports signed by the big four audit firms contain unqualified opinion, and 83% of the audit reports signed by the audit firms other than the big four audit firms contain unqualified opinion.

Table 5. Types of Audit Opinions

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Total |
|-------------|------|------|------|------|------|-------|
| Unqualified | 461 | 445 | 433 | 409 | 419 | 2.167 |
| Qualified | 28 | 49 | 60 | 65 | 60 | 262 |
| Disclaimer | 2 | 6 | 6 | 3 | 2 | 19 |
| Adverse | 0 | 0 | 0 | 1 | 0 | 1 |
| Total | 491 | 500 | 499 | 478 | 481 | 2.449 |

When the number of audits per partner auditor is examined, it has been determined that the auditors who signed 11% of the audit reports only signed 1 audit report in the relevant year. It should be noted that this ratio has been calculated based on the audit reports of companies only listed in Borsa Istanbul. In 2017, it was determined that an auditor took part as the partner auditor in a total of 20 audits. In this regard, it is thought that the introduction of a restriction by the KGK, especially regarding the institutions that are of public interest, will be beneficial in terms of increasing the quality of independent auditing.

Table 6. Distribution of the Number of Audits Per Partner Auditor

| | 2016 | 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | Total |
|----|------|------|------|------|------|-------|
| 1 | 52 | 51 | 66 | 54 | 52 | 275 |
| 2 | 20 | 26 | 26 | 34 | 35 | 141 |
| 3 | 17 | 17 | 23 | 24 | 28 | 109 |
| 4 | 16 | 6 | 16 | 8 | 9 | 55 |
| 5 | 8 | 14 | 10 | 12 | 7 | 51 |
| 6 | 5 | 10 | 7 | 4 | 6 | 32 |
| 7 | 4 | 6 | 3 | 3 | 5 | 21 |
| 8 | 4 | 5 | 2 | 4 | 4 | 19 |
| 9 | 6 | 1 | 4 | 3 | 4 | 18 |
| 10 | 5 | 2 | 1 | 3 | 2 | 13 |
| 11 | 2 | 3 | 3 | 1 | - | 9 |
| 12 | - | 1 | 1 | - | - | 2 |
| 13 | - | - | 1 | 1 | 1 | 3 |
| 14 | 2 | - | - | - | - | 2 |
| 15 | - | - | 1 | - | 1 | 2 |
| 16 | - | 1 | - | 1 | - | 2 |
| 17 | - | - | - | - | 1 | 1 |
| 18 | - | - | - | 1 | - | 1 |
| 19 | - | - | - | - | - | - |
| 20 | - | 1 | - | - | - | 1 |