

# ŞEFFAFLIK RAPORLARI PERSPEKTİFİNDEN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ<sup>12</sup>

## AUDIT QUALITY FROM THE PERSPECTIVE OF TRANSPARENCY REPORTS

ELİF SAVAŞ \* ÖMER FARUK GÜLEÇ \*\*

*Araştırma Makalesi / Geliş Tarihi: 17.11.2022  
Kabul Tarihi: 30.09.2023*

### Öz

Bu çalışmanın temel amacı, bağımsız denetim kalitesini, denetim şirketlerinin yayınlamış oldukları şeffaflık raporları perspektifinden ele almaktır. Denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarında literatürde de ele alınan temel kriterler belirlenerek bu kriterler ile bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişki ortaya konulmuştur. Bu kapsamda, çalışmanın örneklemini 2013-2019 yılları arasında verilerine ulaşılabilen 80 bağımsız denetim şirketi oluşturmaktadır. Çalışmada, ortaklık yapısı, finansal gelirler (denetim ve diğer gelirler), şeffaflık raporu yayınlama sayısı ve sayfa sayısı, KAYİK denetimi sayısı, uluslararası bir denetim ağına dahil olma ve verilen eğitim sayısı kriterleri ve ilgili değişkenlere yönelik tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiştir. Buna ek olarak, belirlenen kriterler üzerinden, Z Skor ve Min-Maks endeks hesaplama yöntemleri kullanılarak bağımsız denetim şirketleri sıralanmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, literatürde de ele alındığı üzere, dört büyük denetim şirketi ilk sıralarda yer almaktadır.<sup>3</sup>

**Anahtar Kelimeler:** Şeffaflık Raporları, Denetim Kalitesi, Kalite Kontrol Standartları

**JEL Sınıflaması:** M40, M49

### Abstract

The purpose of this study is to discuss the audit quality from the perspective of the transparency reports published by audit companies. The main criteria discussed in the literature were determined in the transparency reports of audit companies and the relationship between these criteria and audit quality was revealed. In this context, the sample of the study consists of 80 audit companies for the period of 2013 and 2019. In the study, the criteria for partnership structure, financial income (audit and other income), the number of transparency report publication and the pages of report, number of PIE inspections, participation in an international audit network and number of training provided were included and descriptive statistics were presented. In addition, audit companies were ranked using Z Score and Min-Max index calculation methods based on the criteria. According to the results, Big4 audit companies are in the first places as discussed in the literature.

In addition, the relevant companies are listed based on the criteria determined by the Z Score and Min-Max index calculation methods.

**Keywords:** Transparency Reports, Audit Quality, Quality Control Standards

**JEL Classification:** M40, M49

<sup>1</sup> Bu çalışma, Kırklareli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü'nde sunulan "Bağımsız Denetim Firmaları Perspektifinden Bağımsız Denetimde Kalite Ve Etik" başlıklı tez çalışmasından türetilmiştir.

<sup>2</sup> **Bibliyografik Bilgi (APA):** FESA Dergisi, 2023; 8(3) ,590 - 611 / DOI: 10.29106/fesa.1206384

\* Elif SAVAŞ, savaselif34@gmail.com, Tekirdağ – Türkiye, ORCID: 0000-0001-6737-1330

\*\* Doç. Dr., Ömer Faruk GÜLEÇ, Kırklareli Üniversitesi İİBF, [omerfarukgulec@klu.edu.tr](mailto:omerfarukgulec@klu.edu.tr), Kırklareli – Türkiye, ORCID: 0000-0002-8890-114X

## Giriş

M.Ö. 3000’li yıllara kadar uzanan denetim kavramı, küreselleşme ve teknolojik gelişmelerin etkisiyle birlikte giderek önem kazanmış ve son yıllarda yaşanan işletme, muhasebe ve denetim temelli çeşitli skandal ve krizler denetime olan ihtiyacı daha hissedilir hale getirmiştir. Bu doğrultuda, denetim faaliyetlerinin daha sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi için birçok yasal düzenleme hayata geçirilmif ve birçok kurum ve kuruluş denetimle ilgili bu düzenlemelere katkı sağlamıştır.

İşletmelerde denetim süreçlerinin başarısının tespitinde denetim kalitesi kavramı önemli bir göstergedir. Denetim kalitesinin belirleyicilerinin saptanması literatürde geniş bir şekilde ele alınan ve çok farklı bileşenlerden oluşan bir süreç olarak ifade edilebilir. Bu çalışmada, denetim kalitesinin denetim şirketleri perspektifinden incelenmesi esas alınmış ve bu kapsamda denetim şirketlerinin yayınlamış oldukları şeffaflık raporları üzerinden denetim kalitesine ilişkin değerlendirmelere ulaşılmıştır. Literatürde bağımsız denetim kalitesine yönelik birçok çalışma yer alsada bağımsız denetim kalitesini şeffaflık raporları açasından inceleyen çalışma sayısının az olması, ilgili çalışmanın temel motivasyonları arasında yer almaktadır. Buna ek olarak, şeffaflık raporlarının geniş bir örneklem setiyle uzun bir periyot için ve farklı değişkenler kullanılarak incelenmesinin literatüre katkı sağlayacağı düşünölmektedir.

Çalışmanın birinci bölümünde, bağımsız denetim, kavramsal olarak ele alınmış ve bu kapsamda denetim kalitesiyle ilgili olarak denetimde beklenti farklılığı hususuna yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde, bağımsız denetim kalitesi kavramı incelenerek bu doğrultuda kalite ile ilgili denetim standartları ve etik ilkeler tartışılmıştır. Üçüncü bölümde, şeffaflık raporlarının yapısı, içeriği ve temel özellikleri hakkında bilgilere yer verilmiş ve tarihsel gelişimi ortaya konulmuştur. Çalışmanın uygulama bölümü olan dördüncü bölümde, örneklem kapsamında yer alan 80 denetim şirketinin 2013-2019 yılları arasında yayınlanan şeffaflık raporları incelenmiştir. Çalışmada ilgili şirketlerin şeffaflık raporlarında yer alan finansal bilgiler, ortaklık yapısı, KAYİK listesi, uluslararası ağa bağlılık, verilen eğitimler vb. çeşitli kriterler incelenerek yıllara göre şirketler karşılaştırılmış ve bağımsız denetim kalitesine olan etki şeffaflık raporları açasından değerlendirilmiştir.

## 1. Bağımsız Denetim Kavramına Genel Bir Bakış

### 1.1. Bağımsız Denetim

Audire fiiline dayanan auditing(denetim) kavramı latince işitme veya dinleme anlamına gelmekte ve eski zamanlarda toplum içerisinde güvenilir kişiler arasından seçilenlerin yapılan işleri dinleyerek doğru olanı bulmaya çalışmaları çabalarından ortaya çıkmış bir güvence ve doğrulama faaliyetidir. Bağımsız denetim tanımının pek çok kişi ve kuruluş tarafından çeşitli şekillerde yapıldığı görölmekle birlikte bu tanımlardan bazıları şu şekildedir:

1972’de Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi bağımsız denetimi;

*“İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçötlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.”* şeklinde ifade etmiştir (Esendemir, 2011:3).

Sermaye Piyasası Kurulu ise bağımsız denetim tanımını şu şekilde yapmıştır;

*“İşletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim tanımlarında öngörölen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.”* (spk.gov.tr, 2011:1).

Kamu Gözetimi Kurumu’na (KGK) göre bağımsız denetim ise;

*“Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve denetlenerek bir rapora bağlanmasıdır.”* şeklinde (kgk.gov.tr).

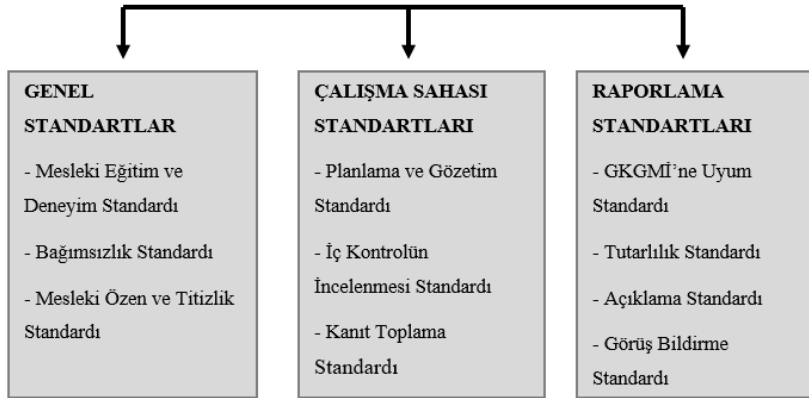
İşletme verilerinde oluşabilecek hata, hile ve manipölasyonların tespit edilerek önlenmesi için işletme verilerini inceleyerek, işletme risklerini ve veri güvenilirliğini sağlanması amacı ile işletme dışından, konusunda uzman ve güvenilir kişiler tarafınca incelenerek onaylanıp raporlanması gerekliliği “denetim” mekanizmasını ortaya çıkmıştır. Denetimin amacı, işletme mali tablo ve finansal bilgilerinin, işletme paydaşlarına sunulmadan önce

denetim süzgecinden geçirilerek doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul güvence sunmasıdır. Bağımsız denetimin işletmelere ve tüm paydaşlara sağlamış olduğu faydalar şu şekilde özetlenebilir (Temiz, 2019):

- \* Sermaye piyasalarına erişim ve ucuz finansman kaynağı elde etme imkânı,
- \* Gerçekleşme ihtimali olan hileli, usulsüz ve etkinliği azaltıcı işlemleri caydırma potansiyeli,
- \* İşletmenin yatırımcılarına, müşterilerine, tedarikçilerine ve tüm paydaşlarına güvenilir, tarafsız ve gerçeğe uygun finansal bilgi sağlanması,
- \* İşletmenin itibarına katkı sağlayarak ulusal ve uluslararası kredibilitenin artırılması,
- \* İlgili tarafların ihtiyaç duyduğu bilgilerin tam, eksiksiz, doğru ve güvenilir bir şekilde sunulmasına ve piyasalarda güven ortamının tesis edilmesine katkı sağlanması,
- \* Kamu otoritesi açısından tahakkuk ettirilecek verginin tespiti sürecinde vergi denetmenlerine kolaylık sağlaması,

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, denetim çalışmaları esnasında denetimi yapan kişi veya kuruluş açısından uyulması gereken ilke ve kuralları kapsar. Bu ilke ve kurallar yapılacak denetimin planlanmasında, yürütülmesinde ve raporlanmasında denetimi yapan kişi veya kuruluşun yetkisini, sorumluluğunu ve mesleki yeterlilik düzeyini hedef alır (Selimoğlu vd., 2017:69). Standartlar, genel standartlar, çalışma sahası standartları ve raporlama standartları olarak üç başlık altında toplam on standarttan oluşmaktadır. İlgili standartlar şekil 1.'de sunulmuştur.

şekil 1. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kariyer sahibi uzman kişidir (Selimoğlu vd., 2017:16). Bağımsız denetçiler herhangi bir kuruluşa bağlı olmadan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) çerçevesinde mali tabloların gerçeğe uygunluğunu ve bilginin doğruluğunu araştırıp, görüş bildiren kişilerdir. Denetim yetkisi 3568 sayılı kanun ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Denetçiler de SMMM ve YMM ruhsatını almış meslek mensupları arasından yetkilendirilmiş kişilerdir. Denetçiler, yaptıkları denetim çalışmasının kaliteli olmasından sorumludur ve bu bağlamda denetçiler tarafından (Erdoğan ve Kutay, 2016:108);

- Uygun değer ve etiksel yükümlölükler yerine getirilmelidir.
- Yapacağı denetim hakkında yeterli bilgi ve tecrübeye sahibi olup denetim çalışmaları için yeterli zaman ayırmalıdır.
- Denetim süreci belirlenip kalite kontrol standartları uygulanmalıdır.
- Raporlama zamanında ve standartlara uygun yapılmalıdır.

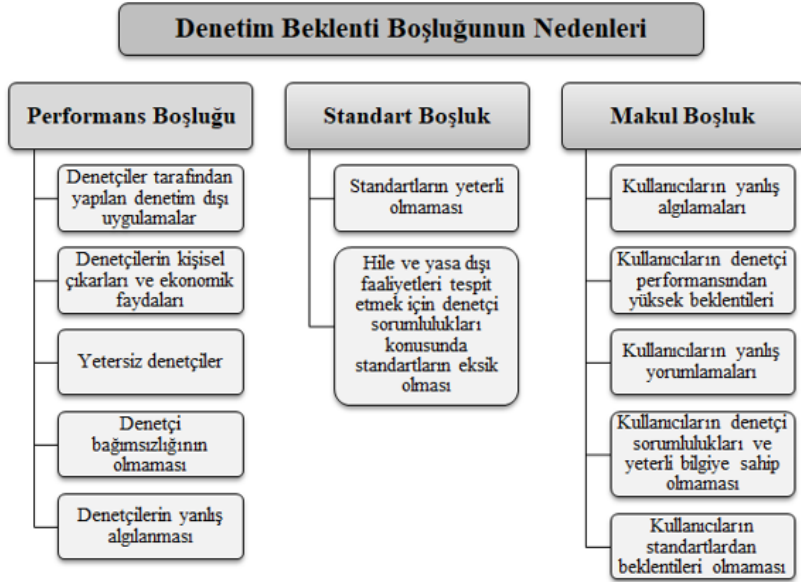
## 1.2. Bağımsız Denetimde Beklenti Farklılığı

Bağımsız denetim mekanizması yapısal kısıtlamalar, zaman ve maliyet faktörleri gibi birçok nedenden dolayı denetçi raporu kullanıcılarına makul güvence sunmaktadır. Ancak, ilgili paydaşların denetim sürecinde denetimden beklentilerinin mutlak güvence şeklinde olması ve denetimden geçmiş finansal tabloların hata, hile ve eksiklikten uzak hazırlandığı algısı, denetçiler ile rapor kullanıcıları arasında beklenti farklılığı oluşurmakta ve denetim kalitesini etkilemektedir (Durmuş, 2019).

Denetimde beklenti farklılığı (Audit Expectation Gap) ile ilgili literatürde birçok tanım yapılmıştır. Liggio 1974 yılında ilgili kavramı ilk kez "finansal tablo kullanıcıları, hazırlayıcıları ve denetçiler tarafından öngörülen

denetim performansı seviyesinde ortaya çıkan farklılık”, şeklinde ifade etmiş, Cohen Komisyonu ise 1978 yılında, “kamunun denetimden beklentisi ile denetçilerin ulaşabilecekleri hedef arasındaki farklılık” olarak tanımlamıştır (Senal, 2013:142). Monroe ve Woodliff (1993) ilgili kavramı “denetim sorumlulukları, görevleri ve denetim raporunda ifade edilen mesajlarla ilgili olarak denetçiler ve toplum arasındaki inançlardaki farklılıklar” olarak açıklarken, Porter ise yine 1993 yılında beklenti farklılığını “toplumun denetçilerden beklentileri ile denetçilerin performansları arasındaki bir boşluk” olarak ifade etmektedir (Erdoğan, 2018:119). Denetimde beklenti farklılığının nedenleri Şekil 2’de sunulmuştur.

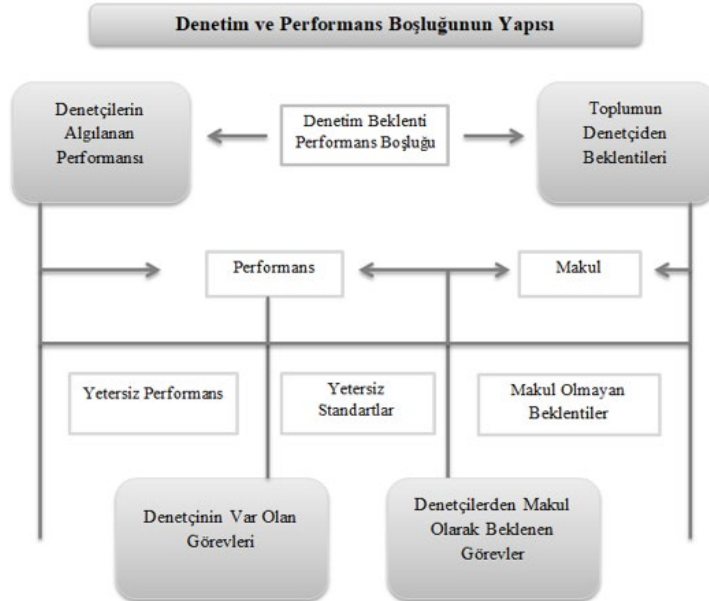
Şekil 2. Beklenti Farklılığının Temel Sebepleri



Kaynak: (Salehi, 2011:8383).

Porter’in 1993 yılında yapmış olduğu çalışmada ele aldığı beklenti farklılığı bileşenleri Şekil 3.’te gösterilmiştir. Denetimde beklenti farklılığının minimize edilmesi noktasında kritik hususların başında bağımsız denetim faaliyetlerinin kaliteli bir şekilde yerine getirilmesi rol oynamaktadır.

Şekil 3. Beklenti Farklılığı Bileşenleri



Kaynak: Porter, Brenda (1993). Akt. Erdoğan S. ve Köse Y. (2015: 195).

## 2. Bağımsız Denetimde Kalite Kavramı

Kalite öznel niteliklere sahip, kişiden kişiye farklılık gösteren bir kavramdır. Kalite için literatürdeki tanımlarda ön plana çıkan terimler, “beklentilerin karşılanması, ihtiyaçların giderilmesi ve standartların yükseltilmesi” şeklinde dile getirilebilir. Kaliteli bir denetimin amacı, riski azaltmak, güvenilirliği arttırmak, hile ve hataları en aza indirmek, doğru bilgi sunmak ve muhasebe sistemindeki uygunsuzlukları tespit ederek raporlayıp ilgililere sunmaktır. Kaliteli bir denetim, şirketlerin hazırlamış olduğu mali tabloların gerçekliği ile ilişkilidir (Ada, 2016:30). Denetim kalitesi bu bağlamda bağımsız, güvenilir ve yeterli bilgi ile desteklenmiş denetim bildirelerinin elde edilmesi olarak tanımlanabilir (Karahana, 2018:50).

Bağımsız denetim kalitesinin literatürdeki en yaygın tanımı şu şekilde yapılmıştır; “Denetim yetkisi verilen denetçinin, müşteri olan işletmenin muhasebe sistemindeki hata, hile ve ihmalleri bulup, tespit edip, onları raporlayıp kamuya açıklanması ile ilgili olasılıklar.” (DeAngelo, 1981, akt., Ada, 2016:30). DeAngelo bu tanımda iki faktörü ön plana çıkarmaktadır. Bunlardan ilki denetimi gerçekleştiren denetçinin müşteri işletmenin muhasebe sistemindeki hata, hile, ihlal ve problemleri bulup raporlaması, ikincisi de onları ifşa edip, sunmasıdır (Esendemirli, 2013:112). Knechel (2007), bağımsız denetim kalitesini, olması gereken güvence ile sağlanan güvencenin birbirine uygunluk derecesi olarak tanımlamıştır (akt.,Özyurt, 2010:10). Titman ve Trueman (1986) ise denetim kalitesinin denetçinin kalitesine bağı olduğunu savunarak, “Denetçi kalitesi, denetçilerin yatırımcılara sağlayıp, aktardıkları bilgilerin doğruluğudur.” ifadesini kullanmıştır (Göğer, 2006:6).

### 2.1. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Bağımsız denetim kalitesinin ölçülebilirliğinin karmaşık ve zor bir süreç olmasından dolayı bağımsız denetim kalitesini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu bölümde bağımsız denetimin kalitesini etkileyen faktörler detaylı bir şekilde incelenecektir.

#### 2.1.1. Denetim Firmasının Büyüklüğü

Denetim kalitesi belirleyicileri literatüründe denetim firmasının büyüklüğü önemli bir yere sahip olup bu alandaki çalışmaların bir bölümünde, büyük şirketlerin daha kaliteli raporlar hazırladığı öne sürülürken, diğer bölümünde de denetim firmalarının büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında bir ilişki bulunmadığı belirtilmektedir. (Senal,2011:24). Denetim firmalarının büyüklüğünün denetim kalitesini etkileyen faktörlerden biri olduğunun göstergeleri şu şekilde özetlenebilir:

- Etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları,
- Yeterli teknoloji ve insan kaynağına sahip olmaları,
- Daha iyi bir denetim faaliyeti gösterildiğine ilişkin bir izlenim oluşturabilmeleri,
- Büyük şirketlerin kazanmış oldukları ünü yitirmemek için daha fazla çaba sarfetmeleri. (Knechel, W. vd., 2013).

İç kontrol, hedeflere ulaşma yönünde yönetimin ve personelin faaliyetlerinin belirlenmesi ve yönetilmesi sürecidir. İç kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmek için teknoloji ve insan kaynağına ihtiyaç duyulmaktadır. Büyük denetim şirketlerin sahip oldukları kaynakların göreceli olarak fazla olması, literatürde etkin bir iç kontrol sistemine sahip oldukları ve denetim sürecini daha sistematik ve programlı bir şekilde yönettikleri şeklinde değerlendirilmektedir. İlgili konu başka bir perspektiften değerlendirildiğinde, denetçinin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması da bağımsız denetim kalitesini etkilemektedir. Yeterli bilgi ve tecrübe de eğitimle desteklendiğinde yararlı olmaktadır. Bu bağlamda, büyük denetim şirketlerinin mesleki eğitim açısından daha iyi kaynak ve imkanlara sahip olmaları denetim kalitesine olumlu yönde etki etmektedir (DeAngelo, 1981).

Uluslararası denetim piyasalarında dört büyük denetim şirketinin (PWC, Deloitte, KPMG ve Ernst&Young) hakimiyetinin bulunduğu ve Türkiye’de de bu dört büyük denetim şirketinin sektörde etkili olduğuna ifade edilebilir (Senal, 2011:26). Güleç (2020), Türkiye’de denetçi raporlarında kilit denetim konuları ile ilgili gerçekleştirdiği 394 şirketi kapsayan çalışmasında ilgili şirketlerin yaklaşık %65’inin dört büyük denetim şirketi tarafından denetlendiğini tespit etmiştir. Uluslararası alanda yaygın bir yer edinmiş olan bu dört büyük denetim şirketinin denetim kalitesinin ölçülmesinde etkili bir rol oynadığı da söylenebilir. Bu bağlamda, literatürde denetim kalitesi üzerine yapılan birçok çalışmada, bir işletmenin dört büyük denetim şirketi tarafından denetlenmesi kalite göstergesi değişkeni olarak esas alınmıştır.

De Angelo (1981), büyük denetim şirketlerinin daha fazla üne sahip oldukları ve yüksek kalitede denetim faaliyeti sunduklarını teorileştirmiştir. Deis ve Giroux (1992) tarafından yapılan bir diğer çalışmada büyük denetim şirketlerinin, küçük denetim şirketlerine oranla daha verimli faaliyet gösterdiği sonucuna varılmıştır. Dopuch ve Simunic (1982)’de çalışmalarında, bağımsız denetim kalitesinin daha fazla kaynağına sahip denetim

şirketleri ve denetçiler tarafından gerçekleştirilen prosedürlerin sayısına ve kapsamına bağlı olduğunu ileri sürmektedir. Literatürde ilgili görüşün aksini belirten çalışmalar da yer almaktadır. Örneğin, Carlin vd. (2009) ve Boon vd. (2008)'e göre firma büyüklüğünün denetim kalitesi üzerinde belirleyici bir faktör olmadığı yönünde bir sonuca varılmıştır. Cheng vd. (2009) ise, büyük şirketlerin ün kazanma noktasında aldığı riskler sonucu denetim kalitesi noktasında daha başarısız olduğunu ileri sürmektedir. Bu kapsamda, denetim firmasının büyüklüğü ile bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişkinin pozitif yönlü olduğu ifade edilebilir.

### 2.1.2. Denetim Ücreti

Yürütölen denetim faaliyetleri karşılığında bağımsız denetim hizmeti verilen firmanın denetim şirketine ödediği denetim ücreti, denetim hizmeti verilen firma için gerekli olan sürenin saat başına belirlenen ücret ile çarpılması ile hesaplanmaktadır (Gör, 2016:39). Denetim şirketleri en uygun ücret bakımından rekabet içerisinde olup maliyetin düşürölmesi noktasında da verilen hizmetin birim zamanından kısılmakta ve bu durum denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir. Ücretler ile ilgili bir diğer husus da denetim hizmeti verilen şirketlerin algılarıdır. Literatürdeki çalışmalar incelendiğinde, denetim hizmeti alan şirketler, yüksek ücret talep eden denetim şirketlerinin, düşük ücret talep eden denetim şirketlerine göre daha kaliteli denetim faaliyeti sunduklarını ifade etmektedir (Senal, 2011:30-31). Bu kapsamda, denetim ücreti ile bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişki pozitif yönlü olarak ifade edilebilir.

26/12/2012, 28509 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 32. maddesinde denetim ücretinde alt üst sınırlaması ile ilgili şu hususlar yer almaktadır:

1. Denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenir. Denetlenen şişletmeye ilgili mevzuat uyarınca izin verilen hizmetlerin sağlanması durumunda denetim ücreti bundan etkilenmez.
2. Denetim hizmetleri için kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebilir.
3. Ücret tarifesinin belirlenmemiş olduğu yıllarda, yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan ücret tutarlarının Maliye Bakanlığı'nca o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar uygulanır.

### 2.1.3. Denetimde Rotasyon

Denetimde rotasyon, denetim hizmeti verilen firmayla uzun süre çalışılması durumunda fazla samimiyet nedeniyle oluşabilecek tehditlere karşı, denetçinin bağımsızlığını korumak amacıyla denetim hizmeti alan firma ile belli bir süre zarfında çalışılmama durumunu içeren önlem niteliğinde bir uygulamadır. Bu uygulamadaki temel amaç, denetçi ve müşteri şişletme arasındaki ilişkinin çıkar ilişkisine dönüşmesini engellemektir (Gör,2016:40).

Denetim rotasyonu, denetim yapan şirketin faaliyetlerinde bağımsızlık ve tarafsızlığı sağlamak ve denetim kalitesini iyileştirmek için uygulanmaktadır (Tünaydın, 2016:119). Denetim kalitesini artırmaya yönelik önemli bir girişim olan rotasyon, denetim şirketi ve/veya sorumlu denetçi düzeyinde uygulanmakla birlikte birçok ülkede zorunludur. Örneğin, ABD'de başta Enron ve Arthur Andersen şirketleri olmak üzere yaşanan muhasebe ve denetim temelli şişletme skandalları, 2002 yılında Sarbanes-Oxley yasaının yürürlüğe girmesini sağlamış ve denetim faaliyetlerinde bağımsızlık ve denetim kalitesinin sağlanması amacı ile düzenlenen rotasyon uygulamasında azami süre 5 yıl olarak belirlenmiştir (Laurion vd., 2017).

Türkiye'de rotasyon süreci 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 400. madde ikinci fıkrasına göre şu şekilde sunulmuştur; *"On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seğilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak yeniden seğilemez"*. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 26. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde ise, *"Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında ve denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri şişletmelere ilişkin denetimleri üstlenemeyecekleri hüküm altına alınmış olup, anılan maddenin ikinci fıkrasında, bu sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen sürelerin topluca dikkate alınacağı"* belirtilmiştir.

### 2.1.4. Örgüt Kültürü

İşletmeler, toplumun bir parçası olup her şişletme kendi içinde temsil ettiği küçük bir toplum olarak paylaşılan değerler seti yani bir örgüt kültürüne sahiptir ve kendi kültürünü kullandığı yönetim teknikleriyle yansıtmaktadır (Gör, 2016:35). Bu yönetim teknikleri örgüt kültüründen etkilenmekte ve dolayısıyla denetim kalitesini de etkilemektedir. İşletme kültürünün yönlendirici ve ödüllendirici yapıya sahip olması denetim kalitesini artırmaktadır (Salih ve Hla, 2016). Yönlendirici yapı, çalışanlara kültürel değerleri aktarma şeklinde gerçekleşir.

Bu şekilde çalışanlara işletme kőltőrőne uygun şekilde davranışlar sergilemeleri konusunda yol gősterilir. Bu davranışlarda bulunan çalışanlara da ődőllendirme sistemi ile teşvik edici stratejiler uygulanır. Burada amaç, denetim kalitesinin arttırılmasına katkıda bulunmaktadır

### 2.1.5. Denetim Komitesi

Denetim komitesi, halka açık işletmelerce bağımsız denetim standartları kapsamında kurulması zorunlu olan ve en az iki kişiden oluşan bir komite olup diğer işletmelerde isteğe bağlıdır (Gör, 2016: 46-47). Denetim komitesi ortaklar, yönetim kurulu üyeleri ve düzenleyicilerin isteklerine yanıt verecek bir rehber görevi üstlenmektedir. Denetim komitesinin kurulması, denetim faaliyetlerinin sürecinin katma değerini, etkinliğini, finansal raporların ve iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve kalitesini arttırmaktadır (Özgöl, 2019:84). Bu kapsamda, denetim komitesinin varlığı ve komite üyelerinin denetim tecrőbesine sahip kişilerden oluşması iç kontrol sisteminin etkinliği ve iç denetim faaliyetlerinin verimliliğine katkı sağlamakta ve bağımsız denetim kalitesini pozitif yönde etkilemektedir (Yassin ve Nelson, 2012).

### 2.1.6. Denetim Dışı Hizmetler

Denetim dışı hizmetler, denetim faaliyetini gerçekleştiren kişi veya kuruluşlar tarafından denetim faaliyetini alan mőřteri işletmeye sağlanmış olan denetim dışındaki tőm hizmetler olarak tanımlanabilir (Senal, 2011:36). Denetim dışı hizmetler denetim firmasının bağımsızlığına ilişkin şahsi menfaat, kendi kendini denetleme ve taraflı olma şeklinde birtakım tehditler oluşturabilir (Özgöl, 2019:35). Frankel vd. (2002), Francis ve Ke (2006), Lim ve Tan (2008) ve Ferguson vd. (2004) alışmalarında, denetim firmalarının denetim dışı hizmet sunmaları durumunda ilgili durumun denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

### 2.1.7. Kurumsal Yönetim

Kurumsal yönetim, şirketlerin kontrolőnő sağlayan, işletme ile ilgili tőm menfaat sahiplerinin haklarını en ideal şekilde korumayı amaçlayan, işletmelerin verimli çalışarak finansal ve beşeri kaynaklarını istikrarlı bir şekilde sőrdőrmesini sağlayan bir sistem olarak tanımlanmıştır. Kurumsal yönetim, bir işletmenin faaliyetlerini genel olarak değerlendiren ve firma performansının yőksek olmasına katkı sağlayan bir kurallar ve ilkeler mekanizmasıdır (Brown ve Caylor, 2004). Kurumsal yönetim ilkeleri; şirketlerin eşitlik, şeffaflık, hesap verebilirlik ve sorumluluk ilkeleri çerçevesinde faaliyet gőstermelerini sağlamaya yönelik bir yaklaşımdır. Bu kapsamda;

- Firma yönetiminde bőtőm ortaklara eşit bir şekilde davranılması, **adillik**,
- Firma yönetim faaliyetlerinin mevzuata, esas sőzleřmeye, toplumsal ve etik değerlere uygunluğu, **sorumluluk**,
- Firma bilgilerinin, ticari sır niteliği taşımayan bilgiler dışındaki kısmının zamanında, doğru ve anlaşılabilir şekilde kamuya sunulması, **şeffaflık**,
- Firma yönetim kurulu üyelerinin ortaklara karşı hesap verme zorunluluğu ise, **hesap verilebilirlik** olarak tanımlanmıştır (Aygőn ve Sayın, 2016:52).

İşletmelerde yaşanan muhasebe ve denetim temelli skandalların minimize edilmesi, işletmelerde etkin bir iç kontrol sisteminin bulunması, kurumsal risk yönetimi stratejilerinin benimsenmesi ve kurumsal yönetim ilkeleri ekseninde oluşturulmuş iyi yönetim prensiplerinin uygulanması ile mőmkőn olabilir. Kurumsal yönetim uygulamalarının başarılı bir şekilde hayata geçirildiği işletmeler ve denetim şirketlerinin, bağımsız denetim kalitesine pozitif yönde katkı sağlayacağı dőřőnőlmektedir.

### 2.1.8. Mesleki Aidiyet

Mesleki aidiyet, çalışanların yaptıkları işe karşı gősterdikleri tutum ve davranışlarıyla ilişkili olmakla birlikte, yaptığı mesleğe karşı hedeflerini de içerir. Bu yőnőyle bakıldığında mesleki aidiyet, kişinin davranışını etkileyen önemli bir unsurdur (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014:29). Mesleki aidiyete yönelik birçok őlek geliştirilse de genellikle şu ũ alt boyutta incelenmiştir. Bunlar,

- Duygusal Bağlılık: Çalışanların mesleklerine olan duygusal bağlılığını,
- Normatif Bağlılık: Çalışanların mesleklerinde kalma zorunluluğu hissetmesi,
- Devam Bağlılığı: Çalışanların mesleği sőrdőrme ve meslekten ayrılma ũzerine analiz gerçekleştirerek bağlılık geliştirmesi (Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014).

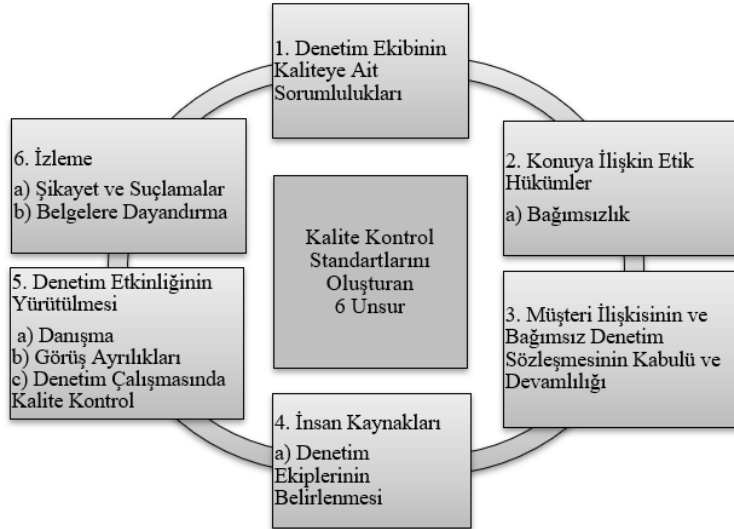
## 2.2. Bağımsız Denetimde Kalite Standartları ve Etik İlkeler

### 2.2.1. Kalite Kontrol Standartları 1 (KKS 1)

Finansal tabloların denetimi ve diğere denetim faaliyetleri ile ilgili hizmet veren firmaların uymaları zorunlu olan kalite kontrol standartları IAASB tarafından yayınlanmıştır. Ülkemizde ise Kamu Gözetimi Kurumu tarafından çevirisi yapılmış olup 01.01.2013 tarihinde ve sonraki dönemlerde uygulanması için 02.10.2013 tarihli 28783 sayılı Resmî Gazetede yayımlanmıştır. KKS-1 1978 yılında ilk olarak AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) aracılığı ile yayınlanmış olup 2003 yılında da geliştirilmiştir (Metin, 2019:19).

Kalite kontrol standartları, “denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ile diğere güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir” (KKS 1, 2013: md.1). KKS-1’in amacı; denetçi firmanın, yapılmış olan denetimler ve önceden sunulan finansal bilgilerin kontrol edilmesi ve diğere güvence hizmetleri için kalite kontrol sistemine ilişkin yükümlülükleriyle ilgili belli standartlar oluşturmak ve bu standartlara dair kılavuzluk etmektir (İven, 2019:75). Kalite Kontrol Standartlarının bünyesinde bulundurması zorunlu olan altı unsur bulunmaktadır. Denetim şirketi bu altı unsurun hepsine yanıt veren bir politika ve prosedür içeren bir kalite kontrol sistemi kurmalı ve uymalıdır. Bu unsurlar Şekil 4’te sunulmuştur.

Şekil 4. Kalite Kontrol Standartlarını Oluşturan Unsurlar



Kaynak: (Selimoğlu vd., 2017:88).

### 2.2.2. BDS 220 ve Etik İlkeler

Kalite kontrolü ile ilgili olan bir diğere standart ise 2013 yılından itibaren KGK tarafından IFAC’ın yayınlamış olduğu ISA 220’den uyarlanarak BDS 220 olarak yürürlüğe girmiştir. Bağımsız Denetim Standardı 220’nin içeriğinde hem denetimden sorumlu ortak baş denetçinin bağımsız denetimin genel kalitesinin sağlanması konusundaki sorumluluklarına, hem de gerekli kalitede bir denetimin yapıp yapılmadığına ilişkin gözetimi yapacak olan denetçinin sorumluluklarına açıklık getirilmiştir (Toroslu, 2012:106). BDS 220 ilk defa IAASB tarafından 1994 yılında çıkarılmış olup 2009 yılında “Açıklık Projesi” kapsamında güncellenmiştir (Metin, 2019:33).

BDS 220, yapılan bir bağımsız denetim faaliyetinin başından sonuna dek uyulması zorunlu olan kalite unsurlarını tanımlamaktadır. Bu unsurlar; denetim ekibinin sorumlulukları, etik hükümler, müşteri ilişkisinin kabulü ve devamlılığı, denetim ekiplerinin belirlenmesi, denetim etkinliğinin yürütülmesi ve izleme olmak üzere altı kalemde ele alınmıştır. Aynı unsurlar KKS 1’de de ele alınmış olup KKS 1 kapsamı olarak denetim firmasını, BDS 220 ise denetçiyi ele almaktadır (İven, 2019:77). Mesleki etik ve kurallar, muhasebecilerden beklenen davranış özelliklerini yansıtmaktadır (Güredin, 2010:115). Bu mesleki etik ve kurallar meslek örgütlerince düzenlenmektedir. Denetim firması, denetçilerin ve çalışanlarının uyması gereken etik ilkeler kapsamında güvence sağlayan prosedür ve politikalar uygulamalıdır. Uygulanması gereken temel ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleğe uygun davranış şeklinde 5 unsur olarak ele alınmıştır



(Göltekin, 2017:38). Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanmış olan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” standardı kapsamında uygulanan etik ilkeler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

**Dürüstlük:** Dürüstlük ilkesi, denetçilerin tümü için mesleki alanda ve mesleğin gerektirdiği iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma durumunu ifade etmektedir (Demir ve Çiftçi, 2016:91).

**Tarafsızlık:** Denetim mesleğini icra eden kişilerce davranışlarındaki önyargılarının, teamüllerinin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının üzerindeki güçleri kötüye kullanıp mesleki veya işle ilgili kararlarının etkilenmesinin önüne geçme durumudur. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar standardının 112. Bölüm 1 ve 2. Paragrafına göre; “Denetçi, tarafsızlık kuralını zedeleyebilecek durumlarla karşı karşıya kalabilir. Bu tür durumlar her zaman öngörülemez ve tanımlanamaz. Denetçi bu tür durumlarda söz konusu mesleki hizmet ve faaliyeti yürütmez.” (TDS, 2019: md.112/1-2).

**Mesleki Yeterlilik ve Özen:** Müşteri işletmenin yeterli hizmeti alabilmesi için, mesleki bilgi ve beceriyi yeterli seviyede tutma ve verilen hizmetlerin faaliyetini icra ederken aynı zamanda teknik ve mesleki standartlara da özen göstererek hareket etme durumudur. Bağımsız denetçiler için Etik Kurallar standardının 113. Bölüm 1. Paragrafına göre;

“Denetçi; aşağıdakilerin yerine getirilmesini zorunlu kılan mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar:

- Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak ve
- Uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.” (TDS, 2019: md. 113/1).

**Gizlilik (Sır Saklama):** Mesleğin faaliyeti sırasında öğrenilen bilgilerin gizliliğini korumak, bu bilgileri yasal haklar dışında üçüncü kişilerle paylaşmamak veya üçüncü kişilerin çıkarları doğrultusunda kullanmama, saklı tutma durumudur.

**Mesleğe Uygun Davranış:** Denetim mesleğini icra eden tüm denetçilerin mevzuata uygun davranmalarını ve mesleki itibarına zarar verecek her türlü davranıştan kaçınma zorunluluğu içeren durumdur.

Bağımsız denetçiler için Etik Kurallar standardının 115. Bölüm 2. Paragrafına göre;

Denetçiler, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşüremezler. Denetçiler, açık sözlü ve dürüst olurlar ve:

- Sunabilecekleri hizmetler, taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar veya
- Başkalarının işleriyle ilgili kötileyici referanslar veremezler veya mesnetsiz karşılaştırmalar yapamazlar.

### 3. Denetim Şirketlerinin Yayınladıkları Şeffaflık Raporları

Şeffaflık kavramı, kamunun yeterince aydınlatılması ve şirketin bilgilerini gizleme hakkının kesişiminde yer almaktadır (Sarica, 2016:44). Kamu tarafından bilgilenme hakkı, çıkar gruplarının; işletmenin yönetimi, finansal durumu, faaliyetleri, geleceğe yönelik hedefleri, uygulamış olduğu strateji ve politikaları ile ilgili bilgi edinmesini ifade etmektedir. Şirketlerin bilgilerini saklama hakkı ise; işletme ile ilgili bilgilerin toplanmasının, kullanımının ve açıklanmasının kontrolünü elinde tutma hakkı olarak ifade edilmektedir (Metin, 2019:34).

Şeffaflık kavramı literatürde genel olarak şu şekilde tanımlanmaktadır: “Ticari sır niteliği taşıyan ve kamuya henüz açıklanmamış bilgiler haricinde, işletme hakkında finansal ve finansal olmayan bilgilerin eksiksiz, anlaşılır, yorumlanabilir ve düşük maliyetle ulaşılabilir nitelikte olan bilgilerin kamuya açıklanması yaklaşımıdır.” (İven, 2019:83). Denetim şirketlerinin hukuki yapıları, organizasyonel yapısı, ortaklık durumu, finansal bilgileri ve diğer hususlarının ayrıntılı bir şekilde sunulduğu faaliyet raporları, şeffaflık raporları olarak yayınlanmaktadır.

#### 3.1. Şeffaflık Raporunun Tarihsel Gelişim Süreci

Avrupa Birliği'nin 2006/43/EC sayılı yönergesi ile denetim kuruluşlarının çalışmalarını kamuyu bilgilendirerek şeffaf bir şekilde yürütmesi amacıyla yıllık olarak şeffaflık raporu hazırlanıp şeffaflık raporlarını şirketlerin kendi internet sitelerinde yayınlamaları zorunlu kılınmıştır. Belirlenen şartları karşılayan her denetim kuruluşu ve denetçi kendi internet sitesinde şeffaflık raporu yayınlamak zorundadır (Metin, 2019:41). Yönergeye göre, “Üye devletlerin, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların zorunlu denetimini yapan denetçi ve denetim firmalarının, mali yılın bitişini takiben üç ay içinde, kendi web sitelerinde, yıllık şeffaflık raporu yayınlamalarını sağlaması gerekir.” (İven, 2019:90). Şeffaflık raporlarında belirtilmesi gereken asgari hususlar şu şekilde sıralanmıştır:

- Hukuki yapı ve ortaklık yapısı

- Kilit yöneticiler ve sorumlu denetçiler
- İdari yapı
- İç kontrol yapısı
- Kalite güvence incelemesinin yapıldığı son tarih
- KAYİK listesi
- Bağımsızlığa uyum ilkesi
- Denetçi eğitimlerinin sürekliliği hakkında bilgi sunulması
- Finansal Bilgilerin sunulması (Sarica, 2016:52).

Bir şeffaflık raporunda belirtilmesi gereken kriterler ilgili ülke mevzuatına göre değişiklik göstermekle birlikte genel olarak benzerlik göstermektedir. Türkiye’de yayınlanan şeffaflık raporlarına temel teşkil eden yönerge AB’nin 2006 tarihli direktifidir (İven, 2019:90). Yönergedeki 40. Maddenin devamında şeffaflık raporlarının içermesi gereken kriterler daha geniş bir perspektifle şu şekilde ifade edilebilir;

- Yasal yapının ve mülkiyetin açıklaması
- Denetim firmasının bir ağına ait olduğu durumlarda, ağı ile ilgili yasal ve yapısal düzenlemelerin açıklaması
- Denetim firmasının yönetim yapısının açıklaması
- Denetim firmasının idari veya yönetim organının işleyişinin etkinliği hakkında iç kalite kontrol sisteminin açıklanması
- 29. maddede atıfta bulunulan kalite güvence sisteminin incelemesinin en son ne zaman yapıldığının açıklaması
- Önceki mali dönem boyunca denetim firmasının yasal denetimlerini yaptığı KAYİK Listesi
- Denetim firmasının bağımsızlık uygulamalarına ilişkin ve bağımsızlık uyumluluğunun iç incelemesinin yapıldığını da teyit eden bir açıklama
- 13. maddede atıfta bulunulan yasal denetçilerin sürekli eğitimi hakkında denetim firmasının izlediği politika hakkında bir açıklama
- Denetimin önemini gösteren finansal bilgiler
- Ortaklık ücretinin temeline ilişkin bilgiler (İven, 2019:90).

Ülkemizde şeffaflık raporları ilk olarak 2008 yılında Resmî Gazetede yayımlanan yönetmelik çerçevesinde hazırlanmaya başlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre “Türkiye’de ve uluslararası ülkelerde kurulmuş olan sigorta ve reasürans şirketlerinin ülkemizde teşkilatı ile emeklilik şirketleri tarafından sigortacılık ile emeklilik mevzuatı dahilinde yayımlanacak konsolide ve konsolide olmayan finansal tabloları bağımsız denetime tabidir.” Ancak Kamu Gözetimi Kurumu, Resmî gazetede yayımlanan 26/12/2012 tarihli 28509 sayılı yönetmelik ile bu hususta bazı düzenlemeler yapmıştır. Yönetmeliğin 2017 tarihli güncellemeleriyle birlikte 36.maddenin 1.kıstasına göre; “Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu kuruma bildirir ve kendi internet sitesinde yayımlar.”

Yönetmeliğin 36.maddesinin devamında bağımsız denetim kuruluşları hakkında şeffaflık raporlarında bulunması gereken asgari hususlar şu şekilde sıralanmıştır:

- Hukuki yapısı ve ortakları
- Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri
- İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özellikleri
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama
- Organizasyon yapısı
- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi
- Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK listesi
- Denetçilerin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar
- Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumunun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama
- Toplam gelirlerin, bağımsız denetim faaliyetlerinden, diğer denetim faaliyetlerinden, defter tutma hizmetlerinden ve danışmanlık hizmetlerinden elde edilen gelirler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler
- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler
- Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı
- Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

### 3.2. Şeffaflık Raporunun İçeriğinin Değerlendirilmesi

Şeffaflık, işletmelerin ticari sır niteliğindeki bilgileri hariç, kamuya fayda sunacak bilgileri eksiksiz, doğru ve anlaşılabilir bir Şekilde kamuyla paylaşmasıdır. Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren denetim Şirketleri tarafından finansal bilgilerin açık bir Şekilde paylaşılması, kurumsal yapıya ilişkin bilgilerin sunulması ve kalite kontrol sistemine dair bilgilere yer verilmesi finansal bilgi kullanıcıları açısından önemlidir (Sarica, 2016:48). Şeffaflık raporlarından elde edilen bu bilgiler denetim kalitesi açısından da önem teşkil etmektedir. Bu bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve Őeffaflıđı finansal bilgi kullanıcılarının fikirlerini etkilemektedir (Deumes vd. 2012).

Şeffaflık raporlarının denetim kalitesi üzerindeki etkisi denetim Şirketlerinin rekabeti açısından tercih edilme nedeni olarak ifade edilebilir. Şeffaflık raporlarında sunulan bilgilerin güvenilirlik düzeyi, denetim firmasına yönelik kaliteli denetim hizmeti anlayışına pozitif katkı sağlayabilir. Yönerge ve yönetmelik kapsamında bildirilmesi gereken asgari hususlara ek olarak denetim Şirketleri daha geniş kapsamlı bilgiler sunarak hedef kitle açısından daha Şeffaf ve faydalı bilgi paylaşımı gerçekleştirebilir. Tablo 1’de asgari hususların önemlilikleri değerlendirilmiştir.

**Tablo 1. Şeffaflık Raporlarındaki Yayınlanması Zorunlu Asgari Hususlar**

Asgari Hususlar	Açıklama
<b>Hukuki yapı ve ortaklar hakkında</b>	Hukuki yapı ve ortaklar bilgilerinin Şeffaflık raporlarında yayınlanması zorunluluğu hedef kitle açısından denetim faaliyetlerine duyulan güveni arttırmaktadır. Bu bilginin yayınlanması firmaların büyüklüklerini karşılaştırmada da rol oynamaktadır. Araştırmalara göre, yönetim kurulundaki üye sayısı ile firmanın büyüklüğu orantılıdır. Bu durumda hedef kitlenin denetim kalitesi algısını etkilemektedir.
<b>Kilit yöneticiler ve sorumlu denetçiler hakkında</b>	Kilit yöneticiler Şirketlerin yönetimi ve denetleme kurulları gibi Şirket açısından önemli görevlerde bulunan kişileri, sorumlu denetçiler ise, Őirkette aktif rol oynayan kişileri ifade etmektedir. Denetim faaliyetinin güvenilirliği açısından kilit yöneticilerin ve sorumlu denetçilerin özellikleri hedef kitleye yönelik güven düzeylerini arttırmaktadır.
<b>Denetim ağının hukuki ve yapısal özellikleri hakkında</b>	Denetim Şirketlerinin bir denetim ağı içerisinde yer alması, hedef kullanıcılar açısından önem arz etmektedir. Çünkü Şirketin, geniş bir mesleki dayanışma ağının parçası olması hedef kullanıcılar açısından denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini ve geçerliliğini arttırmaktadır.
<b>Kalite güvence sistemi incelemeleri hakkında</b>	Denetim Şirketlerinin nasıl bir kalite sistemine sahip olduğu ve kalite kontrollerinin nasıl ve kimler tarafından gerçekleştirildiğine dair bilgiler sunulduğunu içeren kriterdir. Hedef kullanıcılar ve müşteri Şirketler açısından bu kriterin denetim Şirketinin kabulü açısından önemli bir faktör olduğu öngörülmektedir.
<b>Denetlenen KAYİK sayısı hakkında</b>	Denetim Şirketlerinin denetledikleri KAYİK Őirketlerini sunmaları, önceki dönemde hangi kurumların faaliyetlerini gerçekleştirdiklerinin bilgisini sağlamaktır. Denetim Şirketinin bu liste bilgisini sunması, denetim Şirketinin bünyesinde alıştırdığu denetçi sayısını da vermektedir. Her bir Şirket için en az 3 denetçi bulundurma zorunluluğu vardır. Bu da denetim Şirketinin faaliyetlerindeki uzmanlaşmalarını müşterilerine sunmaktadır.
<b>Sürekli eğitim politikası hakkında</b>	Ülkemizde eğitim faaliyetlerine yönelik yeterli bilgi sunulmamaktadır. Fakat KGK, denetim Őirketlerinden, denetçilerin belirli düzeyde mesleki eğitim almış olmalarını istemektedir. Denetçilerin yeterli düzeyde eğitim almış olmaları hedef kitle için güvenilirliği arttırmaktadır.
<b>Gelirin dağılımı hakkında</b>	Denetim Şirketlerinin gelirlerinin detaylı bir Şekilde sunulması denetim faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin düzeylerini ortaya çıkarmaktadır. Denetim faaliyetlerinden yüksek gelir elde edilmesi Şirketlerin kalitesini etkilemektedir.
<b>Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esasları hakkında</b>	Sorumlu denetçiler, denetim Őirketinde aktif rol oynadıkları için yapılan denetimin kalitesine, güvenilirliğine ve geçerliliğine etki etmektedir. Şirketlerin sorumlu denetçilerine ödemiş oldukları ücretler, onların verimlilik ve etkinliklerine etki etmektedir. Şirketler açısından, denetçilerin özelliklerine göre bir ücret sistemi uygulamaları da denetim kalitesini arttırmaları açısından önem arz etmektedir.

**Kaynak:**(Demirkol ve İkvan, 2019: 118-121).

### 3.3. Şeffaflık Raporuna Yönelik Literatür İncelemesi

Denetim Şirketlerinin kamuya açıklaması amacıyla yayınlamış olduğu Şeffaflık raporları, denetim kalitesini belirleyen önemli bir unsur olarak literatürde yer almaktadır. Şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesi ile ilişkisi üzerine literatürde birçok çalışma bulunmaktadır.

Şeffaflık raporlarına içerik analizi uygulayan çalışmalardan, Demirçalı (2020), KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim Şirketlerinin 2018 yılına ait Şeffaflık raporlarında asgari olarak bulunması gereken hukuki bilgiler, sürekli eğitim süreleri, bağımsız denetim gelir dağılımları, kalite kontrol sistemleri, bağımsızlık ilkesine uyum, ortak payları ve ücretlendirme sistemleri karşılaştırılmalı olarak incelenmiştir. Frekans analiz yöntemi kullanılan çalışmada 127 bağımsız denetim Őirketinden 81 tanesinin Şeffaflık raporuna ulaşılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, denetim Şirketlerinin sürdürülebilirliğinin sağlanması noktasında, kalite kontrol, sürekli eğitim ve bağımsızlık ilkesine uyum en önemli hususlar olarak ön plana çıkmaktadır. Yılmaz (2018), Türkiye’de faaliyet gösteren denetim Şirketlerinin 2017 yılı Şeffaflık raporlarını içerik analizi yöntemi ile incelemiş ve özellikle dört büyük denetim Şirketi haricinde diğer denetim Şirketlerinin Şeffaflık raporu yayınlamalarının rekabet ve denetim kalitesi açısından faydalı olacağını belirtmiştir. Erdoğan ve Solak (2016), Türkiye’de 72 denetim kuruluşunun 2013 yılı Şeffaflık raporları belli kriterler üzerinden içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. İncelemeler sonucunda, denetim faaliyetlerinin çok yeni olduğu, denetim kuruluşlarının çoğunluğunun İstanbul başta olmak üzere büyük Őehirlerde olduğu ve dört büyük denetim Şirketinin önderliğinde ilerledikleri tespit edilmiştir. Metin (2019) Türkiye’de 79 bağımsız denetim Şirketinin 2016-2017 Şeffaflık raporlarına içerik analizi uygulamış ve benzer Şekilde Türkiye’deki bağımsız denetim uygulamalarının İstanbul, Ankara ve İzmir başta olmak üzere büyük Őehirlerde kümelendiği vurgulanmış ve bağımsız denetim kuruluşlarının Őeffaflıklarını sağlamalarında eksikliklerinin olduğuna değinilmiştir.

Şeffaflık raporlarıyla ilgili endeks oluşturan çalışmalardan, Rosa vd. (2018) 10 AB ülkesinden 122 denetim Şirketinin 2010-2012 yılları arasındaki Şeffaflık raporlarından kurumsal yönetim ifşa endeksi oluşturmuş ve kurumsallık düzeyinin farklı AB ülkelerindeki denetim farklılıklarının temel nedeni olduğu öne sürölmüştür. Şeffaflık raporlarından kalite endeksi oluşturan bir diğer çalışma olan Cular (2014), Hırvatistan’daki denetim Şirketlerinin 2011 ve 2012 yıllarındaki Şeffaflık raporlarını inceleyerek Hırvatistan denetim yasalarına uygun olup olmadığını ve bu yıllardaki denetim Őeffaflıđını araştıran bir çalışma gerçekleştirmiş ve denetim Őirketlerinde etkin bir Őeffaflıđın olmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Sarıca (2016), Türkiye’de 81 denetim kuruluşundan denetim gelirleri en yüksek olan 28 tanesinin 2014 yılı Şeffaflık raporları skor sistemi kullanılarak değerlendirilmiş ve elde edilen skora göre Şirketler sıralandırılmıştır.

Şeffaflık raporlarının yayınlanmasına yönelik paydaşların görüş ve önerilerini ele alan çalışmalardan Pott vd (2008), 92 tecrübeli denetçinin Şeffaflık raporu hakkındaki değerlendirmelerini anket yöntemi ile incelemiştir. Denetçilerin önemli bir bölümü, Şeffaflık raporlarının paydaşlarla bir bağ oluşturmadığını ve yerine getirilmesi gereken bir zorunluluk olduğunu ifade etmiştir. Caruana (2010), Malta’da banka temsilcileri ve hisse senedi komisyoncuları üzerine gerçekleştirdikleri derinlemesine görüşme yönteminde, Şeffaflık raporlarının yayınlanma zorunluluğunun farkındalığına rağmen paydaşların bu rapordan faydalanmadığını dile getirmiştir. İven (2019), Türkiye’de akademisyenler ve uygulayıcılar üzerine nitel bir araştırma gerçekleştirmiş ve Şeffaflık raporlarının denetim kalitesine olan etkisini ele almıştır. Bu kapsamda, Şeffaflık raporlarının bir sorumluluk beyanı niteliği taşıdığı dolayısıyla da disipline edici olduğu ve beraberinde de kaliteye olumlu yönde etkisi olduğu vurgulanmıştır.

Şeffaflık raporlarını kalite kontrol sistemleri üzerinden ele alan çalışmalardan, Keskin vd. (2019), Türkiye’de bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladığı Şeffaflık raporlarının kalite kontrol sistemi unsurları kapsamında incelemiş ve KAYİK denetimi yapılan denetim kuruluşlarının 2017 yılı Şeffaflık raporları KKS 1’de belirtilen açıklamalar doğrultusunda değerlendirilmiştir. Uluslararası ağa bağlı olan Şirketlerin diğer kriterler ve kalite kontrol sistemleri açısından daha başarılı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Deumes vd. (2012), AB ülkelerinde 103 denetim Şirketinin Şeffaflık raporlarını incelemiş ve denetim Şirketlerinin kalite güvence sistemleri üzerinden denetim kalitesi ile ilişkinin ele alındığı çalışmada Şeffaflık raporlarının kapsam açısından farklılıklar arz ettiğini tespit etmiştir. Fu vd. (2015), Avustralya’da 21 denetim Şirketinin 2013 yılı Şeffaflık raporları üzerinden benzer bir çalışma gerçekleştirmiş ve özellikle Şeffaflık raporlarında denetim kalitesini etkileyecek unsurlar arasında yer alan iç kalite kontrol sistemleri, bağımsızlık uygulamaları, sürekli eğitim politikası ve ortakların ücret yapıları gibi kapsam farklılıklarına yoğunlaşılmıştır.

Demirkol ve İkvan (2019), Şeffaflık raporlarının bağımsız denetimdeki yeri ve önemi konusunu literatürdeki çalışmalar üzerinden değerlendirmiştir. Hedef kullanıcıların denetim faaliyetlerinden kararlarını destekleyici doğru ve güvenilir bilgi beklediği, kamu otoritelerinin de hedef kullanıcıların mağduriyetini önlemek amacıyla 2013 yılından itibaren KAYİK denetimi yapılan denetim Őirketlerinde Şeffaflık raporlarını yayınlamanın zorunlu kıldıkları ve Şeffaflık raporlarının da bu yönden denetim faaliyetine önemli katkılar sunduğu sonucuna ulaşılmıştır. İlgün (2019), Türkiye’de 2017 yılı Şeffaflık raporları üzerinden gerçekleştirdiği çalışmada, bağımsız denetim Şirketlerinin yayınladığı Şeffaflık raporlarının, mevzuatın zorunlu kıldığı kriterleri asgari düzeyde karşılayacak Şekilde hazırlandığını ve benzer Şekilde genel ifadeler içerdikleri yönünde bir sonuca ulaşmıştır.

Tanç ve Gümrah (2016), Türkiye’de 69 bağımsız denetim Şirketinin 2014 yılına ait Şeffaflık raporlarını inceleyerek sürekli eğitim politikaları hakkında verilmiş olan bilgiler ışığında bir analiz gerçekleştirmiştir. Araştırma sonucunda, denetim kuruluşlarının Şeffaflık raporlarını yasal bir zorunluluk olarak gördükleri ve sürekli eğitim konusunda gereken önemi gösteremedikleri vurgulanmıştır. Bağımsız denetim Şirketlerinin yayınladıkları Şeffaflık raporlarında eğitim faaliyetlerinin konuları, süreleri ve diğer bilgilerin paylaşılma oranının oldukça düşük olduğuna değinilmiştir. Çetin ve Yaşar (2020), 82 bağımsız denetim Şirketinin 2018 yılına ait Şeffaflık raporları üzerinden sürekli eğitim politikalarını incelemiş ve bağımsız denetim kuruluşlarının genel olarak “Bağımsız Denetim Standartları”, “Türkiye Finansal Raporlama Standartları”, “Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Tablo Standartları”, “Vergi Mevzuatı” ve “Bağımsız Denetimde Etik İlkeler” alanlarına yoğunlaştıklarını tespit etmişlerdir.

Erdoğan ve Kutay (2016), Türkiye’de denetim kuruluşlarının özelliklerinin denetim gelirleri üzerine etkisini 2015 Şeffaflık raporları perspektifinden incelemiştir. Elde edilen sonuçlara göre, bağımsız denetim Şirketlerinin kuruluş yılının, sermayelerinin ve sorumlu ortak denetçi sayılarının denetim gelirleri üzerinde etkisinin olmadığı tespit edilmiştir. Bununla birlikte, bağımsız denetim Şirketlerinin KAYİK sayılarının denetim gelirleri üzerinde pozitif yönde etkisi olduğu saptanmış ve Şirketlerin uluslararası ağa üyelik durumlarının kısmi etkisinin olduğu belirlenmiştir. Yazıcı (2019), Türkiye’deki bağımsız denetim Şirketlerinin gelirlerini belirleyen kriterleri belirlemek amacıyla 2015, 2016 ve 2017 yılı Şeffaflık raporlarını incelemiş ve Şirket yaşı, ortak sayısı, sorumlu denetçi sayısı ve denetim sayısı değişkenlerini kullanmıştır.

Kaya (2017), Türkiye’deki denetim kuruluşlarının 2015 yılı Şeffaflık raporları üzerinden Şirketlerin denetçi sayılarını etkileyen faktörler hakkında bir çalışma gerçekleştirmiştir. İlgili çalışmada regresyon analizi kullanılmış ve bağımlı değişken olarak denetim kadrosu büyüklüğü, bağımsız değişkenler olarak da toplam gelir, toplam sermaye, ortak sayısı, uluslararası denetim ağına sahip olma ve Şirket yaşı kullanılmıştır. Elde edilen sonuçlara göre, denetçi sayısını etkileyen en önemli unsur ortak sayısıdır. Keskin vd. (2019), farklı ülkelerin muhasebe kültürlerinin Şeffaflık raporları üzerindeki etkisini incelemiş ve araştırma sonucunda, Şirketlerin yayınlamış oldukları Şeffaflık raporlarında kurumsal veya örgütsel yapıdan daha çok toplumsal kültürün etkili olduğuna değinilmiştir.

## **4. Araştırma Tasarımı**

### **4.1. Araştırmanın Amacı ve Yöntemi**

Finansal bilgi kullanıcıları, denetim Őirketlerinden kaliteli, doğru, güvenilir ve objektif bilgiler beklemektedir. Denetim Şirketlerinin Őeffaflařmaları da bu yüzden önem teşkil etmektedir. Düzenleyici kurumlar denetim Şirketlerinin Őeffaflařmaları adına KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşlarının, belirlenen kriterler çerçevesinde Şeffaflık raporlarını kendi internet sitelerinde yayınlamalarını zorunlu kılmıştır. Çalışmanın temel amacı 2013-2019 yılları arasında bağımsız denetim firmalarının yayınlamış oldukları Şeffaflık raporları üzerinden bağımsız denetim kalitesine yönelik genel değerlendirmeleri ortaya koymaktır. Bu kapsamda, denetim Şirketlerinin kendi internet sitelerinde yayınlamış oldukları Şeffaflık raporlarında literatürde de ele alınan temel kriterler belirlenerek bu kriterler ile bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişki ortaya konulmuştur.

### **4.2. Örneklem Süreci**

Çalışmada 314 bağımsız denetim Őirketinden 2013-2019 yılları için 80 bağımsız denetim Şirketinin Şeffaflık raporlarına ulaşılmış ve içerik analizi uygulanmıştır. Çalışmada elde edilen verilerin daha sağlıklı bir Şekilde sunulması amacıyla ilgili denetim Şirketleri üç kategoriye ayrılmıştır. İlk kategoride dört büyük denetim Şirketi ve ikinci kategoride toplam gelirleri en yüksek dört denetim Şirketi yer almaktadır. Bununla birlikte son

kategoride diğer denetim şirketlerinin verileri incelenmiştir. Çalışma kapsamında tanımlayıcı istatistikleri sunulan iki kategorideki denetim firmalarının kuruluş bilgilerine Tablo 2. ve Tablo 3'te sırasıyla yer verilmiştir.

**Tablo 2.** Dört Büyük Denetim şirketi Kuruluş Bilgileri

şirketler	DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.	Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.	PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.
Uluslararası Ağ	Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL" veya "Deloitte Global")	Ernst & Young Global Limited (EYG)	KPMG International Cooperative (KPMG International)	PricewaterhouseCoopers International Ltd. (PWC)
Kuruluş Yeri	İstanbul	İstanbul	İstanbul	İstanbul
Kuruluş Tarihi	-	2002	2002	1981
Kuruluşun Sermayesi	50.000,00 TL	90.000,000 TL	50.000,00 TL	50.000,00 TL
şeffaflık Raporu Yayınladığı Yıllar	2019-2018-2016-2015-2014-2013	2019-2018-2017-2016-2015	2019-2018-2017-2016-2015-2014-2013	2019-2018-2017-2016-2015-2014

**Tablo 3.** Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim şirketi Kuruluş Bilgileri

şirketler	Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.ř.	Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.ř.	Denge Bağımsız Denetim SMMM A.ř.	As Bağımsız Denetim ve YMM A.ř.
Uluslararası Ağ	Baker Tilly International	Grant Thornton International	Mazars Société Coopérative à Responsabilité Limitée (Mazars SCRL)	Nexia International
Kuruluş Yeri	İstanbul	İstanbul	İstanbul	İstanbul
Kuruluş Tarihi	1984	2008	1990	2007
Kuruluşun Sermayesi	200.000,00 TL			50.000,00 TL
şeffaflık Raporu Yayınladığı Yıllar	2019-2018-2017-2016-2015	2019-2018-2017-2016-2015-2014-2013	2019-2018-2017-2016	2019-2018-2017-2016-2015-2014-2013

### 4.3. Araştırma Yöntemi ve Değişkenler

Denetim kalitesinin şeffaflık raporları perspektifinden ele alındığı çalışmada, denetim kalitesinin belirleyicileri olarak literatürde sıklıkla değinilen değişkenler kullanılmış olup ilgili değişkenler ve bu değişkenlere yönelik skorlama sistemindeki beklentiler şu şekildedir:

- 1) **Ortaklık yapısı:** 2013-2019 yılları arası ortalama ortak sayısı  
(Ortak sayısı ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.)
- 2) **Denetim Gelirleri:** 2013-2019 yılları arası denetim gelirleri ortalaması  
(Denetim gelirleri ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.)
- 3) **Diğer Gelirler:** 2013-2019 yılları arası diğer gelirler ortalaması  
(Diğer gelirler ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.)
- 4) **KAYİK Sayısı:** 2013-2019 yılları arası toplam KAYİK denetimi sayısı  
(Denetlenen KAYİK sayısı ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.)
- 5) **Eğitim:** 2013-2019 yılları arası verilen eğitim sayısı ortalaması  
(Denetim şirketinde verilen eğitim sayısı ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.)
- 6) **şeffaflık Raporu Yayınlama Sayısı:** 2013-2019 yılları arası yayınlanan toplam şeffaflık raporu sayısı  
(Denetim şirketinin yayınladığı şeffaflık raporu sıklığı ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.)

- 7) **Şeffaflık Raporu Sayfa Sayısı:** 2013-2019 yılları arası yayınlanan şeffaflık raporu sayfa sayısı ortalaması  
(Denetim şirketinin yayınladığı şeffaflık raporu sayfa sayısı ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.)
- 8) **Uluslararası Ağ:** İlgili şirketlerin uluslararası bir denetim ağına dahil olması  
(Denetim şirketinin uluslararası bir denetim ağına dahil olması ile denetim kalitesi arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunmaktadır.)

Belirlenen değişkenler üzerinden standardizasyon (Z Skor) ve Min-Maks yöntemleri kullanılarak endeks değerleri hesaplanmış ve verilerine ulaşılabilen 80 denetim şirketi elde edilen toplam skora göre sıralanmıştır. Standardizasyon (Z Skor) yönteminde her bir gösterge için ortalama ve standart sapma hesaplanmış ve Z skor değerleri tespit edilerek Z Skor toplam değerleri üzerinden ilgili şirketlerin sıralaması gerçekleştirilmiştir.

Her bir gösterge ( $x_{qc}^t$ ) için, ortalama ( $x_{qc=\bar{c}}^t$ ), standart sapma ( $\sigma_{qc=\bar{c}}^t$ ),

$$I_{qc}^t = \frac{x_{qc}^t - x_{qc=\bar{c}}^t}{\sigma_{qc=\bar{c}}^t}$$

Hesaplama

Min-Maks yönteminde ise, her bir gösterge için minimum ve maksimum değerler hesaplanmış ve endeks değerleri tespit edilerek toplam değerleri üzerinden ilgili şirketlerin sıralaması gerçekleştirilmiştir.

Her bir gösterge ( $x_{qc}^t$ ) için, minimum değer  $\min_c(x_q^t)$ , maksimum değer,  $\max_c(x_q^t)$

$$I_{qc}^t = \frac{x_{qc}^t - \min_c(x_q^t)}{\max_c(x_q^t) - \min_c(x_q^t)}$$

Hesaplama şeklinde gerçekleştirilmiştir (Joint Research Centre-European Commission, 2008).

#### 4.4. Tanımlayıcı İstatistikler

Çalışmanın bu bölümünde şeffaflık raporları perspektifinden denetim kalitesini tespit etmek amacıyla kullanılan sekiz değişkene yönelik tanımlayıcı istatistiklere yer verilmiş ve bu kapsamda sunum kolaylığı açısından 80 denetim şirketi örneklemeden, dört büyük denetim şirketi ile toplam gelirler açısından sıralanmış diğer dört denetim şirketinin verilerine yer verilmiştir.

**Tablo 4.** 2013 – 2019 Ortaklık Yapısı

Şirketler	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Ortalama
(Deloitte) DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	26	23	26	27	-	26	24	25
(Ernst & Young) Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	-	-	17	17	17	19	23	19
KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	14	14	14	19	19	24	24	18
PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	-	25	26	25	25	26	25	25
Şirketler	2013	2014	2015	2016	2017	2018	2019	Ortalama
Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	-	-	23	20	19	19	19	20
Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	7	7	9	8	8	8	8	8
Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	-	-	-	10	10	9	9	10
As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	7	8	9	10	10	10	10	9

**Tablo 5. 2013 – 2019 Finansal Gelirlerin Dağılımı**

Şirketler	Yıllar	2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		
		Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
(Deloitte) DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Denetimden															
	Elde Edilen	69.624.000	90	74.334.000	74	86.582.000	75	78.601.000	70	-	-	87.413.000	66	92.460.000	58	
	Gelirler															
	Diğer Gelirler	7.751.000	10	25.701.000	26	28.110.000	25	34.150.000	30	-	-	45.294.000	34	67.426.000	42	
	<b>Toplam</b>	<b>77.375.000</b>	<b>100</b>	<b>100.035.000</b>	<b>100</b>	<b>114.692.000</b>	<b>100</b>	<b>112.751.000</b>	<b>100</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>132.707.000</b>	<b>100</b>	<b>159.886.000</b>	<b>100</b>	
(Ernst & Young) Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Denetimden															
	Elde Edilen	-	-	-	-	59.400.000	91	63.344.000	83	69.847.000	83	89.073.000	80	111.960.000	87	
	Gelirler															
	Diğer Gelirler	-	-	-	-	6.100.000	9	13.388.000	17	14.811.000	17	21.753.000	20	16.284.000	13	
	<b>Toplam</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>65.500.000</b>	<b>100</b>	<b>76.733.000</b>	<b>100</b>	<b>84.659.000</b>	<b>100</b>	<b>110.827.000</b>	<b>100</b>	<b>128.244.000</b>	<b>100</b>	
(KPMG) KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Denetimden															
	Elde Edilen	41.144.826	63	59.508.443	80	74.135.078	79	88.303.792	80	78.303.634	59	102.096.181	63	123.646.893	60	
	Gelirler															
	Diğer Gelirler	24.578.176	37	15.047.335	20	19.669.854	21	21.627.312	20	53.424.528	41	60.881.783	37	81.491.027	40	
	<b>Toplam</b>	<b>65.723.002</b>	<b>100</b>	<b>74.555.778</b>	<b>100</b>	<b>93.804.932</b>	<b>100</b>	<b>109.931.104</b>	<b>100</b>	<b>131.728.162</b>	<b>100</b>	<b>162.977.964</b>	<b>100</b>	<b>205.137.920</b>	<b>100</b>	
(PWC) PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Denetimden															
	Elde Edilen	-	-	61.832.755	82	73.621.656	80	81.015.711	78	92.535.594	76	113.881.809	77	142.083.752	77	
	Gelirler															
	Diğer Gelirler	-	-	13.184.150	18	18.912.746	20	22.974.587	22	29.574.691	24	34.314.325	23	41.602.265	23	
	<b>Toplam</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>75.016.905</b>	<b>100</b>	<b>92.534.402</b>	<b>100</b>	<b>103.990.298</b>	<b>100</b>	<b>122.110.285</b>	<b>100</b>	<b>148.196.134</b>	<b>100</b>	<b>183.686.017</b>	<b>100</b>	
Şirketler	Yıllar	2013		2014		2015		2016		2017		2018		2019		
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	
Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Denetimden															
	Elde Edilen	-	-	4.705.004	15	8.008.417	21	8.205.465	20	11.211.008	24	14.392.576	28	14.569.280	23	
	Gelirler															
	Diğer Gelirler	-	-	27.585.091	85	30.810.859	79	32.215.548	80	36.179.413	76	37.199.047	72	47.915.979	77	
	<b>Toplam</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>32.290.095</b>	<b>100</b>	<b>38.819.276</b>	<b>100</b>	<b>40.421.013</b>	<b>100</b>	<b>47.390.421</b>	<b>100</b>	<b>51.591.623</b>	<b>100</b>	<b>62.485.259</b>	<b>100</b>	
Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Denetimden															
	Elde Edilen	7.651.439	54	9.463.127	55	9.813.442	48	20.208.519	93	21.351.445	93	25.697.188	90	28.340.876	87	
	Gelirler															
	Diğer Gelirler	6.618.823	46	7.742.559	45	10.482.996	52	1.599.705	7	1.538.428	7	2.887.071	10	4.157.969	13	
	<b>Toplam</b>	<b>14.270.262</b>	<b>100</b>	<b>17.205.686</b>	<b>100</b>	<b>20.296.438</b>	<b>100</b>	<b>21.808.224</b>	<b>100</b>	<b>22.889.873</b>	<b>100</b>	<b>28.584.259</b>	<b>100</b>	<b>32.498.845</b>	<b>100</b>	
Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Denetimden															
	Elde Edilen	-	-	-	-	-	-	7.763.432	81	10.283.670	88	10.155.728	69	13.380.875	72	
	Gelirler															
	Diğer Gelirler	-	-	-	-	-	-	1.854.453	19	1.461.003	12	4.532.778	31	5.279.000	28	
	<b>Toplam</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>-</b>	<b>9.617.885</b>	<b>100</b>	<b>11.744.673</b>	<b>100</b>	<b>14.688.506</b>	<b>100</b>	<b>18.659.875</b>	<b>100</b>	
As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Denetimden															
	Elde Edilen	577.150	7	939.962	12	1.326.373	14	8.001.617	81	9.575.753	93	13.056.682	99	14.526.275	99	
	Gelirler															
	Diğer Gelirler	7.150.080	93	7.078.194	88	8.440.505	86	1.831.705	19	723.359	7	73.811	1	138.800	1	
	<b>Toplam</b>	<b>7.727.230</b>	<b>100</b>	<b>8.018.156</b>	<b>100</b>	<b>9.766.878</b>	<b>100</b>	<b>9.833.321</b>	<b>100</b>	<b>10.299.112</b>	<b>100</b>	<b>13.130.493</b>	<b>100</b>	<b>14.665.075</b>	<b>100</b>	



**Tablo 6. 2013 – 2019 Denetlenen KAYİK Sayısı**

<b>Şirketler</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>Ortalama</b>
(Deloitte) DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	140	130	192	222	147	122	147	157
(Ernst & Young) Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	-	74	143	408	156	238	463	247
KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	136	123	256	255	249	335	319	239
PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	133	149	241	250	487	518	476	322
<b>Şirketler</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>Ortalama</b>
Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	-	-	25	35	42	34	36	34
Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	37	8	7	9	7	7	6	12
Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	-	-	-	51	87	61	21	55
As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	2	2	1	1	2	2	1	2

**Tablo 7. 2013 – 2019 Verilen Eğitim Sayısı ve Süresi**

<b>Şirketler</b>	<b>Yıllar</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>Ortalama</b>
(Deloitte) DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	70	66	61	50	51	45	35	54
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	687	706	872	785	665	908	547	739
(Ernst & Young) Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	-	86	70	65	107	62	58	75
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	-	1058	824	1066	1603	880	1018	1075
KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	73	67	89	97	104	110	143	98
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	787	715	835	643	721	744	696	734
PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	21	20	20	19	14	15	12	17
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	829	883	807	766	662	707	662	759
<b>Şirketler</b>	<b>Yıllar</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>Ortalama</b>
Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	-	-	14	16	10	18	9	13
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	-	-	99	129	158	142	109	127
Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	7	10	11	9	19	17	14	12
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	82	240	78	95	172	147	98	130
Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	-	-	-	24	31	41	48	36
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	-	-	-	279	151	270	254	239
As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	3	4	5	5	14	15	12	8
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	-	-	-	72	306	320	241	235

**Tablo 8. 2013 – 2019 Şeffaflık Raporu Sayfa Sayısı**

<b>Şirketler</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>Ortalama</b>
(Deloitte) DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ő.	29	32	36	42	46	50	56	42
(Ernst & Young) Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ő.	33	34	31	33	43	32	35	34
KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ő.	29	42	58	63	43	46	48	47
PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ő.	15	15	15	17	17	24	25	18
<b>Şirketler</b>	<b>2013</b>	<b>2014</b>	<b>2015</b>	<b>2016</b>	<b>2017</b>	<b>2018</b>	<b>2019</b>	<b>Ortalama</b>
Gürelı YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ő.	-	-	24	26	26	26	26	26
Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ő.	35	35	35	35	35	35	35	35
Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ő.	-	-	-	20	21	20	19	20
As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ő.	17	18	32	34	32	31	32	28

#### **4.5. Araştırma Bulguları**

Çalışmanın bu bölümünde belirlenen değişkenler üzerinden standardizasyon (Z Skor) ve Min-Maks yöntemleri kullanılarak endeks değerleri hesaplanmış ve verilerine ulaşılabilen 80 denetim Şirketi elde edilen toplam skorlara göre sıralanmıştır. İlgili sıralama sonuçları Tablo 9’da sunulmuş olup sunum kolaylığı açısından en yüksek skor elde eden 25 denetim Őirketine yer verilmiştir.

Çalışmada denetim kalitesinin tespitinde kullanılan değişkenler bağlamında elde edilen sıralama sonuçlarına göre, literatürle de uyumlu olarak dört büyük denetim Şirketinin ilk sıralarda yer aldığı görölmektedir. Dört büyük denetim Şirketinin finansal alan ve KAYİK denetimi noktasında piyasa hakimiyeti bu noktada önemli katkı sağlayan unsurlar arasında yer almaktadır. Buna ek olarak, ilgili Őirketlerde verilen eğitim sayısı da önemli bir göstergedir. Nitekim, Şeffaflık raporlarında da belirtildiği üzere, ilgili Őirketlerde farklı alanlarda ve fazla sayıda kurum içi ve sürekli eğitim faaliyetleri yerine getirilmektedir.

Dört büyük denetim Şirketi haricinde, KAYİK denetimi sayısı yüksek ve toplam gelirleri fazla olan Şirketlerin de sıralamalarda üst basamaklarda olduğu görölmektedir. Bu noktada, ilgili Şirketlerin Şeffaflık raporlarında daha geniş ve kapsamlı bilgiler sunması, ortak sayılarının ve denetçi kadrosunun geniş olması ve yine sürekli ve mesleki eğitim hususlarına daha çok önem vermeleri kritik rol oynamaktadır.

**Tablo 9.** Denetim şirketleri Endeks Değerleri Sıralaması

Sıralama	şirketler	Min-Max Yöntemi	Sıralama	şirketler	Z-Score Yöntemi
1	KPMG Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.ř.	100,00	1	KPMG Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.ř.	24,824
2	(Deloitte) DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.	87,38	2	(Deloitte) DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.	19,875
3	PWC Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.ř.	79,08	3	PWC Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.ř.	17,222
4	(Ernst & Young) Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.	74,95	4	(Ernst & Young) Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.ř.	15,872
5	Gürel Y.M.M. ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.ř.	57,41	5	Gürel Y.M.M. ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.ř.	8,524
6	BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.ř.	47,67	6	BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.ř.	4,347
7	Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	47,13	7	Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	3,937
8	Eren Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	45,88	8	Eren Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	3,567
9	Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim A.ř.	42,55	9	Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim A.ř.	2,431
10	Anıl Y.M.M. ve Bağımsız Denetim A.ř.	42,48	10	Anıl Y.M.M. ve Bağımsız Denetim A.ř.	2,265
11	Engin Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.ř.	41,87	11	Engin Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.ř.	2,142
12	As Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	41,30	12	As Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	1,816
13	SUN Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	40,67	13	SUN Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	1,631
14	MBK Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.ř.	39,90	14	MBK Bağımsız Denetim ve S.M.M.M. A.ř.	1,302
15	Mercek Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	39,77	15	Mercek Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	1,219
16	Işık Y.M.M. ve Bağımsız Denetim A.ř.	39,06	16	Denge Bağımsız Denetim S.M.M.M. A.ř.	1,088
17	Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	37,54	17	Işık Y.M.M. ve Bağımsız Denetim A.ř.	1,037
18	Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim A.ř.	37,43	18	İHY Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	0,961
19	Yeditepe Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	37,38	19	Rehber Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	0,675
20	İHY Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	37,34	20	Yeditepe Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	0,674
21	HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.ř.	36,82	21	Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	0,486
22	Birleşim Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	36,68	22	Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim A.ř.	0,412
23	Elit Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	36,49	23	Birleşim Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	0,187
24	Denge Bağımsız Denetim S.M.M.M. A.ř.	36,20	24	HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim A.ř.	0,175
25	Rehber Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	36,10	25	Elit Bağımsız Denetim ve Y.M.M. A.ř.	0,123

## 5. Sonuç

Finansal bilgi kullanıcıları denetim şirketlerinden kaliteli, doğru ve güvenilir bilgiler beklemektedir. Bu bağlamda denetim şirketlerinin finansal bilgi kullanıcılarına karşı şeffaf olmaları önem teşkil etmektedir. Düzenleyici kurumlar denetim şirketlerinin şeffaf olmaları adına bağımsız denetime tabi olan denetim şirketlerinin, belirlenen kriterler çerçevesinde şeffaflık raporlarını kendi internet sitelerinde yayınlamalarını zorunlu kılmıştır. Çalışmanın temel amacı ise; 2013-2019 yılları arasında bağımsız denetim şirketlerinin yayınlamış oldukları şeffaflık raporları üzerinden bağımsız denetim kalitesine yönelik genel değerlendirmeleri ortaya koymaktır. Bu kapsamda denetim şirketlerinin kendi internet sitelerinde yayınlamış oldukları şeffaflık raporlarında literatürde de ele alınan temel kriterler belirlenerek bu kriterler ile bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişki ortaya konulmuştur.

Çalışmada, ortaklık yapısı, finansal gelirler (denetim ve diğer gelirler), şeffaflık raporu yayınlama sayısı ve sayfa sayısı, KAYİK denetimi sayısı, uluslararası bir denetim ağına dahil olma ve verilen eğitim sayısı kriterleri kullanılarak Z Skor ve Min-Maks endeks hesaplama yöntemleri aracılığıyla ilgili şirketler sıralanmış ve her iki yöntemle göre birbirine yakın sıralamalar elde edilmiştir. Literatürde birçok çalışmada değinildiği üzere, dört büyük denetim şirketinin sahip olduğu maddi ve insan kaynaklarının fazla olması, uluslararası bilinirlik düzeyinin yüksek olması ve deneyim gibi faktörlerden dolayı analiz sonuçlarına göre ilk dört sırada dört büyük denetim şirketi yer almaktadır. İlgili hipotezler sonucunda oluşturulan sıralama sonuçlarına göre en yüksek skora sahip 25 denetim şirketinin verilerine yer verilmiştir.

Çalışma farklı açılardan çeşitli sınırlılıklara sahip olup araştırma döneminin 2020 ve 2021 yıllarını kapsamaması ve örneklem sayısı bu durumlara örnek olarak gösterilebilir. Buna ek olarak, bağımsız denetim kalitesinin tespit edilmesi noktasında şeffaflık raporları perspektifinden hareket edilerek ilgili kriterlerin belirlenmesi, diğer önemli belirleyicilerin ihmal edilmesi sorununa yol açabilir. Gelecek çalışmalarda, Türkiye örneğine ek olarak karşılaştırılmalı ülke analizleriyle farklı format ve içerikteki şeffaflık raporları incelenerek daha kapsamlı bir denetim kalitesi belirleyicileri seti oluşturulabilir.

## Kaynakça

- Ada, Ő. (2016). Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler: Türkiye Örneği, Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Aygün, M. ve Sayın, H.C. (2016). “Kurumsal Yönetim ve Denetim Kalitesi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir İnceleme”, Finans Politik & Ekonomik Yorumlar, C. 53, S. 618, ss. 52.
- Boon, K., McKinnon, J. and Ross, P. (2008), "Audit service quality in compulsory audit tendering: Preparer perception sand satis faction", Accounting Research Journal, Vol. 21 No. 2, pp. 93-122.
- Brown, L. D., & Caylor, M. L. (2004). Corporate governance and firm performance. Available at SSRN 586423.
- Carlın, T.M., Finch, N. and Hidayah Laili, N. (2009), "Investigating audit quality among Big 4 Malaysian firms", Asian Review of Accounting, Vol. 17 No. 2, pp. 96-114.
- Caruana, E. (2010). The Audit Transparency Report as required by Maltese legislation: an analysis (Bachelor's thesis, University of Malta).
- Cheng, Y., Liu, Y. and Chien, C. (2009), "The association between auditor quality and human capital", Managerial Auditing Journal, Vol. 24 No. 6, pp. 523-541.
- Cular, M. (2014). “Transparency of Audit Firms in Croatia”, World Academy of Science, Engineering and Technology International Journal of Social”, Management, Economics and Business Engineering, Vol. 8, No.3, pp. 677-681.
- Çetin, E. ve Yaşar, A. (2020). “Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporlarının Sürekli Eğitim Konuları Yönünden İncelenmesi”, 4. Çukurova Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Kongresi, Adana.
- DeAngelo, L. E. (1981). “Auditor Size and Audit Quality”, Journal of Accounting and Economics 3, North-Holland Publishing Company, no. 3, pp. 183-199.
- Deis Jr, D. R., & Giroux, G. A. (1992). Determinants of audit quality in the public sector. Accounting review, 462-479.
- Demir, E. ve Çiftçi, Y. (2016). “Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması”, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi, C. 2, S. 31, ss. 91.
- Demirçalı, G. (2020). Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yayınlanan Şeffaflık Raporları Üzerine Bir Araştırma, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Demirkol, Ö.F. ve İkvan, A. (2019). “Şeffaflık Raporlarının Bağımsız Denetimdeki Yeri ve Önemi”. 4. Uluslararası GAP İşletme Bilimleri ve Ekonomi Kongresi. Şanlıurfa: İKSAD- İktisadi Kalkınma ve Sosyal Araştırmalar Enstitüsü, ss. 113-123.
- Deumes, R.,Schelleman, C., Bauwhede, H.V. and Vanstraelen, A. (2012), “Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality?”, Auditing: A Journal of Practice and Theory, Vol. 31 No. 4, pp. 193-214.
- Dopuch, N., & Simunic, D. (1982, June). Competition in auditing: An assessment. In Fourth Symposium on auditing research (Vol. 401, p. 405). Urbana, IL: University of Illinois.
- Durmuş, A. F. (2019). “Denetimde Beklenti Boşluğu Nedenleri ve Beklenti Boşluğunun Azaltılmasına İlişkin Yapılması Gereken Düzenlemeler”, Denetimde Seçme Konular, Gazi Kitabevi.
- Erdoğan, S. (2018). Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye’de Denetim Beklenti Boşluğu Varlığının İncelenmesi. Şırnak Üniversitesi, ss. 3-124.
- Erdoğan, S. ve Köse, Y. (2015). “The Audit Expectations Gap in Turkey”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, ss. 195.
- Erdoğan, S. ve Kutay, N. (2016). “Türkiye’de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Karakteristiklerinin Bağımsız Denetim Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi.
- Erdoğan, S. ve Solak, B. (2016). “Türkiye’de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma”, Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi, C. 6, S. 2, ss. 175-195.
- Esendemir, E. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesi ile İlgili Yeni Yaklaşımlar ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma, Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü Yayınlanmamış Doktora Tezi.

- Ferguson, A. and Matolcsy, Z. (2004), "Audit quality and post earnings announcement drift", *Asia-Pacific Journal of Accounting and Economics*, Vol. 11 No. 2, pp. 121-137.
- Francis, J., and Ke, B., 2006. "Disclosure of fees paid to auditor and the market valuation of earnings surprises", *Review of Accounting Studies* 11, pp. 495–523.
- Frankel, R.M., Johnson, M.F., and Nelson, K.K. (2002). "The Relation between Auditors' Fees for Non audit Services and Earnings Management", *The Accounting Review*, Vol. 77, No. 1, pp. 71–105.
- Fu, Y., Carson, E., & Simnett, R. (2015). Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research. *Managerial Auditing Journal*.
- Göger, T. (2006). Türkiye'de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler ve Türkiye'deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Gör, Y. (2016). Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Gültekin, S. (2017). Bağımsız Denetimde KKS-1 Kalite Kontrol Standardının İncelenmesi ve Bir Uygulama, Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri. İstanbul: Türkmen Kitabevi.
- İlgün, G. (2019). Denetimde Kalite Güvence Sisteminin Oluşturulması ve Bir Öneri, İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- İven, M. (2019). Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yayınlanan Şeffaflık Raporlarının Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisi, Nevşehir Hacı Bektaş Veli, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Joint Research Centre-European Commission. (2008). Handbook on constructing composite indicators: methodology and user guide. OECD publishing.
- Karahan, A. (2018). Bağımsız Denetimin Mesleki Şüpheciliklerinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi ve Bir Araştırma, İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Kaya, H.P. (2017). "Türkiye'de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Denetim Kadrolarında Yer Alan Denetçi Sayısını Etkileyen Faktörler", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S. 50, ss. 45-60.
- Keskin, A. D., Tutar, S., & Yazgan, K. F. (2019). Şeffaflık Raporlarının Hofstede-Gray Modeliyle Muhasebe Kültürü Açısından Karşılaştırılması: Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere Örneği, In *Proceedings of MODAV 16th International Conference on Accounting Bildirileri* (Vol. 5, No. 8, pp. 100-109).
- Keskin, A.D., Mollaahmetoğlu, E. & Gözüaçık, Y.G. (2019). "Kalite Güvence Mekanizması Olarak Şeffaflık Raporları: Türkiye'deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Yönelik Bir Araştırma", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (58), ss. 157-172.
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B., & Velury, U. K. (2013). Audit Quality: Insights from the Academic Literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32, 385-421.
- Knechel, W. R. (2007). The Business Risk Audit: Origins, Obstacles and Opportunities. *Accounting, Organizations and Society*, 32(4-5), 383-408.
- Laurion, H., Lawrence, A., & Ryans, J. P. (2017). US Audit Partner Rotations. *The Accounting Review*, 92(3), 209-237.
- Lim, C.Y., and Tan, H.T. (2008). "Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization", *Journal of Accounting Research*, Printed in USA. Vol. 46, No. 1, pp. 199-246.
- Metin, E.K. (2019). Bağımsız Denetim Şirketlerinin Yayınladıkları Şeffaflık Raporlarının Kalite Kontrol Analizi, Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.
- Monroe, G. S., & Woodliff, D. R. (1993). The effect of education on the audit expectation gap. *Accounting & Finance*, 33(1), 61-78.
- Özgöl, T. (2019). Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetime Tabi Firmaların Denetim Kalitesi Algılarının İncelenmesi ve Türkiye Genelinde Bir Uygulama, Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.
- Özyurt, A. (2010). Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etkenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin

İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma, Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Porter, B. (1993), “An Emprical Study of the Audit Expectation-Performance Gap”, Accounting and Business Research, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68.

Pott, C., Mock, T. J. And Watrin, C. (2008), “The effect of a transparency report on auditor independence: practitioners’ self-assessment”, Review of Managerial Science, Vol. 2 No. 2, pp. 111-127.

Rosa, F., Caserio, C., & Bernini, F. (2019). Corporate governance of audit firms: Assessing the usefulness of transparency reports in a Europe-wide analysis. Corporate Governance: An International Review, 27(1), 14-32.

Salehi, M. (2011) “Audit expectation gap: Concept, nature and trace”, African Journal of Business Management, vol. 5(21), pp. 8376-8392,

Salih, W. K., & Hla, D. T. (2016). Impact of Organizational Culture to Improve Audit Quality Assurance in the Public Sector. IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), 1-4.

Sarica, E. (2016). Bağımsız Denetimin Kalite Göstergesi Olarak Şeffaflık Raporlaması ve Denetim Kalitesiyle İlişkisi Üzerine Bir Araştırma, Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

Selimoğlu, S. K., & Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (64), 27-52.

Selimoğlu, K. S., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2017). Bağımsız Denetim. Ankara: Nobel Yayınları.

Senal, S. (2011). Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu’nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Senal, S. (2013). “Denetim Beklenti Aralığı ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S.41, ss. 137-164.

Tanç, A. ve Gümrah, A. (2016). “Şeffaflık Raporları Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürekli Mesleki Eğitim Politikalarının Analizi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C. 18, S. 1, ss. 419-438.

Temiz, H. (2019). “Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye Açısından İncelenmesi”, Denetimde Seçme Konular, der. Prof. Dr. Ganite Kurt ve Doç. Dr. Fevzi Serkan Özdemir. Ankara: Gazi Kitabevi.

Titman, S., & Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. Journal of accounting and economics, 8(2), 159-172.

Toroslu, M. V. (2012), Finansal Tablolar Denetimi, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

Tünaydın, İ.B. (2016). Quality Control For Auditing Firms In Turkey: A Research On Difficulties Encountered By External Auditors In Compliance With Quality Control Standards, Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi.

Yassin, F. M., & Nelson, S. P. (2012). Audit committee and internal audit: Implications on audit quality. International Journal of Economics, Management and Accounting, 20(2).

Yazıcı, N. (2019). “Türkiye’de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Gelirlerini Etkileyen Unsurların Şeffaflık Raporlarının Analizi ile Belirlenmesi”, Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi, 10(1).

Yılmaz, Z. (2018). “Denetim Kalitesi ve Şeffaflık”, İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, C. 7, S. 4, ss. 3059-3087.

Denetim Şirketleri Web Siteleri: Erişim Tarihi: 01.01.2020-01.04.2020

<https://spk.gov.tr>. Erişim Tarihi: 10.11.2022

<https://kgk.gov.tr>. Erişim Tarihi: 10.11.2022