

Şeffaflık Raporları ve Denetim Kalitesi İlişkisinin İncelenmesi*

Aslıhan KURT¹

Cevdet Yiğit ÖZBEK²

Özet

Bu çalışmada bağımsız denetim firmalarının sunmuş oldukları şeffaflık raporlarında sunulan bilgilerden hareketle bağımsız denetimin kalitesi ölçülmeye çalışılmıştır. Aralık 2012'de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimini yapan bağımsız denetim şirketlerine yıllık şeffaflık raporlarını Kamu Gözetim Kurumu'na (KGK) bildirmeleri ve kendi internet sitelerinde yayımlamaları zorunluluğu getirilmiştir. Çalışmada denetim geliri, kalite göstergesi olarak ele alınmıştır ve bağımsız denetimin kalitesiyle ilişkilendirilen unsurların bağımsız denetim gelirine etkisi incelenmiştir. Bu çalışmanın verileri Kamu Gözetim Kurumu web sitesinde bulunun ve şeffaflık raporu yayımlayan bağımsız denetim şirketlerinin 2017-2018-2019 yıllarına ait şeffaflık raporlarından elde edilmiştir. Çalışmada analiz yöntemi olarak SPSS programında çoklu doğrusal regresyon analizi ve frekans analizi kullanılmıştır. Bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayıları, kilit yönetici sayıları, sorumlu denetçi sayıları, denetim ekibi, KAYİK denetimi sayısı, uluslararası ağa dâhil olma durumları ve ilişkili denetim kuruluşlarına sahip olma durumları bağımsız denetimin kalitesiyle ilişkilendirilen değişkenler olarak belirlenmiştir. Yapılan analiz sonuçlarına göre ortak sayısı ve kilit yönetici sayısı değişkenlerinin bağımsız denetim kalitesini negatif etkilediği, KAYİK denetim sayısının ve denetim ağına dâhil olma durumunun bağımsız denetim kalitesini pozitif etkilediği, diğer değişkenlerin bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkisinin yıllar içerisinde değişiklik gösterdiği tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Şeffaflık Raporları, Denetim Kalitesi, Bağımsız Denetim Şirketleri

Examination of the Relationship of Transparency Reports and Audit Quality

Abstract

In this study, it has been tried to measure the quality of independent auditing based on the information presented in the transparency reports submitted by independent audit firms. In December 2012, independent audit companies conducting audits of Public Interest Institutions (PIE) were obliged to report their annual transparency reports to the Public Oversight Authority (KGK) and to publish them on their own websites. In the study, audit income is considered as a quality indicator and the effects of the factors associated with the quality of independent auditing on the independent audit income are examined. The data of this study were obtained from the 2017-2018-2019 transparency reports of the independent audit companies, which are available on the website of the Public Oversight Authority and published transparency reports. Multiple linear regression analysis and frequency analysis in SPSS program were used as analysis methods in the study. The number of partners, the number of key managers, the number of responsible auditors, the audit team, the number of PIE audits, the status of being included in the international network and the ownership of related audit firms of the independent audit companies have been determined as the variables associated with the quality of independent auditing. According to the results of the analysis, it has been determined that the variables of the number of partners and the number of key managers affect

Araştırma Makalesi / Research Article

Makale Geliş Tarihi / Submitted: 10.1.2022 Makale Kabul Tarihi / Accepted: 27.1.2022

* Bu çalışma Prof. Dr. Cevdet Yiğit ÖZBEK danışmanlığında Aslıhan KURT tarafından Temmuz 2021 tarihinde tamamlanan "Bağımsız denetim şirketlerinin yayımladıkları şeffaflık raporlarının denetim kalitesi açısından değerlendirilmesi" başlıklı ve 678693 tez no'lu yüksek lisans tezinden türetilmiştir.

¹ Sorumlu Yazar, Yüksek Lisans Öğrencisi, Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Bankacılık Ana Bilim Dalı, kurtaslihan.29@gmail.com, <http://orcid.org/0000-0002-7737-1227>

² Prof. Dr. Kırklareli Üniversitesi, İşletme Bölümü, yigitobek@klu.edu.tr <http://orcid.org/0000-0002-5554-8124>

Atf (Citation):: Kurt, A. ve Özbek, C., Y. (2022). Şeffaflık raporları ve denetim kalitesi ilişkisinin incelenmesi. *Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi*, 2(1), 58-76.

the independent audit quality negatively, the number of PIE audits and the status of being included in the audit network positively affect the independent audit quality, and the effect of other variables on the independent audit quality has changed over the years.

Keywords: *Audit Quality, Transparency Reports, Independent Audit Firms*

1. GİRİŞ

Sermaye piyasalarının gelişmişlik derecesi o piyasada oluşan güven ortamının sağlanması ile değerlendirilir. Güven ortamı yatırımcıların sunulan bilgilerin doğruluğu konusunda kuşku duymamaları ve kararlarını verirken finansal bilgileri kullanmaları ile paralellik arz etmektedir. Güven ortamının tesisinde ekonomik, politik, kültür gibi unsurlar etken olabilir. Bu etkilerin en aza indirilmesinde etkin olan diğer bir unsur ise bağımsız denetimdir.

Bağımsız denetim, işletmelerin sunmuş oldukları finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş kriterlere göre (bu kriterler uluslararası standartlardır) sunulup sunulmadığı hususunda kanıtla dayandırılarak ve uluslararası denetim standartlarına uygun denetim teknikleri kullanılarak bir görüş oluşturma süreci olarak tanımlanabilir. Bu görüş, yatırımcı ve işletme ile ilgili diğer kişi ve kuruluşlar için önemli bir bilgi olma vasfını taşımaktadır. Tüm varsayımlar bu bilginin tarafsız, objektif ve yüksek kalite içerdiği ile ilgilidir.

Denetim literatürlerinde üzerinde sıkça durulan hususlardan biri denetimin ve denetçinin bağımsızlığıdır. Bağımsızlık görüş oluşturma sürecinde tarafsızlık ve objektiflik kavramının öne çıkmasıdır. Diğer taraftan tartışılan hususlardan birisi bağımsız denetim hizmeti alanlar ile bağımsız denetim hizmeti verenler açısından beklentilerin karşılanmasıdır. Hizmet vericiler bağımsız denetim firmaları/denetçiler bu beklentiyi karşılayamıyorsa bu durum beklenti boşluğu adı ile de anılmaktadır. Beklenti farkı ya da beklenti boşluğu bir kesimin beklentisinin karşılanamamasından ziyade tarafların beklentileri arasındaki farka işaret etmektedir. Bu durumda sunulan raporların amaçları sorgulanmaktadır. Bir başka sorgulanan husus ise bağımsız denetimin ve bağımsız denetçinin bağımsızlığıdır. Özellikle 2000’li yıllarda ortaya çıkan denetim odaklı şirket skandalları bu durumun sorgulanmasına ve önleyici tedbirlerin ve düzenlemelerin ele alınmasına neden olmuştur. Hedeflenen amaç denetimin kalitesinin artırılmasına yönelik çalışmaların yapılmasını sağlamıştır. Hem denetim firmalarının hem denetçinin hem de denetim sürecinin kalitesinin artırılmasına yönelik çalışmalar yapılmıştır.

İşletmeler kendileri ile ilgili finansal durumları sundukları finansal tablolar ile açıklamaktadırlar. Sunulan bu tabloların şeffaf olması ve gerçeği yansıtması beklenmektedir ve bunun doğruluğu konusunda görüş bildiren ise bağımsız denetim firmaları ve bağımsız denetçilerdir. Finansal bilginin doğruluğu hakkında görüş bildirenlerin kendilerinin de şeffaf olmaları beklenmekte, bu nedenle bağımsız denetim firmalarından da rapor sunmaları beklenmektedir. Bu raporlara şeffaflık raporları denilmektedir. Şeffaflık raporlarında sunulan raporlar, ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte tamamı asgari sunulması gereken bilgileri kapsamaktadır. Şeffaflık raporlarının sunulması ile bağımsız denetim firmalarının kendilerinin de kaliteli bir denetim çalışması yapma ve kaliteyi artırma konusunda özendirici olacağı düşünülmektedir. Bu çalışmanın konusu da bağımsız denetim şirketlerinin hazırladıkları şeffaflık raporlarının denetim kalitesi açısından değerlendirilmesidir.

Çalışmanın birinci bölümünde, bağımsız denetim ve kalite kavramı üzerinde durulacaktır. Bu bölümde bağımsız denetimin tanımı, unsurları, bağımsız denetimin taraflara sağladığı faydalar anlatılarak bağımsız denetimde kalite kavramı açıklamaya çalışılacaktır. İkinci bölümde kamuyu aydınlatmada şeffaflığın önemi, bağımsız denetim şeffaflık ilişkisi, şeffaflık raporlamasının düzenlenmesi, raporda bulunması gereken unsurların açıklaması ve kalite ile ilişkinin kurulması konuları üzerinde durulacaktır. Üçüncü bölümde ise şeffaflık raporlarında sunulan bilgiler ile denetimin kalitesinin ölçülmesine yönelik bir model üzerinde çalışılmıştır.

2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Ticaretin gelişmesi ile denetimin, meslek olarak ilk defa 1200’lü yıllarda kullanıldığı ve ilk muhasebe denetçileri örgütünün 1500’lü yılların sonlarında Venedik’te kurulduğu bilinmektedir (Uzay ve diğerleri, 2009: 128). İşletmelerin büyümesi, küresel bir ekonomi içerisinde yer alması işlem hacimlerinin ve bilgi kullanıcılarının sayılarının artması hem muhasebenin hem de denetimin kapsamını, usul ve esaslarını ihtiyaçlara göre değiştirmiştir. Finansal muhasebe, parasal işlemlerin kaydedilmesinde genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve

uluslararası finansal raporlama standartlarını temel alarak finansal tablolar aracılığıyla ilgili kullanıcılara bilgi sunar. Ayrıca denetim standartlarına uyumlu olarak yapılan denetim faaliyeti ile muhasebenin ürettiği bilgilerin doğruluğuna dair güvence vererek bu bilgilerin değerinin artırmasına neden olmaktadır. Bu nedenle denetim ile muhasebe birbirinin tamamlayıcısı olup finansal tablolar muhasebe denetiminin konusunu oluştururken, muhasebe ilkeleri de denetimin ölçütünü oluşturmaktadır (Güleç, 2019: 58).

Türkiye’de bağımsız denetimi düzenleyen otoritelerin yayımlamış olduğu yönetmeliklerde bağımsız denetimin tanımı yapılmış olup; Sermaye Piyasası Kurulu Seri:X No:22 sayılı tebliğde;

“İşletmelerin kamuya açıklanacak veya Kurulca istenecek yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” şeklinde tanımlamıştır.

Bağımsız denetimin en temel amacı, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri, yasal mevzuat çerçevesinde raporlayan işletmelerin finansal tablolarının gerçeğe uygun sunum yapısı yapılmadıklarının araştırılmasıdır (Özer, 1997: 87). Bağımsız denetimden bahsedebilmek için aşağıdaki unsurların bir arada olması gerekir.

- * İktisadi bir olayın gerçekleşmesi,
- * Bu iktisadi olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine ilişkin bir görüş oluşturulması,
- * Bu sürecin bir standarda göre (bağımsız denetim standartları) yapılması,
- * Ulaşılan görüşün raporla sunulması

İşletmeye yatırım yapacakların en önemli bilgi kaynağı finansal tablolardır. Bu tablolarda sunulan bilgiler yatırımcı açısından alacakları kararlarda en önemli bilgi kaynağıdır. İşletmelerin ilgili tarafları, ihtiyaçları olan bilgileri işletme tarafından sunulan finansal raporlardan edinirler. Sunulan bu bilgilerin güvenilir bilgi olması önem arz eder. Zira ilgili taraflar bu bilgilere bakarak işletme ile ilgili önemli kararları alırlar. Sunulan bilgilerin güvenilir olmaması yanlış kararların alınmasına dolayısıyla finansal piyasalara olan güvenin azalmasına neden olacaktır. Finansal piyasalarda güven sorunu oluşması ise ekonomik sistemin bozulmasına kadar uzayan bir döngüyü oluşturacaktır. Diğer taraftan başka bir işletme için verilecek olan karardan vazgeçmeye neden olacak doğru olmayan finansal bilgilerle alınacak kararlar, haksız rekabete de neden olacaktır. Çünkü alınan bu karar başka bir işletme için alınacak karardan vazgeçilerek hem işletme açısından hem yatırımcı açısından zararlı sonuçlanacak bir karara dönüşebilir (Arens and Loebbecke, 1994: 1).

Diğer taraftan gelişen ve büyüyen faaliyet hacimleri ile işletmeler yöneticileri açısından da güvenilir bilgi sunamama riski ile karşı karşıya kalmaktadır. Bu riski azaltmakta da bağımsız denetim önemli bir görev yapmaktadır. Çünkü denetim aynı zamanda işletme yönetimini hatalı finansal bilgi sunulmasından koruyucu bir danışmanlık görevi de yapmaktadır. Sunulan bu bilgilere bireysel olarak erişmenin güçlüğü, işlem hacimlerinin çokluğu ve karmaşık oluşu, finansal bilgiyi sunanların eğilimleri gibi nedenlerle sunulan bu bilgilerin güvenilirliği ile ilgili bağımsız bir kişi veya kuruluşun onayına ihtiyaç duyulmaktadır (Bozkurt, 2012: 20-21). İşletmelerin faaliyet hacimlerinin artması, veri akışının artması ve karmaşıklaşması, bilgiyi sunan ile bilgiyi talep edenlerin çıkar çatışmalarının olması nedeniyle bilgi yararlanıcılarının bilgilerin güvenilirliğini ölçmeleri zor olmaktadır. Belirtilen bu nedenlerle bu hizmeti görece bağımsız uzman kişi ve kuruluşlara ihtiyaç bulunmaktadır. Sunulan bu bilgilerin güvenilirliğini sağlayan kaynak ise bağımsız denetim ve sunulan bağımsız denetim raporlarıdır.

İşletme ölçeklerinin büyümesi, ticaretin uluslararasılaşması şirketlerin halka açılmaları vb. nedenler denetime ihtiyaç duyanların sayısını ve niteliğini etkilemiştir. Bağımsız denetim, işletme ve işletme yönetimi, ortaklar, sermaye piyasasında işlem gören yatırımcılar, işletmeye borç verenler vb. geniş bir kullanıcı kitlesine yarar sağlamaktadır.

3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ

Kalite kavramı en genel olarak amaca uygunluk veya mükemmellik derecesi olarak tanımlanmaktadır (Kobu, 2010: 8). İşletmecilik anlayışı ile kalite ise; işletme tarafından üretilen ürün veya sunulan hizmetin önceden belirlenen veya doğabilecek ihtiyaçlarını karşılayabilme özelliklerinin toplamı veya amaca uygunluk olarak tanımlanırken (Yurdakul, 2005: 28) bir başka tanımda kalite, müşteri ihtiyaçlarının beklentilerine uygun olarak karşılanması, fiyatların düşürülmesi ve standartların yükseltilmesini sağlayan yönetim aracı olarak ifade edilmektedir (Kapucugil, 2007: 206). Bolat (2000) ise kaliteyi, bir mal veya hizmetin belirli bir fiyat düzeyinde müşterinin istek ve ihtiyaçlarına uygunluk derecesi olarak tanımlamaktadır (Bolat, 2000: 2). Görüldüğü üzere bağımsız denetimde ortak nokta bağımsız denetim hizmetinden beklenen amaca uygunluk derecesidir. Bağımsız denetimden beklenti ise denetlenen finansal tabloların önemli yanlışlık ve suiistimleri içermemesidir. Yaşanan şirket skandalları bağımsız denetim olgusunun dolayısıyla denetçi bağımsızlığının sorgulanmasına sebep olmuş ve denetim raporları ile ilgili güven sorunu yaşanmıştır. Bu nedenle de denetim kalitesi üzerinde en çok tartışılan konulardan biri olmuştur. Bağımsız denetimde sunulan hizmetin kalitesinin sağladığı faydalar aşağıda sıralanmıştır (Alpaslan ve Haksever, 2013: 50-51; Akçay ve Bilen, 2018: 230):

- Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim firmasının güvenilirliğini artırır ve bununla birlikte gelen itibarı korur.
- Bağımsız denetçilerin etik değerlere olan tutumlarını yükseltir.
- Bağımsız denetim firmasına rekabet avantajı sağlayarak pazar payının artmasını sağlar.
- Müşteri sadakati sağlar.
- Sermaye piyasalarına olan güveni artırır.
- Bilgi asimetrisini ortadan kaldırır.
- Ortakların haklarının korunmasını sağlar.
- İşletme yönetiminin doğru karar alabilmesini sağlar.
- Yatırımcıların doğru karar almalarına yardımcı olur
- Denetim firmasına başarısızlık sebebiyle dava açılma riski azaltılmış olur (Ricchiute, 1982: Aktaran, Oktay, 2013: 49).

3.1. Bağımsız Denetimin Kalitesini Etkileyen Etmenler

Denetim kalitesini etkileyen çok farklı unsurlar bulunmaktadır. Bunların bir kısmı denetçi ile ilgili, bir kısmı denetim firmalarıyla ilgili bir kısmı ise diğer etkenlerdir (Sevim ve Sarıca, 2017: 8-11).

Kaliteli bir denetimin en önemli unsurlarından biri denetimde görev alan denetim ekibi ve sorumlu baş denetçidir. Denetçi açısından denetim kalitesini etkileyen en önemli unsur, denetçi bağımsızlığıdır. Denetçi bağımsızlığının denetim raporlarının doğruluğu arasında doğrusal bir ilişki içerisinde olacağı düşünülmektedir. Bağımsız denetim ekibinde bulunan denetçilerin mesleki bilgisi ve tecrübesi de incelenen finansal tabloların güvenilirliği konusunda önemli bir etken olduğu ifade edilebilir. Denetçi hem uygulanan standartlar hem yasal düzenlemeler hem de sektöre ilişkin düzenlemeler hakkında bilgi sahibi olmalıdır.

Bağımsız denetim firmalarının kalitesini etkileyen unsurlar olarak denetim şirketinin büyüklüğü, ulusal veya uluslararası olması, uluslararası kuruluşun üyesi olup olmaması, kalite kontrol sistemine sahip olup olmaması, bilgi teknolojilerine yaptıkları yatırımlar ve bilgi teknolojilerini etkin kullanıp kullanmadıkları, etik ilkelere uyum, denetim şirketinin vermiş olduğu eğitim ve eğitim saatleri sayılabilir.

3.2. Bağımsız Denetimin Kalitesinin Belirlenmesine İlişkin Yaklaşımlar

Bağımsız denetim kalitesinin belirlenmesinde iki seviye öne çıkmaktadır. Bunlardan biri finansal tablolardaki güvence seviyesi, diğeri ise standartlara uygunluk seviyesidir (Tritschler, 2013: 12). Finansal tablolardaki güvence seviyesi De Angelo'nun 1981 yılında bağımsız denetim kalitesini ölçmeye yönelik olarak yapmış olduğu çalışmada, denetim kalitesini denetçinin finansal tablolarda var olan suiistimleri ortaya çıkartması ve bu suiistimalin raporlanması (De Angelo, 1981: 186) şeklinde tanımlanmıştır. Diğer taraftan denetim kalitesinin finansal tabloya dayandırılarak ölçülmesinin çok kolay olmadığı, bu ölçümü zorlaştıran faktörlerin olduğu ifade

edilmektedir (IAASB, 2013: 15); Çünkü denetimin doğası gereği denetim sürecinde oluşan görüşün bir kanaate dayalı olması bu süreçte görüşün oluşmasını sağlayan kanıtların ve denetim bulgularına ilişkin şeffaflığın olmaması denetim kalitesini ölçmeyi zorlaştırmaktadır. Bu yaklaşımda; denetim kalitesi temel olarak iki bileşenle tanımlanmaktadır. Bunlar denetçinin önemli yanlışlığı tespit edememesi ve tespit edemediği bu riskle hareket etmesidir. Birinci unsur denetçinin mesleki yeterliliği ile ilgiliyken ikinci unsur denetçinin mesleki şüpheciligi ve bağımsızlığı ile ilgilidir (Knechel ve diğerleri, 2013: 4).

Bağımsız denetimin kalitesi, denetim sürecinin, denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini gerektirir. Denetim standartları denetim sürecini yürüten meslek mensuplarına bir kılavuz işlevi görür ve ulusal denetim şirketlerinin uluslararası denetim şirketleri ile rekabetini güçlendirir. Bağımsız denetimin kalitesi denetim sürecinin düzenleyiciler tarafından belirlenen standartlar çerçevesinde yapılması ile mümkün olacaktır. Bu husus denetimin tanımına da girmiştir. Denetim; *“bir işletmenin finansal tablolarına ait bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini tespit etmek amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen bütün bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesiyle defter, kayıt ve belgeler üzerinde denetlenerek değerlendirilmesi ve rapora bağlanması faaliyetidir”*.

Standartlara uygunluk; öncelikle bağımsız denetimde denetlenecek gerçeğe uygun sunum yapılan finansal tabloların Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Genel Kabul Görmüş Muhasebe ilkelerine uygun düzenlenmesi koşulu ile başlar ve bu sürecin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (AICPA) veya Uluslararası Denetim Standartları ile denetlenmesini ifade eder.

3.3. Denetim Kalitesi ile ilgili Yapılan Düzenlemeler ve Kalite Göstergeleri

2000’li yıllarda ABD’de ve Avrupa’da yaşanan denetim zayıflıklarından ortaya çıkan şirket skandalları bağımsız denetimin kalitesinin yeniden sorgulanmasına ve radikal düzenlemeler yapılmasına neden olmuştur. Bunların en önemlisi ve düzenlemelerin yapılmasını hızlandıran skandal, ABD’de ortaya çıkan Enron skandalıdır. Skandalın ortaya çıkması sadece ABD piyasalarını değil gelişmekte olan tüm piyasaları etkilemiştir (Beasley ve ark, 2013: 1). Enron skandalının neden olduğu ekonomik ve bağımsız denetime olan güven kayıpları nedeniyle ABD’de yatırımcıları korumak amacıyla ilk önemli yasal düzenleme Sarbanes-Oxley Yasası, 30 Temmuz 2002 tarihinde çıkarılmıştır.

Bağımsız denetime olan güven duygusunun güçlendirilmesi amacıyla çeşitli yasal düzenlemeler getirilmiş ve denetim sürecinin iyileştirilmesi amacıyla standartlar geliştirilmiştir. Kaliteli bir bağımsız denetimin amacı, finansal bilgi kullanıcılarının denetimden beklentilerini karşılamaktır. Denetimin kalitesini ve güvenilirliğini artırmak ve bilgi kullanıcılarının çıkarlarını gözetmek adına uluslararası meslek kuruluşları tarafından yayımlanan standartlar ve yasal düzenlemelerin ortak amacı kaliteli bir denetim faaliyetinin yürütülebilmesini sağlamaktır. SOX, PCAOB, IAASB, FRC ve Avrupa Komisyonu, bağımsız denetimde kalite kontrol ile ilgili olarak; bağımsız denetçi ve bağımsız denetim firmalarına ilişkin standartların oluşturulması ve geliştirilmesine yönelik düzenlemeler yapmaktadır. Bağımsız denetçiye yönelik düzenlemeler, muhasebe meslek kuruluşları ve düzenleyici kurumlar tarafından yapılmaktadır. Uluslararası düzenleyici kurumlar ve meslek örgütlerinin yapmış oldukları standartlarda bağımsız denetim kalitesine yönelik yaklaşımları birbirleriyle benzerlik göstermektedir (Esendemirli, 2013: 113).

Son yıllarda hem düzenleyici kuruluşlar hem de meslek örgütleri standart oluşturup denetimin kalitesinin ölçümü üzerine göstergeler belirlemişlerdir. Araştırmacılar ise bu göstergelerden yararlanarak denetimin kalitesini ölçmeye çalışmışlardır. Çalışmanın bu kısmında en çok kullanılan göstergeler ve bu göstergeler ile ilgili ölçülmeye çalışılan denetim kalitesi ilişkisi literatür açısından incelenmeye çalışılmıştır. Literatür incelendiğinde denetim kalitesinin temel göstergeleri şu şekilde özetlenebilir;

- Denetim Firmasının Büyüklüğü
- Bağımsız Denetim Ücreti
- Denetim Riski
- Bağımsız Denetçinin Sektöre Ait Uzmanlığı

- Bağımsız Denetim Hizmet Süresi
- Denetçi Rotasyonu
- Şeffaflık Raporları

3.4. Kalite Kontrol Standardı (KKS1)

2009 yılında IFAC tarafından yayımlanan “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol” (KKS1) başlığını taşıyan Kalite Kontrol Standardı, KGK tarafından çevirisi yapılarak uyarlanmış ve 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren uygulanmak üzere 02.10.2013 tarihinde 28783 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanarak aynı gün yürürlüğe girmiştir.

KKS1 denetim şirketlerinin denetim hizmetlerine ilişkin kalite kontrol sistemlerine dair sorumluluklarını düzenlemektedir. Bağımsız denetim firması denetim hizmeti yaptıkları müşterilerine ilişkin makul güvence hizmeti verirken aynı zamanda KKS 1 standardı uyarınca, bağımsız denetim firmalarının kalite kontrol ile ilgili sorumluluklarını ve etik ilkeler ile mesleki sorumluluklarını da yerine getirmek durumundadır. Tarihi finansal tabloların kalite kontrol prosedürlerine ilişkin denetim firması personelinin sorumlulukları, ilave standartlar Bağımsız Denetim Standartları 220’de (BDS) düzenlenmiştir. KKS-1’e göre denetim firması denetim faaliyetlerinde kalite kontrol sistemi kurmaktan ve sürdürmekten sorumludur. Söz konusu denetim faaliyetleri, finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetleri kapsamaktadır.

Bağımsız denetim firmaları aşağıda belirtilen yedi unsurla ilgili politikalar ve prosedürler içeren kalite kontrol sistemi kurarak tüm personelin bilgilendirilmesini ve sürekliliğini sağlamalıdır (KKS-1, 2013, madde 16):

- Bağımsız Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları
- Etik İlkeler
- Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi
- İnsan Kaynakları
- Denetimin Yürütülmesi
- İzleme
- Belgelendirme

3.5. Denetim Kalitesinin Bir Göstergesi Olarak Şeffaflık Raporlaması

2000’li yıllardan itibaren ortaya çıkan şirket skandalları tüm dikkatleri denetim şirketlerine çevirmiş ve bu şirketlerin güvenilirlikleri sorgulanmaya başlanmıştır. Bu nedenle düzenleyici kurumlar daha fazla müdahil olma yoluna gitmişlerdir (Deumes ve diğerleri, 2012: 193). Özellikle kurumsal yönetimin önemi artarken, kurumsal yönetimin en önemli ilkelerinden birisi olan şeffaflık kavramı öne çıkan ilkelerden biri olmuştur. Düzenleyici otoritelerin denetim şirketlerinden şeffaflık raporlarını yayımlamalarını istemelerinin en önemli nedenlerinden birisi de şeffaflığın sağlanması ile denetimin kalitesinin artırılmasıdır. Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (IOSCO) şeffaflık raporunu, “denetim kuruluşlarının yürüttükleri denetimin kalitesini sağlamak için oluşturdukları kalite kontrol sisteminin unsurları ve kurumsal yönetimleri hakkında yatırımcıları ve diğer paydaşlara yönelik yayımladıkları rapor” olarak tanımlamaktadır (IOSCO, 2009). Denetim şirketlerinin de şeffaflık raporu yayımlamaları konusunda düzenlemeler yapılmıştır.

Denetim firmalarının sunmuş oldukları raporlar hem kamuyu aydınlatma hem de hissedarların haklarının korunması açısından son derece önem arz etmektedir. Bu nedenle makul güvence hizmeti veren denetim firmalarının da denetledikleri işletmelerden beklenen şeffaflığı, kendileri için de sunmaları beklenir (Demirkan ve Polat, 2016: 3).

Denetim firmaları tarafından, şeffaflık raporlarının hazırlanmasındaki önemli durumlar aşağıdaki gibi sıralanabilir (Sevim ve Sarıca, 2017: 42).

- Denetim şirketine ve sunmuş olduğu raporlara olan güveni artırmaktadır.

-
- Bağımsız denetim firmalarının yöneticilerinin yönetim faaliyetlerini etkinleştirir.
 - Bilgilere kolay bir biçimde erişilmesi, kuruluşların mevcut durumu hakkında ve gelecekle ilgili olası senaryoların değerlendirilmesinde kaynakların daha etkin dağıtılmasını sağlar.
 - Bağımsız denetim firmaları için uluslararası tanınırlığı, denetim yaptığı işletmelerin kurumsal oluşları, yayımlanmış olduğu raporlar, uluslararası yatırımcıların denetim firmalarına olan güvenini artırır.
 - Kuruluş içerisindeki disiplini ve denetim kalitesine önemi artırmaktadır.
 - Yatırımcılara ve paydaşlara olumlu bir etki yaratır.

Şeffaflık raporlarının yasal düzenlemeleri ve içerikleri ülkeden ülkeye farklılık gösterebilmektedir. Avrupa Parlamentosu ve Avrupa Birliği Konseyi'nin (European Parliament And The Council of The European Union) yayımlanmış olduğu 8. Şirketler Hukuku Yönergesi, bağımsız denetim şirketlerinin 2008 yılının haziran ayından itibaren şeffaflık raporu yayımlamalarını ve yıllık beyan etmelerini zorunlu kılmıştır. Direktifin 40. maddesi bir denetim firmasının yönetişimi ile ilgili aşağıdaki bilgilerin açıklanması gerektiğini belirtmektedir (IOSCO, 2009: 7).

- Denetim firmasının yasal ve mülkiyet yapısının açıklanması,
- Denetim firması bir denetim ağına bağlı ise, ağı yapısal ve yasal düzenlemelerinin açıklanması,
- Denetim firmasının yönetim yapısının açıklanması,
- Denetim firmasının iç kalite kontrol sistemine ilişkin açıklama, idari veya yönetim organı tarafından işleyişinin etkinliği hakkında açıklama,
- Denetim firmasının kalite güvence sisteminin en son ne zaman yapıldığına dair göstergenin açıklanması,
- Denetim firmasının raporun kapsadığı yıl denetimi yapılan kamu yararını ilgilendiren işletmelerin listesi,
- Denetim firmasının bağımsızlık ilkesi uygulamalarına ve bağımsızlık uyumluluğunun dahili bir incelemesinin gerçekleştirildiğine ilişkin açıklama,
- Denetim firmasının denetçilerin eğitiminin sürekliliğine ilişkin politikaların açıklanması,
- Denetim firmasının gelirlerinin ayrıntılı olarak gösterilmesi,
- Ortakların ücretlendirilme politikaları hakkında açıklama yapılması gerekmektedir.

ABD'de ise Kamu Gözetim Kurumu (PCAOB), denetim firmalarından periyodik şeffaflık raporları yayımlamalarını öngören hükümler yayımlamıştır. Hazine Danışma Komitesi Departmanı (U.S. Treasury Borrowing Advisory Committee) denetim firmalarına yönetim şeffaflığının genişletilmesi için tavsiyelerde bulunmuştur (IOSCO, 2009: 6). ABD'de bağımsız denetim firmalarının şeffaflık raporu hazırlaması konusunda yasal bir zorunluluk bulunmamaktadır.

İngiltere'de Finansal Raporlama Konseyi (FRC) 2010 yılında bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler yapmıştır. Mesleki İtibar Grubu (Professional Reputation Group -PRG-) Avrupa Birliği'nin yayımlanmış olduğu yönerge doğrultusunda kamu yararını ilgilendiren kuruluşların şeffaflık raporu yayımlamasını zorunlu kılmış ve finansal raporlama dönemi sonundan itibaren üç ay içerisinde denetim firmasının web sitesinde şeffaflık raporunu yayımlaması ve bu raporun iki yıl internet sitesinde kalmasını zorunlu kılmıştır. PRG ayrıca üyelerinin aleyhlerinde açılan yaptırım dosyaları hakkında şeffaflık raporlarında daha ayrıntılı bilgi sunmalarını istemiştir (Gürol ve Tüysüzoğlu, 2017: 194).

Türkiye'de Finansal Raporlama ve Denetim Standartları yayımlama, kaliteli ve güvenilir bir denetim ortamı oluşturulması görevini üstlenen KGK, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36.maddesinde Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimini yapan bağımsız denetim firmalarına, yıllık bazda şeffaflık raporu yayımlama zorunluluğu getirmiştir (Kavut, 2017: 77). Bu rapor denetim firmalarının yönetim organı başkanı tarafından imzalanır ve denetim firmalarına ilişkin asgari olarak aşağıdaki bilgileri içerir. Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış kuruluşlar ilgili takvim yılını müteakip 3 ay içinde yıllık şeffaflık raporunu kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlanmasını zorunlu kılmıştır.

Denetim firmalarının şeffaflık raporunda bulunması gereken asgari bilgiler aşağıda sıralanmıştır (BDY, 2012: madde 36). a) Hukuki yapısı ve ortaklar ile ilgili açıklama, b) Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama, c) İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama, d) İlişkili denetim

firmaları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama, e) Organizasyon yapısı hakkında açıklama, f) Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi, g) Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi, h) Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama, i) Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama, j) Toplam gelirin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler, k) Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler, l) Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim firması yönetiminin beyanı, m) Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

4. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNİN ŞEFFAFLIK RAPORLARININ DENETİM KALİTESİ AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmada KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketlerinin 26.12.2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nce yayımlanması zorunlu hale getirilen şeffaflık raporları incelenmiştir. Araştırmada veri kaynağı olarak KGK sitesinde yayımlanmış olan şeffaflık raporları 2017-2018-2019 yılları itibarıyla esas alınmıştır. Araştırmada korelasyon analizi ile bağımsız denetim geliri ve şeffaflık raporlarındaki ölçülebilir değerler arasındaki ilişki ve çoklu doğrusal regresyon analizi ile şeffaflık raporlarındaki ölçülebilir değerlerin bağımsız denetim gelirine dolayısıyla denetim kalitesine etkisinin ölçülmesi amaçlanmıştır. Ayrıca 2017-2018-2019 yıllarını kapsayan 241 şeffaflık raporuna bakılarak KGK tarafından asgari düzeyde açıklanması gereken bilgilerin frekans analizi yöntemi ile frekans tabloları ve grafikleri düzenlenmiştir. Bu analiz ile denetim firmalarının şeffaflık raporlarında sektöre yeterli düzeyde ve açıklanabilir bir bilgi sunup sunmadıklarına bakılmış olup çalışmanın oranlarla desteklenmesi amaçlanmıştır.

4.2. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmanın veri seti, Kamu Gözetim Kurumu'nun resmi internet sitesinde yayımlanan bağımsız denetim şirketlerinin 2017-2018 ve 2019 yıllarını kapsayan döneme ait şeffaflık raporlarından elde edilen toplam 241 veriden oluşmaktadır. Araştırmada SPSS programı kullanılarak çoklu doğrusal regresyon analizi yapılmıştır. Regresyon eşitliğine denetim geliri bağımlı değişken olarak dâhil edilirken, ortak sayısı, kilit yönetici sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekibi sayısı, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı, ilişkili denetim firmaları bağımsız değişkenler olarak dahil edilmiştir.

Regresyon analizi iki ve daha çok değişken arasındaki ilişkinin incelenmesinde kullanılan bir analiz yöntemidir. Basit regresyon modeli bir tane açıklayıcı değişkenin bulunduğu ve iki değişken arasındaki ilişkiyi inceleyen analiz yöntemi iken, çoklu regresyon modeli ise birden fazla açıklayıcı değişkenin yer aldığı ve ikiden fazla değişken arasındaki ilişkiyi inceleyen bir analiz yöntemidir. Bu analizde değişkenler arasındaki ilişkinin şekli sayısal olarak ifade edilmeye çalışılır. Değişkenler arasındaki ilişki doğrusal olabileceği gibi, doğrusal olmayan şekilde de olabilir (Çakıcı ve diğerleri, 2015: 243). Araştırmada kullanılan değişkenler ve tanımları aşağıdaki gibidir:

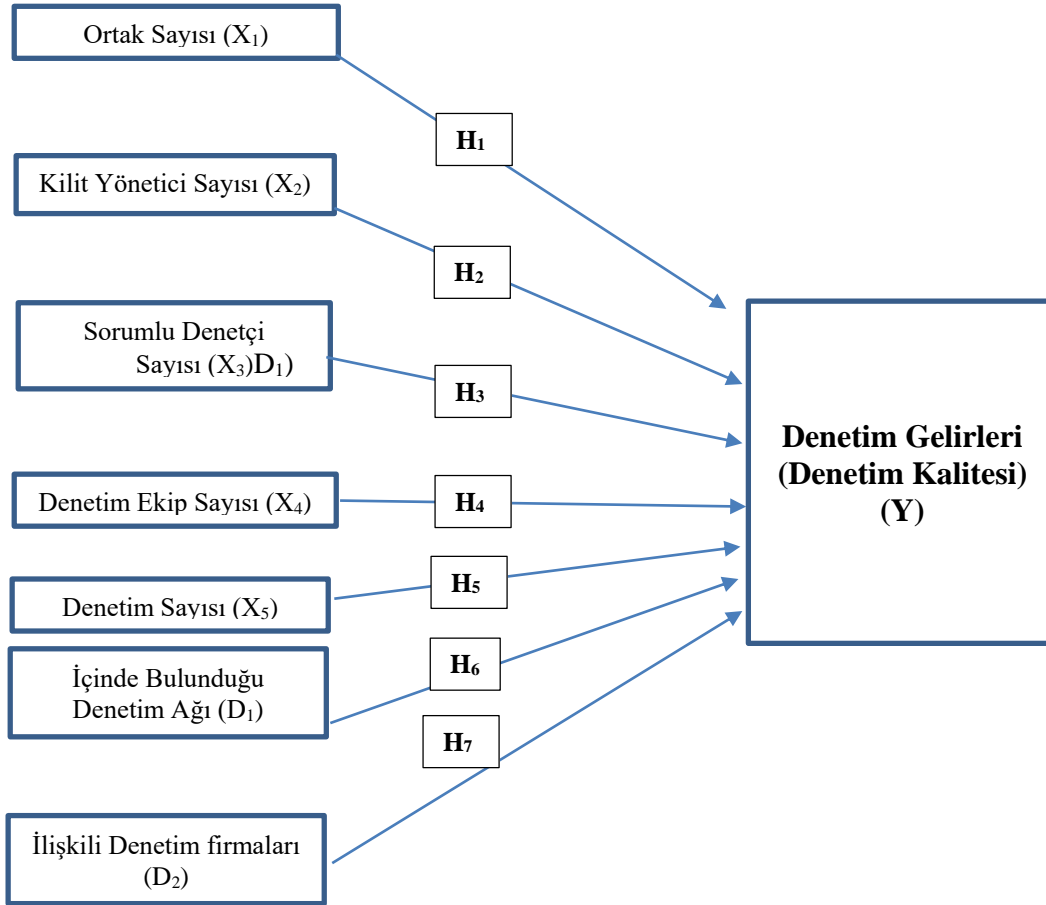
Tablo 1. Araştırmada Kullanılan Değişkenler ve Tanımları

	DEĞİŞKENLER	TANIMLAR
Bağımlı değişken	Denetim geliri (Y)	İncelenen yıl itibarı ile bağımsız denetim geliri
	Ortak sayısı (X1)	İncelenen yıl itibarı ile denetim firmalarının ortak sayısı
	Kilit yönetici sayısı (X2)	İncelenen yıl itibarı ile denetim firmalarında bulunan kilit yönetici sayısı
	Sorumlu denetçi sayısı (X3)	İncelenen yıl itibarı ile denetim firmalarında bulunan sorumlu denetçi sayısı
	Bağımsız değişkenler	Denetim ekibi sayısı (X4)
Denetim sayısı (X5)		İncelenen yıl itibarı ile KAYİK denetimi sayısı
İçinde bulunduğu denetim ağı (D1)		Denetim şirketi uluslararası denetim ağı üyesi ise 1, değil ise 0 değerini alan kukla değişken
İlişkili denetim kuruluşu (D2)		Denetim şirketinin ilişkili denetim kuruluşu varsa 1, yok ise 0 değerini alan kukla değişken.

4.3. Araştırmanın Modeli ve Hipotezleri

Literatürde bağımsız denetim şirketlerinin hazırladıkları şeffaflık raporlarına ilişkin birçok çalışma yapılmıştır. Genellikle bu çalışmalar denetim kalitesinin şeffaflık raporları ile ölçülmesine yöneliktir. Yapılan çalışmaların çoğunda frekans analizi, en küçük kareler yöntemi ve çoklu doğrusal regresyon yöntemi kullanılmıştır. Denetim kalitesi ile ilgili yapılan çalışmalarda Deis ve Giroux (1996), şeffaflık raporlarında sunulması istenen denetçi rotasyonu, denetim ücretinin ve denetim saatlerinin değişiminin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. AlThuneibat, Al Issa ve Beher'in (2010) çalışmalarında, denetim firmalarının büyüklüğü ile denetim kalitesi ayrıca denetim firması ile denetlenen işletme arasındaki uzun süreli sözleşmelerin denetim kalitesini nasıl etkilediğini ölçmeye çalışmışlardır (Erdoğan ve Bolak, 2016: 177). Şeffaflık raporları ile denetim kalitesine dair Türkiye'de yapılan çalışmalardan Erdoğan ve Kutay'ın (2016) yapmış oldukları çalışmada, bağımsız denetim şirketlerinin bağımsız denetimden elde ettikleri gelirler üzerinde bağımsız denetimin kalitesiyle ilişkilendirilen denetim şirketlerinin karakteristiklerinin etkisi en küçük kareler yöntemi ile incelenmiştir. Yazıcı'nın (2019) çalışmasında da ölçülebilir girdilerden şirket tecrübesi, ortak sayısı, sorumlu denetçi sayısı ve denetim sayısının denetim geliri üzerindeki etkisi çoklu doğrusal regresyon analizi ile ölçülmeye çalışılmıştır.

Erdoğan, Kutay ve Yazıcı'nın denetim gelirini, denetim kalitesinin bir göstergesi olarak almalarından yola çıkarak araştırmada denetim geliri, kalite ölçümünün bir unsuru olarak alınmıştır. Bu çalışmayı diğer çalışmalardan farklı kılan yönleri bağımsız değişken sayısının diğerlerinden fazla olması ve yıllar itibariyle karşılaştırma yapılmasıdır. Model Yazıcı'nın 2019'da yapmış olduğu makaleden uyarlanarak geliştirilmiştir (Yazıcı, 2019: 172). Bu araştırmada kullanılan değişkenler, araştırmanın modeli ve hipotezleri şu şekilde verilmiştir.



Şekil 1. Araştırmanın Modeli

Denetim gelirlerini etkileyen faktörlerin ortaya konması için çoklu regresyon analizi ile test edilecek araştırma hipotezleri aşağıdaki şekildedir.

H1: Bağımsız denetim şirketinin ortak sayısının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

H2: Bağımsız denetim şirketindeki kilit yöneticisi sayısının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

H3: Bağımsız denetim şirketindeki sorumlu denetçi sayısının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

H4: Bağımsız denetim şirketindeki denetim ekip sayısının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

H5: Bağımsız denetim şirketinin gerçekleştirdiği denetim sayısının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

H6: Bağımsız denetim şirketinin denetim ağıının içinde bulunmasının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

H7: Bağımsız denetim şirketinin ilişki denetim kuruluşları olmasının denetim gelirleri (denetim kalitesi) üzerinde pozitif etkisi vardır.

4.4. Araştırmanın Bulguları ve Değerlendirme

Yapılan regresyon analizinin sağlıklı sonuçlar verebilmesi için bağımlı değişken olan denetim geliri değişkeninin normal dağılıma uyması beklenmektedir. Bu nedenle 2017- 2018 ve 2019 yıllarını kapsayan döneme ait olan toplam 241 veriden oluşan denetim geliri değişkeninin normallik testi gerçekleştirilmiştir. Normallik testinin ilk aşamasında denetim gelirleri değişkeni çarpıklık (skewness) ve basıklık (kurtosis) değerleri açısından incelenmiştir. Bu değerler eldeki verilerin normal dağılım eğrisinde nasıl konumlandıklarını görmek açısından araştırmacılara bilgi vermektedir. Çarpıklık ve basıklık değerlerinin %5 güven aralığı için istatistik değer aralığının ± 2.58 , %1 güven aralığı için de istatistik değer aralığının ± 1.96 olması beklenir (Liu ve diğerleri, 2005). Araştırma verilerinin çarpıklık ve basıklık değerleri de Tablo 2’de verilmiştir. Çarpıklık ve basıklık testinin sonuçlarına bakıldığında denetim geliri değişkeninin %5 güven aralığında çarpıklık ve basıklık değerlerinin uygun olmadığı görülmektedir. Kolmogorov Smirnov testinin sonuçları da bu durumu desteklemektedir. Kolmogorov-Smirnov testinin sonuç değerinin anlamlılık düzeyinin 0.05’in üzerinde olması verilerin dağılıma uygunluk gösterdiğini ortaya koyar. Çalışmanın Kolmogorov-Smirnov test sonucu 0,05’in altında bir değere sahip olmasından dolayı denetim geliri değişkeninin normal dağılıma sahip olmadığı anlamına gelmektedir. Bu nedenle denetim geliri değişkeninin normal dağılıma dönüştürülmesi için Log10 tabanı üzerinden logaritmik dönüşüme tabi tutulmuştur. $Y = \log_{10}(\text{Denetim Geliri}) = \log_{10}(\text{DG})$

Dolayısıyla hipotezleri test etmek amacıyla gerçekleştirilecek çoklu regresyon analizinde bağımlı değişken olarak log10 (DG) kullanılması uygun olacaktır.

Tablo 2. Modele Yönelik Temel İstatistikler

İstatistikler	Değerler		
1. Standart Sapma	2.743.571		
2. Varyans	7.527.183.012.306		
3. Minimum	26.000		
4. Maksimum	17.711.298		
5. Ortalama	1.730.070		
6. Çarpıklık	3,511		
7. Basıklık	13,260		
<i>N= 241 için</i>			
	Kolmogorov-Smirnov		
	İstatistik	Serbestlik Derecesi	Anlamlılık
Bağımsız Denetim Geliri	0,281	241	0,000

Çarpıklık ve basıklık testinin sonuçlarına bakıldığında denetim geliri değişkeninin %5 güven aralığında çarpıklık ve basıklık değerlerinin uygun olmadığı görülmektedir. Kolmogorov Smirnov testinin sonuçları da bu durumu desteklemektedir. Kolmogorov-Smirnov testinin sonuç değerinin anlamlılık düzeyinin 0.05'in üzerinde olması verilerin dağılıma uygunluk gösterdiğini ortaya koyar. Çalışmanın Kolmogorov-Smirnov test sonucu 0,05'in altında bir değere sahip olmasından dolayı denetim geliri değişkeninin normal dağılıma sahip olmadığı anlamına gelmektedir. Aynı zamanda denetim geliri değişkenine ait histogram şekli incelendiğinde verinin normallik koşulunu sağlamadığı açıkça görülmektedir. Bu nedenle denetim geliri değişkeninin normal dağılıma dönüştürülmesi için Log10 tabanı üzerinden logaritmik dönüşüme tabi tutulmuştur.

Bu bölümde, bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarında sundukları bilgilerin denetim kalitesi üzerinde etkisi regresyon analizi ile ölçülmüştür. Ayrıca korelasyon analizleri ile değişkenler arasındaki ilişki durumu ortaya konmuştur. İlk olarak 2017-2018-2019 yılları tek tek analize dâhil edilmiştir. Sonra bütün yıllar birlikte analize dâhil edilmiş ve sonuçlarına değerlendirilmiştir.

Tablo 3. Modele Yönelik Tanımlayıcı İstatistikler (2017)

Değişkenler	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
Ortak Sayısı (X ₁)	82	8,817	4,8180	1,0	29,0
Kilit Yönetici Sayısı (X ₂)	82	3,427	2,0670	1,0	14,0
Sorumlu Denetçi Sayısı (X ₃)	82	5,305	3,7768	2,0	26,0
Denetim Ekip Sayısı (X ₄)	71	20,887	18,6038	5,0	132,0
Denetim Sayısı (X ₅)	75	6,600	7,4034	1,0	42,0
Denetim Geliri (DG)	82	1.305.859	2.201.362	28.000	11.413.550
Log10 (DG) (Y _{log10(DG)})	82	5,7956	,50866	4,45	7,06

Tablo 4'te yer alan 2017 yılına ilişkin korelasyon katsayıları incelendiğinde denetim geliri değişkeni ile kilit yönetici sayısı (r: 0,258*; p<0,05), sorumlu denetçi sayısı (r: 0,353**; p<0,01), denetim ekip sayısı (r: 0,591**; p<0,01), denetim sayısı (r: 0,566**; p<0,01), ve içinde bulunduğu denetim ağı (r: 0,476**; p<0,01) değişkenleri arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 4. Modele Yönelik Korelasyon Tablosu (2017)

Değişkenler	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Log10(DG) (Y _{log10(DG)})	1,000							
2. Ortak Sayısı (X ₁)	0,214	1,000						
3. Kilit Yönetici Sayısı (X ₂)	0,258*	0,209	1,000					
4. Sorumlu Denetçi Sayısı (X ₃)	0,353**	0,686**	0,276*	1,000				
5. Denetim Ekip Sayısı (X ₄)	0,591**	0,435**	0,520**	0,540**	1,000			
6. Denetim Sayısı (X ₅)	0,566**	0,133	0,210	0,188	0,603**	1,000		
7. İçinde Bulunduğu Denetim Ağı (D ₁)	0,476**	0,089	0,141	0,210	0,274*	0,193	1,000	
8. İlişkili Denetim firmaları (D ₂)	0,208	-0,036	0,069	-0,055	0,080	0,148	0,376**	1,000

N= 82 için; Korelasyon değerleri * 0,05 ve ** 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak dikkate değerdir.

(1) No'lu Regresyon Modeli

$$Y_{2017 \log10(DG)} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 D_1 + \beta_7 D_2$$

X₁ = Ortak Sayısı

X₂ = Kilit Yönetici Sayısı

X₃ = Sorumlu Denetçi Sayısı

X₄ = Denetim Ekip Sayısı

X₅ = Denetim Sayısı

Kurulan regresyon modelinde bağımsız değişken olarak İçinde Bulunduğu Denetim Ağı (X₅) ile İlişkili Denetim firmaları (X₆) değişkenlerinin bağımlı değişken olan log10 (Denetim Geliri) üzerindeki etkisini ölçmek amacıyla kukla (dummy) değişken kullanılmıştır. Bu amaçla;

$D_1 = 1$ içinde bulunduğu denetim ağı var ise,

= 0 içinde bulunduğu denetim ağı yok ise

$D_2 = 1$ ilişkili denetim firmaları var ise,

=0 ilişkili denetim firmaları yok şeklinde kullanılması gerekmektedir.

Bağımsız denetim şirketlerinin 2017 yılına ilişkin ortak sayısı, kilit yönetici sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekip sayısı, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı ve ilişkili denetim firmaları değişkenlerinin denetim gelirleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı 1 no'lu çoklu regresyon analizinin sonuçları modelin istatistiksel olarak anlamlı ($F= 15,610$; $p<0,001$) ve bağımsız değişkenlerin denetim gelirini açıklama gücünün önemli ($R^2= \%65,3$) olduğunu göstermektedir. Analizde Durbin-Watson testi ile otokorelasyon durumu incelenmiş ve ortaya çıkan değerin (2.462), beklenen değerlerin (1.5- 2.5) sınırları arasında yer aldığı (Küçüksille, 2010) saptanması hata erimleri arasında otokorelasyon olmadığını ortaya koymaktadır. Tablo 4.8'de görüldüğü gibi varyans etki faktörü (VIF) değerinin 5'ten düşük, tolerans değerinin de 0,20'den büyük olduğundan orta düzeyde çoklu bağlantı probleminin olduğunu ve modelde düzeltme yapmanın gerekmediğini göstermektedir.

Tablo 5'te 1 no'lu çoklu regresyon analiz sonuçları denetim ekip sayısı (β : 0,379; $p<0,05$), denetim sayısı (β : 0,311; $p<0,05$) ve içinde bulunduğu denetim ağı (β : 0,351; $p<0,001$) değişkenlerinin denetim geliri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkisi olduğunu göstermektedir. Bu sonuçlar 2017 yılı için **H4**, **H5** ve **H6** hipotezlerinin desteklenmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin sahip olduğu denetim ekip sayısının, gerçekleştirdikleri denetim sayısının ve içinde bulunduğu denetim ağının var olmasının elde ettikleri denetim gelirlerini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. 2017 yılı için bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayısının (β :- 0,196; $p>0,05$), kilit yönetici sayısının (β : -0,113; $p>0,05$) ve sorumlu denetçi sayıları (β : 0,194; $p>0,05$) ile ilişkili denetim firmalarının var olması (β : 0,064; $p>0,05$) değişkenlerinin denetim gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisinin olmamasından dolayı modele özgün katkı sağlamadığı saptanmıştır.

Tablo 5. 2017 Yılına Ait Regresyon Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	(1) No'lu 2017 yılı Regresyon Analizi			
	Log10 (DG) ($Y_{\log10(DG)}$)		Collinearity İstatistiği	
	β	t	Tolerans	VIF
Ortak Sayısı (X_1)	-0,196	-1,662	0,429	2,330
Kilit Yönetici Sayısı (X_2)	-0,113	-1,213	0,689	1,451
Sorumlu Denetçi Sayısı (X_3)	0,194	1,527	0,371	2,699
Denetim Ekip Sayısı (X_4)	0,379	2,824***	0,332	3,013
Denetim Sayısı (X_5)	0,311	3,064***	0,726	1,377
İçinde Bulunduğu Denetim Ağı (D_1)	0,351	3,867*	0,782	1,278
İlişkili Denetim firmaları (D_2)	0,064	0,735	0,579	1,726
Model F		15,610*		
R^2		0,653		
Durbin – Watson		2,462		

Tablo 6. Modele Yönelik Tanımlayıcı İstatistikler (2018)

Değişkenler	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
Ortak Sayısı (X_1)	84	8,679	4,7011	1,0	26,0
Kilit Yönetici Sayısı (X_2)	84	3,250	1,7894	1,0	14,0
Sorumlu Denetçi Sayısı (X_3)	84	6,226	4,0549	2,0	27,0
Denetim Ekip Sayısı (X_4)	75	20,37	18,720	5	136
Denetim Sayısı (X_5)	80	7,562	9,2077	1,0	61,0
Bağımsız Denetim Geliri (DG)	84	1.395.696	2.157.695	15.666	14.392.576
Log10 (DG) ($Y_{\log10(DG)}$)	84	5,8587	,51634	4,19	7,16

Tablo 7’de yer alan 2018 yılına ilişkin korelasyon katsayıları incelendiğinde denetim geliri değişkeni ile sorumlu denetçi sayısı (r: 0,279*; p<0,05), denetim ekip sayısı (r: 0,313**; p<0,01), denetim sayısı (r: 0,466**; p<0,01), ve içinde bulunduğu denetim ağı (r: 0,337**; p<0,01) değişkenleri arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 7. Modele Yönelik Korelasyon Tablosu (2018)

Değişkenler	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Log10(DG) ($Y_{\log_{10}(DG)}$)	1,000							
2. Ortak Sayısı (X_1)	0,177	1,000						
3. Kilit Yönetici Sayısı (X_2)	0,130	0,161	1,000					
4. Sorumlu Denetçi Sayısı (X_3)	0,279*	0,666**	0,326**	1,000				
5. Denetim Ekip Sayısı (X_4)	0,313**	0,466**	0,238*	0,565**	1,000			
6. Denetim Sayısı (X_5)	0,466**	0,125	0,129	0,068	0,375**	1,000		
7. İçinde Bulunduğu Denetim Ağı (D_1)	0,337**	0,014	0,146	0,116	0,269*	0,160	1,000	
8. İlişkili Denetim firmaları (D_2)	0,134	-0,095	0,026	-0,085	0,072	0,017	0,351**	1,000

N= 84 için; Korelasyon değerleri * 0,05 ve ** 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak dikkate değerdir.

Bağımsız denetim şirketlerinin 2018 yılına ilişkin ortak sayısı, kilit yönetici sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekip sayısı, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı ve ilişkili denetim firmaları değişkenlerinin denetim gelirleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı 2 no’lu çoklu regresyon analizinin sonuçları modelin istatistiksel olarak anlamlı (F= 5,305; p<0,001) ve bağımsız değişkenlerin denetim gelirini açıklama gücünün ise (R²= %37,1) olduğunu göstermektedir. Analizde Durbin-Watson testi ile otokorelasyon durumu incelenmiş ve ortaya çıkan değer (2,133) olmasının hata terimleri arasında otokorelasyon olmadığını ortaya koymaktadır. Tablo 4.11’de görüldüğü gibi varyans etki faktörü (VIF) değerlerinin 5’ten düşük olmasının orta düzeyde çoklu bağlantı probleminin olduğunu ve modelde düzeltme yapmanın gerekmediğini göstermektedir.

(2) No’lu Regresyon Modeli

$$Y_{2018 \log_{10}(DG)} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 D_1 + \beta_7 D_2$$

Tablo 8’deki 2 no’lu çoklu regresyon analiz sonuçları sadece denetim sayısı (β : 0,252; p<0,001) ve içinde bulunduğu denetim ağı (β : 2,195; p<0,05) değişkenlerinin denetim geliri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkisi olduğunu göstermektedir. Ulaşılan bu sonuçlar 2018 yılı için **H5** ve **H6** hipotezlerinin desteklenmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin gerçekleştirdikleri denetim sayısının ve içinde bulunduğu denetim ağının var olmasının elde ettikleri denetim gelirlerini olumlu yönde etkilediği görülmektedir. 2018 yılı için bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayısının (β : -0,031; p>0,05), kilit yönetici sayısının (β : -0,058; p>0,05), sorumlu denetçi sayıları (β : 0,240; p>0,05), denetim ekip sayısı (β : -0,038; p>0,05) ve ile ilişkili denetim firmalarının var olmasının (β : 0,087; p>0,05) değişkenlerinin denetim gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisinin olmamasından dolayı modele özgün katkı sağlamadığı saptanmıştır.

Tablo 8. 2018 Yılına Ait Regresyon Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	2 No’lu 2018 yılı Regresyon Analizi			
	Log10 (DG) ($Y_{\log_{10}(DG)}$)		Collinearity İstatistiği	
	β	T	Tolerans	VIF
Ortak Sayısı (X_1)	-0,031	-0,225	0,520	1,924
Kilit Yönetici Sayısı (X_2)	-0,058	-0,547	0,876	1,142
Sorumlu Denetçi Sayısı (X_3)	0,240	1,553	0,420	2,384
Denetim Ekip Sayısı (X_4)	-0,038	-0,279	0,524	1,908
Denetim Sayısı (X_5)	0,466	4,185*	0,806	1,241
İçinde Bulunduğu Denetim Ağı (D_1)	0,252	2,195***	0,756	1,322
İlişkili Denetim firmaları (D_2)	0,087	0,776	0,803	1,246
Model F			5,305*	
R^2			0,371	
Durbin – Watson			2,133	

*0.001, **0.01 ve ***0.05 hata payı ile anlamlı

Tablo 9. Modele Yönelik Tanımlayıcı İstatistikler (2019)

Değişkenler	N	Ortalama	Standart Sapma	Minimum	Maksimum
Ortak Sayısı (X ₁)	75	8,253	4,3654	1,0	26,0
Kilit Yönetici Sayısı (X ₂)	75	2,787	1,2114	1,0	6,0
Sorumlu Denetçi Sayısı (X ₃)	75	6,280	4,1641	2,0	28,0
Denetim Ekip Sayısı (X ₄)	64	23,203	19,0864	7,0	132,0
Denetim Sayısı (X ₅)	72	7,250	7,7945	1,0	38,0
Bağımsız Denetim Geliri (BDG)	75	2.331.913	3.260.929	212.500	17.711.298
Log10 (DG) (Y _{log10(DG)})	75	6,1389	,41568	5,33	7,25

Tablo 9 da 2019 yılına ait tanımlayıcı istatistikler bulunmaktadır. Tanımlayıcı istatistiklerden yola çıkılarak Tablo 10 ve tablo 11 oluşturulmuştur.

Tablo 10'da yer alan 2019 yılına ilişkin korelasyon katsayıları incelendiğinde denetim geliri değişkeni ile ortak sayısı (r: 0,279*; p<0,05), sorumlu denetçi sayısı (r: 0,297**; p<0,01), denetim ekip sayısı (r: 0,588**; p<0,01), denetim sayısı (r: 0,576**; p<0,01), ve içinde bulunduğu denetim ağı (r: 0,431**; p<0,01) değişkenleri arasında pozitif yönde ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu görülmektedir.

Tablo 10. Modele Yönelik Korelasyon Tablosu (2019)

Değişkenler	1	2	3	4	5	6	7	8
1. Log10(DG) (Y _{log10(DG)})	1,000							
2. Ortak Sayısı (X ₁)	0,279*	1,000						
3. Kilit Yönetici Sayısı (X ₂)	0,107	0,325**	1,000					
4. Sorumlu Denetçi Sayısı (X ₃)	0,297**	0,683**	0,258*	1,000				
5. Denetim Ekip Sayısı (X ₄)	0,588**	0,497**	0,287*	0,532**	1,000			
6. Denetim Sayısı (X ₅)	0,576**	0,366**	0,041	0,192	0,611**	1,000		
7. İçinde Bulunduğu Denetim Ağı (D ₁)	0,431**	0,076	0,213	0,192	0,335**	0,220	1,000	
8. İlişkili Denetim firmaları (D ₂)	0,205	-0,099	-0,243*	-0,122	0,046	0,028	0,198	1,000

N= 75 için; Korelasyon değerleri * 0,05 ve ** 0,01 düzeyinde istatistiksel olarak dikkate değerdir.

Bağımsız denetim şirketlerinin 2019 yılına ilişkin ortak sayısı, kilit yönetici sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekip sayısı, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı ve ilişkili denetim firmaları değişkenlerinin denetim gelirleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı 3 no'lu çoklu regresyon analizinin sonuçları modelin istatistiksel olarak anlamlı (F= 12,559; p<0,001) ve bağımsız değişkenlerin denetim gelirini açıklama gücünün ise önemli derecede (R²= %62,4) olduğunu göstermektedir. Analizde DurbinWatson test değerinin 2,287 çıkmasının hata terimleri arasında otokorelasyon olmadığını ortaya koymaktadır. Tablo 11'deki hesaplanan varyans etki faktörü (VIF) değerlerinin ise orta düzeyde çoklu bağlantı probleminin olduğunu ve modelde düzeltme yapmanın gerekmediğini göstermektedir.

(3) No'lu Regresyon Modeli

$$Y_{2019 \log_{10}(DG)} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 D_1 + \beta_7 D_2$$

Tablo 11'deki 3 no'lu çoklu regresyon analiz sonuçları denetim ekip sayısı (β : 0,266; p<0,05), denetim sayısı (β : 0,396; p<0,01), içinde bulunduğu denetim ağı (β : 0,263; p<0,05) ve ilişkili denetim firmaları (β : 0,211; p<0,05) değişkenlerinin denetim geliri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif etkisi olduğunu göstermektedir. 2019 yılına ait elde edilen bulgular **H4**, **H5**, **H6** ve **H7** hipotezlerinin desteklenmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin sahip olduğu denetim ekip sayısının, gerçekleştirdikleri denetim sayısının, içinde bulunduğu denetim ağının var olmasının ve ilişkili denetim firmalarının var olmasının denetim gelirlerini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. 2019 yılı için bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayısının (β : -0,110; p>0,05), kilit yönetici sayısının (β : -0,098; p>0,05) ve sorumlu denetçi sayıları (β : 0,163; p>0,05) değişkenlerinin denetim gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı etkisinin olmamasından dolayı modele özgün katkı sağlamadığı belirlenmiştir.

Tablo 11. 2019 Yılına Ait Regresyon Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	(3) No'lu 2019 yılı Regresyon Analizi			
	Log10 (DG) (Y _{log10(DG)})		Collinearity İstatistiği	
	β	t	Tolerans	VIF
Ortak Sayısı (X ₁)	-0,110	-0,781	0,360	2,777
Kilit Yönetici Sayısı (X ₂)	-0,098	-1,013	0,763	1,311
Sorumlu Denetçi Sayısı (X ₃)	0,163	1,156	0,355	2,820
Denetim Ekip Sayısı (X ₄)	0,266	1,995***	0,394	2,541
Denetim Sayısı (X ₅)	0,396	3,387**	0,518	1,930
İçinde Bulunduğu Denetim Ağı (D ₁)	0,263	2,799***	0,803	1,245
İlişkili Denetim firmaları (D ₂)	0,211	2,350***	0,884	1,132
Model F		12,559*		
R²		0,624		
Durbin- Watson		2,287		

(4) No'lu Regresyon Modeli

$$Y_{2017-2018-2019 \log_{10}(DG)} = \beta_0 + \beta_1 X_1 + \beta_2 X_2 + \beta_3 X_3 + \beta_4 X_4 + \beta_5 X_5 + \beta_6 D_1 + \beta_7 D_2$$

Bağımsız denetim şirketlerinin 2017-2018 ve 2019 yıllarının tamamına ilişkin ortak sayısı, kilit yönetici sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekip sayısı, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı ve ilişkili denetim firmaları değişkenlerinin denetim gelirleri üzerindeki etkisinin araştırıldığı 4 no'lu çoklu regresyon analizinin sonuçları modelin istatistiksel olarak anlamlı (F= 37,664; p<0,001) ve bağımsız değişkenlerin denetim gelirini açıklama gücünün ise (R²= %58,1) olduğunu göstermektedir. Analizde Durbin-Watson test değerinin 1,395 çıkmasının hata terimleri arasında otokorelasyon olmadığını ortaya koymaktadır. Tablo 12'deki hesaplanan varyans etki faktörü (VIF) değerlerinin ise orta düzeyde çoklu bağlantı probleminin olduğunu ve modelde düzeltme yapmanın gerekmediğini göstermektedir. Tablo 12'deki 4 no'lu çoklu regresyon analizinin bulguları sorumlu denetçi sayısı (β : 0,214; p<0,05) denetim ekip sayısı (β : 0,338; p<0,001), denetim sayısı (β : 0,338; p<0,001), içinde bulunduğu denetim ağı (β : 0,261; p<0,05) ve ilişkili denetim firmaları (β : 0,158; p<0,05) değişkenlerinin denetim geliri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı 66 ve pozitif etkisinin varlığını göstermektedir.

2017-2018 ve 2019 yıllarını kapsayan döneme ilişkin bulgular **H3**, **H4**, **H5**, **H6** ve **H7** hipotezlerinin desteklenmesini gerektirmektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin sahip olduğu sorumlu denetçi sayısının, denetim ekip sayısının, gerçekleştirdikleri denetim sayısının, içinde bulunduğu denetim ağının var olmasının ve ilişkili denetim firmalarının var olmasının denetim gelirlerini olumlu yönde etkilediği sonucuna ulaşılmıştır. Buna karşın bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayısının (β : -0,204; p<0,05) ve kilit yönetici sayısının (β : -0,116; p<0,05) değişkenlerinin denetim gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı fakat negatif etkisinin ortaya çıkması ilgili **H1** ve **H2** hipotezlerinin desteklenmemesini gerektirmektedir.

Tablo 12. Tüm Yıllara Ait Regresyon Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	4.No'lu 2017 – 2018- 2019 Yıllarına Ait Regresyon Analizi			
	Log10 (DG) (Y _{log10(DG)})		Collinearity İstatistiği	
	β	t	Tolerans	VIF
Ortak Sayısı (X ₁)	-0,204	-3,017***	0,481	2,077
Kilit Yönetici Sayısı (X ₂)	-0,116	-2,296***	0,869	1,151
Sorumlu Denetçi Sayısı (X ₃)	0,214	2,949***	0,417	2,396
Denetim Ekip Sayısı (X ₄)	0,338	4,874*	0,457	2,188
Denetim Sayısı (X ₅)	0,338	6,041*	0,703	1,423
İçinde Bulunduğu Denetim Ağı (D ₁)	0,261	4,934*	0,790	1,265
İlişkili Denetim firmaları (D ₂)	0,158	3,126***	0,859	1,165
Model F		37,664*		
R²		0,581		
Durbin - Watson		1,395		

Tablo 13. Hipotez Sonuçları

HİPOTEZLER	1 no'lu regresyon modeli (2017)	2 no'lu regresyon modeli (2018)	3 no'lu regresyon modeli (2019)	4 no'lu regresyon modeli (Tüm)
H₁: Bağımsız denetim şirketinin ortak sayısının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklenmemektedir (β: -0,196; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,031; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,110; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,204; p<0,05)
H₂: Bağımsız denetim şirketindeki kilit yöneticisi sayısının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklenmemektedir (β: -0,113; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,058; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,098; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,116; p<0,05)
H₃: Bağımsız denetim şirketindeki sorumlu denetçi sayısının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklenmemektedir (β: 0,194; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: 0,240; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: 0,163; p>0,05)	Desteklenmektedir (β: 0,214; p<0,05)
H₄: Bağımsız denetim şirketindeki denetim ekip sayısının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklenmektedir (β: 0,379; p<0,05)	Desteklenmemektedir (β: -0,038; p>0,05)	Desteklenmektedir (β: 0,266; p<0,05)	Desteklenmektedir (β: 0,338; p<0,001)
H₅: Bağımsız denetim şirketinin gerçekleştirdiği denetim sayısının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklenmektedir (β:0,311; p<0,05)	Desteklenmektedir (β:0,466; p<0,001)	Desteklenmektedir (β:0,396; p<0,01)	Desteklenmektedir (β:0,338; p<0,001)
H₆: Bağımsız denetim şirketinin denetim ağının içinde bulunmasının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklenmektedir (β:0,351; p<0,001)	Desteklenmektedir (β:0,252; p<0,05)	Desteklenmektedir (β:0,263; p<0,05)	Desteklenmektedir (β:0,261; p<0,05)
H₇: Bağımsız denetim şirketinin ilişki denetim kuruluşları olmasının denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi vardır.	Desteklenmemektedir (β: 0,064; p>0,05)	Desteklenmemektedir (β: 0,087; p>0,05)	Desteklenmektedir (β: 0,211; p<0,05)	Desteklenmektedir (β: 0,158; p<0,05)

5. SONUÇ

Araştırmada şeffaflık raporlarında sunulan bilgilerin denetim kalitesine etki seviyesi incelenmeye çalışılmıştır. Bununla ilgili bir model geliştirilmiştir. Model geliştirilirken konu ile ilgili yapılan çalışmalar incelenmiştir. Araştırmada bağımsız değişkenlerin diğer çalışmalardan fazla oluşu ve yıllar itibarı ile karşılaştırmalı alınışı çalışmanın yenilikçi yönünü oluşturmaktadır. Çalışmada şeffaflık raporlarında seçilen 7 bağımsız değişken; ortak sayısı, kilit yöneticisi sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetim ekibi, denetim sayısı, içinde bulunduğu denetim ağı, ilişkili denetim firmaları alınmıştır. Bu bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken olan ve denetim kalitesinin bir göstergesi kabul edilen bağımsız denetim gelirinine olan etkisi incelenmiştir.

Çalışmada elde edilen bulgular özetle şu şekildedir.

- Bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayılarının, denetimin kalitesi üzerinde 2017-2018-2019 yılları tek tek ele alındığında ve tüm yıllar bütünüyle ele alındığında negatif yönlü bir etkisi olduğu görülmektedir. Ortak sayısı arttıkça denetim geliri düşmektedir. Dolayısıyla ortak sayısının artması denetim kalitesini olumsuz etkilemektedir. Bu durum araştırma kapsamındaki beklentilerle paralellik göstermemektedir. Bu sonuç denetim firmalarının ortak sayısını artırarak denetim gelirini artıracaklarına ilişkin beklentilerinin de doğru olmadığını göstermektedir. Çok ortaklı yapılarda şirkete olan aidiyet ve bağımsız denetim işini alma hususunda ilave bir emek harcanmadığı ortakların emek ve çabayı diğerinden beklediği ile açıklanabilir.
- Bağımsız denetim şirketlerinin kilit yöneticisi sayılarının, denetimin kalitesi üzerinde 2017-2018-2019 yılları tek tek alındığında ve tüm yıllar bütünüyle ele alındığında negatif yönlü bir etkisi olduğu görülmektedir. Kilit yöneticisi sayısı arttıkça denetim geliri düşmüştür dolayısıyla denetim kalitesi olumsuz etkilenmektedir. Bu sonuç ortak sayısının artışı ile gelirin düşmesi konusunda yapılan açıklamaya paralel bir durumdur.
- Bağımsız denetim şirketlerindeki sorumlu denetçi sayısının, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde 2017-2018-2019 yılları tek tek ele alındığında etkisi olmadığı görülmüşken tüm yıllar bütünüyle ele alındığında anlamlı ve pozitif yönlü etkisi olduğu görülmektedir. Yıllar tek tek incelendiğinde sorumlu denetçi sayısının artmasının veya azalmasının denetim geliri üzerinde etkisi olmadığı görülmektedir.

-
- Bağımsız denetim şirketlerindeki ekip sayısının, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde 2017-2019 yıllarında ve tüm yıllar bütünüyle analize dahil edildiğinde anlamlı ve pozitif yönlü etkisi olduğu görülmüştür. 2018 yılında ise denetim ekibi sayısının denetim kalitesi üzerinde negatif yönlü bir etkisi olduğu görülmektedir.
 - Bağımsız denetim şirketlerinin yaptığı KAYİK denetim sayılarının, denetim kalitesi üzerinde 2017-2018-2019 yılları içerisinde ve tüm yıllar bütünüyle analize dahil edildiğinde anlamlı ve pozitif yönlü bir etkisi olduğu görülmektedir. KAYİK denetimi arttıkça denetim kalitesinin bir göstergesi olan bağımsız denetim geliri artmıştır. Dolayısıyla KAYİK denetim sayısı, denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği görülmektedir.
 - Bağımsız denetim gelirlerinin bir denetim ağı içerisinde bulunması, denetim kalitesini 2017-2018-2019 yıllarında ve tüm yıllar analize bütünüyle dahil edildiğinde anlamlı ve pozitif yönlü etkilediği görülmektedir.
 - Bağımsız denetim şirketlerinin ilişkili denetim kuruluşu olması, denetim kalitesine 2017-2018 yılları içerisinde etki etmediği görülmüşken, 2019 yılında ve tüm yıllar analize bütünüyle dahil edildiğinde bu etki anlamlı ve pozitif yönlüdür.

Denetim kalitesinin ölçümünün tek bir ölçütü bulunmamakta ve ölçümün zor olduğu farklı kaynaklarda ifade edilmektedir. Araştırmada gelirin artışı bir kalite göstergesi olarak seçmemizin nedeni yüksek gelir elde eden denetim firmasının raporlarına olan güvenin fazla olması ve neticesinde de yüksek gelir elde etmesidir. Denetim kalitesinin ölçümü çıktı üzerinden de ölçülebilir. Bağımsız denetçilerin finansal tablo incelemesi sonucu sunduğu denetim raporlarının kalitesi de denetim kalitesini gösterebilir. Bu konuda çalışma yapacaklara çıktı üzerinden de kalite ölçümü bu çalışmanın bir önerisi olarak sunulmaktadır.

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: Aslıhan Kurt (%50), Cevdet Yiğit Özbek (%50)

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: Aslıhan Kurt (50%), Cevdet Yiğit Özbek (50%)

KAYNAKÇA

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 27846 sayılı Resmî Gazete, 2011.

Akçay A. ve Bilen A., (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, (40), 227-256.

Alparslan, H. İ. ve Haksever, Ö. (2013). Türk bağımsız denetim sektöründe kalite güvence sistemleri uygulamaları. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 3(1), 45-69.

Bağımsız Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği 28509 sayılı Resmî Gazete, 2012.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği 28509 sayılı Resmî Gazete, 2012.

Beasley, M S., Carcello, J. V. ve Hermanson, D. R. (2001). Top ten audit deficiencies. *Journal of Accountancy*, <http://www.journalofaccountancy.com/Issues/2001/Apr/Top10AuditDeficiencies>

Bolat, T. (2000). *Toplam kalite yönetimi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.

Bozkurt, N. (2012), *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Alfa.

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.

- Demirkan, A. ve Polat, Y. (2016). Bağımsız denetim kuruluşları şeffaflık raporları- uluslararası uygulamalar ve Türkiye. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, (1), 1-13.
- Esendemirli, E. (2013). Bağımsız denetimde kalite kontrol ve YMM'lere yönelik bir uygulama” *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, (2), 113.
- Güleç, Ö.F. (2019). *Denetimde seçme konular, bağımsız denetim uygulamaları ve kurumsal yönetim*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Gürol, B., Tüysüzoğlu, T. (2016). Türkiye’de kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar nezdinde bağımsız denetim yapan denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları üzerinde bir inceleme. *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, (47), 131-148.
- IAASB (2013). A framework for audit quality. Erişim adresi: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>
- IESBA Etik Kurallar, 2018
- IFAC (2006). Code of ethics for professional accountants. Erişim adresi: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ifac-code-ofethicsfor.pdf>
- IOSCO (2009). Transparency of firms that audit public companies consultation re technical
- Kapucugil, İ, A. (2007). *Kalite nedir hizmet kalitesi nedir kalite güvence kavramı*. 2. Türkiye Muhasebe Forumu. Faaliyetleri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi.
- Kavut, L ve Diğerleri. (2017). *Seçmeler*. İstanbul: İÜ İşletme Fakültesi Muhasebe Enstitüsü.
- KGK bağımsız denetçiler için etik kurallar 30256 sayılı Resmî Gazete, 2017.
- KGK Bağımsız denetçiler için etik kurallar standardı, 2019
- KGK Bağımsız denetim yönetmeliği, T.C. Resmî Gazete, 28509, 26 Aralık 2012.
- KGK Finansal raporlamaya ilişkin kavramsal çerçeve, 2018
- KKS-1. Kalite kontrol standardı- 1, T.C. Resmî Gazete, 28783, 2 Şubat 2013. Committee Of The International Organization Of Securities Commissions September 2009 Port.
- Knechel, W., Krishnan, R., Gopal, V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. ve Velury U., K. (2013). Audit quality: insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 32(1).
- Kobu, B. (2010). *Üretim yönetimi*. İstanbul: Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Liu, C., Berry, P.M., Dawson, T.P. ve Pearson, R.G., (2005). Selecting thresholds of occurrence in the prediction of species distribution. *Ecography* (28), 385- 393.
- Özer, M. (1997). *Denetim*, Ankara: Özkan Matbaacılık.
- PCAOB (2015). Concept release on audit quality indicators. Erişim adresi: https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf
- Selimoğlu, S. (2012). *Muhasebe denetimi ve mali analiz*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi.
- Sevim, Ş. ve Sarıca, E. (2017). *Şeffaflık raporlaması ve bağımsız denetim kalitesi*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Tritschler, J. (2013). *Audit quality: association between published reporting errors and audit firm characteristics*. Wiesbaden: Springer Gabler.
- Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye’de muhasebe denetimi geçmişten geleceğe. *Mali Çözüm Dergisi*, (95), 128.
- Yurdakul, H. (2005). *Bağımsız denetimde kalite kontrol ve Türkiye'deki uygulamaları*. Ankara: Gazi Kitabevi.

SUMMARY

Introduction

In this study, it has been tried to measure the quality of independent auditing based on the information presented in the transparency reports submitted by independent audit firms. In December 2012, independent audit companies conducting audits of Public Interest Institutions (PIE) were obliged to report their annual transparency reports to the Public Oversight Authority (KGK) and to publish them on their own websites. Thus, this study concentrates on quality attributes of auditing through using the transparency reports of audit companies.

Methodology

In the study, audit income is considered as a quality indicator and the effects of the factors associated with the quality of independent auditing on the independent audit income are examined. The data of this study were obtained from the 2017 2018-2019 transparency reports of the independent audit companies, which are available on the website of the Public Oversight Authority and published transparency reports. Multiple linear regression analysis and frequency analysis in SPSS program were used as analysis methods in the study. The number of partners, the number of key managers, the number of responsible auditors, the audit team, the number of PIE audits, the status of being included in the international network and the ownership of related audit firms of the independent audit companies have been determined as the variables associated with the quality of independent auditing. In addition, frequency tables and graphics were prepared using the frequency analysis method of the information that should be disclosed at a minimum level through examining 241 transparency reports covering the years 2017-2018-2019.

Findings and Conclusion

According to the results of the analysis, it has been determined that the variables of the number of partners and the number of key managers affect the independent audit quality negatively, the number of PIE audits and the status of being included in the audit network positively affect the independent audit quality, and the effect of other variables on the independent audit quality has changed over the years.

* It is seen that the number of partners of the independent audit companies has a negative effect on the quality of the audit. As the number of partners increases, audit income decreases. Therefore, the increase in the number of partners affects the audit quality negatively.

* It is seen that the number of key managers of independent audit companies has a negative effect on the quality of the audit. As the number of key managers increased, audit income decreased, thus auditing quality was adversely affected.

* It is seen that the number of PIE audits performed by independent audit companies has a significant and positive effect on audit quality. As PIE auditing increased, independent audit revenue, which is an indicator of audit quality, increased. Therefore, it is seen that the number of PIE audits positively affects the audit quality.

* The presence of independent audit revenues in an audit network seems to have a significant and positive effect on audit quality.

* There are many indicators of audit quality in the literature and this study only focuses on the audit quality from the transparency reports perspective.