

# KALİTE GÜVENCE MEKANİZMASI OLARAK ŞEFFAFLIK RAPORLARI: TÜRKİYE'DEKİ BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARINA YÖNELİK BİR ARAŞTIRMA\*

Doç. Dr. Duygu ANIL KESKİN\*\*

Arş. Gör. Ebubekir MOLLA AHMETOĞLU\*\*\*

YMM Güneri GÖZÜAÇIK\*\*\*\*

Makale Gönderim Tarihi : 04/02/2019 / Kabul Tarihi : 15/04/2019

## ÖZ

Bağımsız Denetim şirketlerinin kamuoyuna açıklanan şeffaflık raporlarıyla, denetimin kalitesinin artırılması amaç edinilmektedir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 26.12.2012 tarihli ve 28509 sayılı kanunla Resmi Gazete'de yayınlanmış ve Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlara (KAYİK) yönelik denetim faaliyetlerinde bulunan bağımsız denetim kuruluşlarına her yıl şeffaflık raporlarını açıklanması zorunluluğu getirilmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanması ve yayımlanması zorunlu olan şeffaflık raporlarında; şirketin hukuki yapısı, kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri, içinde bulunduğu denetim ağı, ilişkili denetim kuruluşları, organizasyon yapısı, kalite güvence sistemi, sürekli eğitim politikası, bağımsızlık ilkesine uyum, gelirlerin dağılımı, sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esasları, kalite kontrol sistemine yönelik bilgiler kamuoyu ile paylaşılmaktadır. Bu çalışmada KAYİK denetimi yapan denetim kuruluşlarının, 2017 yılına ilişkin şeffaflık raporları; bağımsızlık ilkesine uyum ve müşteri kabulü ve devamlılığına ilişkin belirlenen politika ve prosedürlerin etkinliği, gelirleri ve uluslar arası ağa üyelikleri açılarından incelenerek analiz edilmiştir.

**Anahtar Kelimeler:** Şeffaflık Raporları, Kalite Kontrol Standardı, Güvence, Müşteri Kabulü ve Devamlılığı, Bağımsızlık, Bağımsız Denetim Gelirleri

**Jel Code:** M42

\* Bu çalışma, XX. Türkiye Muhasebe Kongresinde (5-6 Ekim 2018, İstanbul) sunulan bildirinin gözden geçirilmiş ve genişletilmiş versiyonudur.

\*\* İstanbul Üniversitesi, İktisat Fakültesi, İşletme Bölümü, Muhasebe Anabilim Dalı, danil@istanbul.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-3069-0615>

\*\*\* İstanbul Üniversitesi, Para, Sermaye Piyasaları ve Finansal Kurumlar Bilim Dalı, ebubekirm@istanbul.edu.tr, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0003-2900-6580>

\*\*\*\* Doktora Öğrencisi, İşletme (İktisat) Anabilim Dalı, İstanbul Üniversitesi, gunerigozuacik@gmail.com, ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0002-1394-4655>

## The Transparency Reports as Quality Assurance Mechanism: A Research on Independent Auditing Firms in Turkey

### Abstract

Transparency reports released by the Independent Audit firms to the public aims to increase the quality of the audit. The Independent Auditing Regulation has been published in the Official Gazette dated 26.12.2012 and issued with 28509 law and independent audit institutions in audit activities related to Public Interest Institutions (PIEs) are required to publish transparency reports every year. In the transparency reports required to be prepared and published by independent auditing institutions information about; legal structure of the company, key managers and responsible auditors, the audit network they are member of, the relevant audit institutions, organizational structure, quality assurance system, continuous training policy, compliance with independence principle, distribution of incomes, pricing principles of responsible auditors and quality control system are shared with the public. In this study, the transparency reports for the year 2017 of the auditing firms performing PIEs audit have been analyzed in terms of effectiveness of policies and procedures about independence and acceptance and continuance of clients, revenues and networks.

**Keywords:** Transparency Report, Quality Control Standard, Assurance, Independence Acceptance and Continuance of Clients', Revenues from Audits

**Jel Code:** M42

## 1. GİRİŞ

2000'li yıllardan sonra yaşanan finansal krizlerin ve işletme skandallarının temelinde kalite çalışmalarının ve yönetim faaliyetlerinin yetersizliği yer almaktadır. Denetim kuruluşları için kamuoyuna kalite güvencesi sunmak meslek ve kamu açısından en önemli unsurlardan biridir. Bağımsız Denetim kuruluşlarının kamuoyuna açıklanan şeffaflık raporlarıyla, denetimin kalitesinin artırılması amaç edinilmektedir. Meslek etiği çerçevesinde denetim ve kalite kontrol standartlarına bağlı kalarak kuruluşların görevlerini yerine getirmesi veya getirecek politikalar geliştirmesi bu güvenceyi sağlamaya hizmet etmektedir. Denetim kalitesini yükseltmek adına yapılan düzenlemeler bu amacı sağlamayı hedeflemektedir. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşlarından kamu yararını ilgilendiren kuruluşları (KAYİK) denetleyen bağımsız denetim kuruluşlarının kalite güvence sistemi çerçevesinde beyanda bulunmaları istenmektedir. Yönetim faaliyetlerindeki yetersizliği azaltmaya yönelik tanımlanan kurumsal yönetim ilkeleri tüm işletme paydaşlarının hak ve sorumluluklarını tanımlamaktadır. Paydaşların ilişkilerini tanımlayan dört temel ilke hesap verebilirlik; sorumluluk; şeffaflık ve eşitliktir. “*Şeffaflık: Ticari sır niteliğinde ve henüz kamuya açıklanmamış bilgiler hariç olmak üzere şirket ile ilgili finansal ve finansal olmayan bilgilerin, zamanında, doğru, eksiksiz, anlaşılabilir, yorumlanabilir, düşük maliyetle kolay erişilebilir bir şekilde kamuya duyurulması yaklaşımıdır*” (SPK, Kurumsal Yönetim İlkeleri, 2003).

KGK, mikro düzeyde işletmelerde, makro düzeyde ekonomide kaliteyi artırmak için yetkilendirdiği bağımsız denetim kuruluşlarından, 26.12.2012 tarih ve 28509 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış Ba-

ğimsiz Denetim Yönetmeliği çerçevesinde KAYİK denetiminde bulunanların her yıl şeffaflık raporlarını açıklanması zorunluluğu getirilmiştir. KGK mevzuatında Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 36. maddesinde yer alan düzenlemeye 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 sitelerinde yayınlar.*” şeklinde tanımlanmaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşlarınca hazırlanması ve yayımlanması zorunlu olan şeffaflık raporlarında; şirketin hukuki yapısı, kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri, içinde bulunduğu denetim ağı, ilişkili denetim kuruluşları, organizasyon yapısı, kalite güvence sistemi, sürekli eğitim politikası, bağımsızlık ilkesine uyum, müşteri kabulü ve devamlılığı, gelirlerin dağılımı, sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esasları, kalite kontrol sistemine yönelik bilgiler kamuoyu ile paylaşılmaktadır. KGK, Sözleşme Bilgi Girişi Sisteminden (SBG) yapılan şeffaflık raporu bildirimleri üzerinde gözetim faaliyetleri yürütmektedir. Gözetim faaliyeti çerçevesinde, “Şeffaflık Raporu” bildirimlerinin yapılıp yapılmadığının kontrolü; “Şeffaflık Raporu” bildirimlerinin zamanında yapılıp yapılmadığının kontrolü; “Şeffaflık Raporlarının” denetim kuruluşlarının internet sitelerinde yayımlanıp yayımlanmadığının kontrolü; “Şeffaflık raporlarının” Yönetmeliğin 36. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen asgari bilgileri içerip içermediğinin kontrolü ve “Şeffaflık raporu” ile ilgili denetim kuruluşlarının diğer yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğinin kontrolü faaliyetleri yerine getirilmektedir. (KGK, 2016; 73-96)

KAYİK'lere yönelik denetim faaliyetlerinde bulunan bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporunu hazırlamaması, KGK'ya bildirmemesi ya da yayımlayarak kamuoyuna açıklamaması şirketin güvenini ve itibarını riske atabileceği gibi, uyarı gibi bir takım yaptırımlara da kapı aralamaktadır.

Türkiye'de şeffaflık raporunun KGK'ya bildirilmesi ve internet sitesinde yayınlaması uygulaması Bağımsız Denetim Yönetmeliği ile zorunlu hale getirilmiştir. Diğer ülke uygulamalarına bakıldığında; Avustralya'da, yatırımcılara güven, denetim kalitesinin artırılması, etkin ve verimli işleyiş gerekçe gösterilerek 2013 yılında yapılan düzenlemeyle, İngiltere'de ise, AB Parlamentosu 17 Mayıs 2006 tarihli direktifine istinaden şeffaflık raporları yayınlanması zorunlu hale getirilmiştir. ABD ve Kanada'da ise şeffaflık raporu yayınlanmasını zorunlu tutulmazken, bir takım tavsiye kararlar sunulmaktadır. (The US Treasury Advisory Committee 2008).

Bu çalışmada amaç, 2017 yılında KAYİK denetimi yapan denetim kuruluşlarının yayınladıkları şeffaflık raporlarında; bu kuruluşların bağımsızlık ilkesine uyum; müşteri kabulü ve devamlılığı; bağımsız denetimden elde edilen gelir ve toplam gelir içindeki oranı ve uluslararası denetim ağına üyelik açısından tespitte bulunmak ve belirlenen çeşitli kriterler açısından mukayeseli olarak analiz etmektir.

## 2. Literatür

Denetim firmalarının kamuoyuna açıklanan şeffaflık raporları, denetimin kalitesini artırma amacı taşımakta ve dolayısıyla denetim piyasasında yer alan diğer rakiplerden ayrılmak için etkili bir araç olarak kullanılabilir (Deumes vd. 2012). Bağımsız denetim firmalarının şeffaflık raporlarını analiz eden bir takım çalışmalar literatürde yer almaktadır. Fu vd., Avustralya'da faaliyet gösteren 21 denetim firmasına ilişkin 2013 yılında ilk kez yayınlanan şeffaflık raporlarını incelemiştir. Çalışmada, firmaların

raporlarında minimum açıklama gereksinimlerinin sağlandığı ancak denetim kalitesini etkileyecek farklılıklar olduğu sonucuna varılmıştır. Bu farklılıklar özellikle; iç kalite kontrol sistemleri, bağımsızlık uygulamaları, sürekli eğitim ve ortakların ücret planları alanlarında yoğunlaşmaktadır. (Fu vd. 2015) Şeffaflık raporlarının denetçi bağımsızlığı üzerindeki etkisinin araştırıldığı bir başka çalışmada Pott, şeffaflık raporu yayınlanmasının bir zorunluluk ya da gönüllülük esasına bağlı olup olmaması ya da raporun denetlenip denetlenmemesi gibi kriterler önem arz etmemektedir. Denetçiler, şeffaflık raporunu müşterilerle iletişim kurmak için bir araç olarak görmemekte aksine, yerine getirilmesi gereken bir yükümlülük olarak görmektedir. (Pott 2008) Erdoğan ve Solak, dört büyük bağımsız denetim firması ve diğer bağımsız denetim firmalarının şeffaflık raporlarını karşılaştırarak, dört büyük denetim firmasının Türkiye'deki bağımsız denetim üzerindeki etkisi incelemiştir. Çalışmada, Türkiye'de bağımsız denetimin, İstanbul merkez olmak üzere büyük şehirlerde kümelendiği, bağımsız denetim çalışmalarının ve büyük ölçekli firmaların denetlenmesinin genellikle dört büyük bağımsız denetim firması tarafından yapıldığı sonucuna ulaşılmıştır (Erdoğan ve Solak, 2016; 175-195). Taç ve Gümrah, Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının şeffaflık raporlarını, sürekli eğitim politikaları çerçevesinde değerlendirmiş ve 2014 yılına ait, KGK web sitesinde yayınlanmış olan 69 adet bağımsız denetim kuruluşuna ait şeffaflık raporlarıyla analizler yapmıştır. Çalışmanın sonucunda, bağımsız denetim firmalarının şeffaflık raporlarında eğitim faaliyetlerinin konuları, sürelerinin ve katılımcı bilgilerinin yer almasının zorunlu olmasına rağmen söz konusu bilgilere şeffaflık raporlarında oldukça düşük yer verildiği bulgusuna ulaşmışlardır (Taç ve Gümrah 2016; 419). Erdoğan ve Kutay, Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin bağımsız denetimden elde ettikleri gelirleri bağımsız denetimin kalitesiyle ilişkilendirerek denetim şirketlerinin karakteristiklerinin etkisini incelemiştir. 2013 yılına ait şeffaflık raporlarından elde edilen veriler derlenmiş ve denetim şirketlerinin büyüklük ölçütleri olarak uluslararası ağlara dahil olma durumları ve tecrübe düzeyleri bağımsız denetimin kalitesiyle ilişkilendirilen denetim şirketi karakteristikleri olarak belirlenmiştir. Çalışmanın sonuçlarına göre denetimi yapılan KAYİK sayısı gibi bazı karakteristik özelliklerin bağımsız denetim gelirleri üzerinde pozitif etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Sermaye gibi, diğer karakteristiklerin ise bağımsız denetim gelirleri üzerinde hiçbir etki oluşturmadığı tespit edilmiştir (Erdoğan S. ve Kutay N. 2016:105). Dört büyük bağımsız denetim kuruluşunun, üç farklı kıtadan beş ülkede yayımladığı 2015-2016 yılına ait 20 şeffaflık raporları Gürol ve Tüysüzoğlu tarafından incelenmiş ve şeffaflık raporlarında açıklanan ve kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılayacağı ve karar almalarını kolaylaştıracağı düşünülen 25 iyi uygulama örneği belirlenmiştir. İyi uygulama örneklerinin, Türkiye'de yayımlanan şeffaflık raporlarında en düşük seviyede bulunduğu görülmüş ve belirlenen iyi uygulama örneklerini sağlama konusunda İngiltere'nin diğer ülkelerin önünde yer aldığı sonucuna ulaşılmıştır (Gürol B. ve Tüysüzoğlu T: 2017). Sarıca, Türkiye'de faaliyette bulunan ve Kamu Gözetimi Kurumundan bağımsız denetim yetkisi alan 28 denetim kuruluşunun 2014 yılı şeffaflık raporlarından elde edilen bilgileri değerlendirmiş ve denetim kalite notları belirlemiştir. 80 adet denetim kuruluşundan, denetim gelirleri yüksek olan 28 tanesinin Şeffaflık raporu veri derleme formu esas alınarak derecelendirilmiş ve dereceleme sonucunda alınan notlara göre 18 tanesi <40, 9 tanesi 41-60, 1 tanesi 61-80 puan almış ve 81-100 puan alan çıkmamıştır (Sarıca E. 2016: 1-242). Kaya, yaptığı çalışmada, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrolarında yer alan toplam denetçi sayısını etkileyen değişkenleri tespit etmeyi amaçlamıştır. 2015 yılında KAYİK denetimi yapmakla yetkilendirilmiş 70 bağımsız denetim şirketinin hazırladıkları şeffaflık raporlarından elde edilen verileri kullanmışlardır. Çalışmada bağımlı değişken olarak denetim kadrosu büyüklüğü; bağımsız de-

ğişkenler olarak da toplam gelir, toplam sermaye, ortak sayısı, uluslararası denetim ağına dahil olma ve şirket yaşı kullanılmıştır. Yapılan analizler sonucunda denetim kadrosunda yer alan denetçi sayısının denetim şirketlerinin toplam gelir ve ortak sayısının artmasına bağlı olarak arttığı, ancak toplam sermaye, uluslararası denetim ağına dahil olma ve şirket yaşı değişkenlerinin denetim şirketlerinde çalışan denetçi sayısı üzerinde bir etki oluşturmadığı saptanmıştır (Kaya, 2017).

### **3. Kalite Güvence Sistemi Kapsamında Bağımsızlık, Müşteri İlişkisi, Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi**

Bağımsız denetim kuruluşları, Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) kapsamında kalite kontrol sistemi kurmak zorundadırlar. Kuruluşta bu kalite sisteminden sorumlu bir denetçi lider olmalıdır. Kalite sistemi yedi unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar; Liderlik sorumlulukları, Etik İlkeler, Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi, İnsan Kaynakları, Denetimin Yürütülmesi, Belgelendirme ve İzlemedir. Bağımsız denetim kuruluşları bu unsurlara ilişkin politika ve prosedürleri belirlemek zorunda olup, yayınladıkları şeffaflık raporlarında bu politika ve prosedürlere ilişkin beyanları yer almaktadır.

Çalışmada, Türkiye'deki bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarında beyan ettikleri bağımsızlığa uyuma, müşteri kabulüne ve devamlılığına ilişkin belirledikleri politika ve prosedürlerin etkinliği, bağımsız denetimden elde ettikleri gelirin tutarı ve diğer gelirlere oranı ve uluslararası ağına üyelik durumu tespit edilerek ortaya koyulmaktadır. Aynı zamanda çalışmada, uluslararası ağına üyelik durumu ve bağımsız denetimden elde edilen gelirle ilişkilendirilerek mukayeseli olarak incelenen alanlar ise şunlardır:

- Bağımsızlık ilkesine uyum düzeyi,
- Kalite kontrol açısından müşteri kabulü ve devamlılığına ilişkin politika ve prosedürler

#### **3.1 Bağımsızlık İlkesine Uyum Düzeyi**

Meslek mensuplarının uyması gereken etik ilkelerden bir tanesi de bağımsızlıktır. Bağımsız denetim yönetmeliği Madde 22'de bağımsızlık, esasta ve şeklen bağımsızlık olarak ikiye ayrılmıştır. Esasta bağımsızlık; denetçinin dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilik içinde hareket etmesini teminen, mesleki muhakemesini olumsuz etkileyebilecek tesirlerden arı olarak görüş açıklaması olarak tanımlanmaktadır. Şeklen bağımsızlık ise; denetim kuruluşunun, denetçinin veya bir denetim ekibi üyesinin; konuya ilişkin tüm durum ve gerçekleri değerlendiren makul ve bilgi sahibi üçüncü kişilerde, dürüstlük, tarafsızlık ve mesleki şüphecilikten ödün verdiği intibamı oluşturabilecek durum ve davranışlardan sakınma olarak ifade edilmektedir.

Etik değerlerden yoksun olma durumunda bireysel çıkarlar ön plana çıkmakta ve amaçtan sapmalar meydana gelmektedir. Bağımsızlığın etik ilkelerle sıkı sıkıya bağlı olması anlayışı içerisinde, toplumsal çıkarların gözetilmesi daha olasıdır. Böylelikle bağımsızlık ve etik ihlallerinin önüne geçilmiş olur (Demir ve Çiftçi, 2016).

Bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarında yer vermesi gereken bilgilerden biri olan bağımsızlık ve bağımsızlığa uyumun, 6102 sayılı Kanun'un ilgili hükümleri ile Bağımsız Denetim Yönetme-

liği'nin 22'nci maddesi, Türkiye Bağımsız Denetim Standartları (BDS) ilgili etik hükümler kapsamı ve diğer düzenleyici Kurul ve Kurumların düzenlemelerine uygunluğun sağlanması hususundaki gözden geçirmelerin yeterli ölçüde, nitelikte ve zamanında gerçekleştirildiğine, denetçi ve sorumlu denetçilerin bağımsızlık beyanlarının BDS'lere uygun olarak alındığına ve gerçek durumu yansıttığına ilişkin teyidi kapsar. Ayrıca aynı yönetmelikte bağımsızlık ilkesinin tanımında, denetçi ve denetim firmalarının; "denetimi gerçekleştirilen işletmeden bağımsız ve tarafsız olması, işletmenin karar alma süreçlerine katılmaması ve bağımsızlıklarını ortadan kaldıracabilecek özel hallerin bulunmaması" ifadeleri yer almaktadır (KKG, 2012).

KKS 1 paragraf 21'e göre denetim şiketi, etik hükümler uyarınca kendisinin, personelinin ve -varsa- bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin bağımsızlıklarının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur. Söz konusu politika ve prosedürler denetim şirketinin; (a) bağımsızlık hükümlerini personeline ve -varsa- bu hükümlere tabi olan diğer kişilere bildirmesini, (b) bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan durumları ve ilişkileri tespit etmesini ve değerlendirmesini, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemleri almasını veya uygun görülmesi ve mevzuatın izin vermesi durumunda denetimden çekilmesini mümkün kılar.

KKS 1 paragraf 22 uyarınca ise personel, bağımsızlığa tehdit oluşturan durumları ve ilişkileri uygun adımların atılabilmesi için denetim şirketine derh l bildirir, ilgili bilgiler toplanır ve uygun personele iletilir. Ayrıca denetim şiketi, bağımsızlığa yönelik kabul edilebilir düzeyde olmadığı tespit edilen tehditlere karşı uygun adımları atabilir.

KKS 1 paragraf 23 uyarınca denetim şiketi, bağımsızlık hükümlerinin ihlalinden haberdar edilmesi hususunda makul güvence sağlayacak ve özellikle yakınlık ve kişisel çıkar tehditlerinin tespitine ve  nlenmesine yönelik politika ve prosedürler oluşturur. Aynı zamanda bağımsız denetimlerde sorumlu denetçinin önceden belirlenmiş süre (normalde yedi yıldan fazla olmayan) sonunda rotasyona tabi tutulmasını gerektirir.

Ayrıca, KKS 1 paragraf 24 ilgili etik hükümler uyarınca, denetim şiketi, bağımsız olması gereken tüm personelinden her bir denetimden önce ve her h l k rda yılda en az bir kez, bağımsızlık politika ve prosedürlere uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt alır.

Denetim şiketi KKS 1 paragraf 25 gereğince, (a) aynı kıdemli personelin bir güvence denetiminde uzun süre görev aldığı durumlarda yakınlık tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemler alınmasına gerek olup olmadığının belirlenmesi için kıstaslar içeren ve (b) kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinde, belirlenmiş bir süre sonunda sorumlu denetçinin, denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin ve varsa rotasyon hükümlerine tabi diğer kişilerin etik hükümlere uygun olarak rotasyonunu zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturma sorumluluğu tanımlanmaktadır.

### **3.2 Müşteri İlişkisinin, Denetim Sözleşmesinin Kabulü ile Devamlılığına İlişkin Belirlenen Politika ve Prosedürlerin Etkinliği**

Denetim sürecinin ilk aşamasını oluşturan, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi, denetim şirketinin, kalite kontrol sisteminin bir unsuru olarak KKS 1'de yer almaktadır.

Denetim şirketince, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü veya mevcut müşteriyle devam edilmesine yönelik olarak, önceden öğrenmiş olması hâlinde bu denetimi reddetmesine sebep olabilecek bilgileri edindiği durumları ele alan, denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine ilişkin kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturulmalıdır.

KKS 1 paragraf 26 uyarınca; denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olmak, zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kabiliyete sahip olmak ve etik hükümlere uygunluk sağlayabilmek, müşterinin dürüstlüğüne değerlendirmiş olmak ve dürüst olmadığı sonucuna varılmasına sebep olacak herhangi bir bilgiye sahip olmamak durumuna yöneliktir.

Ayrıca KKS 1 paragraf 27’ de belirlenen politika ve prosedürler denetim şirketinin, (a) yeni bir müşteriyle denetim ilişkisi kurmadan önce, mevcut bir müşteriye denetim hizmeti vermeye devam edip etmeme kararı verirken ve - Mevcut bir müşteriden yeni bir denetim işini kabul edip etmemeyi değerlendirirken, şartlara göre gerekli gördüğü her türlü bilgiyi elde etmesini (b) yeni veya mevcut bir müşteriye sunulacak bir denetimin kabul aşamasında muhtemel bir çıkar çatışmasının tespiti hâlinde, söz konusu denetimi kabul etmenin uygun olup olmayacağına karar vermesini, (c) tespit edilmiş sorunlara rağmen müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulüne veya devam ettirilmesine karar vermesi hâlinde, sorunların nasıl çözüldüğünü belgelendirmesini zorunlu kılacak şekilde olmalıdır.

KKS 1 paragraf 28’de ise, denetim şirketinin, bir denetime veya müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine yönelik olarak, önceden öğrenmiş olması hâlinde bu denetimi reddetmesine, çekilmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edindiği durumları ele alan politika ve prosedürler oluşturmasını ifade etmektedir.

Çalışmada KKS 1 hükümleri gereğince bağımsızlığa uyuma ve müşteri kabulü ve devamlılığına ilişkin bağımsız denetim kuruluşlarında belirlenen ve şeffaflık raporlarında beyan edilen politika ve prosedürler incelenmiş ve etkinliğine ilişkin analiz yapılmıştır.

#### **4. Metodoloji ve Yöntem**

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

Çalışmada, Türkiye’de faaliyet gösteren ve KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarının belirli alanlarının yapısı incelenerek etkinlik düzeyi ortaya koyulmakta ve bulgular mukayeseli analiz edilmektedir. Denetim kuruluşuna ilişkin belirli alanlara ilişkin asgari bir takım bilgilerin şeffaflık raporlarında var olup olmadığı, bilgilerin yeterli düzeyde açıklama gücüne sahip olup olmadığı ve Türkiye’deki bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerine ve denetim ağına üyeliklerine ait bilgilerin tespiti ile unsurlar arasındaki ilişkinin anlamlılığını değerlendirmek amacıyla bu çalışma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada şeffaflık raporlarında yer alan, bağımsızlık ilkesine uyum düzeyi, kalite kontrol açısından müşteri kabulü ve devamlılığı, uluslararası ağa üyelik durumu ve bağımsız denetimden elde edilen gelir analiz edilecek alanlar olarak belirlenmiştir. İncelenen raporlarda yer alan bilgilere yönelik içerik analizi gerçekleştirilerek, açıklamalardaki bilgilerin uyum düzeyi, asgari ölçüde açıklama gücüne sahip olup olmadığı, açıklamaların yeterli görülüp görülmediğine dair incelemeler neticesinde belirli derecelendirmelerle sınıflandırma yapılmıştır (bknz. Tablo 1).

**Tablo 1.** Raporlarda İncelenen Alanların Derecelendirme Ölçütleri

**GÜÇLÜ:** Bu ifade ile şirketlerin yayınlanan şeffaflık raporlarında incelenen alanlara yönelik yeterli ölçüde net bilgilendirmelerin ve açıklamaların yapıldığı; KKS 1’de verilen kriterlere göre açıklamaların tam ve uyumlu bir şekilde raporlarda yer aldığı belirtilmektedir.

**KISMEN VAR (ORTA):** Bu ifade ile şirketlerin yayınlanan şeffaflık raporlarında yer alan bilgilendirme ve açıklamalarının, KKS 1’de verilen kriterlerle uyduğu ancak yukarıdaki güçlü ifadesi kadar ayrıntılı ve net tanımlamaların bulunmadığı ifade edilmektedir.

**ZAYIF VAR:** Bu ifade ile şirketlerin yayınlanan şeffaflık raporlarında yer alan bilgilendirme ve açıklamalarının, yeterli düzeyde olmadığı, tek bir cümle ile ya da çok belirsiz şekilde ifade edildiğine dair tespitlerin olduğu belirtilmektedir.

**YOK:** Bu ifade ile şirketlerin, KKS 1’de verilen kriterlerle şeffaflık raporlarında açıklaması gereken bilgilendirme ve açıklamalarına, hiçbir şekilde raporlarında yer verilmediği belirtilmektedir.

**RAPOR YOK:** Bu ifade ile KGK’da şeffaflık raporu listesinde yer almakta olan şirketlerin karşısında rapor tanımlanmış ancak içeriğe girildiğinde rapora ya ulaşılamamış ya da KAYİK denetimi yapmadığı için rapor hazırlama sorumluluğu olmadığı ifade edilmiştir. Rapora ulaşılamayan ilgili şirketlerin sitesi ayrıca incelenmiş ve rapor bulunamamıştır.

#### 4.2 Araştırmanın Evreni ve Veri Toplama

Araştırmanın evrenini, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlara (KAYİK) yönelik denetim faaliyetlerinde bulunan bağımsız denetim kuruluşlarının Bağımsız Denetim Yönetmeliği gereğince her yıl yayımlamak zorunda olduğu şeffaflık raporları oluşturmaktadır.

Çalışma kapsamında, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK)’nın web sitesinde 124 tane şirket liste halinde yayımlanmış ve 2017 yılına ait kamuoyuna açıklanan şeffaflık raporları incelenerek, çalışmanın amacı kapsamında belirtilen alanlara yönelik içerik analizi yapılmış ve bu analize yönelik derecelendirme ile veriler elde edilmiştir.

#### 4.3 Araştırmanın Sınırlılığı

Çalışma esnasında, 2018 yılına ait şeffaflık raporları henüz yayınlanmamıştır. Bu nedenle; raporların yayınlandığı en yakın tarih olan 2017 yılı raporlarıyla çalışma sınırlandırılmıştır. Ayrıca, KAYİK denetimi yapmaya yetkilendirilmiş ve KGK’nın 2017 yılı şeffaflık raporu listesinde yer alan 124 şirketin 38 tanesinin raporuna, 31 tanesinin 2017 yılında KAYİK denetimi yapmaması ve 7 tanesinin ise elektronik ortamda raporlarına ait veri yayınlamaması sebebiyle ulaşılamamıştır.

Bu durumda, analizde yer alan 86 şirket dışında diğer şirketlerin raporları analize dahil edilememiştir.

#### 4.4 Bulgular

Analiz sonucunda erişilebilen 86 adet rapora ilişkin derecelendirmelerin sayısal dökümü verilmiştir.

##### 4.4.1 Bağımsızlık İlkesine Uyum Düzeyi

Analiz sonucunda erişilebilen 86 adet rapor aşağıdaki Tablo.2’de gösterildiği gibi üç farklı derecelendirme ölçütüne göre değerlendirilmiştir. Buna göre 86 şirkete ilişkin KKS 1’de belirtilen açıklamalar doğrultusunda incelenen şeffaflık raporlarının; 24 tanesi bağımsızlık ilkesine uyum açısından oldukça açıklayıcı, detaylı ve uygulamaya yönelik net ifadeler taşıırken, 51 tanesi bu açıklamalara çok kısaca yer verilen ifadeler taşımakta ya da bazı başlıklara hiç değinilmemektedir. 11 tanesinde ise bağımsızlık ile ilgili bölümler çok kısa tutulmakta ve birçok kritere hiç değinilmemekte veya birer cümle ile yer verilmektedir.

**Tablo 2.** Şeffaflık Raporu, Bağımsızlık İlkesi Uyumu Derecelendirmesi

	Güçlü	%	Orta	%	Zayıf Var	%	Toplam	%
<b>Bağımsızlık İlkesine Uyum Düzeyi</b>	24	27%	51	60%	11	13%	86	100

Çalışma kapsamında analize tabi tutulan 86 adet bağımsız denetim şirketi raporunun tamamında bağımsızlık ilkesine uyum çerçevesinde yılda en az bir kez bağımsızlık ilkesinin ihlaline yönelik yazılı taahhüt alındığı açıklama paragrafı ile belirtilmiştir.

##### 4.4.2 Müşteri İlişkisinin Kabulü ve Devamlılığına İlişkin Belirlenen Politika Ve Prosedürlerin Etkinliği

KKS 1 A20 paragrafında denetim şirketinin müşteri kabulü sürecinde bilgi edindiği kaynaklar;

- Etik hükümlere uygun olarak mevcut veya önceki muhasebe ve denetim hizmetlerini sağlayanlarla kurulan her türlü iletişim ve diğer üçüncü taraflarla yapılan görüşmeler
- Bankacılar, hukuk müşavirleri ve aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler gibi üçüncü taraflardan veya diğer denetim şirketi personelinin toplanan bilgiler
- İlgili veri tabanlarında yapılacak arka plan araştırmaları olarak yer almaktadır.

Denetim şirketlerinin bilgi kaynaklarına yönelik açıklamaların şirket raporlarının %66’sında hiçbir şekilde yer almadığı buna karşın sadece şirket raporlarının %34’ünde yer aldığı görülmektedir. Bu du-

rumda şirketlerin; bankacılar, hukuk müşavirleri ve aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler gibi üçüncü taraflardan bilgi toplayacağı yönündeki prosedüre ilişkin tercihin uygulamada kısıtlı olarak yer aldığı göze çarpmaktadır. Denetimden çekilme veya denetimden ve müşteri ilişkisinden birlikte çekilmeye ilişkin politika ve prosedürlere dair (A22 paragrafı) açıklamalar, şirketlerin şeffaflık raporlarının yüzde 70 ile büyük çoğunluğunda yer almamakta ya da az yer almakta iken, yüzde 30’ünde yeterli düzeyde ve uyumlu bir şekilde açıklamaların yapıldığı görülmektedir. Bu durumda, şirketler tarafından denetimden çekilmeye yönelik prosedürlerin ön plana çıkarılmadığı anlaşılmaktadır. Ayrıca, incelenen paragraflardan birisi olan, “Müşteri İlişkisinin Devam Ettirilmesine” yönelik paragraf (A21) şeffaflık raporlarının genelinde en çok vurgulanan açıklamaların başında gelmektedir.

**Tablo 3.** Şeffaflık Raporu, Müşteri Kabulü ve Devamlılığı Derece Sayıları

	Denetim şirketinin kendi uygunluğu Yeterlik, Beceri, Kapasite ve Kaynaklar	Müşterinin dürüstlüğü	Denetim şirketinin istihbarat kaynakları	Müşteri İlişkisinin Devam Ettirilmesi	Denetimden çekilme
	(A18)	(A19)	(A20)	(A21)	(A22)
Güçlü	20	14	5	12	13
Kısmen Var	12	18	7	14	14
Zayıf Var	33	35	17	41	25
Yok	21	19	57	19	34
<b>Toplam</b>	<b>86</b>	<b>86</b>	<b>86</b>	<b>86</b>	<b>86</b>

#### 4.4.3 Bağımsız Denetim Faaliyetinden Elde Edilen Gelir/Toplam Gelir (%) ve Uluslararası Ağa Üyelik Durumu

Şeffaflık raporunda yer alan bağımsız denetim kuruluşlarının elde ettiği gelirlere yönelik finansal bilgilerinin sunulması ile bağımsız denetim faaliyetleri gelirlerinin diğer finansal faaliyetlere göre ağırlığı hakkında bilgi vermektedir. Çalışma da, şeffaflık raporları incelenen şirketlerin %60’ının uluslararası ağa üye oldukları tespit edilmiştir.

**Tablo 4.** Şeffaflık Raporu, Müşteri Kabulü ve Devamlılığı Derece Sayıları

<b>Bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin toplam gelirlere oranı (%)</b>		(0-25)	(25-50)	(50-75)	(75-100)	Toplam
Uluslararası Ağa Üyelik	Evet	20	7	11	13	51
	Hayır	4	6	11	14	35
	<b>Toplam</b>	<b>26</b>	<b>13</b>	<b>22</b>	<b>27</b>	<b>86</b>

Bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin toplam gelirlere oranı incelendiğinde; %(0-25) gelir diliminde, uluslararası ağa üye olan şirketlerin sayıca daha fazla olduğu gözlenmektedir. Bağımsız denetimden elde edilen gelirlerin, toplam gelir içinde %50 ve daha fazlasına sahip olan 49 adet şirketin 24 tanesi ise uluslararası ağa üye durumundadır. Elde edilen veriler incelendiğinde, uluslararası ağa üye durumda olan şirketlerin bağımsız denetim faaliyetlerinden elde ettikleri gelirlere göre her ne kadar büyük çoğunluğu %(0-25) gelir diliminde yer alsa da, söz konusu ağlara üye olan şirketlere göre sayısında farklılık gözlenmemektedir. Bağımsız denetim gelirleri düşük olan işletmeler, bağımsız denetim alanında faaliyet gösteren nisbi olarak küçük şirketlerdir. Bu şirketlerin uluslararası ağa üye olması elde edilebilecekleri itibar, deneyim, güvene ilişkin intibaa ve bilgi birikiminin denetim hizmetinin pazarlanmasında önemli bir rol oynayabileceğini düşündürmektedir.

Tablo 5'te bağımsız denetim şirketlerinden şeffaflık raporu yayınlananların 30 tanesinin, 2017 yılında bağımsız denetimden elde ettikleri gelir ve toplam gelir içerisindeki oranını gösteren veriler yer almaktadır. Veriler incelendiğinde özellikle Big Four veya dört büyükler olarak adlandırılan bağımsız denetim kuruluşlarının diğer denetim kuruluşlarına göre çok büyük oranda bağımsız denetimden gelir elde ettikleri tespit edilmektedir. 10 milyon TL. nin üzerinde gelir elde eden şirketlerin toplamı 7 adettir. Bir şirket hariç tümünde bağımsız denetimden elde edilen gelirin toplam gelir içerisindeki payı % 50'nin üzerindedir. 3 milyon ve üzerinde gelir elde eden toplam şirket sayısı 10'dur.

**Tablo 5.** Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Gelirleri

<b>Bağımsız Denetim Kuruluşları</b>	<b>Bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelir</b> <b>2017</b>	<b>Bağımsız denetim faaliyetinden elde edilen gelir/ Toplam gelir (%)</b> <b>2017</b>
PWC Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	90 352 256	74
DRT Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	86 436 000	65
KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	76 100 740	58

Güney Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	67 032 000	79
Eren Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	11 413 550	50
Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri AŞ	11 211 000	24
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	10 302 412	89
Denge Bağımsız Denetim SMMM AŞ	10 283 670	88
BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık AŞ	5 729 303	85
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim AŞ	3 722 538	69
Engin Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	3 318 627	40
Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	2 040 460	96
Ak Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	2 011 485	79
HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim AŞ	1 916 083	100
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim AŞ	1 908 108	65
As Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	1 652 350	16
Consulta Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	1 595 805	23
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim AŞ	1 585 942	95
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM AŞ	1 549 385	82
Yeditepe Bağımsız Denetim AŞ	1 502 806	90
İrfan Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	1 482 849	79
Mercek Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	1 419 244	55
AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	1 341 120	70
Arılar Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	1 242 627	30
Universal Bağımsız Denetim AŞ	1 092 170	98
Ulusal Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	1 078 615	23
Rehber Bağımsız Denetim ve YMM AŞ	1 057 985	33
Aday Bağımsız Denetim ve SMMM AŞ	1 057 264	23
Birleşik Uzmanlar YMM ve Bağımsız Denetim AŞ	1 041 344	15
Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM AŞ	958 238	92

#### 4.4.4 Gelir, Bağımsızlık İlkesi ve Müşteri Kabulü ve Devamlılığı İlişkisi

Bağımsız denetimden elde ettiği gelirin toplam gelir içindeki payı %50 ve fazlası olan şirketlerin %65'i bağımsızlık ilkesini güçlü bir şekilde raporlarında vurgulamışlardır. Yüzde 56'sı ise müşteri kabulü ve devamlılığı alanına yönelik yeterli düzeyde ve tutarlı açıklamalarda bulunmuşlardır. Müşteri kabulü ve devamlılığı ve bağımsızlık ilkesine uyum düzeyine yönelik yeterli düzeyde açıklama yapan ve bağımsız denetimden elde ettiği gelirlerinin, toplam gelir içindeki payı %50 ve fazlası olan şirket yüzdesi 56'dır. Uluslararası ağa üye fakat Müşteri kabulü ve devamlılığına yönelik açıklamaları yetersiz ve tutarsız olan şirketlerin oranı % 68'dir. Bağımsızlık ilkesine yönelik yetersiz açıklamalara sahip şirketlerin payı ise yüzde 50'dir. Tablo 6'da, Uluslararası ağa üyelik durumu ile bağımsız denetimden elde edilen gelir yüzdesi, bağımsızlık ilkesi uyum düzeyi ve müşteri ilişkisinin-hizmetlerin kabulü ve devamlılığı, Tablo 1'de yer alan derecelendirmeler baz alınarak puanlanmıştır.

**Tablo.6:** Kriterlerin Puanlama Esasına Göre Değerlendirilmesi

Puanlama Tablosu	İşletme Sayısı	Müşteri Kabul ve Devamlılığı (ortalama)	Bağımsızlık İlkesi Uyum Düzeyi	Gelir (%)	
Uluslararası Ağa Üyelik Durumu	<b>Evet</b>	51	2,03	3,15	46,50%
	<b>Hayır</b>	35	2,36	3,08	63,50%
	<b>Toplam</b>	86	2,16	3,12	53,22%

*Puanlama: Güçlü: 4, Kısmen Var: 3, Zayıf Var: 2, Yok: 1*

Tüm düzeylerin puan ortalaması incelendiğinde bağımsızlık ilkesi uyum düzeyi ortalamasının, uluslararası ağa üyelik durumu fark etmeksizin yüksek olduğu gözlenmektedir. Uluslararası ağa üye olan şirketlerin bağımsız denetimden elde ettiği gelir ortalamasının, puanlama yapıldığında, yüzde 47 ile ağa üyeliği olmayan şirketlere göre daha az olduğu görülmektedir. Müşteri kabulü ve devamlılığı ile bağımsız denetimden elde edilen gelir ortalaması, uluslararası ağa üye olmayan şirketlerde daha yüksek oranda iken, bağımsızlık ilkesi uyum düzeyi daha düşük orana sahiptir.

#### 5. Sonuç ve Değerlendirme

Denetim kuruluşları için kamuoyuna kalite güvencesi sunmak meslek ve kamu açısından en önemli unsurlardan biridir. Bu kapsamda yayınlanan kalite kontrol standartlarına uyum kalite güvencesini sağlama konusundaki önemli bir araçtır. Bağımsız Denetim kuruluşlarının kamuoyuna açıklanan şeffaflık raporlarıyla, denetimin kalitesinin artırılması amaç edinilmektedir.

Bu çalışma ile öncelikle Kalite Kontrol Standardı 1'de incelemeye konu alanlarla ilgili maddelere yer verilmiştir. Daha sonra da bu standartlara uyumla ilgili KAYİK denetimi yapan denetim kuruluşlarının 2017 yılına ilişkin şeffaflık raporları incelenmiştir. Kalite kontrol sisteminin unsurları kapsamında müş-

teri kabul ve devamlılığı kısmının açıklanma düzeyi ve bağımsızlık ilkesine uyum hususunda yapılan açıklamalar; uluslararası ağa üyelik durumu ve bağımsız denetimden elde edilen gelirle ilişkilendirilerek, kalite kontrol sisteminin etkinliği açısından incelenerek KKS 1’de belirtilen açıklamalar doğrultusunda mukayeseli olarak analiz edilmiştir.

Elde edilen sonuçlara göre, KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşlarının %60’ı uluslararası ağa üyedir. Bu durum, uluslararası düzeyde geçerli standart kural ve uygulamaların benimsenmeye çalışıldığının güçlü bir göstergesidir.

Müşteri kabulü ve devamlılığı başlığı altında yer alan, denetim şirketinin istihbarat kaynakları ve denetimden çekilme süreçleri, Türkiye’de faaliyet gösteren KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında oldukça az değinilmiştir. Bu durumun aksine, müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine yönelik süreç şeffaflık raporlarının genelinde vurgulanmıştır.

Bağımsızlık ilkesine uyum açısından, tüm düzeylerin puan ortalaması incelendiğinde ve raporların derecelendirme sayılarına bakıldığında, uluslararası ağa üyelik durumu ve gelir durumu fark etmeksizin, bağımsızlık ilkesine ilişkin açıklamaların şeffaflık raporlarında ayrıntılı ve yeterli düzeyde olmadığı görülmüştür. Buna karşın, bağımsızlık ilkesine uyum düzeyinin genel ortalamaların altında yer almadığı görülmektedir. Bağımsızlık ilkesi uyum düzeyi genel puanlama durumuna göre, müşteri kabul ve devamlılığı ile karşılaştırıldığında ise daha yüksek puanlamaya sahip olduğu görülmektedir.

Raporu incelenen şirketlerin tamamında bağımsızlık ilkesine uyum çerçevesinde yılda en az bir kez bağımsızlık ilkesinin ihlaline yönelik yazılı taahhüt alındığı açıklama paragrafı ile belirtilmiştir.

Sürdürülebilir bir denetim modelinin oluşturulabilmesi için uluslararası ağlara uyum sağlamak, özellikle son yıllarda yaşanan hızlı küreselleşme ile birlikte bağımsız denetim yapan şirketler için önem arz etmektedir. Bağımsız denetimden elde edilen gelirlerinin toplam gelir içindeki payı %50 ve daha fazla olan 37 adet şirketin 25 tanesi ise uluslararası ağa üye durumundadır. Bu durumda, bağımsız denetim geliri yüksek olan şirketlerin uluslararası ağlara üye olma oranlarının yüksek olduğu görülmüştür. Uluslararası standartlara bağlı olan şirketlerin ulusal uygulamalarında standartlara bağlı kalmakta ve denetimin kalitesi yükselmektedir.

**KAYNAKÇA**

- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. 26 Aralık 2012 Tarihli Resmi Gazete, Sayı: 28509, <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2012/12/20121226.htm>, Erişim Tarihi: 27 Mayıs 2018
- Demir, E., Çiftçi, Y. (2016). *Denetçi bağımsızlığının etik ilkeler çerçevesinde incelenmesi: Bir denetim firması uygulaması*, KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi 18 (31),s.88-97
- 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, s. 193-214
- Erdoğan S., Kutay N., "Türkiye'de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Karakteristiklerinin Bağımsız Denetim Gelirleri Üzerindeki Etkisi", Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 12, Sayı 27, s.105-122
- Erdoğan, S. & Solak, B. (2016). "Türkiye'de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma." Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi, 6(2), s.175-195.
- Kaya P. (2017), "Türkiye'de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Denetim Kadrolarında Yer Alan Denetçi Sayısını Etkileyen Faktörler", Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Sayı: 50, Temmuz-Aralık 2017 s. 45-60
- KGK, Kalite Kontrol Standardı 1, Erişim Tarihi: 10 Haziran 2018
- KGK. (2016), Faaliyet Raporu, [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK\\_Faaliyet\\_Raporu\\_2016.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/YillikFaaliyetRaporlari/KGK_Faaliyet_Raporu_2016.pdf), Erişim Tarihi: 24 Temmuz 2017
- Pott, C., Mock, T., Watrin, C., 2008, "The effect of a Transparency Report on Auditor Independence: Practitioners' Self-Assessment", Review of Managerial Science, Springer, Vol. 2, s. 111-127
- 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
- The US Treasury Advisory Committee, 2008, "Final report of the advisory committee on the auditing profession to the US department of the treasury", available at: [www.treasury.gov/about/organizational-structure/offices/Documents/final-report.pdf](http://www.treasury.gov/about/organizational-structure/offices/Documents/final-report.pdf) (accessed 25 January 2015).
- Tanç A., Gümrah A., Şeffaflık Raporları Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürekli Mesleki Eğitim Politikalarının Analizi, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi 2016; 18 (Özel Sayı-1); s.419-438
- Yi Fu, Elizabeth Carson, Roger Simnett, 2015, "Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research", Managerial Auditing Journal, Vol. 30 Issue: 8/9, pp.870-910, <https://doi.org/10.1108/MAJ-06-2015-1201>
- Yanık S., Karataş M., 2017, "Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler ve Ülke Uygulamaları", Muhasebe ve Finansman Dergisi,s.1-26

