

# ŞEFFAFLIK RAPORLARINDA YER ALAN DENETİM KALİTESİ İNCELEME UNSURLARININ DENETİM KALİTESİ GÖSTERGESİ OLARAK KULLANIMI

## Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 29.07.2022  
Kabul Tarihi : 07.12.2022  
Türü : Araştırma Makalesi  
DOI Numarası : 10.55322/mdbakis.1150853

Dr. Öğr. Üyesi Caner ATIŞ\*  
Öğr. Gör. Dr. Emrah YILDIZ\*\*

## Bibliyografik Bilgiler

Atış, C. & Yıldız, E. (2023). “Şeffaflık Raporlarında Yer Alan Denetim Kalitesi İnceleme Unsurlarının Denetim Kalitesi Göstergesi Olarak Kullanımı” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2023, Sayı : 69, Sayfa : 253-276) <https://doi.org/10.55322/mdbakis.1150853>

## ÖZ

Bağımsız denetim firmaları tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetleri sonucunda, bağımsız denetim raporlarının tüm kullanıcılar açısından aynı anlama sahip olabilmesi için denetim raporlarının değerlendirilmesinde belirli bir standardın uygulanması gerekmektedir. Bu açıdan bağımsız denetim firmaları tarafından hazırlanan şeffaflık raporlarında yer alan Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) denetim kalitesi incelemesi hususlarının denetim kalite göstergesi olarak kullanılması, tüm ilgililer tarafından aynı şekilde değerlendirilmesine imkân sağlayacaktır. Araştırmada 94 bağımsız denetim firmasının 2019 yılı şeffaflık raporları incelenmiştir. Bu raporlarda yer alan denetim kalitesi inceleme hususlarına ilişkin faaliyetler sıralanmış ve kullanım oranları yer almıştır. Denetim kalite inceleme hususlarının KKS 1’de yer alması ve firmaların bu standarda uyma zorunluluğu olması nedeniyle şeffaflık raporlarında yer alan bu unsurların, tüm firmalar tarafından yerine getirilmesi beklenmektedir. Ancak ilgili inceleme hususları ile ilgili uygulamaların tüm firmaların raporlarında olmadığı tespit edilmiştir. Ayrıca ABD Kamu Gözetimi Kurulu (PCAOB) Denetim Kalitesi Göstergeleri ile eşleştirilen denetim kalitesi inceleme hususları tespit edilerek, şeffaflık raporu bilgileri ile denetim

\* Mersin Üniversitesi İİBF, caneratis@mersin.edu.tr, Mersin – Türkiye, ORCID: 0000-0003-3502-7644

\*\* Mersin Üniversitesi SBYO, emrahildiz@mersin.edu.tr, Mersin – Türkiye, ORCID: 0000-0003-4675-6332

kalitesi ölçümü için adım atılabileceği görülmektedir. Sonraki aşamada ise kalite göstergesi olarak belirlenen bu unsurlar için nicel ölçütler geliştirilerek kalite ölçümünün yapılması öngörülmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız denetim, Denetim kalitesi, Şeffaflık raporu, Denetim Kalitesi Göstergesi.

**JEL Sınıflaması:** M40, M41, M42

## THE USE OF AUDIT QUALITY CONTROLS INCLUDED IN TRANSPARENCY REPORTS AS AN AUDIT QUALITY INDICATOR

### ABSTRACT

For the independent audit reports to have the same meaning for all users as a result of the audit activities carried out by the independent audit firms, a certain standard should be applied in evaluating the audit reports. In this respect, the use of the Quality Control Standard 1 (KKS 1) audit quality investigation issues included in the transparency reports prepared by independent audit firms as an audit quality indicator will provide the opportunity to be evaluated in the same way by all concerned. In the research, transparency reports of 94 independent audit firms for 2019 were examined. The activities related to the audit quality investigation issues in these reports are listed and their usage rates are included. Since audit quality investigation issues are included in KKS 1 and companies are obliged to comply with this standard, these elements in transparency reports are expected to be fulfilled by all companies. However, it has been determined that the practices related to the relevant investigation issues are not in the reports of all companies. In addition, it is seen that steps can be taken for audit quality measurement based on the transparency report information by matching the USA PCAOB Audit Quality Indicators with the audit quality investigation issues. In the next stage, it is envisaged to measure quality by developing quantitative criteria for these elements determined as quality indicators.

**Keywords:** Independent Audit, Audit Quality, Transparency Report, Audit Quality Indicators

**JEL Classification:** M40, M41, M42

## 1. GİRİŞ

**D**enetim kalitesini tespit edebileceğimiz hususlar arasında şeffaflık raporları öne çıkmaktadır. Şeffaflık raporlarında yer alan denetim faaliyetine ilişkin bilgilerden, şirketlerin denetim faaliyetlerinin karşılaştırılarak denetim faaliyetine etkisi olduğu düşünülen unsurlar tespit edilebilir. Bu doğrultuda yapılmış olan denetim kalitesi incelemeleri ile denetim kalitesine etkisi olan faktörler ortaya konulmaya çalışılmıştır.

Araştırmanın ilk kısmında denetim kalitesi ile ilgili literatür çalışmalarına yer verilmiştir. Denetim kalitesi ile ilgili yapılan çalışmalardan sonra ise araştırmamızın konusu olan şeffaflık raporları ile denetim

kalitesini ele alan literatür çalışmaları incelenmiş ve araştırma amacımıza benzer olan çalışmalar ve bulguları tespit edilmiştir.

Araştırmanın uygulama bölümünde Kalite Kontrol Standardı 1’de (KKS 1) yer alan denetim kalitesinin gözden geçirilmesinde kullanılan inceleme hususları tespit edilmiştir. Denetim kalitesi incelemeleri (DKİ) ile ilgili KKS 1 yer alan 15 başlık kullanılmış ve incelenen 94 bağımsız denetim firmasının şeffaflık raporlarında yer alan DKİ hususları ortaya konulmuştur.

Tespit edilen denetim kalitesi inceleme hususları ile ilgili öncelikle şeffaflık raporu incelenen bağımsız denetim firmaları arasında, şeffaflık raporlarında yer alan unsurlara göre anlamlı bir farklılık olup olmadığını analiz etmek için hipotezler geliştirilmiştir. Yapılan analizlerde ise araştırmada kullanılan firmaların şeffaflık raporlarına yansıyan uygulamaları açısından anlamlı bir farklılık görülmemiştir.

Daha sonra denetim kalitesi inceleme hususlarının şeffaflık raporlarında yer almalarına ilişkin istatistiksel sonuçlar tablolar halinde sunulmuştur. Denetim kalitesi inceleme hususlarının KKG tarafından yayımlanan KKS 1’de yer almasına karşın, birçok inceleme hususunun şeffaflık raporlarında yer verilmediği görülmüştür.

Araştırmamızda son olarak ABD Kamu Gözetimi Kurulu (PCAOB) tarafından yayımlanan taslak denetim kalitesi göstergeleri ile DKİ hususları karşılaştırılmıştır. Hangi DKİ hususlarının PCAOB denetim kalitesi göstergeleri ile birlikte değerlendirilebileceği tespit edilmiştir. Buna göre 28 denetim kalitesi göstergesinin sekizinin denetim kalite incelemeleri başlığı altında benzerlikler gösterdiği ve denetim kalitesinin ölçümü için standart bir adım olarak kullanılabileceği ifade edilmiştir.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

### 2.1. Denetim Kalitesi ve Önemi Hakkındaki Literatür

Denetim kalitesi, denetçinin yanlış beyanları keşfetme ve rapor etme, yasal ve mesleki gereklilikleri karşılama ve / veya yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılama gibi birçok yolla tanımlanabilmektedir. Denetim kalitesini tanımlamak ve ölçmek zor olsa da yüksek kaliteli denetimlere duyulan ihtiyaç evrensel olarak kabul edilmektedir. Yüksek kaliteli denetimler yatırımcının güvenini artırmakta ve böylece verimli finansal piyasalara katkıda bulunmaktadır (Dickins vd, 2018: 33).

Denetim kalitesi kolayca gözlemlenememekte ve ilgili taraflar denetlenen finansal tabloların ölçülebilir özelliklerine daha fazla güvenmektedir. Bu, finansal tablo verilerinin kalitesinin, yönetim beyanları ile denetim sürecinin ortak bir işlevi olduğu ifade edebilmektedir. Bununla birlikte, önceki birçok çalışmanın daha yüksek kalitede finansal tablo verilerinin ve daha yüksek denetim kalitesinin doğru bir şekilde yansıtılacağı anlamına da gelmektedir (Lee vd, 2006: 183).

Denetçiler kıdemleri açısından karşılaştırıldığında, daha deneyimli konumda bulunan denetçilerin şüpheli muhasebe uygulamalarını tespit etme ve kullanımlarına itiraz etme ya da denetim raporunu nitelendirme olasılığı daha yüksektir (Becker vd, 1998: 17). Behn, Choi ve Kang (2008), daha yüksek denetim kalitesinin daha bilgilendirici finansal bilgilere katkıda bulunduğunu ve analistlerin bir firmanın değeri hakkında daha kesin bir tahmin yapmasına izin verdiğini ileri sürmektedir (Babu 2019: 6).

Rob and Fishman, (2005); Guedhami & Pittman, (2006), Broye & Weil, (2008); Hope et al. (2008); Benh et al. (2008) literatür çalışmalarında, denetim şirketlerinin kalitesini etkileyen değişkenlerin tanımlanmasına odaklanmıştır. Bu değişkenler iki grupta sınıflandırılabilir: (1) denetlenen firmaların spesifik özellikleri ile ilgili değişkenler ve (2) denetim firmaları ile ilişkili ve dış faktörlerle ilişkili değişkenler. Birinci gruba ilişkin olarak, literatürde denetlenen firmaların büyüklüğü, ekonomik faaliyetleri, yasal şekli ve yaşı tanıtılmaktadır (Gulliamon & Sanchez, 2012: 293). Denetim firmaları ile ilişkili değişkenler ile ilgili olarak, en çok analiz edilen değişkenlerden ikisi görev süresi (Lennox, 2000; Francis, 2004) ve denetim raporunda yayınlanan görüşür (Bartov et al. 2001; Wang et al. 2008). Dış faktörler ile ilgili son çalışmalarda denetim firmalarının kalitesinin belirlenmesinde önemli bir rol oynayabilen konumsal bir bileşenin önemini vurgulamıştır (Broye & Weill, 2008; Hope vd. 2008 ve Huang & Li, 2009).

Riyatno (2007), bir denetim firması ayırımının büyüklüğünün, denetim firmasının müşteri sayısına ve üye sayısına dayalı olarak belirleneceğini ifade etmiştir (Yuniarti, 2011: 86).

Yazıcı (2019), şeffaflık raporlarında yer alan bilgiler ile denetim şirketlerinin geliri arasında çoklu regresyon analizi yaparak şirket yaşı, ortak sayısı, denetçi sayısı ve denetim sayısı gibi unsurların denetim gelirini etkilemesi durumunu incelemiştir.

Yi Fu vd. (2013: 904), Avustralya denetim firmalarının ilk şeffaflık raporlarını incelemiştir. Raporların kapsadığı konularla ilgili olarak denetim firmaları arasındaki açıklamalarda çeşitlilik olduğunu tespit etmişlerdir. Bu, tüm denetim firmalarının asgari bilgi gereksinimlerini karşıladığını, ancak firmaların denetim kalitesini etkileyebilecek alanlarda farklı düzeylerde ayrıntılar sağladıklarını ifade etmektedirler.

Denetim kalitesinin sağlanabilmesi adına denetim firmalarının hesap verilebilirliğinin sağlanması ve faaliyetlerinin daha gözlemlenebilir olması amacıyla Avrupa Birliğinin 2006/43/EC sayılı direktifi şeffaflık raporu hazırlanması zorunlu hale gelmiştir. İngiltere Finansal Raporlama Konseyi 2008 yılında yayımladığı Denetim Kalitesi Çerçevesinde şeffaflık raporlarının hazırlanmasının denetim kalitesini doğrudan etkileyecek bir unsur olduğu ifade edilmektedir (Gürol & Tüysüzoğlu, 2015: 133).

## **2.2. Şeffaflık Raporları ve Denetim Kalitesi**

Bağımsız denetim firmaları her denetim raporunu denetim kalitesi açısından incelememektedir. Bunun için gerek KKS 1’de gerekse denetim şirketleri tarafından belirlenen hususlar doğrultusunda hangi denetim veya müşteri işletmelerin denetim raporlarının kalite kontrol incelemesi yapılacağı belirlenir. Denetim ekibinde yer alan sorumlu denetçi denetim faaliyeti bittikten sonra denetim kalitesi incelemesi için kalite kontrol incelemesi yapacak olan sorumlu denetçiye ulaşır ve kalite kontrol incelemesi bitene kadar denetim raporuna tarih verilmez.

Şeffaflık raporlarına ilişkin hususlar Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde (BDY) belirtilmiştir. BDY madde 36, “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 yayımlar.” şeklinde şeffaflık raporlarının hazırlanması ve yayımlanması gerektiğini bildirir.

Şeffaflık raporu, denetim kuruluşunun hukuki ve organizasyonel yapısı, yönetici, ortakları ve denetçileri hakkında bilgi, denetimi yapılan KAYİK listesi, eğitim faaliyetleri ve süreleri, bağımsızlık, kalite güvence sistemi incelemesi, gelir dağılımı ve ücretlendirme, kalite kontrol sistemi ve etkinliği gibi asgari bilgileri içermesi gerekmektedir. Bu rapor denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanır ve şirketin internet sitesinde en az beş yıl süre ile yayımlanır.

Keskin vd. (2019: 157) yaptıkları çalışmada şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkisini tespit edebilmek adına KAYİK denetimi yapan denetim şirketlerinin 2017 yılına ilişkin şeffaflık raporlarını incelemiştir. Çalışmalarında denetim şirketleri bağımsızlık ilkesine uyum ve müşteri kabulü ve devamlılığına ilişkin belirlenen politika ve prosedürlerin etkinliği, gelirler ve uluslararası ağa üyelikleri açısından analiz edilmiştir.

Gürol & Tüysüzoğlu (2017: 189) yılında yaptıkları çalışmada ABD, Avustralya, İngiltere, Kanada ve Türkiye’de faaliyet gösteren dört büyük denetim kuruluşunun şeffaflık raporları incelenerek kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılama konusunda faydalı olacak iyi uygulama örnekleri sunulmuştur. Çalışmalarında elde ettikleri veriler ülkelerin şeffaflık raporları açısından karşılaştırılmıştır.

Keskin vd. (2020: 195) yaptıkları çalışmada ise Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere’nin muhasebe kültürleri açısından 4 büyük denetim şirketinin şeffaflık raporlarında bir farklılık olup olmadığını incelemiştir. Araştırma sonucunda örgütsel veya kurumsal yapıdan ziyade yerel kültürel özelliklerin şeffaflık raporlarında farklılık yarattığını tespit etmişlerdir.

Yazıcı (2019: 168) yılında yaptığı çalışmada şeffaflık raporu verilerinden yola çıkarak denetim gelirlerini belirleyen etmenleri tespit etmeye çalışmıştır. Şirket yaşı, ortak sayısı, sorumlu denetçi sayısı ve denetim sayısı değişkenleri denetim gelirlerini etkilediğini tespit etmiştir.

Yılmaz (2018: 3082) yaptığı çalışmada KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim şirketlerinin 2017 yılı şeffaflık raporlarını incelenmiş, şeffaflık raporlarının ilk yayımlandığı yıllarda karşılaşılan eksikliklerin azaldığı ifade etmiştir.

Belirtilen çalışmalar dışında şeffaflık raporlarını incelemelerine ilişkin literatür çalışmalarında, raporlarda yer alan eğitim faaliyetleri, gelir gibi unsurların analizleri yapılarak denetim şirketlerinin genel özelliklerinin açıklandığı görülmektedir.

Bu çalışmada ise 2019 yılında KAYİK denetim yapan firmaların şeffaflık raporları, raporlarda yer alan denetim kalitesi kontrol unsurları açısından incelenmiştir. Böylece denetim firmalarının kalite kontrol incelemelerinde ele aldığı unsurlar tespit edilerek, kalite ölçümleri açısından farklılıklar tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca denetim kalitesi kontrolünde kullanılan unsurlarla denetim kalitesi göstergeleri elde edilmeye çalışılarak ortak bir kalite ölçüm rehberi geliştirilmeye çalışılmıştır.

### 3. METODOLOJİ

#### 3.1. Şeffaflık Raporları ve Denetim Kalite Unsurlarının Karşılaştırılması ile İlgili Veriler

Denetim kalite kontrol incelemesi, KKS 1 hususlarında denetim faaliyetinin yürütülmesi maddeleri arasında yer almaktadır. KKS 1 Denetim Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme ilkelerine ilişkin 35-42 paragraflarda yer alan hususları dikkate alarak denetim firmalarının denetim kalitesine yönelik gözden geçirmeyi sağlayacak politika ve prosedürler oluşturmalarını talep etmektedir. Bu politika ve izlekler asgari olarak aşağıdaki maddelerden oluşmaktadır (KKS 1: prg 35-49):

1. Denetim şirketi, belirli denetimler için denetimin kalitesine yönelik olarak, denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız olarak değerlendirilmesini sağlayıcı nitelikte olan bir gözden geçirmeyi gerekli kılan politika ve izlekler oluşturur (KKS 1: prg 35).
2. Denetim şirketi, bir denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirleyen politika ve prosedürler oluşturur. Bu tür politika ve prosedürler, denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi tamamlanıncaya kadar denetim raporuna tarih verilmemesini gerektirir (KKS 1: prg 36).
3. Denetim kalitesi gözden geçirilirken;
  - a. Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilmesini,
  - b. Finansal tablolar veya denetimin konusunu oluşturan diğer bilgiler ile önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesini,
  - c. Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlarla ilgili seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesini ve
  - d. Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesini zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturmalıdır (KKS 1: prg 37).
4. Denetim kalitesini gözden geçirenin liyakatine ilişkin politika ve prosedürler;
  - a. Gerekli deneyim ve yetki dâhil, görevin yerine getirilmesi için gereken teknik niteliklere sahip olunması ve
  - b. Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını zedelemeksizin, yürütülen denetimle ilgili olarak bu kişiyle ne derecede istişare edilebileceğine göre belirler.
  - c. Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluşturur (KKS 1: prg 40).
5. Denetim kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığı için (KKS 1: A49):
  - a. Mümkün olduğu sürece ilgili sorumlu denetçi tarafından seçilmemesini,
  - b. Gözden geçirme süresince denetimin yürütülmesinde yer almamasını,

- c. Denetim ekibi adına karar almamasını ve
- d. Tarafsızlığını tehdit edecek diğer hususların bulunmamasını, sağlar.
6. Denetim şirketi, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika ve prosedürler oluşturur (KKS 1: prg 42).

Denetim şirketi ayrıca; Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinin kalitesinin gözden geçirilmesinde, aşağıdaki hususların da dikkate alınmasını gerektiren politika ve prosedürleri oluşturur (KKS 1: prg 38):

- a. Denetim şirketinin söz konusu denetimdeki bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi tarafından yapılan değerlendirme,
- b. Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya ihtilafli konularda gerekli istişarelerin yapılıp yapılmadığı ile bu istişareler neticesinde ulaşılan sonuçlar ve
- c. Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtlarının, önemli yargılarla ilişkili olarak yapılan çalışmaları yansıtıp yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği.
- d. Denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacak işler.
- e. Özellikle önemli risklerle ve önemlilikle ilgili olarak varılan yargılar.
- f. Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi
- g. Yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara ve gereken hâllerde düzenleyici kurumlar gibi diğer taraflara iletilecek hususlar.

Kalite Kontrol Standardı 1’de yer alan kalite kontrol unsurlarından denetimin yürütülmesi başlığında yer alan denetim kalitesinin gözden geçirilmesi ile ilgili yapılması gereken ana faaliyetler aşağıdaki tabloda 15 başlık halinde sunulmuş ve Denetim Kalite İncelemesi (DKİ) şeklinde ifadelendirilmiştir.

**Tablo 1. Denetim Kalitesi İnceleme Hususları**

DKİ	Şeffaflık Raporlarında Yer Alan Denetim Kalitesi İnceleme Hususları
(DKİ 1)	Denetim şirketi, belirli denetimler için denetimin kalitesine yönelik olarak, denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız olarak değerlendirilmesini sağlayıcı nitelikte olan bir gözden geçirmeyi gerekli kılan politika ve prosedürler oluşturulması.
(DKİ 2)	Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirleyen politika ve prosedürler oluşturur. Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme tamamlanıncaya kadar denetim raporuna tarih verilmemesi.
(DKİ 3)	Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilmesine yönelik incelemelerin yapılması.
(DKİ 4)	Denetçi raporunun gözden geçirilmesi.
(DKİ 5)	Seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi.
(DKİ 6)	Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi.



(DKİ 7)	Denetim kalitesini gözden geçirenin liyakatine ilişkin gerekli deneyim ve yetki dâhil, görevin yerine getirilmesi için gereken teknik niteliklere sahip olunması.
(DKİ 8)	Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 9)	Denetim şirketi, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 10)	Denetim şirketinin söz konusu denetimdeki bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi tarafından değerlendirme yapılmasına ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 11)	Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya ihtilaflı konularda gerekli istişarelerin yapılmasına ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 12)	Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtlarının, önemli yargılarla ilişkili olarak yapılan çalışmalarını yansıtmayı yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediğine ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 13)	Denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacak işlere ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 14)	Özellikle önemli risklerle ve önemlilikle ilgili olarak varılan yargılara ilişkin politika ve prosedürlere sahip olunması.
(DKİ 15)	Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı hakkında politika ve prosedürlere sahip olunması.

Şeffaflık raporlarında yer alan denetim kalite kontrolünün gözden geçirilmesi ile ilgili denetim firmalarının yaptıkları uygulamaların standart hale getirilmesi denetim kalitesi sağlanması adına etkili bir uygulamadır. Ancak tüm denetim firmalarında bu incelemelerin gerçekleşip gerçekleşmediği ile ilgili faaliyetlere rastlanılmamaktadır. Şeffaflık raporlarında bu politika ve prosedürlerin yer almasının yanında, bu incelemeler ile ilgili verilerin de paylaşılması denetim kalitesinin tespiti açısından önemli bir adım olabilir. Böylece bu inceleme hususları birer denetim kalitesi göstergesi olarak ifade edilebilir.

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, Alınır: Keskin vd, 2019:160).

Keskin, Türkiye’de faaliyet gösteren ve KGK tarafından yetkilendirilmiş bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarının belirli alanlarının yapısı incelenerek etkinlik düzeyi ortaya koymaya çalışmıştır. 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 Güçlü, Orta, Zayıf Var, Yok ve Rapor Yok şeklinde belirli derecelendirmelerle sınıflandırma yapmıştır. Elde ettiği veriler ile frekans analizi yapmıştır (Keskin vd., 2019:163-164).

Benzer yöntemle çalışmamızda ise Denetim Kalite İncelemelerine benzer şekilde değer verilerek, araştırmaya ilişkin analizler yapılmıştır.



### 3.2. Araştırma Tasarımı

KGK sayfasında yer alan şeffaflık raporları bağlantısı bulunan 139 firmanın şeffaflık raporları incelenerek denetim kalitesi inceleme faktörleri belirlenerek bunlar arasında anlamlı ilişki olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. 139 firmadan ise şeffaflık raporu yayınlamayan veya ilgili rapora ulaşamayan firmalar düşüldükten sonra toplam 94 firmanın şeffaflık raporundan elde edilen veriler araştırmada kullanılmıştır.

Araştırmada kullanılan verilerin analize hazır hale getirilebilmesi için ilgili Denetim Kalite İncelemesine ilişkin politika ve prosedürlerin denetim şirketi şeffaflık raporlarında yer alıp almamasına göre gruplandırma yapılmıştır. Verileri/politikaları şeffaflık raporlarında yer alan firmaların ilgili DKİ için “1, Evet”, verileri şeffaflık raporunda yer almayan firmalar için “2, Hayır” olarak istatistik programına tanımlanmıştır.

Verilerin analizi ile ilgili olarak öncelikle tüm denetim kalitesi gözden geçirme politikalarının frekans analizi yapılarak genel durum değerlendirmesi yapılmıştır. Daha sonra ilgili hipotezlerden yola çıkarak karşılaştırma analizleri yapılmıştır.

### 4. ARAŞTIRMANIN BULGULARI

Şeffaflık raporlarından elde edilen, firmaların genel bilgilerine ait verilere göre ortaya çıkan istatistiksel veriler ve frekans dağılımları şu şekildedir:

**Tablo 2. Tanımlayıcı İstatistik**

Tanımlayıcı İstatistik					
	Firma	Minimum	Maksimum	Ortalama	Standart Sapma
Sermaye	92	50.000,00	1.800.000,00	176330,7065	277538,91399
Ortak Sayısı	94	1	26	8,93	5,361
Sorumlu Denetçi Sayısı	94	2	28	6,89	5,096
Denetçi Sayısı	83	6	63	16,00	12,066
KAYİK Denetim Sayısı	94	0	518	20,26	73,489
Eğitim Saati Toplamı	76	20	902	173,71	175,324
Denetim Geliri	93	79.766,00	205.137.920,00	11.602.243,74	34.981.373,65
Denetim Dışı Gelir	92	,00	81.491.027,00	3.970.656,25	12.250.173,67

Ele alınan verilere bakıldığında eğitim saati toplamı ve denetçi sayılarına tüm incelenen raporlarda ulaşamamaktadır.

**Tablo 3. Frekans Dağılımları**

Sermaye Grupları			KAYİK Denetim Sayı Grupları		
	Sayı	Yüzde		Sayı	Yüzde
50.000	45	47,9	0 KAYİK Denetimi	6	6,4
50.001 ve 100.000	20	21,3	1 KAYİK Denetimi	21	22,3
100.001 ve üstü	27	28,7	2 KAYİK Denetimi	9	9,6
Toplam	92	97,9	3 KAYİK Denetimi	12	12,8
Kayıp Veri	2	2,1	4-10 KAYİK Denetimi	26	27,7
Genel Toplam	94	100,0	11-20 KAYİK Den.	10	10,6
<b>Ortak Sayısı Grup</b>			21-100 KAYİK Den.	6	6,4
	Sayı	Yüzde	101 ve üstü KAYİK Den.	4	4,3
1-5 Ortak	23	24,5	Toplam	94	100,0
6-10 Ortak	42	44,7	<b>Denetçi Sayısı Grupları</b>		
11 ve üstü Ortak	29	30,9		Sayı	Yüzde
Toplam	94	100,0	1-10 Denetçi	22	23,4
<b>Sorumlu Denetçi Sayısı Grup</b>			11-15 Denetçi	35	37,2
	Sayı	Yüzde	16 ve üstü Denetçi	26	27,7
2 Sorumlu Denetçi	4	4,3	Eksik bilgi	11	11,7
3 Sorumlu Denetçi	19	20,2	Toplam	94	100,0
4 Sorumlu Denetçi	12	12,8	<b>Hukuki Yapıları</b>		
5 Sorumlu Denetçi	16	17,0		Sayı	Yüzde
6-9 Sor. Denetçi	22	23,4	Ulusal	37	39,4
10 ve üst Sorumlu Denetçi	21	22,3	Uluslararası Denetim Ağına Dâhil	57	60,6
Toplam	94	100,0	Toplam	94	100,0

Yapılan incelemede verilerin karşılaştırılabilir olabilmesi için ortak sayısı, denetçi sayısı, KAYİK denetimi yapılan işletme sayısı, sorumlu denetçi sayısı ve sermaye tutarları gruplandırılmıştır.

Sermaye grupları açısından %50'ye yakın denetim firmasının asgari sermaye tutarına sahip olduğu, ortak sayılarının çoğunluk olarak 6-10 ortak grubunda olduğu, sorumlu denetçi sayısının büyük çoğunluğunun 9 ve altında olduğu görülmektedir. KAYİK denetimi ile ilgili şeffaflık raporlarından elde edilen bilgilere göre toplam 1904 KAYİK denetimi yapıldığı ve bunların yaklaşık %87'sinin (1650 firma) 94 bağımsız denetim firmasından %21'i tarafından gerçekleştirildiği görülmüştür. Denetim firmalarının gelirleri açısından karşılaştırma yapıldığında denetim faaliyeti gelirlerinin denetim faaliyeti dışındaki faaliyetlerden kaynaklanan gelirlere göre daha yüksek olduğu tespit edilmiştir. Eğitim saati toplamaları ise farklılık göstermektedir.

Denetim kalitesi inceleme konularının ise değerlendirmeye alınan şeffaflık raporlarında yer alma oranları ise aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

**Tablo 4. DKİ Sıklık Oranları**

		Sıklık	Yüzde
DKİ 1 – Denetim kalitesini gözden geçirecek politikalar vardır.	Evet	46	48,9
	Hayır	48	51,1
	Toplam	94	100,0
DKİ 2 - Gözden geçirmenin niteliği ve zamanlamasına yönelik politikalar vardır.		Sıklık	Yüzde
	Evet	28	29,8
	Hayır	66	70,2
	Toplam	94	100,0
DKİ 3 - Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilir.		Sıklık	Yüzde
	Evet	39	41,5
	Hayır	55	58,5
	Toplam	94	100,0
DKİ 4 - Denetçi raporu gözden geçirilir.		Sıklık	Yüzde
	Evet	39	41,5
	Hayır	55	58,5
	Toplam	94	100,0
DKİ 5 - Seçilen çalışma kâğıtları gözden geçirilir.		Sıklık	Yüzde
	Evet	42	44,7
	Hayır	52	55,3
	Toplam	94	100,0
DKİ 6 - Denetçi raporu sonuçlarının uygunluğunun değerlendirilmesi yapılır.		Sıklık	Yüzde
	Evet	41	43,6
	Hayır	53	56,4
	Toplam	94	100,0
DKİ 7 - Denetim kalitesini gözden geçirenin liyakatine ilişkin yetkinliklere sahip olmasına dair politika ve prosedürler vardır.		Sıklık	Yüzde
	Evet	34	36,2
	Hayır	60	63,8
	Toplam	94	100,0

<b>DKİ 8 - Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika vardır.</b>		<b>Sıklık</b>	<b>Yüzde</b>
	Evet	32	34,0
	Hayır	62	66,0
	Toplam	94	100,0
<b>DKİ 9 - Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika vardır.</b>		<b>Sıklık</b>	<b>Yüzde</b>
	Evet	8	8,5
	Hayır	86	91,5
	Toplam	94	100,0
<b>DKİ 10 - Denetim şirketinin denetimdeki bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi değerlendirme yapar.</b>		<b>Sıklık</b>	<b>Yüzde</b>
	Evet	22	23,4
	Hayır	72	76,6
	Toplam	94	100,0
<b>DKİ 11 - Görüş farklılığı içeren konuların varlığında gerekli istişareler yapılır.</b>		<b>Sıklık</b>	<b>Yüzde</b>
	Evet	38	40,4
	Hayır	56	59,6
	Toplam	94	100,0
<b>DKİ 12 - Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtları, sonuçlarla ilgili olup olmadığı değerlendirilir.</b>		<b>Sıklık</b>	<b>Yüzde</b>
	Evet	22	23,4
	Hayır	72	76,6
	Toplam	94	100,0
<b>DKİ 13 - Denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacak işlere ilişkin politikalar vardır.</b>		<b>Sıklık</b>	<b>Yüzde</b>
	Evet	27	28,7
	Hayır	67	71,3
	Toplam	94	100,0
<b>DKİ 14 - Önemli riskler ve Önemlilikle ilgili değerlendirme yapılır.</b>		<b>Sıklık</b>	<b>Yüzde</b>
	Evet	25	26,6
	Hayır	69	73,4
	Toplam	94	100,0
<b>DKİ 15 - Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı değerlendirilir.</b>		<b>Sıklık</b>	<b>Yüzde</b>
	Evet	28	29,8
	Hayır	66	70,2
	Toplam	94	100,0

Denetim kalitesinin gözden geçirilmesine ilişkin KKS 1’de yer alan politika ve prosedürlerin oluşturulmasına yönelik ilkeler doğrultusunda belirlenen Denetim Kalite İncelemesi maddelerinin, bağımsız denetim firmaları şeffaflık raporlarında yer alması oranlarına bakıldığında büyük çoğunlukla ilgili politika ve prosedürlerin raporlarda belirtilmediği görülmektedir. Özellikle DKİ 2, DKİ 9, DKİ 10, DKİ 12, DKİ 13, DKİ 14 ve DKİ 15 %70 ve üstü oranında ilgili kalite incelemesinin bulunmadığı görülmektedir.

Aynı oranların karşılaştırmalarını kolaylaştırmak için inceleme hususlarının raporlarda yer alma sayılarına göre şirketlerin durumları “1 – Çok Zayıf”, “2 – Zayıf”, “3 – Orta”, “4 – Güçlü” ve “5 – Çok Güçlü” olarak tanımlanmıştır. Toplam 15 DKİ beş gruba bölündüğünde her gruba üç inceleme konusu gelecek şekilde hesaplama yapılmıştır. Buna göre; 0-3 adet inceleme hususu şeffaflık raporunda yer alıyorsa 1-Çok Zayıf, 4-6 inceleme hususu şeffaflık raporunda yer alıyorsa 2-Zayıf, 7-9 inceleme hususu şeffaflık raporlarında yer alıyor ise 3-Orta, 10-12 inceleme hususu şeffaflık raporlarında yer alıyor ise 4-Güçlü ve 13-15 inceleme hususu şeffaflık raporlarında yer alıyor ise 5-Çok Güçlü sonuçlarına ulaşılmıştır. Yapılan analiz ile şu tablo elde edilmiştir.

**Tablo 5. DKİ Raporlama Gücü**

İnceleme Unsuru Sayısına Göre Rapor Gücü			
	Sıklık	Yüzde	Kümülatif Toplam
Çok Zayıf	40	42,6	42,6
Zayıf	23	24,5	67,0
Orta	15	16,0	83,0
Güçlü	5	5,3	88,3
Çok Güçlü	11	11,7	100,0
Toplam	94	100,0	

Bu tablodan da açıkça görüldüğü üzere incelenen firmaların %67’sinin şeffaflık raporlarında denetim kalitesi inceleme unsurlarının birçoğu yer almamaktadır. Bu oranlar denetim firmalarının denetim kalitesi incelemelerine ilişkin yaptıkları çalışmaların belirlenememesine neden olmaktadır. Ya da bu firmaların ilgili denetim kalitesi incelemesi ilkesini yerine getirmediği anlamına gelmektedir. Denetim firmalarının bu politika ve prosedürlere ilişkin çalışmalarının olması ancak şeffaflık raporlarında yer vermemeleri durumunun olabileceği varsayımı, çalışmanın kısıtını oluşturmaktadır.

Diğer yandan 15 denetim kalitesi incelemesi hususunun 10 ve üstünü gerçekleştiren ve bunu şeffaflık raporlarında sunan şirket sayısının 16 olduğu görülmektedir. Bu denetim şirketlerinin kalite incelemeleri ve çalışmaları açısından belirgin bir farklılığa sahip oldukları anlaşılmaktadır.

Denetim kalitesinin gözden geçirilmesine yönelik politikaların yer alması veya uygulanması konusunda hiçbir DKİ, incelenen firmalar arasında %50 ve fazlasını oluşturmamaktadır. Bu doğrultuda incelenen firmaların hangi genel özellikleri doğrultusunda DKİ açısından aralarında anlamlı farklılık olduğunun (gruplar arası farklılık) tespiti için şu hipotezler geliştirilmiştir.

**Hipotez 1:** Hukuki yapısı (ulusal – uluslararası) ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?

**Hipotez 2:** Sermaye ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?

**Hipotez 3:** KAYİK denetimi yapılan şirket sayısı ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?

Farklılık analizlerinin türünü tespit edebilmek için öncelikle normallik testinin yapılması gerekmektedir. Abbott, 2011; Kirk, 2008, verilerin dağılımlarının, aritmetik ortalama, mod, medyan, çarpıklık ve basıklık katsayıları gibi istatistikler üzerinden incelenmesi, betimsel yöntemler olarak belirtilmektedir (Tabachnick & Fidell, 2013; McKillup, 2012; Wilcox, 2012b; Howitt & Cramer, 2011; Lind, vd. 2006). (alınan Demir vd. 2016:133).

Araştırmada kullanılan veriler için yapılan normallik dağılım analizlerinde elde edilen basıklık ve çarpıklık katsayıları (kurtosis ve skewness) -2 ile +2 arasında değişmektedir. Ayrıca toplam kullanılan veri sayısı 94 olduğu için çalışmada kullanılan verilerin normallik dağılımına uygun olduğu varsayılmıştır.

Hipotezlerin test edilmesinde kullanılacak karşılaştırma analizi için ANOVA ve t testi kullanılması planlanmıştır. ANOVA, t testi, regresyon analizi gibi tek değişkenli; MANOVA, faktör analizi, diskriminant analizi gibi çok değişkenli teknikler, parametrik testler arasında normallik varsayımlarına dayalıdır (Howitt & Cramer, 2011; Field, 2009; Thode, 2002). Bu nedenle bu testlerin kullanılabilmesi için normallik varsayımının sağlanması bir önkoşuldur (Mertler & Vannatta, 2005). Normallik varsayımının ihlali, analizin istatistiksel gücünü ve analiz sonuçlarının geçerliğini düşürmektedir (Wells & Hintze, 2007), (alınan Demir vd. 2016:133).

Hipotezlere göre karşılaştırma gruplarının sayısı açısından Hukuki Yapılarına göre t testi, Sermayelerine göre oluşturulan grup ve KAYİK denetimi yaptıkları şirket sayıları açısından oluşturulan gruplara göre ANOVA testi yapılmıştır. Sıfır hipotezlerinde anlamlı bir farklılık bulunmadığı varsayılmaktadır.

**Hipotez 1: Hukuki yapısı (ulusal – uluslararası) ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?**

H1: Bağımsız denetim şirketlerinin Ulusal yapıda olması ile uluslararası bir denetim ağına dâhil olması açısından denetim kalitesi inceleme politikaları açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Yapılan t testi analizi sonucunda 15 denetim kalitesi inceleme esasları açısından da denetim şirketlerinin hukuki yapısı açısından anlamlı farklılık bulunmamış, H1 hipotezi reddedilmiştir.

**Hipotez 2: Sermaye ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?**

H2: Bağımsız denetim şirketlerinin sermaye yapıları açısından denetim kalitesi inceleme politikaları açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Şeffaflık raporlarında yer alan sermaye tutarları 50.000 TL, 50.001 ve 100.000 TL ve 100.001 TL ve üstü olarak üç grupta toplanmıştır. Yapılan Anova testi sonucuna göre tüm gruplar açısından denetim kalitesi incelemeleri açısından farklılık bulunmamıştır.

**Hipotez 3: KAYİK denetimi yapılan şirket sayısı ile DKİ politikaları mevcudiyeti arasında ilişki var mı?**

H3: Bağımsız denetim şirketlerinin KAYİK denetimi sayıları açısından denetim kalitesi inceleme politikaları açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

KAYİK denetim sayılarına göre yapılan gruplandırmaya göre, KAYİK denetimi yapan şirketlerin denetim kalitesi inceleme hususlarının şeffaflık raporlarında yer almaları incelenmiş ve yine anlamlı bir farklılık bulunmamış, H3 hipotezi reddedilmiştir. Sadece 101 ve üstü KAYİK denetimi yapan firmalarda, birkaç DKİ hususları açısından post hoc (alt grup karşılaştırmaları) analizlerinde farklılık görülmüştür.

**5. ŞEFFAFLIK RAPORU DENETİM KALİTE İNCELEMELERİNİN DENETİM KALİTESİ GÖSTERGESİ OLARAK KULLANILMASI**

Dünyadaki birçok uygulamada denetim kalitesinin tespiti için nicel ölçütler geliştirilmeye başlanmış ve bu ölçütler ile denetim kalitelerinin objektif olarak karşılaştırılmasına çalışılmaktadır.

Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board/PCAOB) tarafından 2015 yılında taslak olarak 28 adet potansiyel denetim kalitesi göstergesi yayımlanmıştır. Potansiyel denetim kalite göstergeleri üç ana bölüm Denetim Profesyonelleri (Denetçi), Denetim Süreci ve Denetim Sonuçları olmak üzere toplam 28 göstergeden oluşmaktadır. Finansal Raporlama Konseyi (FRC) tarafından ise beş ana kapsamda toplamda 16 tane denetim kalite göstergesi oluşturulmuştur. Kanada Kamu Gözetim Kurulu (CPAB) 2018 yılında Denetim Kalite Göstergeleri Final Raporu'nda 20 adet denetim kalitesi göstergesi yayımlamıştır. Bunlar dışında Hollanda NBA, İsviçre Birleşik Denetim Gözetim Kurumu (FAOA), Avustralya ve Yeni Zelanda'nın Yeminli Mali Müşavirleri Birliği (CAANZ), Singapur Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Otoritesi (ACRA) kurumlarının yayımladığı denetim kalitesi göstergeleri de bulunmaktadır.

Çalışmamızda şeffaflık raporu denetim kalitesi incelemelerinde en çok bahsedilen 15 denetim kalitesi inceleme başlığının denetim kalitesini tespit için kullanılan nicel ölçütler olması planlanan denetim kalitesi göstergeleri gibi kullanımının sağlanabileceği amaçlanmaktadır. Denetim kalite incelemesi başlıklarına göre birçok inceleme başlığının çoğunlukla denetim firmalarının şeffaflık raporlarında olmadığı görülmektedir.

Denetim kalitesi incelemelerinin somut ölçütlere dönüştürülerek denetim kalitesi hakkında fikir sağlanabilmesi için adımlar atılabilir. Çalışmamızın bu aşamasında denetim kalitesi inceleme başlıklarımızın PCAOB potansiyel denetim kalitesi göstergelerinden hangileri ile benzerlik kurduğu ve kullanılma oranlarına göre denetim kalitesi göstergesi olarak önerilebileceği ortaya konacaktır.

Şeffaflık raporlarından elde edilen denetim kalite incelemeleri ile PCAOB denetim kalitesi göstergelerini karşılaştırdığımızda ise aşağıdaki inceleme başlıklarının denetim kalitesi göstergesi (DKG) olarak yayımlandığı ifade edilebilir:



**Tablo 6. DKİ – DKG Karşılaştırması**

Denetim Kalitesi İncelemesi	Denetim Kalitesi Göstergesi
DKİ 1 – Denetim kalitesini gözden geçirecek politikalar vardır. DKİ 2 - Gözden geçirmenin niteliği ve zamanlamasına yönelik politikalar vardır.	<b>DKG 18</b> Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları
DKİ 3 - Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilir.	<b>DKG 25</b> Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması
DKİ 4 - Denetçi raporu gözden geçirilir.	<b>Doğrudan bir gösterge bulunmamaktadır.</b>
DKİ 5 - Seçilen çalışma kâğıtları gözden geçirilir.	<b>Doğrudan bir gösterge bulunmamaktadır.</b>
DKİ 6 - Denetçi raporu sonuçlarının uygunluğunun değerlendirilmesi yapılır.	<b>Doğrudan bir gösterge bulunmamaktadır.</b>
DKİ 7 - Denetim kalitesini gözden geçirenin liyakatine ilişkin yetkinliklere sahip olmasına dair politika ve prosedürler vardır.	<b>DKG 14</b> Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler <b>DKG 26</b> Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları
DKİ 8 - Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika vardır. DKİ 9 - Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika vardır. DKİ 10 - Denetim şirketinin denetimdeki bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi değerlendirme yapar.	<b>DKG 16</b> Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum
DKİ 11 - Görüş farklılığı içeren konuların varlığında gerekli istişareler yapılır.	<b>Doğrudan bir gösterge bulunmamaktadır.</b>
DKİ 12 - Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtları, sonuçlarla ilgili olup olmadığı değerlendirilir.	<b>Doğrudan bir gösterge bulunmamaktadır.</b>
DKİ 13 - Denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacak işlere ilişkin politikalar vardır. DKİ 14 - Önemli riskler ve Önemlilikle ilgili değerlendirme yapılır.	<b>DKG 15</b> Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski
DKİ 15 - Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı değerlendirilir.	<b>DKG 21</b> Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı <b>DKG 22</b> Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlışlıkları

Karşılaştırma sonuçlarına bakıldığında Denetim Kalitesi İncelemelerinin üç ana gruptan daha çok Denetim Sonuçları bölümünde yer alan denetim kalitesi göstergelerine yakın olduğu görülmektedir. Bunun dışında Denetim Süreci bölümünde yer alan Teşvikler, Bağımsızlık ve İzleme ve İyileştirme alt bölümlerinde yer alan denetim kalitesi göstergelerinde yer alan kriterlerin nispeten denetim kalitesi incelemeleri konularını karşıladığı görülmektedir.

Şeffaflık raporlarından elde edilecek veriler ve DKİ 7 ile elde edilecek veriler DKG 26'ya ve DKİ 15'ten elde edilecek veriler ise DKG 22'ye ayrıca katkı sağlayacaktır. Denetim kalitesinin tespiti için gerekli olan nicel ölçütler için de bir adım atılması sağlanmış olacaktır.

Doğrudan bir gösterge bulunmayan inceleme başlıklarına bakıldığında ise, rapor incelemesi, çalışma kâğıtlarının incelenmesi ve rapor sonuçlarının uygunluğunun değerlendirilmesi gibi maddeler bulunmaktadır.

Brown ve Popova (2019) denetim kalitesi göstergeleri kullanımının kamuya açıklanması ile yatırımcıların daha fazla kalite ölçümlerini anlaması ve denetim kalitesi göstergeleri hakkında daha fazla bilgiye zamanında sahip olması olanağının sağlanacağı belirtmektedir.

### 5.1. Şeffaflık Raporlarında Yer Alan İnceleme Unsurlarının Denetim Kalitesi Göstergesi Ölçütleri

Kanada Kamu ve Gözetim Kurumu tarafından 2018 yılında yapılan Denetim Kalitesi Göstergeleri Final raporunda, gösterge ölçümleri ile ilgili oluşturulan taslak tablo şu şekilde olup, denetim kalitesi göstergelerinin kullanıma başlanması ile birlikte benzer bir taslak tablo kullanımı uygulanabilir.

**Tablo 7. DKG Ölçüm Tablosu**

Denetim Kalitesi Göstergesi (DKG) – Denetlenen Firma İsmi			
DKG Adı	Gerçekleşen	Hedeflenen	Farklılık
DKG 1	%	%	%
DKG 2	%	%	%
...			
DKG n	%	%	%

**Kaynak:** (CPAB, 2018; 6)

**DKG 14 Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler:** PCAOB ilkelerinde yer alan Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler şu şekildedir (PCAOB, 2015):

- Denetim kalitesinde yüksek performans derecelendirmesi olan yönetici ve ortakların yüzdesi.
- Ücretleri ortalamanın üstünde artış gösteren yüksek performans derecelendirmelerine sahip yönetici ve ortakların yüzdesi.
- Düşük kalite derecelendirmelerine sahip yönetici ve ortakların yüzdesi.
- Düşük kalite derecelendirmelerine sahip yönetici ve ortakların ücretlerindeki ortalama yüzdeler artışı veya azalışı

**Göstergenin Ölçümü:** Kalite derecelendirmesi ve ücretler arasındaki ilişkinin belirlenebilmesi için ortak ve yöneticilere ait kalite değerlendirme çizelgeleri tutulmalıdır. Kalite derecelendirmeleri 0-10 notları arasında belirlenmiştir. Bu çizelgeye göre 8-10 puan aralığında olanlar için öngörülen ücret artışının % 100, kalite derecelendirme notu 6'dan düşük olanların ise hiç zam alamayacağı şeklinde gösterge ölçütü geliştirilebilir. Veya derecelendirme notu ortalamanın üstünde olanlar ile altında olanlar arasında da ücret zam politikası farklılık gösterebilir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017:188).

“DKİ 7 - Denetim kalitesini gözden geçirenin liyakatine ilişkin yetkinliklere sahip olmasına dair politika ve prosedürler vardır” inceleme hususunun denetim kalite göstergesi olarak kullanılabilmesinin benzer örnek ile mümkün olacağı ve derecelendirme notu geliştirilerek denetim kalitesini gözden geçiren kişilere uygulanabileceği görülmektedir. Burada elde edilen derece notu, ücret artışından ziyade, yapılan işin verimliliğinin ölçülmesi için de kullanılabilir.

**DKG 15 Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski:** PCAOB ilkelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

Ortaklar ve yöneticiler için ücrete tabi saatler ve Yüksek riskli olarak belirlenen denetlenen şirket müşterilerinin önceki yıla göre değişim yüzdesi.

**Göstergenin Ölçümü:** Gösterge ölçümü için öncelikle müşterilerin risk tanımlamalarının yapılması gerekmektedir. Denetlenen firmaların risk düzeyleri belirlendikten sonra ücretlendirmenin yapılabilmesi ve eğer yıllar itibari ile risk düzeylerinde ve çalışma saatlerinde değişiklik olması durumunda da ücret politikası değişebilir.

DKİ 13 ve DKİ 14’te yer alan riskler ve risklerin belirlenmesi ile ilgili inceleme faaliyetlerinde, risk ölçümünün gerçekleşmesi ile buna uygun çalışma planlaması ile (uygun çalışma saatleri, ücretlendirme politikası vb) denetim kalitesinin artması ya da denetim kalitesinin azalmaması sağlanacaktır.

**DKG 16 Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum:** PCAOB ilkelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

Zorunlu bağımsızlık eğitimi saati ortalaması, Bağımsızlık ihlalleri yüzünden kaybedilen denetim müşterisi yüzdesi ve Firmanın kişisel bağımsızlık uygunluğunun incelemesine konu olan personelinin yüzdesi.

**Göstergenin Ölçümü:** Singapur Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Kurumu tarafından yayımlanan denetim kalitesi göstergelerinde, kıdemli denetçilerin denetimde harcadığı zamanı gösteren denetim kalitesi göstergesi için hazırlanan gösterge şablonu aşağıdaki gibidir:

**Tablo 8. ACRA DKG Ölçüm Tablosu**

Kıdemli Denetçileri için denetim saatleri	2022 yılı		2021 yılı	
	Ülke firmaları	Uluslararası Firmalar	Ülke firmaları	Uluslararası Firmalar
a. Sorumlu Denetçi olarak çalışma saatleri	70		56	
b. Sorumlu Denetçi olmadan çalışma saatleri	18		16	
Diğer Ortakların Saatleri	0	120	0	150
Yönetici Denetçilerin Saatleri	170	300	160	290
Toplam Denetim Saati	1.402	3.052	1.201	2.804
Ortak ve yönetici denetçi saatlerinin toplam denetim saatine oranı				
Ülke firmaları	%18*		%19	
Uluslararası firmalar	%14		%16	

\* oran =  $70+18+170 / 1.402 = \%18$

[Firmalar ilgili anlatıları/yorumları içerebilir (ör. önemli farkların analizi)]

Not: Denetim sözleşmeleri için, önerilen denetim ekibinin ilk yıl denetimi için bütçelenmiş saatleri sağlanacaktır.

- İlk yıl denetiminin sonunda, fiili saatlerin bütçelenen saatlerle karşılaştırılması sağlanacaktır.
- İkinci ve sonraki yıl denetiminin sonunda, son iki yıla ait fiili saatler sağlanacaktır.

**Kaynak:** (ACRA, 2016; 3).

Singapur ACRA tarafından belirlenen kalite göstergesi ölçütüne göre kıdemli denetçilerin görev aldığı denetim faaliyetleri gruplandırılarak, planlanan denetim saatleri ve gerçekleşen denetim saatlerinin yıllar itibari ile karşılaştırılması planlanmaktadır (ACRA, 2016:5).

DKİ 8, denetim kalitesini gözden geçiren kişinin tarafsızlık politikası uyarınca aynı ölçümler yapılarak, örneğin bağımsızlık eğitim saati ortalaması daha yüksek olan personel bu incelemede görevlendirilebilir. Ayrıca denetim kalitesini gözden geçiren personelden elde edilen oranlar diğer personel oranları ile karşılaştırılarak somut bir ölçüm sağlamaya imkân verebilecektir.

**DKG 18 Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları:** PCAOB ilkelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

Denetim eksikliklerinin sayısı da dâhil (eğer varsa), denetim sözleşmesi müşterisinin denetimin herhangi bir iç kalite incelemesinin sonuçları ve Denetim eksikliği bulunan denetimlerin bu tür denetimlere yüzdesi.

DKİ 1 ve DKİ 2 ile birlikte ilgili kalite gözden geçirmeleri için de KGK tarafından inceleme hususlarında görülen eksikliklerden yola çıkılarak veya incelenecek önemli hususlar belirlenerek buradaki

işlemlerde denetim esnasında bir eksiklik veya hata olup olmadığı tespit edilerek, kalitenin gözden geçirilmesi adına bir oran elde edilebilir. Örneğin 10 tane kriterin değerlendirilmesinde çalışma kâğıtlarında eksiklikler olması % 10 gibi bir eksiklik oranını verecektir.

**DKG 21 Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı:** PCAOB ilkelelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

Denetim uygulamasının hatalar nedeniyle yeniden düzenlenme yüzdesi ve sayısı (yıllık) ve Finansal tabloların yeniden düzenlenme büyüklüğü.

**DKG 22 Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlışlıkları:**

Bu gösterge sözleşme ve firma düzeyinde raporlama hileleri ve diğer finansal suistimallerin (usulsüzlükler) raporlanması ile ilgili olup ölçüt için PCAOB tarafından henüz bir standart belirlenmemiştir.

**Göstergenin Ölçümleri:** DKG 21 ve DKG 22 için finansal raporlamalarda görülen yanlışlıklar ve yeniden düzenlemelerin denetim bazında, firma bazında ve önceki yıl sayıları belirlenerek ölçüt geliştirilebilir. Ayrıca yanlışlık ve yeniden düzenlenen raporların rakamsal büyüklüklerini oranlanarak da ölçütler geliştirilebilir. DKİ 15 için, DKG 21 ve DKG 22 ile benzer şekilde yapılan hataların tespit edilmesi ve bunların düzeltilmiş olması ile kalite ölçümü açısından bir değerlendirme ölçütü olacağı beklenmektedir.

**DKG 25 Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması:** PCAOB ilkelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

İflas, sorunlu borç yapılandırma, sorunlu satın alma veya kurtarma gibi önemli konuların yer aldığı, önceki yıl raporlarında süreklilik referansı olmayan denetim raporlarının yüzdesi ve sayısı raporlanarak denetimler ve firma bazında karşılaştırmaları yapılarak denetim kalitesi hakkında fikir elde edilebilecektir.

DKİ 3 - Önemli hususların sorumlu denetçiyle müzakere edilmesi incelemesinde, benzer şekilde önemli konuların sayısı ve niteliği tespit edilerek, toplam incelemelere oranı elde edilebilir. Bu oran ve finansal tabloları etkileme büyüklüğü ile denetim kalitesi açısından bir görüş oluşturabilecektir.

**DKG 26 Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları:** PCAOB ilkelerinde yer alan Sözleşme Düzeyi ve Firma Düzeyi olarak belirlenen nicel ölçütler:

Denetçiler ve müşteriler arasındaki iletişimin kalitesini ve düzeyini değerlendirmek için bir firmanın denetim sözleşmesinde bir veya daha fazla inceleme yapan denetim komitesi üyelerine yapılan anonim bağımsız anketlerden elde edilen sonuçlara göre iletişim etkinliğinin tespit edilmesini sağlayacaktır. Buradaki iletişim etkinliğinin ölçümü için geliştirilen metodun denetim kalitesini gözden geçiren personel ile denetim komitesi arasındaki iletişim etkinliği için de ölçülebilmesine olanak sağlamakta ve tespit edilen iletişim etkinliği ile denetim kalitesi incelemesinin denetim kalitesine etkisi tespit edilebilecektir.

Denetim kalitesi göstergelerini kullanırken; seçilmesi, değerlendirilmesi ve yorumlanması dâhil olmak üzere göstergelerin etkin kullanımı, denetim komiteleri, yönetim ve denetim firmaları tarafından zaman içinde oluşturulacak bir beceri olduğu kabul edilmektedir (CPAB, 2018:2).

## 6. SONUÇ VE DEĞERLENDİRME

Bağımsız denetim kalitesinin sağlanabilmesi adına Türkiye ve dünyada birçok kamu otoritesi, özerk kurumlar ve bağımsız denetim firmaları tarafından çalışmalar sürdürülmektedir. Şeffaflık raporları, bağımsız denetim firmalarının yapmış oldukları KAYİK denetimlerini özetleyen ve denetim politikaları hakkında özellikle kalite kontrol sistemleri hakkında bilgi vermektedir. Dünyada son yıllarda yapılan çalışmalarda öne çıkan denetim kalitesi göstergelerinin kullanımına katkı sağlamak adına şeffaflık raporlarında yer alan verilerin kullanılabilirliği ele alınmıştır.

Çalışmada denetim kalitesinin tespiti açısından şeffaflık raporlarında yer alan denetim kalitesi incelemeleri başlığından yola çıkılarak denetim kalitesinin tespiti açısından bağımsız denetim firmalarının sahip olduğu politika ve çalışmalar özetlenmiştir. Yapılan incelemelerde 2019 yılı şeffaflık raporlarında yer alan KKS 1'e göre bağımsız denetim firmaları tarafından uyulması gereken kalite kontrol incelemeleri başlıkları incelenmiştir. Toplam 94 firmanın şeffaflık raporuna ulaşılabilmiş ve elde edilen sonuçlara göre 48 firmanın şeffaflık raporunda kalite kontrol incelemesine yönelik politikaların varlığından bahsedilmemektedir. Ancak kalite kontrol incelemesi esaslarında yer alan maddelerden bazılarının ise şeffaflık raporlarında yer aldığı görülmüştür.

DKİ 1, şeffaflık raporunda en yüksek oranla yer alan inceleme hususu olmuştur (%49). Çalışmada ele alınan diğer 14 inceleme başlığının (DKİ inceleme başlıklarının tamamı KKS 1 maddelerinden oluşmaktadır) daha düşük oranda şeffaflık raporlarında yer aldığı tespit edilmiştir. "DKİ 9- Denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin belgelendirilmesine ilişkin politika vardır" başlığı ise şeffaflık raporlarında en düşük oranda görülen kalite inceleme unsuru olmuştur.

KKS 1 Denetim Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme ilkelerine ilişkin 35-42 paragraflarda yer alan hususlardan oluşan inceleme başlıklarının şeffaflık raporlarında yer almaması, bu hususların denetim kalitesi göstergesi olarak kullanılabilmesini engellemektedir. KKS 1'de yer alan hususların denetim firmaları tarafından uygulanma zorunluluğu olması ve şeffaflık raporlarında bu hususların da nicel verilerle birlikte yayımlanıyor hale gelmesi ile denetim kalitesinin tespitini sağlanabileceği ve potansiyel kullanıcılar açısından daha faydalı bilgi elde edileceği kaçınılmazdır.

Denetim kalitesinin tespiti açısından nicel bir oran olmasa da kaliteli bir bağımsız denetim için asgari şartları sunan KKS 1'e göre hareket edilmesi, bağımsız denetçi, bağımsız denetim ve denetim raporu aşamalarında denetim kalitesi hakkında ilgili kullanıcılara gerekli bilgiyi sağlayacaktır. Denetim kalitesinin nicel olarak ölçülebilmesi ve herkes açısından objektif bir kalite sonucu elde edilmesi için tasarlanan denetim kalitesi göstergeleri olarak KKS 1'de yer alan hususların kullanılabilmesi ise denetim kalitesinin tespiti için daha nesnel sonuçlar ortaya koyacaktır.

Şeffaflık raporlarında yer alan inceleme başlıklarının PCAOB kalite göstergelerinden sekiz tanesinin içeriğine yakın olduğu tespit edilmiştir. PCAOB denetim kalitesi göstergeleri ile eşleştirilen denetim kalite inceleme hususları nicel bir ölçüt olarak kullanılabilir. Ayrıca çalışma kâğıtları ve denetim raporu incelemesi ile ilgili bulgular içinde bir denetim kalite göstergesi oluşturulması, şeffaflık raporlarının ve denetimin kalitesine olumlu yönde katkı sağlayacaktır.

Şeffaflık raporlarından elde edilen sonuçlar ile denetim firmalarının denetim kalitesine sadece denetim faaliyetini yürütülme esnasında sağlayamayacakları, denetim firmasının denetçi, denetimin yürütülmesi ve raporlanması süreçleri ile denetim faaliyeti sonuçlarının incelenmesi ile de denetim kalitesinin sağlanmasına çalıştıkları görülmektedir. Denetim firmalarının yaptıkları bu çalışmaların nicel ölçütlere dönüşmesi ile denetim faaliyetlerinin karşılaştırılabilir olacağı ve böylece denetim kalitesi hakkında karşılaştırılabilir bir oran elde edileceği beklenmektedir.

Sonraki çalışmalarda, denetim kalitesi göstergesi olarak belirlenen potansiyel göstergelerden elde edilen oranlar ile bağımsız denetim firmalarının sonuçlarının karşılaştırılmasının yapılması önerilmektedir. Yapılacak çalışmalar ile elde edilecek oranların standartlaşması, denetim kalitelerinin ölçümü yapılabilmesine olanak sağlayacaktır.



**KAYNAKÇA**

- ACRA. (2016). Deepening the audit quality conversation. Singapore.
- Babu, K. N. & Al-Fawarah, M. H. Q., (2019). Determinant factors affecting the audit quality: a Jordanian perspective, *International Journal Research in Commerce & Management*, Vol.10, No.7, ss.6-11.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği, KGK
- Bartov, E., Gul, F.A., & Tsui, J.S.L. (2001). Discretionary-accruals models and audit qualifications. *Journal of Accounting and Economics*, 30, 421 – 452.
- Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K.R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*. Vol: 15. No: 1. pp. 1-24.
- Behn, B., Choi, J. & Kang, T. (2008). Audit quality and properties of analyst earnings forecasts. *The Accounting Review*, 83 (3): 327–349.
- Broye, G., & Weill, L. (2008). Does leverage influence audit choice? A cross-country analysis. *Applied Financial Economics*, 18 (9), 715-731
- CPAB - Canadian Public Accountability Board. (2018). Audit Quality Indicators Final Report.
- Demir, E., Saatçioğlu, Ö. & İmrol, F. (2016). Uluslararası dergilerde yayımlanan eğitim araştırmalarının normallik varsayımları açısından incelenmesi. *Current Research in Education*, 2(3), 130-148.
- Dickins, D., Johnson-Synder, A.J., & Reisch, J. T. (2018). Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality, *Journal of Accounting Education*, s.45, ss.32-44.
- Francis, J.R. (2004). What do we know about audit quality. *The British Accounting Review*, 36 (4), 345-368.
- Fu, Y., Carson, E. & Simnett, R., (2015). Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunities for research, *Managerial Auditing Journal*, vol.30, no:8/9, ss. 870-910.
- Gulliamon, A. L. D. & Sanchez, M. M., (2012). The geographical factor in the determination of audit quality, *Revista de Contabilidad – Spanish Accounting Review*, Vol.15, No.2, ss. 287-310.
- Gürol, B. & Tüysüzoğlu T., (2015). Türkiye’de kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar nezdinde bağımsız denetim yapan denetim kuruluşlarının şeffaflık raporları üzerinde bir inceleme, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s.47, ss. 131-148.
- Gürol, B. & Tüysüzoğlu T., (2017). Şeffaflık raporlarına ilişkin iyi uygulama örnekleri ve ülke uygulamalarının karşılaştırılması, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C.19, s.1, ss:189-206.
- Hope, O.K., Kang, T., Thomas, W., & Yoo, Y.K. (2008). Culture and audit choice: a test of the secrecy hypothesis. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27 (5), 357-73.
- Huang, R.D., & Li, H. (2009). Does the market dole out collective punishment? an empirical analysis of industry, geography, and Arthur Andersen’s reputation. *Journal of banking & finance*, 33 (7), 1255-1265.
- Kalite Kontrol Standardı 1, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu.
- Keskin, D. A., Mollaahmetoğlu, E. & Gözüaçık, G., (2019). Kalite güvence mekanizması olarak şeffaflık raporları: Türkiye’deki bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik bir araştırma, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, s.58, ss. 157-172.
- Keskin, D. A., Tutar, S. & Yazgan, K. F., (2020). Şeffaflık raporlarının hofstede-gray modeliyle muhasebe kültürü açısından karşılaştırılması: Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere örneği, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, özel sayı 22, ss.195-213.

Lee, P. J., Taylor, S. J. & Taylor S. L., (2006). Auditor Conservatism and Audit Quality: Evidence from IPO Earnings Forecasts, *International Journal of Auditing*, s.10, ss.183-199.

Lennox, C. (2000). Do companies successfully engage in opinion-shopping? evidence from the UK. *Journal of Accounting and Economics*, 29, 321-337.

PCAOB. (2015). Concept release on audit quality indicators

Wang, Q., Wong, T.J., & Xia, L. (2008). State ownership, the institutional environment, and audit choice: evidence from China. *Journal of Accounting and Economics*, 46 (1), 112-134.

Yazıcı, N., (2019). Türkiye’de bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerini etkileyen unsurların şeffaflık raporlarının analizi ile belirlenmesi, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, c.10, no.1, ss.168-180.

Yılmaz, Z., (2018). Denetim Kalitesi ve Şeffaflık, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırma Dergisi*, c.7, s.4, ss.3059-3087.

Yuniarti, R., (2011). Audit firm size, audit fee and audit quality. *Journal of Global Management*, V.2, N.1, ss. 84-97.

Yükçü, S. & Koçakoğlu, Ö. (2016). Bağımsız denetimde denetim kalitesi genel çerçevesi ve göstergeleri, *Kitapana Yayınevi*.