

TÜRKİYE'DE BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNİN DENETİM KADROLARINDA YER ALAN DENETÇİ SAYISINI ETKİLEYEN FAKTÖRLER

H. Pınar KAYA*

ÖZ

Çalışmanın amacı, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrolarında yer alan toplam denetçi sayısını etkileyen değişkenleri tespit etmektir. Bu amaç doğrultusunda Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimini yapmakla yetkilendirilmiş 70 bağımsız denetim şirketinin 2015 yılına ait hazırlanmış oldukları şeffaflık raporlarından elde edilen verilerden yararlanılmıştır. Çalışmada bağımlı değişken olarak denetim kadrosu büyüklüğü; bağımsız değişkenler olarak da toplam gelir, toplam sermaye, ortak sayısı, uluslararası denetim ağına dahil olma ve şirket yaşı kullanılmıştır. Çalışmada, çoklu doğrusal regresyon ve korelasyon analizi yöntemlerinden yararlanılmıştır. 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.

Anahtar Kavramlar: Bağımsız Denetim Şirketleri, Denetçi Sayısı, Denetim Ekibi, Denetim Kadrosu Büyüklüğü.

THE FACTORS AFFECTING THE NUMBER OF AUDITORS IN AUDIT STAFF OF INDEPENDENT AUDIT FIRMS IN TURKEY

ABSTRACT

The aim of the study is to identify the factors affecting the total number of auditors in audit staff of independent audit firms. In accordance with this purpose, the data obtained from the transparency reports of 2015 prepared by 70 independent audit firms authorized for Public Interest Entities by Accounting and Auditing Standards Authority were utilized. In the study as for the dependent variable audit staff size and as for the independent variables total income, total capital, number of sharers, involvement in international audit connection and age of firm were used. In the study, multiple linear regression and correlation analysis methods were utilized. As a result of analysis it was found out that the number of auditors in audit staff increased depending on the increase in total income and the number of sharers of the audit firms, but it was found that total income, involvement in international audit network and age of firm variables did not have any effects on the number of auditors working in audit firms.

Keywords: Independent Audit Firm, Number of Auditors, Audit Staff, Audit Staff Size.

* Yrd. Doç. Dr., Ahi Evran Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü.
Makalenin kabul tarihi: Temmuz 2017.

GİRİŞ

Denetim, plan ve program dahilinde yürütülen faaliyetlerden oluşan bir süreçtir. Denetim sürecini oluşturan önemli faaliyetlerden biri, denetimi yerine getirecek denetim ekibinin denetim şirketi tarafından belirlenmesidir. Denetim genellikle hiyerarşik bir yapı ve işbölümü ile karakterize edilen bir denetim ekibi tarafından yürütülür (Bamber, 1983: 396). Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından 26 Aralık 2012 tarih ve 28509 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nin 4/c maddesi, bağımsız denetim ekibini; *“bağımsız denetim kuruluşu adına belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşan ekip”* olarak tanımlamaktadır. Denetim ekibi oluşturulurken temel amaç, denetim faaliyetlerinin planlanan süre içerisinde yeterli sayıda denetçi ve mümkün olan en uygun maliyet ile tamamlanmasıdır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 27. maddesi denetim ekiplerine ilişkin hükümler içerir. Denetim şirketleri tarafından yapılması gereken denetimlerin, işin gerektirdiği sayı ve nitelikte denetçiden oluşan denetim ekipleri tarafından gerçekleştirilmesi esastır. Denetim ekipleri, denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ve tabii olduğu düzenlemelerin özelliği dikkate alınarak, **üç denetçiden az olmamak koşuluyla** yeterli sayıda denetçiden oluşturulur. Denetim ekiplerindeki sorumlu denetçi ve belirlenen diğer kademeler için en az birer yedek denetçi belirlenir. Yedek denetçiler yerini aldıklarının sorumluluklarını üstlenebilecek nitelikte olmalıdır. Denetim ekiplerinde; söz konusu denetim için yetkisi bulunmayan denetçiler, denetçi yardımcıları, bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer kişiler de denetçi olarak görevlendirilmemek kaydıyla yer alabilir. Denetim ekipleri, denetimlerini, yapılan denetime ait raporun bağımsız denetim kuruluşu adına imzalanmasına yetkili kılınan sorumlu denetçinin gözetim ve idaresi altında gerçekleştirir.

Denetimlerin bir ekip tarafından gerçekleştirilmesinin güvenlik, yetenekler, özgünlük, destekleme ve tasarruf açısından gerekli olduğu düşünülmektedir. Denetim ekibi, aynı soruna birden fazla gözden oluşur, bu nedenle karşılaşılan sorunlar hakkında birden fazla bakış açısı sağlamada önem teşkil eder. Denetim ekibinin üyeleri soruna yaklaşmada fark yaratacak farklı eğitim ve mesleki geçmişe sahip bireylerdir. Bu bağlamda birden fazla kişiyle denetim yapmak, denetim kararlarını daha etkin hale getirecektir (Adams, 1999: 195-200; Altıntaş, Yurt, 2015: 121).

Denetim şirketlerinin artan büyüklüğü ve karmaşıklığı gibi sebepler denetim şirketlerinin denetim ekiplerini doğru belirlemelerinin önemini önemli ölçüde artırmıştır. Tüm denetim şirketleri, insan kaynağının en önemli varlığı olduğunun bilincindedir ve denetim ekibi üyelerinin yetenekleri ile denetim görevlerinin karmaşıklığı arasındaki dengeyi bulmanın önemini kabul eder (Dobre vd., 2012: 204). Denetim ekibi planlaması, denetim şirketinin mevcut denetçilerinin şirketin tüm denetim faaliyetlerini içeren denetim görevlerine optimum şekilde atanması olarak ifade edilebilir. Denetim şirketinin iyi bir denetim ekibi planla-

ması yapması, denetim ekibinin moral ve motivasyonu, denetimin verimliliği ve denetim şirketinin rekabet etme yeteneği üzerinde büyük bir etkiye sahiptir. Bu düşünceden hareketle literatürde, denetim faaliyetlerini en etkili şekilde denetim ekibine atamak üzere tasarlanmış model geliştiren çalışmalar yer almaktadır (Balachandran, Zoltners, 1981: 801-812). Denetim ekibinin denetim görevine atanmasında doğrusal programlama modeli kullanılmasının avantaj ve dezavantajlarını ortaya koyan çalışmalara rastlamak da mümkündür (Bailey vd., 1974: 572-574).

Denetimin kalitesi; bilgi kullanıcıları, denetime tabi şirketler, düzenleyici otoriteler, bağımsız denetçiler ve denetlenen şirketin yönetimiyle bağlantılıdır (Şeker, Dinç, 2016: 424). Denetim araştırmacıları denetim kalitesi ile denetçi kalitesini eş anlamlı olarak kabul etmekte ve aynı denetim şirketi içinde görev yapan denetçiler arasında bile denetim kalite düzeyinin aynı olmayacağını ileri sürmektedirler. Ayrıca denetçilerin demografik, fiziksel ve bilişsel özelliklerinin, performanslarını dolayısıyla denetimin kalitesini etkileyebileceği düşünülmektedir (Hardies vd., 2013: 258). Bir diğer önemli husus da denetim kanıtlarının çoğunun alt düzey denetim ekibi üyeleri tarafından toplandığı bu yapı içinde denetçilerin etkin ve verimli bir denetim gerçekleştirebilmeleri noktasında, bilgi paylaşımının hayati derecede önem taşımakta olmasıdır (Nelson vd., 2016: 1781). Denetim ekibinde yer alan denetçiler arasında gerçekleştirilecek olan etkin bir iletişimin, bilgi paylaşımını kolaylaştırıcı bir etki sağlayacağı ve denetimin kalitesini artıracığı muhtemeldir.

Denetim şirketlerinin faaliyetlerinin devamlılığı, hiç şüphesiz ki verdikleri denetim hizmetinin kalitesine bağlıdır. Başarılı bir denetim hizmeti de doğru sayıda ve uygun nitelikte denetçiden oluşan bir denetim ekibi ile sağlanabilir. Bunun için denetim şirketlerinin denetim kadrolarında yeterli sayıda denetçi olması gerekmektedir. Az sayıda denetçiye sahip bir denetim şirketinin çok fazla sayıda müşteriye hizmet vermesini hem denetimin kalitesi hem de denetçilerin iş yükü açısından olumlu değerlendirmek mümkün değildir.

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrolarında yer alan toplam denetçi sayısını ve bu sayıyı etkileyen faktörleri istatistiki yöntemlerle tespit etmektir. Çalışmanın verileri bağımsız denetim şirketlerinin 2015 yılına ait şeffaflık raporlarından elde edilmiştir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 36/1 maddesi “*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*” hükmünü içermektedir. KAYİK; “*Halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktöring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, 6/12/2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanununda tanımlanmış olan ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için Kurum tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları*” ifade etmektedir (Yönetmelik, Md. 4j).

Çalışmanın en önemli kısıtı, yasal mevzuat gereği, en az bir KAYİK denetimi yapmış olan denetim şirketlerinin şeffaflık raporu düzenleme yükümlülüğünün bulunması ve çalışmanın verilerinin de şeffaflık raporlarından elde edilmesi sebebiyle, KAYİK denetimi yapma yetkisi olmayan ve bu yetkisi olduğu halde KAYİK müşterisi bulunmayan denetim şirketlerinin çalışmaya dahil edilmemiş olmasıdır.

Çalışma kapsamında öncelikle konu ile ilgili yapılmış çalışmalara ilişkin bilgiler özetlenecektir. Daha sonra bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrosu büyüklüğünü, diğer bir ifadeyle toplam denetçi sayılarını etkileyebileceği düşünülen toplam gelir, toplam sermaye, ortak sayısı, uluslararası denetim ağına dahil olma ve şirket yaşı bağımsız değişkenleri ile oluşturulan regresyon modeli sonuçları değerlendirilecektir.

I. LİTERATÜR

Literatürde, bu çalışmanın amacı olan denetim şirketlerinin denetim kadrolarında yer alan denetçi sayısını etkileyen değişkenleri tespit etmeye yönelik yapılmış bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışmanın kapsamı ile benzerlik gösteren çalışmalar, şirketlerin yönetim kurulu üye sayıları üzerinde gerçekleştirilmiştir. Hisse senetleri Borsa İstanbul'da işlem gören şirketlerin ve sigorta şirketlerinin yönetim kurulu üye sayılarını etkileyen değişkenleri belirlemek amacıyla yapılan çalışmalar sonucunda; yönetim kurulu büyüklüğünü en fazla etkileyenlerin değişkenlerin sırasıyla satış toplamı, yabancı ortağın varlığı ve şirket yaşı olduğu (Gülpınar, Kır, 2016: 135-148), yönetim kurulundaki üye sayısını belirleyen en önemli faktörün firma büyüklüğü olduğu, yönetim kurulundaki üye sayısı ile firma borçlanma oranı arasında negatif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu (Aygün vd., 2011: 77-92), sigorta şirketlerinde ise prim üretimi ve toplam aktifler ile yönetim kurulu üye sayısı arasında istatistiki olarak anlamlı pozitif bir ilişki olduğu (Kır, Talebi, 2013: 53-64) tespit edilmiştir.

İdeal sayıda bir denetim kadrosu oluşturmanın en temel amaçlarından biri denetimin kalitesini artırmaktır. Denetim faaliyeti, denetim şirketinin ve denetçilerin yanı sıra denetlenen şirketin de sorumluluklarının olduğu bir dizi işlemlerden oluştuğu için, denetimin kalitesini tek bir faktörle ölçmek mümkün değildir. Literatürde denetimin kalitesinin ölçülmesinde çok çeşitli değişkenlerin kullanıldığı görülmektedir. Yapılan çalışmalarda, denetimin kalitesinin ölçülmesinde denetim ücretleri ve dört büyük denetim şirketi ile denetim faaliyetinin gerçekleşip gerçekleşmediği en temel değişkenler olarak kabul edilmekte olup, (Cengiz, Gör, 2016: 62) bunlara ilaveten denetlenen şirketin büyüklüğü, kaldıraç oranı, yönetim kurulu üye sayısı, sahiplik yapısı, halka açıklık oranı, yaşı, sektörü, şirket kültürü, denetçi sayısı ile ilgili nitelikler, denetim ekibinin özellikleri, denetçilerin mesleki yeterlilik düzeyleri ve sektör tecrübeleri, denetçilerin mesleki özen ve titizliği, bağımsızlığı, çalışma süresi, denetim firması aleyhine açılan dava sayısı, denetim dışı hizmetler, iç denetim, iç kontrol sistemi, denetim raporunun şeffaflığı, denetim komitesinin varlığı, kurumsal yönetim gibi bağımsız değişkenler ile denetimin kalitesi arasında ilişki olup olmadığı analiz edilmiş-

tir (Kavut, 2001: 4; Cengiz, Gör, 2016: 59-82; Bekçi, Gör, 2016: 168; Pham vd., 2014: 73-110).

Kavut (2001), 26 bağımsız denetim şirketinde görev yapan toplam 213 denetçinin kaliteli bir denetimin niteliklerine ilişkin görüş ve tutumlarını araştırdığı çalışma sonucunda elde ettiği bulgulara göre kaliteli bir denetimin taşınması gereken nitelikleri; denetlenen işletmenin yöneticileri ile bilgi alışverişi yapılması, denetçinin sektörlerle ilgili bilgi ve deneyim derecesi, denetimin tüm aşamalarında her kademedeki denetçinin görevlerini titizlikle, tam ve eksiksiz olarak yerine getirmesi, denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığı olarak belirlemiştir.

Literatürde bu çalışmanın verilerinin elde edildiği şeffaflık raporlarından yararlanılarak yapılan az sayıda çalışma olduğu tespit edilmiştir. Çalışmalara ilişkin özet bilgiler şunlardır:

Erdoğan ve Kutay (2016), Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin bağımsız denetimden elde ettikleri gelirler üzerinde şirket kuruluş yılı, uluslararası denetim ağına dahil olma, sorumlu ortak denetçi sayısı, KAYİK sayısı ve beyan edilen sermaye değişkenlerinin etkisini incelemek amacıyla yaptıkları çalışma sonucunda, denetimi yapılan KAYİK sayısının ve sorumlu ortak denetçi sayısının bağımsız denetim gelirleri üzerinde pozitif etki oluşturduğunu ancak denetim şirketlerinin kuruluş yılının, beyan ettikleri sermayelerinin ve uluslararası denetim ağlarına dahil olma durumlarının bağımsız denetim gelirleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkisinin olmadığını tespit etmişlerdir.

Gürol ve Tüysüzöğlü (2016), KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim şirketlerinin hazırladıkları 2014 yılına ait şeffaflık raporlarını niteliksel olarak analiz etmek amacıyla yaptıkları çalışmada, şeffaflık raporlarındaki bilgilerin asgari bilgileri içerip içermediğini ve şirketlerin raporda eksik veya fazla ne tür bilgiler sunduklarını başlıklar halinde ortaya koymuşlardır. Çalışma sonucunda genel olarak şeffaflık raporlarının kullanıcıların ihtiyaçlarına en yüksek seviyede hizmet eder hale gelmesi için geliştirilmesi ve zenginleştirilmesi gerektiği belirtilmiştir.

Tanç ve Gümrah (2016), Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin sürekli eğitim politikaları hakkında durum tespiti yapmak amacıyla, 2014 yılına ait şeffaflık raporlarının sürekli eğitim politikası başlığı altında yayımladıkları bilgileri incelemişlerdir. Çalışma sonucunda bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetimde sürekli mesleki eğitimin önemini tam olarak kavrayamadıkları ya da bu konudaki uygulamalarını çıkar gruplarıyla açık bir şekilde paylaşmadıkları tespit edilmiştir.

Fu, Carson ve Simnett (2015), Avustralya’da faaliyet gösteren 21 denetim şirketine ait şeffaflık raporlarını içerik olarak analiz ettikleri çalışma sonucunda, denetim şirketlerinin asgari açıklamaları gereken bilgilere raporlarında yer verdiklerini ancak iç kontrol sistemleri, bağımsızlık uygulamaları, sürekli eğitim ve ortakların ücretlendirmesi gibi denetim kalitesini etkileyebilecek alanlarda farklı yaklaşımlara sahip olduklarını tespit etmişlerdir.

Pivac ve Cular (2012), Hırvatistan borsasında işlem gören şirketlerin finansal tablolarını denetleyen toplam 57 denetim şirketinin şeffaflık raporlarını ana-

liz etmişlerdir. Çalışmanın amacı, denetim şirketlerinin faaliyetlerini şeffaf bir şekilde yerine getirip getirmediğini tespit etmek ve şeffaflık raporu kalite endeksi oluşturmaktır. Çalışma sonucunda, 57 denetim şirketinden sadece 37'sinin şeffaflık raporu bilgilerine ulaşılmıştır. Yapılan analizler sonucunda, 37 denetim şirketinden 8'inin şeffaflık raporlarında açıkladıkları bilgilerin tam olduğu tespit edilmiştir. Genel olarak Hırvatistan'daki denetim şirketlerinin tamamen şeffaf olmadıkları sonucuna ulaşılmıştır.

Deumes vd. (2012), Avrupa Birliği üyesi ülkelerde (Avusturya, Almanya, Hollanda, İngiltere) 103 denetim şirketinin şeffaflık raporundan elde ettikleri bilgilerle gerçekleştirdikleri çalışmada, şeffaflık raporunda açıklanan bilgilerle denetim kalitesi arasında ilişki olup olmadığını analiz etmişlerdir. Analiz sonuçları, şeffaflık raporlarında yapılan açıklamaların kapsam ve tür açısından denetim şirketleri arasında farklılıklar olduğunu göstermiştir. Almanya ve Avusturya'da denetim şirketlerinin İngiltere ve Hollanda'daki şirketlere göre, şeffaflık raporu açıklama puanının daha yüksek olduğu, bunun sebebinin ise, Almanya ve Avusturya'da şeffaflık raporu ile ilgili kapsamlı yönetmelikler çıkarılmasının olabileceği ifade edilmiştir. Ayrıca, şeffaflık raporlarının sadece yasalar gereği zorunlu yapılması gereken asgari açıklamaları içermediği tespit edilmiştir. Şeffaflık raporlarında yapılan açıklamaların denetim kalitesi ile ilişkili olmadığı, çalışmada ulaşılan bir diğer sonuçtur.

Denetim şirketlerine şeffaflık raporu düzenlemeleri zorunlu hale getirilmeden önce, şeffaflık raporlarında bulunması gereken bilgilere, denetçilerle yapılan anket yoluyla ulaşılan bir çalışmaya daha rastlanmıştır. Acar, Senal ve Usul (2011), 46 denetim şirketinde çalışan sorumlu denetçilerle yaptıkları anket çalışması sonucunda, denetim şirketlerine ilişkin genel özellikler (kuruluş merkezi, sermaye miktarı, kuruluş yılı, ortak sayısı, müşteri sayısı ve sektörü, denetim sayısı, personel sayısı, yabancı lisans anlaşmasına sahip olma durumu, uluslararası müşteriye sahip olma durumu, yetki belgelerine göre müşteri sayısı, denetim hizmeti gelir miktarı, yetki belgelerine göre elde edilen gelir miktarı) ile ilgili veriler elde etmişlerdir. Çalışma bulgularına göre, denetim şirketlerinin denetim personeline yeterli eğitim desteği verdiği, denetim dışı hizmet gelirlerinin denetim gelirlerine oranının yüksek olduğu, denetçilerin, denetim süreci içerisinde daha önceki denetçi tarafından düzenlenen raporları dikkate aldığı, şirketlerin büyük çoğunluğunun denetim standartları bilgi düzeyinin yetersiz olduğu ve büyük çoğunluğunun kalite güvence sistemi oluşturmadıkları tespit edilmiştir.

Literatürde, kamu denetimlerini gerçekleştiren denetim ekibinde yer alan denetçi sayısına ve denetçi sayısı ile denetim performansı arasındaki ilişkiyi ölçmeye yönelik yapılmış bir çalışma da bulunmaktadır. Altıntaş ve Yurt (2015), Sayıştay tarafından kamu kurumlarının mali denetimleri esnasında gerçekleştirilen denetim çalışmalarının performansı ile “denetim ekibindeki denetçi sayısı”, “yerinde denetim süresi” ve “ekipteki denetçilerin ortalama deneyim süresi” bağımsız değişkenleri arasındaki ilişkiyi belirlemek amacıyla yaptıkları çalışma sonucunda; denetim ekibindeki denetçi sayısı ile denetim çalışmasının performansı arasında anlamlı bir ilişki bulunamamış, ancak yerinde denetim süresi ve ekipteki denetçilerin ortalama deneyim süresi ile denetim çalışmasının perfor-

mansı arasında anlamlı ilişki olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca çalışma kapsamında incelenen kamu kurumlarının denetimine atanan denetçi sayısının minimum iki, maksimum beş olduğu ve denetim ekiplerinin çoğunluğunun (%56) üç denetçiden oluştuğu sonucuna ulaşılmıştır. Bir başka çalışmada ise denetim kadrosunda yer alan denetçiler arasında muhasebe ve denetim teknik bilgisine sahip olma, sorun çözme yeteneği ve yönetsel bilgi açılarından kıyaslama yapılmıştır (Tan, Libby, 1997: 97-110).

II. ARAŞTIRMA

Bu bölümde araştırmanın önemi, amacı, kapsamı, yöntemi, araştırmada kullanılan değişkenler, araştırmanın hipotezleri, geliştirilen araştırma modeli, analiz sonuçları ve bulgular ile ilgili bilgilere yer verilmektedir.

A. ARAŞTIRMANIN ÖNEMİ, AMACI VE KAPSAMI

Denetim şirketlerinin başarısı ve faaliyetlerinin devamlılığı, denetim kadrolarında yer alan denetçilerden oluşturulan denetim ekiplerinin denetim çalışmalarını ne derecede etkin yerine getirebildiğine bağlıdır. Yasal mevzuat gereği, her ne kadar denetim ekiplerinin en az üç kişiden oluşması gerekse de bazı şirketlerin denetimi için bu sayının yetersiz olacağı açıktır. Bu noktada denetim şirketlerinin denetim kadrolarının nicelik olarak zengin olması büyük önem taşımaktadır. Bu çalışmada, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrolarında yer alan toplam denetçi sayısını etkileyen değişkenleri tespit etmek amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda denetçi sayısını etkileyebileceği düşünülen toplam gelir, toplam sermaye, ortak sayısı, uluslararası denetim ağına dahil olma ve şirket yaşından oluşan toplam beş bağımsız değişken belirlenmiştir. Bu değişkenler ile çoklu regresyon modeli oluşturularak, değişkenlerin denetçi sayısı üzerindeki etkileri araştırılmıştır.

03.12.2016 tarihi itibarıyla KGK tarafından yetkilendirilen toplam 222 bağımsız denetim kuruluşundan 119 adeti KAYİK denetimi yapmakla görevlidir. Araştırma kapsamında KGK’nın internet sitesinde ve bağımsız denetim kuruluşlarının kendi internet sitelerinde yayınladıkları şeffaflık raporları incelenmiştir. Yapılan inceleme sonucunda KAYİK denetimi yapma yetkisi olan toplam 119 denetim kuruluşundan 19’unun 2015 yılında KAYİK denetimi yapmadıkları gerekçesiyle şeffaflık raporu düzenlemedikleri tespit edilmiştir. 29’unun şeffaflık raporu bilgilerine ulaşamadığı için ve 1’i de gelir rakamlarını tutar olarak değil de yüzde olarak açıkladığı için çalışmaya dahil edilememiştir. Bunların dışında kalan 70 bağımsız denetim kuruluşu, çalışmanın örneklemini oluşturmaktadır.

Araştırmanın verileri bağımsız denetim şirketlerinin 2015 yılına ait şeffaflık raporlarından elde edilmiştir. Şeffaflık raporları, şirketlerin 01.01.2015 tarihinde başlayıp, 31.12.2015 tarihinde sona eren faaliyet dönemini kapsamaktadır. Ancak bağımsız denetim şirketlerinden Akis Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş.’nin şeffaflık raporu 01.10.2014-30.09.2015, Başaran Nas Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi ile Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.’nin şeffaflık raporları ise 01.07.2014-30.06.2015 dönemini yansıtmaktadır.

B. VERİLERİN ANALİZ YÖNTEMİ

Araştırmada değişkenler arasındaki ilişkilerin yönünü ve şiddetini tespit etmek amacıyla korelasyon analizi, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken üzerindeki etkisini değerlendirmek amacıyla da çoklu doğrusal regresyon analizi yöntemlerinden yararlanılmıştır. Bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı problemi olup olmadığına VIF (Varyans Artış Faktörü) değerlerine ve tolerans istatistiklerine bakılarak karar verilmiştir. Örneklemin hata terimleri arasında birinci dereceden otokorelasyon olup olmadığını test etmek için ise Durbin-Watson test istatistiği kullanılmıştır.

C. ARAŞTIRMANIN DEĞİŞKENLERİ, MODEL SEÇİMİ VE HİPOTEZLERİ

Araştırmada bağımlı değişken olarak denetim kadrosu büyüklüğü; bağımsız değişkenler olarak da toplam gelir, toplam sermaye, ortak sayısı, uluslararası denetim ağına dahil olma ve şirket yaşı olmak üzere toplam altı değişken mevcuttur.

Tablo 1: Araştırmanın Değişkenlerine İlişkin Bilgiler

Araştırmanın Değişkenleri	Değişkenlerin Niteliği	Beklenen İlişki
Denetim Kadrosu Büyüklüğü	Bağımlı Değişken	
Toplam Gelir	Bağımsız Değişken	+
Toplam Sermaye	Bağımsız Değişken	+
Ortak Sayısı	Bağımsız Değişken	+
Uluslararası Denetim Ağına Dahil Olma	Bağımsız Değişken	+
Şirket Yaşı	Bağımsız Değişken	+

Analizlerde kullanılan değişkenleri aşağıdaki gibi tanımlamak mümkündür:

Denetim Kadrosu Büyüklüğü: 2015 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla bağımsız denetim şirketinde görev yapan toplam denetçi sayısını ifade etmektedir. Denetçi yetki belgesi bulunmayan çalışanlar sayıya dahil edilmemiştir.

Toplam Gelir: Bağımsız denetim şirketinin 2015 yılında elde ettiği toplam geliri ifade eder.

Toplam Sermaye: Bağımsız denetim şirketinin 2015 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla sahip olduğu toplam sermaye payı tutarıdır.

Ortak Sayısı: 2015 yılı hesap dönemi sonu itibarıyla bağımsız denetim şirketinde hisse sahibi olan toplam kişi sayısını ifade eder.

Uluslararası Denetim Ağına Dahil Olma: Bağımsız denetim şirketinin uluslararası bir başka denetim şirketi ile üyeliğinin bulunup bulunmamasını ifade eder.

Şirket Yaşı: Bağımsız denetim şirketinin kurulduğu yıl ile 2015 yılı arasındaki farkı ifade eder.

Yukarıda açıklanan değişkenlerle oluşturulan çoklu regresyon modeli aşağıdaki gibi formüle edilebilir:

$$Y(\text{Denetim Kadrosu Büyüklüğü}) = \beta_0 + \beta_1(\text{Toplam Gelir}) + \beta_2(\text{Toplam Sermaye}) + \beta_3(\text{Ortak Sayısı}) + \beta_4(\text{Uluslararası Denetim Ağına Dahil Olma}) + \beta_5(\text{Şirket Yaşı}) + \alpha$$

Araştırmanın hipotezleri ise şunlardır:

- H1:** Toplam gelir, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrosu büyüklükleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahiptir.
- H2:** Toplam sermaye, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrosu büyüklükleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahiptir.
- H3:** Ortak sayısı, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrosu büyüklükleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahiptir.
- H4:** Uluslararası denetim ağına dahil olma, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrosu büyüklükleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahiptir.
- H5:** Şirket yaşı, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrosu büyüklükleri üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahiptir.

D. ANALİZ SONUÇLARI VE BULGULAR

Analizlerde kullanılan bağımlı değişken ve bağımsız değişkenlere ait tanımlayıcı istatistik sonuçları aşağıdaki Tablo 2’de sunulmaktadır:

Tablo 2: Araştırmanın Değişkenlerine Ait Tanımlayıcı İstatistikler

Değişkenler	N	Ortalama	St. Sapma	Minimum	Maksimum
Denetim Kadrosu Büyüklüğü	70	15,70	12,93	5	70
Toplam Gelir	70	8.353.287	21.753.372	116.150	114.692.000
Toplam Sermaye	70	161.321	205.408	50.000	1.000.000
Ortak Sayısı	70	9,55	5,79	2	27
Uluslararası Denetim Ağına Dahil Olma	70	0,71	0,45	0	1
Şirket Yaşı	70	15,83	8,27	3	35

Tablo 2’de yer alan bilgilere göre; bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadroları en az 5, en fazla 70 denetçiden oluşmaktadır. Araştırma kapsamında yer alan şirketlerin denetim kadrolarında ortalama 15-16 denetçi bulunmaktadır. En fazla sayıda denetçiye ve en fazla gelire sahip şirket; DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.’dir. Denetim şirketlerinin 2015 yılı toplam geliri ortalama 8.353.287 TL olarak gerçekleşmiştir. En az gelir elde eden şirket ile en fazla gelir elde eden şirket arasındaki fark dikkat çekicidir. Bağımsız denetim şirketleri ortalama 161.321 TL sermayeye ve 9-10 ortağa sahiptir. Araştırma kapsamında yer alan denetim şirketlerinin %71’i uluslararası denetim ağına dahildir. Kuruluş tarihi bakımından en eski denetim şirketi 35 yıldır faaliyet göstermektedir. Denetim şirketlerinin ortalama yaşı 16’dır.

Araştırmada bağımsız değişkenlerin birbirleriyle ve bağımlı değişken olan denetim kadrosu büyüklüğü ile ilişkilerini ölçmek için korelasyon analizi kullanılmıştır. Pearson korelasyon değerleri Tablo 3'te sunulmaktadır.

Tablo 3: Değişkenler Arasındaki Pearson Korelasyon Değerleri

Değişkenler	Denetim Kadrosu Büyüklüğü	Toplam Gelir	Toplam Sermaye	Ortak Sayısı	Uluslararası Denetim Ağına Dahil Olma	Şirket Yaşı
Denetim Kadrosu Büyüklüğü	1,000					
Toplam Gelir	0,683**	1,000				
Toplam Sermaye	0,043	-0,113	1,000			
Ortak sayısı	0,818**	0,645**	0,018	1,000		
Uluslararası Denetim Ağına Dahil Olma	0,163	0,211	0,033	0,151	1,000	
Şirket Yaşı	0,215	0,298*	0,071	0,131	0,064	1,000

** p<0,01; * p<0,05

Bağımsız değişkenler arasındaki korelasyon değerleri 1'e yaklaştıkça bağımsız değişkenlerin modele katkısı azalmaktadır (Nakip, 2003: 319). Korelasyon analizi sonuçlarına göre bağımsız değişkenler arasında modelin anlamlılığını bozacak seviyede çok güçlü bir ilişki söz konusu değildir.

Araştırmada çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılarak, bağımsız değişkenlerin bağımlı değişken olan denetim kadrosu büyüklüğü üzerindeki etkileri test edilmiştir. Söz konusu ilişkinin testi, Model 1 olarak adlandırılmaktadır. Modeli değerlendirmek için sırasıyla modele ilişkin ANOVA değerleri, katsayılar tablosu ve modelin özetine ilişkin bilgiler sunulmaktadır.

Modelin bir bütün olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için Varyans analizi yapılmıştır. Varyans analizi sonuçları Tablo 4'te sunulmaktadır.

Tablo 4: Varyans Analizi (ANOVA)

Model		Kareler Toplamı	df	Ortalamanın Karesi	F	Anlamlılık (p)
1	Regresyon	8605,501	5	1721,100	37,527	0,000(b)
	Artık Değerler	2935,199	64	45,862		
	Toplam	11540,700	69			

a. Bağımlı değişken: Denetim kadrosu büyüklüğü

b. Bağımsız değişkenler: Toplam gelir, toplam sermaye, ortak sayısı, uluslararası denetim ağına dahil olma, şirket yaşı

Tablo 4'deki varyans analizi sonuçlarına göre F değeri 37,527 olarak bulunmuştur. Hesaplanan değer, modelin bir bütün olarak anlamlı olduğunu göstermektedir (p=0,000). Modele ait standardize ve standardize olmayan katsayılar, t değerleri, anlamlılık düzeyleri, tolerans ve VIF değerleri Tablo 5'de yer almaktadır.

Tablo 5: Katsayılar Tablosu

Model	Standardize Olmayan Katsayılar		Standardize Katsayılar				
	Beta	Std. Hata	Beta	t değeri	Anlamlılık (p)	Tolerans	VIF
1							
Toplam Gelir	2,054E	0,000	0,346	4,295	0,000*	0,614	1,629
Toplam Sermaye	5,593E	0,000	0,009	0,136	0,892	0,929	1,076
Ortak Sayısı	1,380	0,169	0,618	8,165	0,000*	0,693	1,443
Uluslararası Denetim Ağı	1,734	1,844	0,061	0,941	0,350	0,944	1,059
Şirket Yaşı	0,020	0,104	0,013	0,190	0,850	0,899	1,112

*%1 anlamlılık düzeyindeki ilişkileri göstermektedir.

Modelde yer alan toplam gelir ve ortak sayısı bağımsız değişkenlerinin, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrosu büyüklüğü üzerinde önemli derece etkilerinin olduğu görülmektedir. Regresyon analizi sonucunda toplam gelirin ($\beta=0,346$ $p<0,01$) ve ortak sayısının ($\beta=0,618$ $p<0,01$) denetim kadrosunda yer alan toplam denetçi sayısını istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönde etkilediği ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla, analiz sonuçları H1 ve H3 hipotezlerini destekler niteliktedir.

VIF değerlerinin 10’un altında ve tolerans istatistiklerinin 0,2’nin üzerinde olması değişkenler arasında çoklu bağlantı probleminin olmadığına işaret etmektedir (Field, 2009: 242). Tablo 5’de yer alan VIF değerlerine ve tolerans istatistiklerine bakıldığında bu şartın sağlandığı ifade edilebilir. Model özeti ise Tablo 6’da gösterilmektedir.

Tablo 6: Model Özeti

Model	R	R-Kare	Düzeltilmiş R-Kare	F	Anlamlılık (p)	Durbin-Watson
1	0,864	0,746	0,726	37,527	0,000	2,373

Tablo 6’da yer alan regresyon analizi ile ilgili model özetinde, modelde yer alan bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişkende meydana gelen değişimi açıklama oranı, R-Kare ile ifade edilmektedir (Nakip, 2013: 416). Model 1’e ait regresyon analizi sonuçlarına göre, modelde yer alan bağımsız değişkenlerin, denetim kadrosu büyüklüğünde meydana gelen değişimi açıklama oranı (R-Kare) %74,6’dır. Diğer bir ifade ile, bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrolarında yer alan denetçi sayısının %74,6’sının modelde yer alan bağımsız değişkenlere bağlı olduğu söylenebilir. Geriye kalan kısım ise modele dâhil edilmeyen değişkenler tarafından açıklanmaktadır.

Modelde örneklemin hata terimleri arasında birinci dereceden otokorelasyon olup olmadığını test etmek için kullanılan Durbin-Watson test istatistiğinin

1'den az ve 3'den fazla değerler almaması, genellikle 2 civarında olması istenir (Field, 2009: 220-221). Model özetinde bu değer 2,373 olduğu görülmekte olup, hata terimleri arasında otokorelasyon olmadığı ifade edilebilir. Modelde, çoklu doğrusal bağlantı problemi olmaması ve hata terimleri arasında otokorelasyon bulunmaması, modelin sağlam ve güvenilir olduğunu göstermektedir (Doğan, 2013: 131).

SONUÇ

Bu çalışmada, 2015 yılı faaliyet döneminde en az bir KAYİK müşterisine denetim hizmeti verdiği için şeffaflık raporu düzenleme yükümlülüğü bulunan bağımsız denetim şirketlerinin denetim kadrolarında yer alan toplam denetçi sayısını etkileyen değişkenlerin analizi yapılmıştır. Toplam gelir, toplam sermaye, ortak sayısı, uluslararası denetim ağına dahil olma ve şirket yaşı olmak üzere toplam beş bağımsız değişken dikkate alınarak oluşturulan çoklu doğrusal regresyon modeli, yapılan analizler sonucunda istatistiksel olarak anlamlı çıkmıştır. Modelin bir bütün olarak anlamlı çıkması, modelde kullanılan bağımsız değişkenlerin, denetim kadrosu büyüklüğü üzerinde bir bütün olarak etkili olduğunun göstergesidir. Regresyon analizi sonucunda elde edilen R-Kare, modelde yer alan bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkende meydana gelen değişimin %74,6'sını açıkladığını göstermiştir. Geriye kalan kısmı (%25,4) modele dahil edilmeyen bağımsız değişkenler ile açıklanabilmektedir.

Araştırmada kullanılan tüm bağımsız değişkenler ile toplam denetçi sayısı arasında pozitif yönlü bir ilişki beklenmesine rağmen, denetçi sayısının sadece iki değişkene bağlı olarak değiştiği tespit edilmiştir. Yapılan analizlerde toplam denetçi sayısını en çok etkileyen değişkenin ortak sayısı olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayısı arttıkça, denetim kadrolarında yer alan toplam denetçi sayısının da artış eğilimi gösterdiği saptanmıştır. Benzer şekilde denetim kadrosu büyüklüğü üzerinde istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif yönlü etkisi olduğu tespit edilen diğer değişken toplam gelirdir. Toplam gelir arttıkça denetçi sayısının da arttığı belirlenmiştir. Araştırmanın diğer değişkenleri olan toplam sermaye, uluslararası denetim ağına dahil olma ve şirket yaşı, toplam denetçi sayısı üzerinde istatistiksel olarak anlamlı bir etkiye sahip değildir.

Sonuçlar genel olarak değerlendirildiğinde, ortak sayısının artışına bağlı olarak denetim şirketinin denetim kadrosunun genişlemesi, diğer bir ifade ile denetçi sayısının artması, şirkete ortak olan kişilerin genellikle denetçi statüsünde olmasıyla açıklanabilir. Bağımsız denetim şirketlerinin toplam gelirlerinin artmasına bağlı olarak denetçi sayılarının da artış göstermesi istenen ve beklenen bir sonuçtur. Çünkü toplam gelir artışı, toplam müşteri sayısının artışı ile ya da mevcut müşterilere verilen hizmetin kapsamının genişlemesi ile sağlanabilir. Müşteri sayısının artması ise, denetim şirketlerinin daha fazla sayıda denetçiye ihtiyaç duymasını gerektirecektir. Aksi takdirde müşteri sayısının artmasına rağmen denetçi sayısını artırmayan denetim şirketlerinde mevcut denetçilerin iş yükü daha fazla olacaktır. Bu durumun da denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkiler yaratacağı açıktır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği, denetimlerin denetim ekipleri tarafından denetlenen işletmenin büyüklüğü, faaliyetleri ve tabi olduğu düzenlemelerin özelliği dikkate alınarak üç denetçiden az olmamak koşuluyla yeterli sayıda denetçiden oluşturulması gerektiğini belirtmektedir. Bu madde, denetimi yapılacak her müşteriye en az üç denetçi atanmasını öngörmektedir. Ancak, bir denetçinin en çok kaç denetim ekibinde yer alması gerektiğine ilişkin bir hüküm yoktur. Denetçilerin daha etkin bir denetim yapabilmeleri açısından bir denetçinin en fazla kaç denetim ekibinde yer alması gerektiğine ilişkin bir düzenleme yapılmasının faydalı olacağı ifade edilebilir. Böylece denetim şirketlerinin zamanla ideal denetim kadrosu büyüklüğüne ulaşabilecekleri düşünülmektedir.

Araştırmanın 2015 yılı ile sınırlı olması, denetim kadrosu büyüklüğünün modelde kullanılan değişkenler ile değerlendirilmesi ve en az bir KAYİK denetimi yapmış denetim şirketlerinin araştırmaya dahil edilmesi çalışmanın en önemli kısıtları olarak görülmektedir. Gelecekte yapılacak çalışmalarda, araştırmanın kapsadığı dönemin uzatılmasının, denetim kadrosu büyüklüğünün belirlenmesinde farklı kriterlerden de yararlanılmasının ve tüm denetim şirketlerinin verilerinin kullanıldığı analizler yapılmasının literatüre önemli katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- ACAR, Durmuş; Serpil SENAL ve Hayrettin USUL; (2011), “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, **Selçuk Üniversitesi İ.İ.B.F. Sosyal Ekonomik Araştırmalar Dergisi**, 22, ss. 273-306.
- ADAMS, Nancy H.; (1999), “Never Audit Alone - The Case For Audit Teams”, **Quality Assurance**, 7, pp. 195-200.
- ALTINTAŞ, Abdullah and Adnan Ali Ertuğrul YURT; (2015), “The Impact of Average Duration of Experience, Duration of On-Site Audit and Team Work on Magnitude of Errors Detected in Financial Statements: An Application on Financial Audit of Public Administrations By The TCA”, **Sayıştay Dergisi**, 96, pp. 107-127.
- AYGÜN, Mehmet; Süleyman İÇ ve Cem SAYIN; (2011), “Yönetim Kurulu Büyüklüğünü Belirleyen Faktörler ve Yönetim Kurulu Büyüklüğü ile Firma Performansı Arasındaki İlişki: Türk Sermaye Piyasası Üzerine Bir İnceleme”, **Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 10 (1), ss. 77-92.
- BAILEY, Andrew D. Jr.; Warren J. BOE and Thomas SCHNACK; (1974), “The Audit Staff Assignment Problem: A Comment”, **The Accounting Review**, 49(3), pp. 572-574
- BALACHANDRAN, Bala V. and Andris A. ZOLTNERS; (1981), “An Interactive Audit-Staff Scheduling Decision Support System”, **The Accounting Review**, 56(4), pp. 801-812.
- BAMBER, E. Michael; (1983), “Expert Judgment in the Audit Team: A Source Reliability Approach”, **Journal of Accounting Research**, 21(2), pp. 396-412..
- BEKÇİ, İsmail ve Yusuf GÖR; (2016) “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, **Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, 7(1), ss. 165-194.
- CENGİZ, Selim ve Yusuf GÖR; (2016), “Kurumsal Yönetim Uygulamaları ve Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki: Borsa İstanbul Kurumsal Yönetim Endeksinde Bir Araştırma”, **Mali Çözüm Dergisi**, 136, ss. 59-82.
- DEUMES, Rogier; Caren SCHELLEMAN; Heidi Vander BAUWHEDE and Ann VANSTRAELEN; (2012), “Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?”, **Auditing: A Journal of Practice & Theory**, 31(4), pp. 193-214.
- DOBRE, Florin; Daniel VILSANOIU and Eugeniu TURLEA; (2012), “A Multiple Regression Model For Selecting Audit Team Members”, **Procedia Economics and Finance**, 3, pp. 204-210.
- DOĞAN, Mesut; (2013), “Sigorta Firmalarının Sermaye Yapısı İle Karlılık Arasındaki İlişki: Türk Sermaye Piyasası Üzerine Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Finansman Dergisi**, 57, ss. 121-136.

- ERDOĞAN, Sedat ve Nilgün KUTAY; (2016), “Türkiye’de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Karakteristiklerinin Bağımsız Denetim Gelirleri Üzerindeki Etkisi”, **Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi**, 12(27), ss. 105-122.
- FIELD, Andy; (2009), **Discovering Statistics Using SPSS**, Third Edition, SAGE Publications, Dubai: Oriental Press.
- FU, Yi; Elizabeth CARSON and Roger SIMNETT; (2015), “Transparency Report Disclosure by Australian Audit Firms and Opportunities for Research”, **Managerial Auditing Journal**, 30(8/9), pp. 870-910.
- GÜLPINAR, Vildan ve Ceyhun KIR; (2016) “BİST 100 Endeksine Dâhil Şirketlerin Yönetim Kurulu Yapıları”, **Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi**, 18(1), ss. 135-148.
- GÜROL, Burcu ve Tayfun TÜYSÜZOĞLU; (2016), “Türkiye’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar Nezdinde Bağımsız Denetim Yapan Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporları Üzerinde Bir İnceleme”, **Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi**, 47, ss. 131-148.
- HARDIES, Kris; Diane BRESCH and Joël BRANSON; (2013), “Individual Auditor Characteristics and Audit Quality Differentiation: Evidence From Audit Fees”, **Die Betriebswirtschaft (DBW)**, 73(4), pp. 257-271.
- KAVUT, Lerzan; (2001), “Bağımsız Denetçiler ile Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları”, **İMKB Dergisi**, 5(20), ss. 1-30.
- KIR, Ceyhun ve Nurhan TALEBİ; (2013), “Türkiye’de Sigorta Şirketlerinin Yönetim Kurulu Üye Sayısını Etkileyen Faktörler”, **Anadolu Bil Meslek Yüksekokulu Dergisi**, 29-30, ss. 53-64.
- NAKİP, Mahir; (2003), **Pazarlama Araştırmaları: Teknikler ve (SPSS Destekli) Uygulamalar**, Ankara: Seçkin Yayınları.
- NAKİP, Mahir; (2013), **Pazarlama Araştırma Teknikleri**, Ankara: Seçkin Yayınları.
- NELSON, Mark W.; Chad A. PROELL and Amy E. RANDEL; (2016), “Team-Oriented Leadership and Auditors’ Willingness to Raise Audit Issues”, **The Accounting Review**, 91(6), pp. 1781-1805.
- PHAM, Hoa; Pesi AMARIA; Thanh BUI and Sang TRAN; (2014), “A Study of Audit Quality in Vietnam”, **International Journal of Business, Accounting and Finance**, 8(2), pp. 73-110.
- PIVAC, Snjezana and Marko CULAR; (2012), “Quality Index Creating and Analysis of The Transparency of Audit Firms-Case Study in Croatia”, **Croatian Operational Research Review (CRORR)**, 3, pp. 224-235.
- ŞEKER, Yasin ve Engin DİNÇ; (2016), “Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanma Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 18(2), ss. 421-452.

- TAN, Hun-Tong and Robert LIBBY; (1997), “Tacit Managerial versus Technical Knowledge as Determinants of Audit Expertise in the Field”, **Journal of Accounting Research**, 35(1), pp. 97-110.
- TANÇ, Ahmet ve Abdurrahman GÜMRAH; (2016), “Şeffaflık Raporları Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürekli Mesleki Eğitim Politikalarının Analizi”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi**, 18(1), ss. 419-438.