



İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi
Journal of the Human and Social Science Researches
[2147-1185]

[itobiad], 2018, 7 (4): 3059/3087

Denetim Kalitesi ve Şeffaflık

Audit Quality and Transparency

Züleyha YILMAZ

Dr. Öğr. Üyesi, Ordu Üniversitesi / Ünye İİBF
Asst.Prof., Ordu University Faculty of Economics & Administrative
Sciences

zulehayilmaz@odu.edu.tr

Orcid ID: 0000-0003-3935-1740

Makale Bilgisi / Article Information

Makale Türü / Article Types : Araştırma Makalesi / Research Article
Geliş Tarihi / Received : 31.10.2018
Kabul Tarihi / Accepted : 27.12.2018
Yayın Tarihi / Published : 30.12.2018
Yayın Sezonu : Ekim-Kasım-Aralık
Pub Date Season : October-November-December
Cilt / Volume: 7 Sayı – Issue: 4 Sayfa / Pages: 3059-3087

Atıf/Cite as: YILMAZ, Z. (2018). Denetim Kalitesi ve Şeffaflık. İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi, 7 (4), 3059-3087. Retrieved from <http://www.itobiad.com/issue/39481/477170>

İntihal /Plagiarism: Bu makale, en az iki hakem tarafından incelenmiş ve intihal içermediği teyit edilmiştir. / This article has been reviewed by at least two referees and scanned via a plagiarism software. <http://www.itobiad.com/>

Copyright © Published by Mustafa YİĞİTOĞLU- Karabuk University, Faculty of Theology, Karabuk, 78050 Turkey. All rights reserved.

Denetim Kalitesi ve Şeffaflık

Öz

Küreselleşme ve teknolojiadaki hızlı ilerlemeler, pek çok alanda yoğun rekabeti de beraberinde getirmiştir. Kısa veya uzun vadede, bazı şirketler yoğun rekabete ayak uyduramayarak yok olurken, bazıları çeşitli stratejilerle varlıklarını sürdürmeye devam ederler. Şirketler yaşamları boyunca dönemsel olarak faaliyet sonuçlarını finansal raporlarla tüm paydaşlarına sunarlar. Sunulan bilgilerin güvenilirliğini ve doğruluğunu makul derecede güvenceye almak konusunda ise bağımsız denetçilere görev düşmektedir. Ancak, 2000’li yıllarda yaşanan şirket skandalları denetime duyulan güveni sarmış ve denetimde şeffaflık ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim şirketlerinin yayımladıkları şeffaflık raporlarının içerik analizi yöntemi ile incelenmesidir. Elde edilen veriler SPSS programında analiz edilmiş ve araştırma sonucunda 4 büyük denetim şirketinin Türkiye’deki denetim işlerinin yaklaşık %95’ini yürüttükleri görülmüştür.

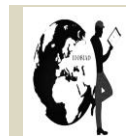
Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetim Kalitesi, Denetimde Şeffaflık, Şeffaflık Raporları, İçerik Analizi.

Audit Quality and Transparency

Abstract

Globalization and rapid developments in technology have brought about intense competition in many areas. In the short or long term, while some companies are unable to keep up with such a competition, the others continue to exist in the market following various strategies. So long as they are run, companies periodically present their operating results to all stakeholders through financial reports. Independent auditors bear the responsibility for ensuring the reliability and accuracy of the information provided. However, company scandals that erupted in the 2000s have undermined the confidence in auditing, and thus, the need for transparency has emerged. The purpose of this study is to examine the transparency reports published by independent audit firms by content analysis method. The obtained data has been analyzed with SPSS and accordingly, it is found that four big audit firms in Turkey carry out 95% of the audit work approximately.

Keywords: Audit, Audit Quality, Transparency in Audit, Transparency Reports, Content Analysis.



Giriş

2000'li yılların başlarında özellikle gelişmiş piyasalarda art arda ortaya çıkan muhasebe skandalları sonucu şirketlere duyulan güven sarsılmış ve tüm paydaşların çıkarlarını gözetebilmek için şirketlerin daha özenli denetlenmesi konusu hiç olmadığı kadar büyük önem kazanmıştır. Enron, Worldcom, Parmalat gibi hem kendi ülkelerinde hem de dünya çapında büyük üne sahip dev şirketlerin çeşitli muhasebe skandallarına yol açmaları, dahası bu şirketleri denetleyen Arthur Andersen, Deloitte ve Grant Thornton gibi bağımsız denetim şirketlerinin de bu skandallara karışmaları veya muhasebe hilelerine göz yummaları denetim konusunda yeni düzenlemeler yapılmasını zorunlu hale getirmiştir.

Bütün bunlar sonucunda ilk olarak 2002 yılında Amerika Birleşik Devletleri'nde (ABD) *Sarbanes Oxley Act (SOA)* adıyla bilinen *Kamuya Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıları Koruma Yasası* yürürlüğe konulmuş ve bu Yasa ile *Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB)* kurulmuştur. Kurul'un kendi internet sayfasında ifade edildiği şekliyle PCAOB, Amerikan Kongresi tarafından kurulan ve kar amacı gütmeyen bir Kurul olup, kamu yararını ve yatırımcıları korumak üzere halka açık şirketlerin denetimini gözetmektedir. SOA ile ABD tarihinde ilk kez şirketleri denetleyen bağımsız denetçilerin denetimi söz konusu olmuş, Kurul'un internet sayfasında bu denetimi gerçekleştirecek Kurul'un 5 üyesinin ise ABD Hazine sekreteri ve Merkez Bankası Yönetim Kurulu başkanının danışmanlığının ardından *Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC)* tarafından 5 yıllığına atanmasının kararlaştırıldığı ifade edilmiştir. Kurul'un standartları, bütçesi ve kuralları da yine SEC tarafından onaylanmaktadır. SOA ile belirlenen şekliyle PCAOB işleyişini dört temel görevle yürütmektedir (pcaobus.org):

- Halka açık şirketleri, broker ve borsa komisyoncularını denetleyen muhasebe firmalarının kaydı,
- Firmaların kalite kontrol sistemlerini teftiş,
- Denetim ve meslek uygulama standartlarının oluşturulması,
- Önemli denetim eksikliklerinin belirlenmesi ve gereken cezaların uygulanması.

PCAOB 2017 Yılı Faaliyet Raporu'na göre 2017 yılı sonu itibarıyla PCAOB'a kayıtlı 1.036'sı yerel, 889'u 88 ülkeden yabancı firma olmak üzere toplamda 1.925 firma bulunmaktadır. Türkiye'den de bu kapsamda 19 denetim firması PCAOB'a kayıtlıdır. 2017 yılında Kurul, 195 muhasebe firmasından 760 denetçiyi denetlemiş ve 54 disiplin cezası uygulamıştır. Bu cezalara; Grant Thornton LLP'ye halka açık bir şirketin denetimindeki başarısızlık ve Kurul'un kalite kontrol standartlarını ihlal nedeniyle verilen 1.5 Milyon \$'lık



ceza, yine aynı nedenlerden dolayı Ernst & Young'a verilen 1 Milyon \$'lık ceza ve yine Kurul Kalite Kontrol Standartlarına uymamak ve bunları ihlal etmek gerekçesiyle PricewaterhouseCoopers (PwC) LLP'ye verilen 1 Milyon \$'lık ceza örnek olarak gösterilebilir.

Özetle bağımsız denetçilerin denetimi ve dolayısıyla bağımsız denetçilerin daha kaliteli denetim faaliyetlerinde bulunmaları, şirketlerin finansal tabloları ve raporlarının güvenilirliğini sağlamak adına atılan önemli adımlardan biridir. Günümüzde bu adımın en önemli göstergelerinden biri olan denetim kalitesinin ölçülebilmesi için hem dünyada hem de Türkiye'de çeşitli kurumlarca pek çok çalışma yapılmaktadır. Denetim kalitesini sağlamak adına yapılan çalışmalardan biri ise bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflığının sağlanmasıdır. Ülkemizde 2013 yılından bu yana Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetiminde faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık göstergesi olarak şeffaflık raporu hazırlamaları zorunlu hale getirilmiştir.

Denetimde şeffaflık arttıkça bağımsız denetim şirketlerinin faaliyetleri ile ilgili görünürlük de artacağından, bu şirketlerin denetim sektöründe varlıklarını sürdürebilmeleri için denetim faaliyetlerini sürekli iyileştirmeye tabii tutmaları kaçınılmazdır. Bu durumun doğal bir sonucu olarak denetim kalitesinin de artması beklenir. Dolayısıyla denetim kalitesi ve şeffaflık arasında pozitif yönlü bir ilişki bulunduğu söylenebilir.

Bu araştırmada ilk olarak kavramsal çerçeve ile denetim kalitesi ve şeffaflık konularına değinilmiş, ardından ilgili konularda literatürde yer alan bazı çalışmalar incelenmiştir. Daha sonra araştırmanın metodolojisi açıklanmış ve Türkiye'de KAYİK denetiminde bulunan şirketlerin 2017 yılı şeffaflık raporları içerik analizi yöntemi ile incelenerek yorumlanmıştır. Araştırmanın sonuç kısmında ise elde edilen önemli bulgular vurgulanmış ve denetimde şeffaflığın, dolayısıyla kalitenin arttırılabilmesi konularında gelecekte yapılabilecek çalışmalarla ilgili önerilerde bulunulmuştur.

Kavramsal Çerçeve

Denetim Kalitesi

Yukarıda bahsi geçen muhasebe skandalları sonrası şirketlerin yönetimi ve denetimine duyulan güven sarsılmış ve bu konularda SOA gibi düzenleyici amaçlarla yapılan mevzuat değişikliklerinin yanı sıra şirketlerle ilgili pek çok kavramın tanımı da gözden geçirilmiştir. Bu kapsamda *Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü (Organisation for Economic Co-operation and Development-OECD)* kurumsal yönetimi; işletme yönetim kurulu, hissedarları ve tüm paydaşları açısından amaç ve hedeflerin belirlenerek bunlara ulaşabilmek



için işletmelerin yönlendirildiği ve kontrol edildiği bir sistem olarak tanımlanmıştır (Cengiz, 2013, s. 408). Bu tanım özellikle tüm paydaşların çıkarlarını korumak boyutuyla değerlendirildiğinde, kurumsal yönetim ile Enron ve Worldcom örneklerinde olduğu gibi şirket yönetiminin hata ve hilelerinden kaynaklanan ekonomik kayıpların faturasının küçük yatırımcılara, kredi verenlere, tedarikçilere, çalışanlara, devlete ve en geniş kapsamda bütün topluma kesilmesi durumunun tekrarlanmaması hedeflenmektedir.

OECD 2004 yılında *OECD Kurumsal Yönetim İlkeleri'nin Açıklama ve Şeffaflık* raporunu yayımlanmış ve bu raporda kurumsal yönetiminin çerçevesini; bir şirketin sahipliği ve yönetimi de dâhil olmak üzere, finansal durumu, performansı ve şirketle ilgili bütün önemli konuları zamanında ve doğru bir şekilde açıklanmasının sağlanması olarak tanımlanmıştır. Türkiye'de ise 2011 yılında *Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) tarafından Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ* yayımlanmış, Tebliğ'in eklerinde yer alan 2. başlıkta ise kamuyu aydınlatma ve şeffaflık konusu işlenmiştir. Buna göre şirketle ilgili bilgilerin bu bilgilerden yararlanacak tüm paydaşların karar vermelerinde yardımcı olacak şekilde, düşük maliyetle kolay erişilebilir, doğru, zamanında, eksiksiz, anlaşılabilir ve yorumlanabilir bir biçimde açıklanması gerektiği vurgulanmıştır (SPK, seri: IV, no: 56, Ek SPK Kurumsal Yönetim İlkeleri, m. 2.1.2.). Şirket içinde bu amaçlara ulaşılabilmesi için yönetim kurulu ve iç denetim komitesine ihtiyaç duyulmakta olup iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde çalışması sağlanmalıdır. İç denetim, ABD İç Denetim Enstitüsü tarafından bir kurumun faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla yürütülen nesnel ve bağımsız bir güvence ve danışmanlık faaliyeti şeklinde açıklanmaktadır (<https://na.theiia.org>). Kurumsal yönetimle beraber işletme içinde kurulan iç denetim sistemi, hata, hile ve suiistimallerin önlenmesi veya en aza indirgenmesini sağlayacağından işletme ile ilgili tüm paydaşlar açısından bir güvence sağlar (Cengiz, 2013, s. 424). İşletme içinde iç denetim, işletme dışında da yönetimin desteği ile sürdürülen bağımsız denetim ile finansal raporların kalite ve şeffaflığının artırılması sağlanabilecektir.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde bağımsız denetim, finansal bilgilerin ve bu bilgilere dayanarak oluşturulmuş finansal tabloların finansal raporlama standartlarına uygun hazırlanıp hazırlanmadığı ve doğruluğu ile ilgili makul güvence sağlayacak uygun ve yeterli bağımsız denetim kanıtının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarına uygun olarak defter, kayıt ve belgelerin incelenerek değerlendirilmesi ve raporlanması (m. 4/1-b) şeklinde tanımlanmıştır. Bağımsız denetim kuruluşu ise aynı Yönetmeliğin 4/1-ç maddesinde, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) bağımsız denetim yapmakla yetkilendirdiği ve ortakları serbest muhasebeci mali müşavirlik veya yeminli mali müşavirlik ruhsatını



almış meslek mensuplarından oluşan sermaye şirketleri olarak tanımlanmıştır. Yine aynı Yönetmelikte bağımsız denetçi, bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından KGK tarafından yetkilendirilen kişi olarak tanımlanmıştır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 4/1-a). Denetim kalitesi ile ilgili en çok kullanılan tanım DeAngelo'ya ait olup, yazar denetim kalitesini, denetçinin denetim faaliyetinde bulunduğu şirketin muhasebe sisteminde varolan bir ihlali tespit edebilme ve bu ihlali raporlayabilme olasılığının piyasa tarafından değerlendirilmesi olarak tanımlamıştır (DeAngelo, 1981, s. 186). Denetim kalitesi, denetime hangi açıdan bakıldığı ile ilgili olup (Yükçü ve Koçakoğlu, 2016, s. 266), kişiden kişiye çok farklı anlamlar içerebilmektedir (Erdoğan ve Solak, 2016, s. 176). PCAOB yorumlara açık olarak yayınladığı 2018-2022 Taslak Stratejik Planı'nda denetim kalitesini de içeren 5 hedef belirlemiştir (pcaobus.org):

- Önleme, saptama, caydırma ve iyileştirme kombinasyonu ile denetim hizmetlerinin kalitesini geliştirmek,
- Gelişmekte olan teknolojiler ve buna bağlı doğacak risk ve fırsatlar da dâhil olmak üzere değişen çevreyi öngörmek ve cevap vermek,
- Proaktif paydaş katılımı ile şeffaflığı ve erişilebilirliği geliştirmek,
- Kaynakların, bilginin ve teknolojinin verimli ve etkin kullanımıyla operasyonel mükemmelliği yakalamaya çalışmak
- Ortak hedeflere ulaşmak için insanları geliştirmek, güçlendirmek ve ödüllendirmek.

PCAOB tarafından denetim kalitesi göstergeleri, finansal raporlama ve denetim sürecinde yüksek kaliteli denetimlerin nasıl başarılacağı ile ilgili yeni bir bakış açısı sağlayabilecek sayısal ölçütlerin yer aldığı potansiyel bir portföy olarak tanımlanmaktadır (pcaobus.org). 1 Temmuz 2015'te PCAOB tarafından yayımlanan Denetim Kalitesi Göstergeleri Konsept Yayını ile Tablo 1'de sunulan 28 gösterge önerilmiştir (2015, s. 13).

Tablo 1. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri

Denetim Mensupları	Ulaşılabilirlik	<ol style="list-style-type: none"> 1. Personel kaldırıcı 2. Ortakların iş yükü 3. Yönetici ve personelin iş yükü 4. Teknik muhasebe ve denetim kaynakları 5. Uzman becerisi ve bilgisine sahip kişiler
---------------------------	-----------------	---



	Liyakat	6. Denetim personelinin deneyimi 7. Denetim personelinin endüstri deneyimi 8. Denetim personelinin devir hızı 9. Hizmet merkezlerinde toplanmış denetim işinin miktarı 10. Denetim mensubu başına eğitim saati
	Odak	11. Denetim saatleri ve risk alanları 12. Denetim saatlerinin denetim aşamalarına dağıtımı
Denetim Süreci	Yönetim ve Liderlik Şekli	13. Firma personeline ait bağımsız anket sonuçları
	Teşvikler	14. Kalite derecelendirilmesi ve maaşlar 15. Denetim ücretleri, çaba ve müşteri riski
	Bağımsızlık	16. Bağımsızlık gereklilikleri ile uyum
	Altyapı	17. Kaliteli denetimi destekleyen altyapı yatırımları
	İzleme ve İyileştirme	18. Denetim firmasının iç kalite değerlendirme sonuçları 19. PCAOB teftiş sonuçları 20. Teknik uygunluk testi
Denetim Sonuçları	Finansal Raporlar	21. Hatalar nedeniyle tekrar düzenlenen finansal tabloların etkisi ve sıklığı 22. Hile ve diğer finansal raporlama suistimalleri 23. Finansal raporlama kalitesinin ölçülmesinden denetim kalitesi sonucu çıkarma
	İç Kontrol	24. İç kontrol zayıflıklarının zamanında raporlanması
	İşletmenin Sürekliliği	25. İşletmenin sürekliliği konularının zamanında raporlanması
	Denetçiler ve Denetim Komitesi Arasındaki İletişim	26. Denetim komitesi üyelerine ait bağımsız anketlerin sonuçları
	Yaptırım ve davalar	27. PCAOB ve SEC' in yaptırım yöntemlerinin izlediği trend 28. Özel davaların izlediği trend

Kaynak: PCAOB Yayını, No 2015-5, s. 13



Tablo 1’de görüldüğü üzere denetim kalitesi göstergeleri denetim mensupları, denetim süreci ve sonuçları şeklinde üç ana başlıkta ve toplamda 28 alt maddede toplanmıştır. Bir şirketin finansal tabloları ve raporları ile ilgilenen tüm paydaşların denetim kalitesi ile ilgili bir yargıya varabilmeleri için denetim kalitesi göstergelerini oluşturan bilgilere ulaşabilmeleri, bunun sağlanabilmesi için ise başta bağımsız denetim şirketi olmak üzere denetlenen şirketin de istenen bilgileri şeffaf bir şekilde sunmak konusunda istekli ve destekçi olmaları gerekmektedir.

Denetimde Şeffaflık

Muhasebe uygulamaları sonucu elde edilen bilgilerin doğru, güvenilir ve gerçeği en iyi şekilde yansıtan finansal tablolar ve çeşitli raporlar aracılığıyla işletme ile ilgilenen tüm paydaşlara sunulması, paydaşların özellikle finansal kararlarında doğru yargılara varabilmeleri açısından elzemdir. Ancak işletme ile ilgilenen paydaşların pek çoğu bu raporların hazırlanması sürecine dâhil olamamakta, başkaları tarafından hazırlanan raporlara güvenmek zorunda kalmaktadır. Bu noktada ise denetim ve denetimde şeffaflık konusu ortaya çıkmaktadır.

Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonu (The International Organization of Securities Commissions-IOSCO) yatırımcıları korumak ve piyasaların adil, verimli ve şeffaf olmasını sağlamak da dâhil olmak üzere menkul kıymetlerin düzenlenmesini sağlar. Buradan yola çıkarak IOSCO, denetim firmalarının kendi şirketleri ile ilgili raporlarda yatırımcılara ve diğer paydaşlara karşı şeffaf olmaları için firma yönetiminin ve kalite kontrol sistemlerinin bir parçası şeklinde yürüttükleri uygulamaları (denetim firması şeffaflık raporlaması, şeffaflık raporlaması) değerlendirmektedir. Şeffaflık raporlaması, denetim firmalarını iç kontrol ve disipline yönlendirerek yatırımcılar ve diğer paydaşlar açısından da faydalı olacak şekilde denetim kalitesine odaklanmaya teşvik eder. Ayrıca şeffaflık raporları, bir denetim firmasının denetim kalitesi hakkında bilgi vererek firma seçimi sürecinde denetçi seçmekle sorumlu olan kişilere karar vermede yardımcı olur (IOSCO, 2015, s. 1).

26 Aralık 2012 tarihli ve 28509 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nin 36. maddesi uyarınca KAYİK denetimi ile yetkilendirilmiş bütün bağımsız denetim şirketlerinin “Şeffaflık Raporu” yayınlamaları zorunlu kılınmıştır. Buna göre bir bağımsız denetim şirketi eğer bir takvim yılı içerisinde KAYİK denetimi yapmışsa, takip eden yılın ilk dört ayı içinde, özel hesap dönemi kullanan denetim şirketleri ise hesap dönemi kapanışını müteakip yine 4 ay içinde şeffaflık raporu hazırlamak,



KGK'ya bildirmek ve kendi internet sitesinde 5 yıl süre bu raporu yayınlamak zorundadır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, m. 36/1).

26 Eylül 2011 tarihli "Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname"'nin 2. maddesine göre KAYİK'ler; reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, halka açık şirketler, finansal kiralama şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri, varlık yönetim şirketleri, finansman şirketleri, ihraççılar, emeklilik fonları ve sermaye piyasası kurumları ile işlem hacimleri, faaliyet alanları, istihdam ettikleri çalışan sayısı vb. ölçütlere göre önemli düzeyde kamuoyunu ilgilendiren kurumlar olarak tanımlanmıştır.

Ayrıca 6 Aralık 2012 tarihli ve 6362 sayılı Sermaye Kanunu'nun 35. maddesine göre faaliyette bulunabilecek sermaye piyasası kurumları; ipotek finansmanı kuruluşları, yatırım kuruluşları, kolektif yatırım kuruluşları, konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları, sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerlendirme ve derecelendirme kuruluşları, varlık kiralama şirketleri, portföy yönetim şirketleri, merkezî takas kuruluşları, veri depolama kuruluşları, merkezî saklama kuruluşları ve kuruluş ve faaliyet esasları SPK tarafından belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları olarak sıralanmıştır. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 36/2 maddesine göre bir bağımsız denetim şirketinin şeffaflık raporunda beyan etmesi gereken bilgiler ise aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Hukuki yapısı ve ortakları,
- Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri,
- İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özellikleri,
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmeler,
- Organizasyon yapısı,
- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığı,
- Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi,
- Denetçilerinin sürekli eğitime yönelik izlenen politikalar,
- Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun gözden geçirilmiş olduğu bilgisi,
- Toplam gelirlerin finansal tablo denetimi, diğer denetimler ve denetim dışı hizmetler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler,
- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esasları,



- Kalite Kontrol Sisteminin (KSS) tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı,
- Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

Yönetmelikte şeffaflık raporlarında KKS ile ilgili sunulacak bilgiler sınırlandırılmamış olup KSS; bağımsız denetimde gerekli kaliteyi ve kamuoyunun yapılan bu denetime olan güvenini sağlamak amacıyla denetim işinin Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) ve Yönetmelikte belirlenen ilkelere uygun olarak yapılmasını temin etmek üzere KGK tarafından oluşturulan sistem şeklinde tanımlanmıştır (Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin madde 4/1-h).

Literatür Taraması

Denetim, iç denetim, denetim kalitesi, denetimde şeffaflık, vb. konularda gerek uluslararası gerekse ulusal literatürde çok sayıda çalışmaya rastlanmıştır. Ancak bu araştırma kapsamında bu çalışmalardan yalnız araştırma konusu ile direkt ilgisi olan çalışmalara kısaca değinilmiştir.

Denetimde şeffaflık konusu ile ilgili uluslararası çalışmalara Deumes, Schelleman, Baywhede ve Vanstraelen 2012 yılında yaptıkları çalışma örnek verilebilir. Bu çalışmada yazarlar kurumsal denetim şirketlerinde şeffaflık raporlarının denetim kalitesini arttırıp arttırmadığı sorusunu cevaplamaya çalışmışlardır. Yazarlar, çalışmalarında denetim şirketlerinin kurumsallığının denetim kalitesine önemli ölçüde etki ettiğini vurgulamış, dolayısıyla düzenleyicilerin denetimde şeffaflığın bir denetim şirketinin yöneticilerini denetim kalitesi konusunda şirketlerini değerlendirmeye yönelteceği ve sonuç olarak, denetim şirketlerini daha fazla rekabet etmeye teşvik edeceğini bekleyebileceklerini ifade etmişlerdir.

Smith tarafından 2012 yılında yapılan çalışmada yatırımcıların denetim kalitesi algıları ve yasal düzenlemelerdeki değişiklikler konusu incelenmiştir. Yazar çalışmasında denetim kalitesini, finansal piyasaların işlevlerini düzgün bir şekilde yerine getirebilmesinde şeffaflık ve güvenin bir birleşimi olarak tanımlamıştır.

Cole (2014) çalışmasında, denetim ortağının hesap verebilirliği ve denetimde şeffaflık konusunu, ortağın imzası ve açıklama gerekliliklerinin dava boyutu ve istenmeyen sonuçları açısından incelemiştir. Yazar, bu uygulamanın ortakların kişiliği açısından denetçi itibarı ile ilgili önemli ekonomik sonuçlara yol açabileceğini vurgulamıştır.



Denetimde şeffaflık konusunda ulusal bazda yapılan çalışmalar incelendiğinde Cengiz (2013) çalışmasında işletmeleri kurumsal yönetim kapsamında iç denetime verdikleri önem açısından incelemiştir. 54 işletme ile yaptığı anket çalışması sonucunda yazar, iç denetimin şirket içinde etkin bir kurumsal yönetim anlayışının oluşturulmasında önemli bir role sahip olduğunu ancak denetim kalitesini değerlendirmek üzere faaliyet gerçekleştirilmediğini tespit etmiştir.

Tore ve Tanyeri 2016 yılında yaptıkları çalışmada 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun (TTK) bağımsız denetim anlayışı ve şeffaflık açısından etkilerini incelemişlerdir. Yazarlara göre daha önce yürürlükte olan TTK'da ihtiyaç duyulmadığı gerekçesi ile bağımsız denetim konusunda yeterli düzenleme bulunmazken 6102 sayılı TTK ile günümüzde son derece önemli hale gelen bağımsız denetim ile ilgili gerekli düzenlemeler yapılmış ve şeffaf bir denetim anlayışının yaygınlaştırılması için gerekli yasal ortam hazırlanmıştır.

Yine 2016 yılında yapılan bir diğer çalışmada Gürol ve Tüysüzoğlu, KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim firmalarının 2014 yılı şeffaflık raporlarını yürütülen denetimin kalitesi, uzmanlık alanları ve süreleri ve kalite kontrol sistemleri açısından incelemişlerdir. Çalışma sonucunda yazarlar çoğu şeffaflık raporunda kilit yönetici ve sorumlu ortakların beyan edilmediğini, düzenlenecek yeni şeffaflık raporlarında sorumlu ortakların özgeçmişlerine yer verilmesi gerektiğini ifade etmiştir.

Erdoğan ve Solak (2016) tarafından yapılan çalışmada şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkisi incelenmeye çalışılmıştır. İçerik analizi yöntemi kullanılan çalışmada, bağımsız denetim yapmaya yetkili 72 bağımsız denetim şirketinin 2013 yılı şeffaflık raporları; herhangi bir uluslararası denetim ağına dâhil olma durumları, kuruluş yılları, faaliyet merkezleri, KAYİK sayıları, denetim ekipleri, sermayeleri, gelirleri ve BİST 100 şirketlerinin hangi bağımsız denetim şirketi tarafından denetlendiği açılarından incelenmiştir. Çalışma sonucunda yazarlar Türkiye'de bağımsız denetim şirketlerinin özellikle büyük şehirlerde kümelenildiğini ve dört büyük bağımsız denetim şirketinin denetim işlerinin çoğunluğunu yürüttüğünü tespit etmişlerdir.

Tanç ve Gümrah (2016) benzer bir çalışma ile 69 bağımsız denetim şirketine ait 2014 yılı şeffaflık raporlarını, bağımsız denetçilerin ihtiyaç duydukları eğitim konuları, mesleki yetkinlik ve beceriler gibi sürekli mesleki eğitim politikaları açısından incelemişlerdir. Araştırma sonucunda yazarlar, bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarında sürekli mesleki eğitim politikaları ile ilgili yeterli düzeyde bilgi vermediklerini tespit etmişlerdir.



Bir başka çalışmada Sayar ve Karataş (2016), bağımsız denetim şirketlerinde şeffaflığın sağlanmasında ve dolayısıyla denetim kalitesinin artırılmasında KGK'nın rolü üzerine değerlendirmeler yapmış, AB üyesi ülkelerdeki düzenleyici uygulamaları incelemişlerdir. Buna göre AB üyesi olan 23 ülkede kamu gözetimi sistemi en son 2014 yılında AB Parlamentosu tarafından yayımlanan direktif ve düzenlemelerle sıkı şekilde uygulanmaktadır.

Özarslan 2016 yılında yaptığı çalışmasında denetimde şeffaflığın sağlanmasında bilgi sistemleri denetiminin rolünü araştırmış ve bilgi sistemlerinin bağımsız denetimle birlikte yürütülmesi gerektiğini ifade etmiştir. Yazar bu şekilde hata ve hilelerin muhasebe bilgi sistemi içinde gizli kalması olasılığının düşeceği, kontrol riskinin azalacağı ve denetim kanıtlarına daha kolay ulaşılabileceğini vurgulamıştır.

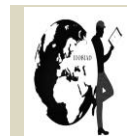
Gürol ve Tüysüzoğlu (2017) bir başka çalışmalarında ABD, Avustralya, İngiltere, Kanada ve Türkiye'de şeffaflık raporu uygulamalarını 4 büyük denetim firmasının 20 şeffaflık raporu üzerinden incelemişlerdir. Araştırma sonucunda yazarlar İngiltere'nin diğer ülkelere nazaran şeffaflık raporlarında daha iyi uygulama örnekleri sergilediklerini tespit etmişlerdir.

Araştırmanın Amacı

Bu araştırma ile 2000'li yıllarda ortaya çıkan muhasebe skandalları ile dikkatleri çeken bağımsız denetim konusunda son yıllarda yapılan düzenlemelerin neler olduğunun ve bağımsız denetim şirketlerinin denetim kalitesini arttıracığına inanılan şeffaflık raporlarının içeriğinde hangi konuları açıkladıklarının incelenmesi hedeflenmiştir. Bu çalışmada bağımsız denetim şirketlerinin yayınladıkları şeffaflık raporu sayılarına, denetçilerin tecrübelerine, sorumlu denetçi ve denetim ekibi sayılarına, denetlenen KAYİK sayılarına, içinde bulunan denetim ağı ve ilişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelerin bulunup bulunmadığına, şeffaflık raporları ile ilgili daha önce yapılan çalışmalardan farklı olarak denetçilerin ücretlendirilme esaslarına, verilen eğitim sürelerine, bağımsız denetim faaliyetleri sırasında alınan cezalar ve bu cezaların nedenlerine ve son olarak bağımsız denetim şirketlerinin toplam ve faaliyetlerine göre ayrılmış gelir tutarlarına yer verilmiştir. Bu çalışma ile şeffaflık raporları ile ilgili gelecekte yapılacak düzenlemeler ve akademik çalışmalarda mevcut durumu ortaya koymak açısından rehberlik sağlanması amaçlanmıştır.

Araştırmanın Örnekleme ve Kapsamı

Araştırmada örneklem olarak KGK tarafından KAYİK denetimi ile yetkilendirilen bağımsız denetim şirketleri incelenmiştir. Türkiye'de KGK



tarafından tüm yetki alanları ile yetkilendirilmiş 261 bağımsız denetim şirketi bulunmaktadır. Bu şirketlerden 55'i KAYİK ve sigortacılık ve özel emeklilik alanları dâhil bağımsız denetim yapmakta, 71'i KAYİK dâhil sigortacılık ve özel emeklilik alanları hariç bağımsız denetim yapmakta, 135'i ise KAYİK hariç bağımsız denetim yapmaktadır.

20 Ekim 2018 tarihi itibarıyla KAYİK denetimi yapan toplamda 126 bağımsız denetim şirketi bulunmaktadır. Ancak 126 bağımsız denetim şirketinden 43'ünün 2017 yılı için KAYİK denetimi yapmadığı görülmüş ve bu şirketler araştırma kapsamından çıkarılmıştır. Aynı şekilde araştırma kapsamına şeffaflık rapor dönemi sadece 1 Ocak - 31 Aralık 2017 olan bağımsız denetim şirketleri alınmış, dolayısıyla rapor dönemi bu tarihler arasında olmayan 5 bağımsız denetim şirketi (Deloitte/DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. / 1 Haziran 2017 - 31 Mayıs 2018, Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. / 17 Nisan 2017 - 16 Nisan 2018, Güney Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. / 1 Temmuz 2017 - 30 Haziran 2018, KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. / 1 Ekim 2016 - 30 Eylül 2017, PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik A.Ş. / 1 Temmuz 2016-30 Haziran 2017) araştırma açısından karşılaştırılabilirliğin sağlanamayacağı gerekçesi ile örneklem dışında bırakılmıştır. Ayrıca, bu şirketlerin 4 büyük denetim şirketinin (Deloitte, Ernst & Young, KPMG ve PricewaterhouseCoopers) Türkiye kuruluşları olduğu görülmüş, şeffaflık raporları dönemleri göz ardı edilse dahi, şirketlerin veri setine dâhil edilmesi durumunda analizler sonucu elde edilen ortalamalarda sapmalara yol açacağı öngörülmüştür. Sonuç olarak bu nedenle de bu şirketler analizlere dâhil edilmemiş, bu şirketlere ait bulgular karşılaştırma yapmak amacıyla gerekli görüldüğü durumlarda yorumlar içerisinde ayrıca sunulmuştur.

Son olarak yine 126 bağımsız denetim şirketinden 3'ünün (Dumlupınar Bağımsız Denetim A.Ş., Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş. ve Denge İzmir Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş.) 2017 yılı şeffaflık raporlarına ulaşamadığı görülmüştür. Sonuç itibarıyla araştırma kapsamında 75 bağımsız denetim şirketinin (Ek-1) 2017 yılı şeffaflık raporları incelenmiştir. Raporların çoğuna Kamuyu Aydınlatma Platformu'nun (kap.gov.tr) internet sayfasından ulaşılırken, bu adresten ulaşılmayan raporlar için bağımsız denetim şirketlerinin internet sayfaları incelenmiştir.

Araştırmanın Yöntemi



Araştırmada öncelikle veri edinme aracı olarak içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. İçerik analizi yöntemi gerek yazılı ve sözlü gerekse görsel mesajların analizinde sıkça kullanılan nitel araştırma yöntemlerinden biri olup (Cole, 1988) herhangi bir materyalin anlamını ve ana fikrini tespit etmek için bu materyali düzenlemek, sınıflandırmak, karşılaştırmak ve çıkarım yapmak yoluyla incelemeye olanak veren bir yöntem olarak tanımlanmaktadır (Patton, 2002, s. 453; Cohen, Manion ve Morrison, 2007, s. 475).

Yöntem ilk olarak 19. yüzyılda gazete, dergi, makale, reklam, ilahi, politik konuşmalar, vb. pek çok materyalin analizinde kullanılmakla birlikte (Harwood ve Garry, 2003) günümüzde yöntemin, hem eğitim ve psikoloji gibi sosyal bilim alanlarında hem de tıp, hemşirelik gibi sağlık bilimleri alanlarında yaygın olarak kullanıldığı görülmektedir. Bu araştırmada bağımsız denetim şirketlerinin 2017 yılı içerisinde yayınladıkları şeffaflık raporları içerik analizi yöntemi ile incelenmiş ve araştırmanın amacına yönelik olarak incelenmesine karar verilen veri setinin bu şekilde oluşturulması sağlanmıştır.

Araştırmada ikinci olarak veri analizinde tanımlayıcı istatistik analizleri kullanılmıştır. Tanımlayıcı istatistikler, merkezi eğilim ölçüleri, yüzde analizleri, frekans analizleri, standart sapma gibi çeşitli analiz türlerinden oluşmaktadır (Akgül ve Çevik, 2003, s. 61-67). Tanımlayıcı istatistiklerin hesaplanmasında SPSS 21.0 (Statistic Package for Social Science) programından yararlanılmıştır.

Veri Analizi ve Bulgular

Araştırmanın bu bölümünde elde edilen veriler tanımlayıcı istatistik analizlerinden frekans ve yüzde dağılımları açısından incelenmiş olup, analiz sonuçları aşağıdaki tablolarda sunulmuştur. İlk olarak Tablo 2’de bağımsız denetim şirketlerinin yayınladıkları şeffaflık rapor sayılarına yer verilmiştir.

Tablo 2. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Yayınladıkları Şeffaflık Raporu Sayıları

Şeffaflık Raporu Sayısı	Frekans	%
1	1	1,33
2	13	17,33
3	2	2,67
4	9	12,00
5	46	61,33



Audit Quality and Transparency

6	1	1,33
9	2	2,67
10	1	1,33

Tablo 2’de görüldüğü gibi bağımsız denetim şirketlerinin %61,33’ünün 5 kere şeffaflık raporu yayınladıkları tespit edilmiştir. Diğer taraftan uluslararası ağa sahip olan As Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. (Nexia-10), Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. (BKR-9), Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş. (The Leading Edge Alliance-9) ve Bakış Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş. (International Practice Group-6) gibi şirketlerin Türkiye’de şeffaflık raporu yayınlama zorunluluğu getirilmeden önce de rapor yayınladıkları görülmüştür. Diğer taraftan bazı bağımsız denetim şirketlerinin (Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., İHY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik A.Ş., İtimat Bağımsız Denetim A.Ş., vb.) KAYİK denetimi yapmadıkları yıllarda da şeffaflık raporu yayınlamaya devam ettikleri tespit edilmiştir. Bu tespit, bu şirketlerin kamuyu aydınlatma ve şeffaflık uygulamalarını şirket politikaları olarak benimsediklerini göstermektedir.

Tablo 3. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Denetim Tecrübesi

Tecrübe Yılı	Frekans	%
5 ve altı	10	13,33
6-10	7	9,33
11-15	25	33,33
16-20	10	13,33
21 ve üzeri	23	30,67

Tablo 3’te bağımsız denetim şirketlerinin denetim tecrübeleri ayrıntılı olarak verilmiştir. Araştırma kapsamında incelenen bağımsız denetim şirketlerinin kuruluş yıllarına bakıldığında, şirketlerin % 33,33’ünün 11-15 yıl arasında, toplamda yaklaşık % 77’sinin ise 10 yıldan fazla denetim tecrübesine sahip oldukları görülmüştür. 75 Şirketin ortalama denetim tecrübesi ise 16 buçuk yıl olarak hesaplanmıştır. Bu sonuç, KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim şirketlerinin alanlarında uzmanlaşacak kadar uzun süreli denetim tecrübesine sahip olduklarını göstermektedir. Tablo 4’te bağımsız denetim şirketlerindeki sorumlu denetçi sayıları verilmiştir.

Tablo 4. Bağımsız Denetim Şirketlerindeki Sorumlu Denetçi Sayıları

Sorumlu Denetçi Sayısı	Frekans	%
5 ve altı	50	66,67



6-10	20	26,67
11 ve üzeri	5	6,67

Sorumlu denetçilik, kişiye bağlı bir unvan olmayıp, Bağımsız Denetim Yönetmeliği'ne göre sorumlu denetçi, denetim şirketi tarafından denetim faaliyetini yürütmek ve denetim raporunu imzalamak üzere sorumlu tutulan ve bu denetime ait raporu şirket adına imzalamaya yetkili kılınan bağımsız denetçi olarak tanımlanmıştır. Sorumlu denetçi bir şirketten bir başka şirkete geçtiğinde yeni denetim şirketinin denetçiyi sorumlu denetçi olarak tekrar yetkilendirmesi gerekmektedir (kap.gov.tr). Tablo 4'te görüldüğü gibi bağımsız denetim şirketlerinin çoğunda (% 66,67) 5 ve altı sorumlu denetçi bulunmaktadır. 75 Bağımsız denetim şirketinde ortalama olarak 5 sorumlu denetçi görev yapmaktadır. Diğer taraftan karşılaştırılabilirlik açısından kapsam dışında bırakılan 4 büyük denetim şirketinde sorumlu denetçi sayısının ortalama 20'den fazla olduğu görülmüştür. Bağımsız denetim şirketinin iş hacmine göre sorumlu denetçi sayısı değişebilmektedir. Yine şirketin iş hacmine göre denetim ekibindeki kişi sayısı da değişmektedir. Tablo 5'de araştırma kapsamında incelenen bağımsız denetim şirketlerindeki denetim ekibindeki kişi sayıları verilmiştir.

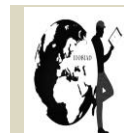
Tablo 5. Bağımsız Denetim Şirketlerindeki Denetçi Sayısı

Denetim Ekibindeki Kişi Sayısı	Frekans	%
Beyan Edilmemiş	3	4,00
5 ve altı	1	1,33
6-10	22	29,33
11-15	18	24,00
16-20	8	10,67
21 ve üzeri	23	30,67

Bir bağımsız denetim şirketindeki denetim ekibinde, sorumlu denetçilerin yanı sıra denetçi, denetçi yardımcısı ve stajyer denetçiler görev yapmaktadır. Tablo 5'de görüldüğü üzere araştırma kapsamında incelenen 75 bağımsız denetim şirketinin 23'ünde (% 30,67) denetim ekibinde 21 ve üzeri kişi bulunduğu görülmüştür. 75 Bağımsız denetim şirketi açısından ise denetim ekibindeki kişi sayısı ortalama olarak 20 kişidir. Diğer taraftan 4 büyük denetim şirketinin Türkiye kuruluşları incelendiğinde denetim ekiplerinin ortalama 500 kişiyi aştığı görülmektedir. Tablo 6'da denetlenen KAYİK sayılarına yer verilmiştir.

Tablo 6. Denetlenen KAYİK Sayıları

Denetlenen KAYİK Sayısı	Frekans	%
-------------------------	---------	---



5 ve altı	42	56,00
6-10	16	21,33
11 ve üzeri	17	22,67

Tablo 6’da görüldüğü gibi 2017 yılı içinde bağımsız denetim şirketleri tarafından çoğunlukla (% 56) 5 ve altı KAYİK denetimi yapıldığı görülmüştür. Hatta bu şirketlerden 17’sinin sadece 1 KAYİK denetimi yaptığı tespit edilmiştir. Araştırma kapsamında incelenen 75 bağımsız denetim şirketinin ise ortalama olarak 7 KAYİK denetiminde bulunduğu hesaplanmıştır. Diğer taraftan araştırma kapsamı dışında bırakılan 4 büyük denetim şirketinin Türkiye’deki KAYİK’lerin çoğunu denetlemekte olduğu bulgusuna ulaşılmıştır. 2017 yılı içerisinde 75 bağımsız denetim şirketinin denetlediği toplam KAYİK sayısı 524 iken, (şeffaflık rapor dönemlerinin 2017 yılının bir kısmını kapsamakla birlikte 1 Ocak-31 Aralık 2017 dönemine uymadığını dikkate alınız) Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş. 4 KAYİK, 4 büyük denetim şirketi ise toplamda 993 KAYİK denetlemiştir. Elde edilen bulgular sonucunda Türkiye’deki KAYİK denetimlerinin yaklaşık % 65’inin 4 büyük denetim şirketi tarafından yapıldığı ifade edilebilir. Tablo 7’de bağımsız denetim şirketleri herhangi bir denetim ağı içinde bulunup bulunmadıkları açısından incelenmiştir.

Tablo 7. İçinde Bulunulan Denetim Ağı

İçinde Bulunulan Denetim Ağı	Frekans	%
Beyan Edilmemiş	1	1,33
Var	45	60,00
Yok	29	38,67

Tablo 7’de görüldüğü üzere araştırma kapsamında incelenen 75 bağımsız denetim şirketinin % 60’ının uluslararası bir denetim ağına dâhil olduğu tespit edilmiştir. Crowe Horwath International, Mazars SCRL, Grant Thornton International, Geneva Group International, HLB International, vb. kuruluşlar uluslararası denetim ağlarına örnek olarak verilebilir. Araştırma sonucunda yalnız 1 denetim şirketinin şeffaflık raporunda içinde bulunulan denetim ağına dair bir beyanda bulunmadığı görülmüştür. Tablo 8’de bağımsız denetim şirketlerinin ilişkili oldukları denetim kuruluşları ve diğer işletmeler hakkında verdikleri bilgiler sunulmuştur.

Tablo 8. İlişkili Denetim Kuruluşları ve Diğer İşletmeler

İlişkili Denetim Kuruluşları ve Diğer İşletmeler	Frekans	%
Beyan Edilmemiş	1	1,33
Var	29	38,67



Yok	45	60,00
-----	----	-------

Tablo 8’de bir bağımsız denetim şirketinin şeffaflık raporundaki ilişkili olduğu diğer bir denetim kuruluşu veya işletme olup olmadığına dair beyanları incelenmiş ve yine yalnız 1 şirketin bu bilgiyi beyan etmediği görülmüştür. Buradaki ilişkiden kasıt, bağımsız denetim şirketinin arada hukuki bir bağ bulunup bulunmadığı dikkate alınmaksızın, bir diğer kuruluş veya işletmenin şirket yönetiminde doğrudan veya dolaylı olarak etkili olması veya diğer bir kuruluş veya işletmenin ilgili bağımsız denetim şirketinin yönetiminde etkili olması durumudur. Tablo 8’e göre bağımsız denetim şirketlerinin % 60’ının ilişkili bulunduğu herhangi bir diğer denetim şirketi veya işletme bulunmamaktadır. Tablo 9’da sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esasları sunulmuştur.

Tablo 9. Sorumlu Denetçilerin Ücretlendirilme Esasları

Sorumlu Denetçilerin Ücretlendirilmesi	Frekans	%
Beyan Edilmemiş	7	9,33
Kar Payı	9	12,00
Kar Payı + Huzur Hakkı	7	9,33
Kar Payı + Performans	2	2,67
Kar Payı + Performans + Kıdem	2	2,67
Kar Payı + Ücret	11	14,67
Kar Payı + Ücret + Huzur Hakkı	2	2,67
Kar Payı + Ücret + Prim	2	2,67
Huzur Hakkı	1	1,33
Performans	15	20,00
Ücret	8	10,67
Ücret + Huzur Hakkı	4	5,33
Ücret + Prim	5	6,67

Tablo 9’da görüldüğü gibi 7 bağımsız denetim şirketi şeffaflık raporunda sorumlu denetçinin ücretlendirilme esaslarına dair bir beyanda bulunmamıştır. Bağımsız denetim şirketlerinin çoğunda sorumlu denetçilerin ücretlendirilmesinde kar payı ve huzur hakkı dikkate alınmakta iken, bazı şirketlerde sorumlu denetçinin denetimde bulunduğu şirket sayısı, denetim sorumluluğu ve harcanan zamana göre performans değerlemesi (% 20) yapıldığı görülmektedir. Diğer taraftan şirketlerin bazılarında ise sabit bir ücret karşılığı ücretlendirme yapılmaktadır. Huzur hakkı anonim şirketlerde yönetim kurulunda yer alan üyelere verilen bir ödeme olup, bağımsız denetim şirketlerindeki pek çok sorumlu denetçinin yönetim kurulunun da bir üyesi olduğu görüldüğünden huzur hakkı almaları olağan karşılanmıştır. Tablo 10’da bağımsız denetim şirketinin



sürekli eğitim politikası kapsamında ilgili dönemde verdikleri eğitim süreleri yer almaktadır.

Tablo 10. Verilen Eğitim Süresi

Eğitim Süresi (Saat)	Frekans	%
Beyan Edilmemiş	20	26,67
50 ve altı	6	8,00
51-100	12	16,00
101-200	21	28,00
201-500	13	17,33
501-1000	3	4,00

Şeffaflık raporlarında ilgili dönem içinde verilen eğitim sürelerinin de beyan edilmesi gerekmektedir. Tablo 10'da görüldüğü gibi incelenen şirketlerden % 73,33'ü yıl içinde verdikleri eğitim sürelerini saat olarak beyan ederken, %26,67'si Kalite Kontrol Sistemleri (KKS) kapsamında eğitimle ilgili bilgileri rakamsal olarak beyan etmek yerine denetçilerinin genel olarak ne tür eğitimlere tabii tutulduklarını belirtmeyi tercih etmişlerdir.

Yine Tablo 10'da görüldüğü üzere sürekli eğitim kapsamında verilen eğitimlerin çoğunlukla (% 28) 101-200 saat arasında olduğu görülmüştür. 75 Bağımsız denetim şirketinden sürekli eğitim saatlerini beyan eden 55 şirketin verdikleri yıllık ortalama eğitim saati 181 saat olarak hesaplanmıştır. Bu eğitimlerin genel olarak hukuk, güncel mevzuat, bağımsız denetim standartları, finansal tablolar analizi, TFRS, iç kontrol, genel muhasebe uygulamaları, finans matematiği, vb. konularını kapsadığı görülmüştür.

4 Büyük bağımsız denetim şirketinde ise verilen eğitim saatlerinin ortalama 1.000'lere ulaştığı tespit edilmiştir. Bu bulgunun hem bu şirketlerde çalışan sayısının fazla olmasından hem de şirketlerin diğer şirketlere nazaran daha fazla sayıda KAYİK denetiminde bulunması dolayısıyla daha çok eğitime ihtiyaç duyulmasından kaynaklandığı düşünülmektedir. Bu eğitimlerde verilen konuların ise çok daha fazla çeşitlilik göstermekte olup genel olarak denetimin temelleri, etik ve bağımsızlık, güvence hizmetleri standartları, TFRS, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Uygulamaları, genel muhasebe, müşteri ağı yaratma, veri analizi, vb. konularda olduğu görülmüştür. Ayrıca eğitimlerde koçluk, liderlik, mülakat yöntemleri, duygusal zeka, vb. gibi spesifik konularda verilen eğitimlere de rastlanmıştır. Tablo 11'de bağımsız denetim şirketlerinin sermaye tutarları incelenmiştir.

Tablo 11. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Sermaye Tutarları

Sermaye (TL)	Frekans	%
--------------	---------	---



Beyan Edilmemiş	8	10,67
50.000	30	40,00
50.001 - 100.000	14	18,67
100.001 - 200.000	8	10,67
200.001 - 500.000	12	16,00
500.001-1.000.000	3	4,00

Tablo 11’de görüldüğü üzere bağımsız denetim şirketlerinin % 10,67’si sermaye tutarlarını beyan etmezken, % 40’ı en düşük sermaye tutarı olan 50.000 TL sermayeyi beyan etmiştir. 75 Bağımsız denetim şirketinden sermayesini beyan eden 67 şirketin sermaye ortalaması ise 152.297 TL olarak hesaplanmıştır. Sermaye sahiplerinin genelde sorumlu denetçiler olduğu ve sorumlu denetçilerin de yine çoğunlukla şirkette yönetim kurulu üyesi oldukları görülmüştür. Tablo 12’de bağımsız denetim şirketlerinin toplam gelir tutarları verilmiştir.

Tablo 12. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Toplam Gelirleri

Toplam Gelir Tutarı (TL)	Frekans	%
Beyan Edilmemiş	4	5,33
50.001 - 100.000	1	1,33
200.001 - 500.000	15	20,00
500.001 - 1.000.000	10	13,33
1.000.001 - 5.000.000	31	41,33
5.000.001 - 10.000.000	10	13,33
10.000.001 ve üzeri	4	5,33

Tablo 12’ye göre araştırma kapsamında incelenen 75 bağımsız denetim şirketinden %5,33’ü şeffaflık raporunda toplam gelirini beyan etmezken, % 40’ı 1 Ocak-31 Aralık 2017 döneminde 1.000.001 – 5.000.000 TL arasında gelir elde ettiğini beyan etmiştir. Şirketlerden yalnız % 5,33’ü 10.000.001 TL ve üzerinde gelir elde ederken, 75 bağımsız denetim şirketinden gelirini beyan eden 71 şirketin ortalama toplam gelirinin 3.451.425 TL olduğu hesaplanmıştır. Araştırmada ayrıca incelenen 4 büyük denetim şirketinin Türkiye kuruluşlarının toplam gelirlerinin ortalaması ise 63.520.495 TL olarak hesaplanmıştır. Toplam gelir açısından incelendiğinde 4 büyük denetim şirketinin Türkiye’deki bağımsız denetim sektöründe yaklaşık % 95’lik paya sahip oldukları görülmüştür. Geriye kalan 71 şirket ise bu paydan yalnızca yaklaşık % 5’ini alabilmektedir. Tablo 13’te toplam gelirin denetim hizmetlerine göre ayırımına yer verilmiştir.

Tablo 13. Toplam Gelirin Denetim Hizmetlerine Göre Ayırımı



Tutar	Bağ. Den. Hiz.		3568 Hiz.		Diğ. Den. Hiz.		Dan. Hiz.		Faal. Dışı Gel.	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
TL										
Beyan Edilmemiş	4	5,33	4	5,33	4	5,33	4	5,33	4	5,33
0	1	1,33	44	58,67	29	38,67	37	49,33	60	80,00
1-50.000	-	-	8	10,67	9	12,00	6	8,00	6	8,00
50.001 - 100.000	2	2,67	1	1,33	8	10,67	3	4,00	-	-
100.001 - 200.000	6	8,00	-	-	4	5,33	8	10,67	-	-
200.001 - 500.000	17	22,67	3	4,00	8	10,67	6	8,00	1	1,33
500.001 - 1.000.000	23	30,67	3	4,00	2	2,67	3	4,00	4	5,33
1.000.001 - 2.000.000	15	20,00	3	4,00	4	5,33	5	6,67	-	-
2.000.001 - 5.000.000	4	5,33	6	8,00	4	5,33	1	1,33	-	-
5.000.000 ve üzeri	3	4,00	3	4,00	3	4,00	2	2,67	-	-

Tablo 12’de bağımsız denetim şirketlerinin toplam gelirleri verilmiştir. Ancak şeffaflık raporlarında şirketlerin toplam gelirlerinin yanı sıra bu gelirleri hangi denetim faaliyetlerinden elde ettiklerini de beyan ettikleri görülmüştür. Buna göre yine 4 denetim şirketi gelirlerini beyan etmezken, geriye kalan 71 denetim şirketinin denetim gelirlerinin çoğunu finansal rapor denetimi gibi bağımsız denetim hizmetlerinden sağladıkları tespit edilmiştir.

Tablo 13’e göre şirketlerin %58,67’si 3568 Sayılı Kanun ile belirtilen hizmetlerden, %38,67’si diğer denetim hizmetlerinden, %49,33’ü danışmanlık hizmetlerinden, %80’i ise faaliyet dışı gelirlerden hiç gelir elde etmediklerini beyan etmiştir. Şirketlerinin çoğu (% 30,67) bağımsız denetim hizmetlerinden 500.001 ile 1.000.000 TL arasında gelir elde ederken, danışmanlık hizmetlerinden 100.001-200.000 TL arasında, 3568 Sayılı Kanun ile belirtilen hizmetlerden, diğer denetim hizmetlerinden ve faaliyet dışı gelirlerden 50.000 TL’den daha az gelir elde ettikleri görülmüştür.

Gelir beyan edilmeyen ve geliri 0 TL olan denetim şirketleri göz ardı edildiğinde elde edilen gelirlerin ortalamaları; bağımsız denetim hizmetleri için 1.220.751 TL, 3568 Sayılı Kanun ile belirtilen hizmetler için 2.798.425 TL, diğer denetim hizmetleri için 1.161.642 TL, danışmanlık hizmetleri için 931.520 TL ve faaliyet dışı gelirler için 289.549 TL olarak hesaplanmıştır. 4 Büyük denetim şirketi açısından ise elde edilen gelirlerin ortalamaları; bağımsız denetim hizmetleri için 41.656.213 TL, 3568 Sayılı Kanun ile belirtilen hizmetler için 6.775.290 TL, diğer denetim hizmetleri için 1.097.471 TL ve danışmanlık hizmetleri için 13.991.520 TL olarak hesaplanmıştır. 4 Büyük denetim şirketinin faaliyet dışı gelirlerden elde ettikleri gelirleri



bulunmamaktadır. Son olarak Tablo 14'te çeşitli açılardan cezalı olan bağımsız denetim şirketlerine yer verilmiştir.

Tablo 14: Cezalı Bağımsız Denetim Şirketleri

Cezalı Bağımsız Denetim Şirketi Sayısı	Frekans	%
Yok	50	66,70
Var	25	33,30
Toplam	75	100,00

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 40/1-j maddesine göre bir bağımsız denetim şirketlerinin Yönetmeliğin 36. maddesinde belirtilen şekilde şeffaflık raporunu hazırlamaması, zamanında KGK'ya bildirmemesi veya yayımlanmaması halinde uyarı cezası ile cezalandırılır. Tablo 14'te görüldüğü gibi araştırma kapsamında incelenen 75 bağımsız denetim şirketinden 25'inin Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin çeşitli maddeleri uyarınca uyarı yaptırımı veya hem uyarı yaptırımı hem de idari para cezası ile cezalandırıldıkları görülmüştür. Şirketlerin genel olarak denetim faaliyetinin, fiilin ağırlığına göre daha ağır bir yaptırım gerektirmeyen şekilde, TDS'na aykırı olarak yürütülmesi (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde: 40/1-a) ve görevlendirilmesi uygun görülenler dışında sorumlu denetçi görevlendirilmesi (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde: 40/1-g) konularında ceza aldıkları görülmüştür. Yönetmeliğin 40/1-j maddesine göre şeffaflık raporlarını Yönetmelikte belirtilen şartlarda hazırlamadıkları gerekçesi ile uyarı cezası alan bağımsız denetim şirketi sayısı ise yalnız 1'dir.

Yönetmelikte 41. maddede faaliyet izninin askıya alınması, 42. maddede ise faaliyet izninin iptali durumlarını gerektiren fiillere yer verilmiştir. Yine Yönetmeliğin 43. maddesinde KGK'nın bir derece hafif yaptırım uygulamaya yetkili olduğu ifade edilmiştir. Araştırma kapsamındaki şirketlerden 5'i Yönetmeliğin 41/1-c maddesi uyarınca "yapılan denetim çalışmalarında, TDS çerçevesinde dürüstlük, tarafsızlık, bağımsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, sır saklama, mesleğe uygun davranış ve diğer etik ilkelere uyulmaması, kaliteli ve güvenilir denetimler gerçekleştirilmemesi" ve 3'ü Yönetmeliğin 41/1-e maddesi uyarınca "denetim ekiplerinde aranan koşullara aykırı davranılması" gerekçeleri ile faaliyet izninin askıya alınması cezası ile cezalandırılmıştır. Ancak bu şirketlerin tamamının Yönetmeliğin 43/3. maddesinde belirtilen "Kurum uyarı yaptırımı dışında fiilin ağırlığını dikkate alarak gerekçesini belirtmek suretiyle bir derece hafif yaptırım uygulamaya yetkilidir" ifadesi uyarınca bir derece hafif yaptırım uygulanarak uyarı yaptırımı ve idari para cezası ile cezalandırıldıkları görülmüştür. 4 Büyük denetim şirketinden 3'ünün de yine Yönetmeliğin 41/1-e maddesini ihlal ettikleri, ancak yine Yönetmeliğin 43/3. maddesi



uyarınca bir derece hafif yaptırım uygulanarak uyarı yaptırımı ve idari para cezası ile cezalandırıldıkları görülmüştür.

Araştırma sonuçlarında bağımsız denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarında ayrıca “BDS-220 Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol Standardı”, “KKS1 – Türkiye Denetim Standartları Kalite Kontrol Standardı”, “Bağımsız Denetim Yönetmeliği” ve “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı” hükümleri çerçevesinde ayrıntılı bilgiler sundukları da görülmüştür.

Sonuç ve Öneriler

2000’li yıllarda yaşanan şirket skandalları ile ortaya çıkan hileli ve hatalı muhasebe uygulamaları ve bunların denetiminde ve ortaya çıkarılmasında yaşanan ihmaller, pek çok büyük ve başarılı görünen şirketin iflasına yol açmış, finansal piyasalara olan güveni derinden sarsmıştır. Yaşanan bu skandalların ardından pek çok ülkede bağımsız denetimin de denetlenmesi gerekliliği gözler önüne serilmiş ve düzenleyici kurumlar yeni yasalar ve çeşitli düzenlemelerle denetimin denetiminin daha etkin ve işlevsel olarak yerine getirilmesi için çalışmalar başlatmışlardır. Bu çalışmalar kapsamında ilk olarak ABD’de SOX gibi yasa ve PCAOB gibi kurumların faaliyetleri ile bağımsız denetim şirketlerinin denetimi gündeme gelmiş, pek çok diğer ülke de art arda bu yönde mevzuatlarında güncellemeler yapmıştır.

Bağımsız denetimin denetimi konusunda Türkiye’de yapılan çalışmalara KGK tarafından yayımlanan yönetmelik ve standartlar ile yeni TTK ile getirilen düzenlemeler örnek verilebilir. 2012 yılında yayımlanan “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”nin 36. maddesi uyarınca KAYİK denetimi ile yetkilendirilmiş bütün bağımsız denetim şirketlerinin “Şeffaflık Raporu” yayınlamalarının zorunlu hale getirilmesi de yine bu kapsamda yapılan düzenlemelerden biridir. Yönetmeliğe göre KAYİK denetimi yapan şirketler şeffaflık raporlarında, ortaklık ve organizasyon yapılarından sorumlu denetçilerine, hizmet verdikleri KAYİK sayılarından denetim ekibine sundukları sürekli eğitimlere ve Kalite Kontrol Sistemlerinin tanıtımına kadar pek çok bilgiyi sunmak zorundadırlar.

Bu araştırmada KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim şirketlerinin 2017 yılı şeffaflık raporları incelenmiştir. Araştırma kapsamında literatürdeki diğer çalışmalar da incelenmiş ve bu çalışmalarda şeffaflık raporlarının ilk yayımlandığı yıllarda tespit edilen sorumlu denetçiler hakkında sunulan bilgilerin eksik oluşu, sürekli mesleki eğitim politikaları ile ilgili yeterli düzeyde bilgi verilmeyişi gibi eksikliklerin 2017 yılı şeffaflık raporlarında çoğunlukla giderildiği belirlenmiştir. Bağımsız denetim şirketleri şeffaflık raporlarında; kilit yöneticiler, sorumlu denetçiler ve denetim ekipleri ile



ilgili bilgi vermekte, bazı şeffaflık raporlarında sorumlu denetçilerin özgeçmişlerine rastlanmaktadır.

İçerik analizi yöntemi ile incelenen şeffaflık raporlarında bağımsız denetim şirketlerinin Kalite Kontrol Sistemlerini de oldukça ayrıntılı ve sistematik bir şekilde tanıttıkları görülmüştür. Ayrıca yine çalışma sonucu elde edilen bulgular Türkiye’deki denetim faaliyetlerinin toplam gelirleri bakımından yaklaşık %95’inin, denetlenen KAYİK sayıları bakımından ise yaklaşık %65’inin dört büyük bağımsız denetim şirketi tarafından yapıldığını göstermiştir. Şeffaflık raporlarının yayımlanmasının dört büyük bağımsız denetim şirketi dışındaki şirketler açısından yararlı olacağı, bu raporlarla şirketlerin kurumsallıkları ve yaptıkları denetim işinin kalitesi ile ilgili bilgi sunarak rekabet edebilirliklerini arttırabilecekleri düşünülmektedir.

Bağımsız denetim ve denetimde şeffaflık konularında ileride yapılacak düzenlemelerde ve akademik çalışmalarda bu çalışmada tespit edilen bulguların yararlı olacağına inanılmaktadır. İleride yapılacak çalışmalarda özellikle denetim kalitesi ve şeffaflık arasındaki ilişkinin boyutu sayısal verilerle ortaya konulabilir. Ancak bunun yapılabilmesi için öncelikle denetim kalitesinin ölçülebilir göstergelere dayandırılması gerekmektedir. Bir diğer çalışma konusu olarak şeffaflık ve karlılık ilişkisi incelenebilir.



Kaynakça

- Akgül, A. ve Çevik, O. (2003). *İstatistiksel Analiz Teknikleri, SPSS'te İşletme Yönetimi Uygulamaları*. 1. Basım, Ankara: Emek Ofset.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2012). *Resmi Gazete*. Tarih: 26.12.2012, Sayı: 28509.
- Cengiz, S. (2013). İşletmelerde Kurumsal Yönetim Kapsamında İç Denetimin Yeri ve Önemi: Borsa İstanbul'da Bir Araştırma. *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 15(2), 403-448.
- Cohen, L., L. Manion ve K. Morrison. (2007). *Research Methods in Education*, 6. Baskı, Oxon: Routledge.
- Cole, F.L. (1988). Content Analysis: Process and Application. *Clinical Nurse Specialist*, 2 (1), 53-57.
- Cole, C. J. (2014). Audit partner accountability and audit transparency: Partner signature or disclosure requirement. *Journal of Accounting and Finance*, 14(2), 84-101.
- DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Deumes, R., Schelleman, C., Vander Bauwhede, H. ve Vanstraelen, A. (2012). Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality? *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(4), 193-214.
- Erdoğan, S. ve Solak, B. (2016). Türkiye'de Şeffaflık Raporları ve Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma. *Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi*, 6(2), 175-196.
- Gürol, B. ve Tüysüzoğlu, T. (2016). Türkiye'de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar Nezdinde Bağımsız Denetim Yapan Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporları Üzerinde Bir İnceleme. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 15(47), 131-148.
- Gürol, B. ve Tüysüzoğlu, T. (2017). Şeffaflık Raporlarına İlişkin İyi Uygulama Örnekleri ve Ülke Uygulamalarının Karşılaştırılması. *World of Accounting Science*, 19(1), 189-206.
- Harwood, T. G. ve Garry, T. (2003). An overview of content analysis. *The Marketing Review*, 3(4), 479-498.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname. (2011). *Resmî Gazete*. 2/11/2011 Tarihli, 28103 Sayılı <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/KHK/660%20say%C4%B1%C4%B1%20KHK.pdf>. (Erişim Tarihi: 18.10.2018).



Organisation for Economic Co-Operation and Development. (2004). Kurumsal Yönetim İlkeleri. <http://www.oecd.org/corporate/ca/corporategovernanceprinciples/31557724.pdf>. (Erişim Tarihi: 20.10.2018).

Özarslan, D. (2016). Denetimde Şeffaflığın Sağlanması ve Bilgi Sistemleri Denetiminin Rolü. *World of Accounting Science*, 18 (Özel Sayı), 761-779.

Patton, M.Q. 2002. *Qualitative Research and Evaluation Methods*, 3. Baskı, Thousand Oaks, CA, Sage.

Public Company Accounting Oversight Board. (2017). *Annual Report*. <https://pcaobus.org/About/Administration/Documents/Annual%20Reports/2017-PCAOB-Annual-Report.pdf>. (Erişim Tarihi: 18.10.2018).

Sayar, A. ve Karataş, M. (2016). Şeffaflığın Sağlanması ve Denetimin Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetiminin Rolü: Avrupa Birliği Düzenlemeleri ve Üye Ülkelerin Uygulamaları. *World of Accounting Science*, 18 (Özel Sayı), 231-264.

Sermaye Piyasası Kanunu. (2011). *Resmî Gazete*. Tarih: 30/12/2012, Sayı: 28513.

Sermaye Piyasası Kurumu. (2011). Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ. Seri: IV, No: 56, *Resmî Gazete*. Tarih: 30.12.2011, Sayı: 28158. <http://www.spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/66>,

Smith, J. L. (2012). Investors' perceptions of audit quality: Effects of regulatory change. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 31(1), 17-38.

Tanç, A. ve Gümrak, A. (2016). Şeffaflık Raporları Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürekli Mesleki Eğitim Politikalarının Analizi. *World of Accounting Science*, 18 (Özel Sayı), 419-438.

The Institute of Internal Auditors. <https://na.theiia.org/standards-guidance/mandatory-guidance/Pages/Definition-of-Internal-Auditing.aspx> (Erişim Tarihi: 22.10.2018).

The International Organization of Securities Commissions. (2015). *Transparency of Firms that Audit Public Companies Final Report*. FR24/2015, November. <https://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD511.pdf> (Erişim Tarihi: 15.10.2018).

Tore, İ. ve Tanyeri, A. (2016). Şeffaflığa Etkileri Açısından 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu'nda Bağımsız Denetim. *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 8(2), 34-47.



Yükçü, S. ve Koçakoğlu, Ö. (2016). Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-Pcaob) Denetim Kalitesi Göstergeleri. *Muhasebe Bilim Dünyası*, 18 (Özel Sayı-1), 265-293.

EK-1: Araştırma Kapsamında İncelenen Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Listesi

A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Aday Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
AG Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
Ak Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	GRC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Güçbir Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
AKT Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi
Aktan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	HLB Saygın Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Alternatif Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Analitik Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Aren Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız	Kavram Bağımsız Denetim ve



Denetim Anonim Şirketi	Danışmanlık Anonim Şirketi
Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Köker Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
As Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Lidya Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Avrasya Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
AYK Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Bakış Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	MGI Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
BD Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	MMB Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi
Bilgili Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Birleşim Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Report Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
BM Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ser-Berker Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı Anonim Şirketi	SUN Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi



Audit Quality and Transparency

Consulta Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
CPA Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Türkmen Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
Denge Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Universal Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Vezin Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Yeditepe Bağımsız Denetim Anonim Şirketi
Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi
	Yorum Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi

