

Bağımsız Denetim Ücretlerinin Belirleyicileri Üzerine Bir Araştırma

A Research on the Determinants of Independent Audit Fees

Selim CENGİZ * Sezer ÖKSÜZ **

Makale Geliş Tarihi / Received :23.10.2023
Makale Kabul Tarihi / Accepted :21.11.2023

ÖZET

Bu çalışmanın amacı, bağımsız denetim ücreti üzerinde etkili olan faktörlerin belirlenmesidir. Bu kapsamda BİST-100 imalat sektöründe faaliyet gösteren 98 şirketin 2020-2021-2022 yıllarına ait verilerinden faydalanılmıştır. Çalışmada, bağımsız denetim ücreti bağımlı; denetim firmasının büyüklüğü, denetim görüşünün türü ve denetim firması ile denetlenen şirket arasındaki ilişkinin süresi bağımsız değişken olarak kullanılmıştır. Değişkenler arasındaki ilişkinin tespitinde çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır. Yapılan analiz sonuçlarına göre; denetim firmasının dört büyük denetim firmasından olup olmaması ve denetim firmasının şirketle olan ilişkinin süresi ile denetim ücreti arasında istatistiksel olarak pozitif yönlü anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Ancak denetim görüşünün türü ile denetim ücreti arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir.

Anahtar Kavramlar: Denetim Ücreti, Dört Büyük Denetim Firması, Denetim Görüşü.

ABSTRACT

The aim of this study is to determine the factors affecting the independent audit fee. In this context, the data of 98 manufacturing companies operating in the BIST-100 index for the years 2020-2021-2022 were utilized. In the study, the independent audit fee is used as the dependent variable, while the size of the audit firm, the type of audit opinion and the duration of the relationship between the audit firm and the audited company are used as independent variables. Multiple regression analysis was used to determine the relationship between the variables. According to the results of the analysis, there is a positive and statistically significant relationship between whether the audit firm is one of the Big Four audit firms and the duration of the relationship between the audit firm and the company and the audit fee. However, no statistically significant relationship was found between the type of audit opinion and audit fee.

Keywords: Audit Fee, Big Four Audit Firms, Audit Opinion.

* Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi İİBF İşletme Bölümü, selimcengiz@kku.edu.tr, ORCID No: 0000-0002-2013-9590.

** Dr. Öğr. Üyesi, Çankırı Karatekin Üniversitesi MYO Finans Bankacılık ve Sigortacılık Bölümü, sezeroksuz@yahoo.com, ORCID No: 0000-0002-9567-8142.

GİRİŞ

Denetim ücreti, belirli standartlara göre aracılık ücreti olan ve denetim hizmeti veren denetim firmalarına veya denetçilere ödenen ekonomik bir ücrettir. Denetim ücreti, yoğun bir rekabetin olduğu bağımsız denetim piyasasında, denetim firmaları ile denetim talep eden şirketler arasındaki görüşmeler kapsamında denetim faaliyetinin muhtemel riskleri doğrultusunda belirlenmektedir. Denetim ücreti, genel denetim faaliyeti sonucunda ortaya çıkan denetimin toplam maliyetini, risk tazminatını ve kazanç talebini kapsamaktadır. Denetim ücreti, bağımsız denetim süreci için olması gereken süre ile denetçiler için önceden belirlenmiş ücretin çarpılmasıyla bulunmaktadır. Bu kapsamda, bağımsız denetimin fiyatını belirleyen iki temel faktör bulunmaktadır. Bunlar; denetim süresi ve ücretidir. Bağımsız denetimin, istenilen bir sürede ve maliyetle yapılması talebi, denetim firmaları için denetim ücretinin önemli bir belirleyicisidir. Şirketlerin, bağımsız denetim firmalarına ödedikleri denetim dışı hizmet ve denetim ücretleri hem şirketlerin hem de denetim firmalarının dikkatini çekmektedir. Şirketler yasal olarak finansal tablolarını denetlenmesini istemektedirler. Ayrıca denetim firmalarına ödedikleri ücretlerin makul tutarda olmasını beklemektedirler. Bununla birlikte denetim firmaları aldıkları denetim ücretlerinin tatmin edici bir hizmetin sağlanmasına yetecek düzeyde olmasını talep etmektedirler. Diğer yandan, denetim ücreti, denetimi yapılan şirketler tarafından bağımsız denetimin kalite göstergelerinden biri olarak bilinmektedir. Fiili denetim çalışması sırasında meydana gelen denetim ücreti, yalnızca denetim kalitesini değil aynı zamanda muhasebe ve denetim sektörünün gelişimini de etkilemektedir (Liu, 2017: 53; Yahyaoglu, 1991: 94).

Denetim faaliyetinin çok fazla bilgi birikimini kapsaması ve belirli bir uzmanlık alanı gerektirmesi nedeniyle denetim kalitesinin belirlenmesini zorlaştırmaktadır. Bu kapsamda denetim kalitesini belirlemek için dikkate alınması gereken belirli faktörlere ihtiyaç vardır. Denetim ücreti, söz konusu faktörlerden en önemlilerinden birisidir (Xu, 2011: 1). Denetim kalitesi, denetim firması tarafından, denetimi yapılan şirketin muhasebe sistemindeki muhtemel önemli hata ve hileleri tespit edebilme ve bunları açıklama olasılıklarının toplamıdır (De Angelo, 1981: 186). Ayrıca bağımsız denetim ücreti, denetlenen şirketler hakkında dış paydaşların kararları için önemlidir. Bununla birlikte bağımsız denetim firmalarının aldıkları denetim ücretinin finansal tablolarda açıklanmasının, denetim süreci ve denetimi yapılan şirketler bakımından belirli bir otokontrol mekanizması özelliği taşımaktadır. Bu nedenle denetim ücreti, geçmişten günümüze kadar çok tartışılan uluslararası bir konu olup, yerli ve yabancı bilim adamlarının araştırma odağı haline gelmiştir. Özellikle de meydana gelen muhasebe skandallarından sonra denetim firmalarına karşı azalan güven sonrası, denetim ücretlerinin de finansal raporlamada gösterilmesi gerektiği hususu araştırmacıları bu konu üzerinde araştırma yapmaya yöneltmiştir. Çünkü denetim ücretleri sadece denetim firmaları veya denetlenen şirket için değil üçüncü taraflar içinde önem arz etmektedir (Süzan, 2023: 14).

Diğer yandan, bağımsız denetim ücreti konusu uluslararası muhasebe alan yazınında uzun yıllardır tartışılan bir konu olmasına rağmen ülkemizde güncel bir tartışma konusudur. Bunun temel nedeni ülkemizde, denetim ücretlerine ait bilgilerin finansal tablolarda çok geç yayınlanmaya başlamasından kaynaklanmaktadır. Bu bağlamda, günümüzde birçok ülkede bağımsız denetim ücretleri açıklanmaktadır. Ülkemizde, 2021 yılından itibaren denetim ücretleri finansal tabloların dipnotlarında açıklanmaya başlanmıştır. Ülkemizde de bağımsız denetimin kalitesini artırmak ve

geliştirilmesi için denetim ücretlerinin finansal tabloların dipnotlarında açıklanması için KGK'nın kurul kararı 30.03.2021 tarihli ve 31439 sayılı Resmî Gazetede (RG) yayınlanmıştır. Söz konusu karar, 01.01.2021 tarihinde uygulanmaya başlanmıştır.

Yukarıda verilen teorik tartışmalar kapsamında, çalışmanın temel amacı; bağımsız denetim ücretlerine etki eden faktörlerin belirlenmesidir. Söz konusu amaç kapsamında, BİST'te 2020-2021-2022 yıllarında faaliyet gösteren 98 şirketin verileri kullanılmıştır. Çalışmada öncelikle bağımsız denetim ücretleri üzerinde etkili olan faktörleri belirlemek için literatür kapsamında üç adet hipotez belirlenmiştir. Daha sonra, çalışmanın analiz yöntemi, modeli, değişkenleri, yapılan analizler sonucunda tespit edilen bulgulara yer verilmiştir. Son olarak ise elde edilen bulguların değerlendirmeleri açıklanmıştır. Ülkemizde bağımsız denetim ücretleri üzerinde etkili olan faktörleri inceleyen sınırlı sayıda çalışma bulunmaktadır. Bu kapsamda çalışma, muhasebe ve denetim alan yazımına önemli bir katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

1. LİTERATÜR TARAMASI

Muhasebe alan yazısı incelendiğinde, bağımsız denetim ücretleri üzerinde etkili olan faktörleri inceleyen birçok uluslararası ve ulusal çalışma yapıldığı ve bu çalışmalarda birçok değişkeninin kullanıldığı görülmektedir. Bu kapsamda, denetim ücretleri üzerinde etkili olan faktörleri inceleyen literatür aşağıda özet olarak verilmiştir;

Simunic (1980) çalışmasında, denetim ücreti üzerinde etkili olan faktörleri incelemiştir. Çalışmanın kapsamını, ABD'de faaliyet gösteren halka açık 397 şirket oluşturmaktadır. Çalışmada, denetim ücretleri bağımlı değişken; toplam varlıklar, alacaklar, stoklar, karlılık, denetim görüşü, denetim firmasının denetim süresi, denetim firmasının sekiz büyük denetim firmasından biri olup olmaması ise bağımsız değişken olarak kullanılmıştır. Çalışmanın sonucunda, denetim ücreti üzerinde, denetimi yapılan şirketin faaliyetlerinin karmaşıklığı ve şube sayısının fazla olması, yabancı para işlemlerinin tutarının etkili olduğu tespit edilmiştir. Söz konusu çalışma, konuyla ilgili ilk yapılan çalışmalardan biri olup, önemli bir kaynak özelliği taşımaktadır.

Zerni (2012) çalışmasında, 2003-2007 yılları arasında İsveç'te faaliyet gösteren 206 şirketin (862 gözle) verileri kullanılmıştır. Çalışmada lojistik regresyon analiz yöntemi kullanılmıştır. Bağımsız denetim ücretinin bağımlı değişken olarak kullanıldığı çalışmanın sonucunda, denetim ücreti ile denetim firmasının büyüklüğü ve denetim firmasının sektörel uzmanlığı arasında istatistiksel olarak pozitif olarak anlamlı bir ilişki belirlenmiştir.

Sulong vd. (2013) çalışmalarında, Malezya'da 2007-2009 yılları arasında faaliyet gösteren 82 şirketin verileri kullanılmıştır. Çalışmanın yönetimi, çoklu doğrusal regresyon analizidir. Çalışmada denetim ücreti ile yönetici sahipliği ve kaldıraç oranı arasındaki ilişki incelenmiştir. Yapılan analizler sonucunda denetim ücreti ve şirketlerin performansları arasında negatif olarak anlamlı bir ilişki belirlenmiştir.

Kusharyanti (2013) çalışmasında, Endonezya'da Borsası'nda 2010-2011 yılları arasında işlem gören 60 şirketin verileri kullanılmıştır. Çalışmada denetim ücreti ile denetimin karmaşıklığı, denetim riski, şirket büyüklüğü, şirketin finansal durumu, denetim komitesinin özellikleri ve denetim süresi arasındaki ilişki incelenmiştir. Çalışma sonucunda, denetim ücretini etkileyen üç

önemli değişkenin (müşteri boyutu, denetim karmaşıklığı ve denetim riski) olduğu, ancak diğer değişkenlerinin etkili olmadığı tespit edilmiştir.

Kikhia (2014) çalışmasında, 2010-2012 yılları arasında Ürdün Amman Menkul Kıymetler Borsasında işlem gören 117 şirketin verileri kullanılmıştır. Çalışmada çoklu regresyon analiz yöntemi kullanılarak denetim ücreti üzerinde etkili olan faktörler incelenmiştir. Çalışma sonucunda, denetim firması ve denetimi yapılan şirket arasında bulunan denetim faaliyetinin süresinin denetim ücreti üzerinde etkisinin olmadığı, ancak denetim firmasının büyüklüğü arasında istatistiksel olarak pozitif ve anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca şirket büyüklüğü ve karlılığı ile denetim ücreti arasında istatistiksel olarak pozitif bir ilişkinin olduğu belirlenmiştir.

Abu Risheh ve Al-Saeed (2014) çalışmalarında, 1998-2011 yılları arasında Amman Borsasında faaliyet gösteren 91 şirketin (1274 gözlem) verilerinden yararlanılmıştır. Çalışmada En Küçük Kareler (OLS) regresyon analiz yöntemi kullanılmıştır. Bağımsız denetim ücretinin bağımlı değişken olarak kullanıldığı çalışmanın sonucunda, şirketlerin UFRS'ye kullanmaya başladıktan sonra denetim ücretlerinde artışlar olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca denetim firmasının büyük olması, şerefiye tutarının fazlalığının ve şirket büyüklüğünün denetim ücretleri arasında istatistiksel olarak pozitif yönde ve anlamlı ilişki belirlenmiştir.

Türel vd. (2022) çalışmalarında, BİST'te işlem göre 2020 yılında 421 şirket, 2021 yılında 490 şirketin bağımsız denetim ücretleri verileri incelenmiştir. Araştırma kapsamında bağımsız denetim ücretinin; sorumlu ortak baş denetçinin cinsiyeti, denetim görüşünün türü, denetim firmasının dört büyüklerden olup olmadığı, denetçinin rotasyonu ile arasındaki ilişki incelenmiştir. Dört büyük denetim firmalarının şirketlerden almış olduğu bağımsız denetim ücretlerinin daha az olduğu tespit edilmiştir.

Terzi vd. (2022) çalışmalarında, 2020-2021 yılları arasında BİST'te faaliyet gösteren 217 şirketin verileri dikkate alınmıştır. Çalışmada, bağımsız denetim kalitesi ile denetim ücretleri arasındaki ilişki çoklu regresyon analiz yöntemi kullanılarak incelenmiştir. Çalışma sonucunda, bağımsız denetim kalitesi ve denetim ücretleri arasında anlamlı bir ilişki belirlenmemiştir. Ayrıca denetim ücretleri ve şirket büyüklüğü değişkeni arasında yüksek bir korelasyon ilişkisi tespit edilmiştir.

Acar (2022) çalışmasında, 2013-2018 yılları arasında BİST'te işlem gören 98 şirketin verilerinden yararlanılmıştır. Çalışmada, bağımsız denetim ücretleri üzerinde etkili olan faktörler ele alınmıştır. Çalışma sonucunda, şirket büyüklüğü ve denetim ücretleri arasında pozitif yönde bir ilişki tespit edilmiştir. Ayrıca denetim görüşü ile denetim firması ve denetim firmasının hizmet süresinin bağımsız denetim ücreti üzerinde etkili olduğu belirlenmiştir.

Alkaş ve Keskin (2022) çalışmalarında, bağımsız denetim ücreti üzerinde etkili olan finansal ve beşerî değişkenler incelenmiştir. Çalışmada 2021 yılında BİST Teknoloji ve Ulaştırma, Depolama ve Haberleşme sektörlerinde işlem gören şirketlerin verileri kullanılmıştır. Ayrıca çalışmada veriler, çoklu regresyon yöntemiyle analiz edilmiştir. Çalışmanın sonucunda, denetim firmasının faaliyet yılı, dört büyük denetim firması olması ve denetçinin cinsiyeti ile şirketin çeşitli oranlarının bağımsız denetim ücreti üzerinde etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Yukarıda özet olarak verilen konuyla ilgili literatürde, denetim ücretleri üzerine etkileri olduğu düşünülen konularda birçok çalışma yer almaktadır. Bu çalışmaların genellikle aşağıda verilen konular üzerinde yoğunlaştığı anlaşılmaktadır (Süzan, 2023: 23);

Denetlenen firmadan iç denetim ve iç kontrol sisteminin var olmasının denetim ücretleri üzerine etkisi,

Dört büyük denetim firmalarının denetim ücretleri üzerine etkisi,

Mevzuat ve yasa değişikliklerinin denetim ücretleri üzerine etkisi,

Denetlenen firma karakteristiklerinin denetim ücretleri üzerinde etkisi,

UFRS'nin benimsenmesinin denetim ücretleri üzerinde etkisi,

Farklı piyasa yapılarının denetim ücreti üzerinde etkisi,

Denetçi karakteristiğinin denetim ücreti üzerinde etkisi,

Denetim kalitesi kavramının denetim ücreti üzerinde etkisi,

Mali kriz zamanlarının denetim ücreti üzerinde etkisi olarak gruplandırılabilir.

2. ARAŞTIRMA METODOLOJİSİ

Denetim firması, denetçi ve denetlenen firma ile ilgili karakteristiklerinin bağımsız denetim ücretleri üzerindeki etkilerini tespit etmeyi amaçlayan bu çalışmada, BİST-100 endeksinde faaliyet gösteren 98 imalat şirketinin 2020-2021-2022 yıllarına ait verilerinden faydalanılmıştır. Söz konusu veriler, şirketlerin Kamuyu Aydınlatma Platformu'nda (KAP) bulunan finansal tablolarından, faaliyet raporlarından ve denetim raporlarından sağlanmıştır. Araştırmada çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılarak, elde edilen bulgular değerlendirilmiştir.

2.1. Araştırmanın Değişkenleri ve Hipotezleri

Bağımsız denetim ücreti üzerinde etkisi olduğu düşünülen faktörlerin belirlenmesi amacıyla yapılan bu çalışmada; bağımsız denetim ücretini etkileyen faktörlerin denetim firması ve denetçi karakteristiklerinden olan denetlenen şirketin denetim firmasının dört büyük denetim firmaları (PWC, Deloitte, KPMG, EY) tarafından denetlenip denetlenmediği, denetim firmasının vermiş olduğu denetim görüşünün türü ve denetim firmasının değişmesi bağımsız değişken; bağımsız denetim ücreti bağımlı değişken olarak; denetlenen şirket karakteristiklerinden olan aktif karlılık oranı, kaldıraç/borçlanma oranı ve aktif büyüklüğü ise kontrol değişkenidir. Söz konusu değişkenler aşağıda kısaca açıklanmıştır;

2.1.1. Bağımlı Değişken;

Bağımsız Denetim Ücreti:

Denetim ücreti, bağımsız denetim firması tarafından denetimi yapılan şirketin denetimi için gerekli olan süre ile denetim faaliyetini sürdüren denetçiler için önceden belirlenmiş olan denetim ücretinin çarpılmasıyla bulunmaktadır (Yahyaoglu, 1991: 94). Denetim faaliyeti icra edilirken

denetim firması ve denetlenen şirket arasında yapılacak anlaşmada denetim ekibinde yer alacak her bir denetçi için saat başı ücreti ve planlanan denetimin çalışma süresi belirlenmektedir. Dünya genelinde meydana gelen muhasebe skandallarından sonra denetim firmalarına yönelik duyulan güvenin azalmasıyla, finansal tablolarda ve denetim raporlarında denetim ücretleri ile ilgili bilgilerin yer alması gerektiği önemli bir tartışma konusu haline gelmiş ve konuyla ilgilenen bilim insanlarını bu konu hakkında çalışmalar yapmaya yöneltmiştir. Diğer yandan, ülkemizde bağımsız denetimden beklenen kalitenin ve güvenin sağlanması amacıyla 30.03.2021 tarihinde bağımsız denetim firmalarından sağlanan hizmetlerin veya bağımsız denetim ücretlerinin açıklanmasına ilişkin KGK tarafından karar alınmıştır (30.3.2021 tarihli ve 31439 sayılı RG). Ayrıca söz konusu karar kapsamında, kamu yararını ilgilendiren kuruluşlar ve büyük şirketler olarak belirlenen/tanımlanan şirketler (küçük veya orta büyüklükteki şirketler için bir karar alınmamıştır), denetim firmalarından almış oldukları hizmet karşılığında ödemiş oldukları ücretleri finansal tablo dipnotlarında belirtmeleri/açıklamaları gerekmektedir. Bu karar kapsamında ülkemizde ilk olarak denetim ücretleri 31 Aralık 2021 tarihli finansal tablo dipnotlarında belirtilmiştir/açıklanmıştır. Ülkemizde şirketlerin finansal tablo dipnotları incelendiğinde, denetim ücretlerini “raporlama dönemine ait bağımsız denetim ücreti, vergi danışmanlık hizmetlerine ilişkin ücretler, diğer güvence hizmetlerinin ücreti ve bağımsız denetim dışı diğer hizmetlerin ücreti” alt başlıklarda belirttikleri/açıkladıkları görülmektedir.

Diğer yandan, denetim ücreti konusu; ülkemizdeki muhasebe ve denetim alan yazınında yeni ve tartışmalı bir konu olsa da gelişmekte olan ülkelerde uzun yıllardır üzerinde çalışılmakta ve tartışılmakta olan bir konudur. Ancak denetim ücretlerinin nasıl belirlendiği veya hangi faktörlerin belirleyici olduğuna yönelik araştırmalarda görüş birliği bulunmamaktadır. İlgili alan yazını incelendiğinde, denetim ücretinin belirleyicisi olarak düşünülen konuların genel olarak denetim firması ve denetçi karakteristikleri (denetim firmasının-denetçinin özellikleri, denetim-denetçi rotasyonu, denetim riski vs.), şirket karakteristikleri (performans, karlılık, aktif büyüklüğü, borçlanma yapısı vs.) ile kurumsal yönetim uygulamaları ve muhasebe standartları kapsamında ele alındığı anlaşılmaktadır.

2.1.2.Bağımsız Değişkenler;

2.1.2.1.Denetim Firmasının Büyüklüğü:

Konuyla ilgili literatür incelendiğinde, denetim kalitesinin en önemli göstergelerinden birisi denetlenen şirketin dört büyük denetim firmaları (PWC, Deloitte, KPMG, EY) tarafından denetlenip denetlenmediğidir. Diğer bir ifadeyle, denetim faaliyetinin büyük denetim firmaları tarafından yürütülmesinin denetim kalitesini artıracığı düşünülmektedir (DeAngelo, 1981; Connie vd., 1998; Ebrahim, 2001; Adeyemi ve Fagbemi, 2010; Kyereboah-Coleman 2007; Chan vd., 2011; Zureigat, 2011; Miettinen, 2011; Fooladi ve Shukor, 2012; Abdullah vd., 2012; Ziaee, 2014; Ziaee, 2014; Sayyar vd., 2015; Cengiz vd., 2017). Zira dört büyük denetim firmalarının sahip olduğu personel ve finansal kaynağın güçlü olmasıdır. Ayrıca söz konusu denetim firmalarının, diğer denetim firmalarına kıyasla daha fazla bağımsız davranacağı varsayılmaktadır. Bu kapsamda birçok çalışmada (DeAngelo, 1981; Paulovd., 2013; Almeida ve Almeida, 2009; Cupertino ve Martinez, 2008; Braunbeck, 2010;) denetim firmasının büyük olması, denetim ve finansal raporlama kalitesini olumlu yönde artıracığı tespit edilmiştir (Cengiz, 2019: 142).

Diğer yandan, denetçilere ödenen ücretler denetim kalitesini etkilemektedir (Simunic, 1980; Wooten,2003; Hoitash, 2007; Choi, vd., 2010). Konuyla ilgili literatür incelendiğinde; denetim faaliyetlerinde dört büyük denetim firmalarına (PWC, Deloitte, KPMG, EY) ödenen denetim ücretinin diğer denetim firmalarına kıyasla daha fazla olduğu ve daha kaliteli bir denetim olacağı tespit edilmiştir. Ayrıca söz konusu denetim firmaları ve bağımsız denetim ücreti arasında istatistiksel olarak pozitif yönde bir ilişki olduğu tespit edilmiştir (Simunic, 1980; Palmrose, 1986; De Angelo, 1981a; Teoh ve Wong, 1993; Larcker ve Richardson, 2004; Francis ve Simon, 1987; Becker, vd., 1998; Gonthier Besacier ve Schatt, 2007; Hoitash, 2007; Thinggaard ve Kiertzner, 2008; Kimeli, 2016; Hassan ve Naser, 2013; Ettredge, 2014). Diğer bir ifadeyle, büyük denetim firmalarının daha kaliteli denetim faaliyetinde buldukları ve bu durumun ise daha fazla denetim ücretine neden olduğu düşünülmektedir. Kısacası dört büyük denetim firmaları tarafından yapılan denetim ücretinin daha fazla olacağı varsayılmaktadır. Buradaki temel varsayımı ise, dört büyük denetim firmaları tarafından yapılan denetimin daha kaliteli olacağı ve söz konusu denetim firmalarının itibarını korumak için daha fazla taahhüdün altına gireceği ve bu kapsamda daha verimli ve etkin denetim faaliyetleri yürütecekleridir. Diğer yandan, literatürde konuyla ilgili çalışmaların genel sonuçları, denetim firmalarının ve denetçilerin itibarlarına çok önem verdiklerini ve itibarlarını korumanın onların bir müşterinin mali yanlış beyanlarının denetiminde hoşgörülü davranmaktan alıkoymayacağını göstermektedir. Bu nedenle denetçiler kendilerine yüksek ücretler ödense bile bağımsızlıklarından taviz vermeyecekleri varsayılmaktadır (Muhammad ve Anwar, 2015: 2).

2.1.2.2. Denetim Görüşünün Türü

Finansal tablolardan yararlananlar ve karar alıcılar, denetim kalitesini ve güvenilirliğini test etmek için denetim görüşünün türüne bakmaktadırlar. Bu kapsamda şirketler, finansal tablo ve raporlamanın kalite göstergelerinden olan olumlu görüş için çeşitli stratejilerle denetim görüşünü yönlendirme çabasında olabilmektedir. Bu durum şirketler, karar alıcılar ve çeşitli yatırımcılar için bilgi asimetrisi problemine neden olmakta ve bağımsız denetimin temel amaçlarından olan güvenilir ve kaliteli finansal tablonun ortaya çıkarılmasına olumsuz yönde etkilemektedir (Cengiz, 2019: 143).

Diğer yandan, denetim ücretinin çok fazla olması durumunda denetimin bağımsızlığına zarar verebilir, aksi durumda yani denetim ücretinin az olması durumunda denetim firması olması gereken bir denetim görüşü vermek için gerekli olan verimliliği göstermeyebilir (Silva vd., 2020: 2). Muhasebe ve denetim alan yazını incelendiğinde; Simunic (1980) çalışmasında, denetim görüşlerinin denetim ücretleri üzerinde önemli bir etkisi olduğunu belirtmiştir. Xu (2011) çalışmasında, denetim görüşünün, denetim ücretine önemli derecede etki etmediğini tespit etmiştir. Ayrıca olumlu görüş dışında denetim görüşü alan şirketlerin bağımsız denetim ücretinin fazla olacağı varsayılmaktadır (Larcker ve Richardson, 2004; Cobbin, 2002). Bu durumun temel nedeni ise, belirli bir şirkete olumlu görüş haricinde bir denetim görüşü verilmesi durumunda, denetim firmasının müşterisi olan şirketle ilgili daha dikkatli olacağı ve önemlilik seviyesini daha aza indireceğinden denetim sürecinin daha fazla uzayacağı varsayımına dayanmaktadır.

2.1.2.3. Denetim Firmasının Değişimi (denetim firması ile denetimi yapılan şirket arasındaki denetim ilişkisinin süresi);

Denetim firması ve denetimi yapılan şirket arasındaki mevcut denetim ilişkinin süresinin uzun olması, denetim firmasının şirketle ilgili fazla bilgi sahibi olması sonucunda daha etkin ve verimli denetim yapmasını sağlayacaktır. Bu kapsamda, denetim ilişkisinin süresi arttıkça, verilen denetimin verimliliği ve denetim kalitesi daha yüksek olmaktadır. Ayrıca finansal raporlamanın kalitesini de artmaktadır (Azevedo ve Costa, 2012; Ghosh ve Moon, 2005; Paulovd., 2013; Jenkins ve Velury, 2008; Hamdan vd., 2012). Diğer yandan, konuyla ilgili yapılan birçok çalışma; uzun dönemde verilen denetim hizmetinin, denetim firmasının müşterisi ile ilişkisini artırdığını ve bu sayede sunulan denetim kalitesini olumsuz etkilediği tespit edilmiştir. Bu kapsamda, denetim firması ve denetlenen şirket arasındaki denetimden kaynaklanan ilişkinin uzun dönemli olması denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediği varsayılmaktadır (Chi vd., 2009; DeFond ve Subramanyam, 1998; Li, 2010; Arel vd., 2005).

Diğer yandan, denetim firmasının müşteri şirketle arasındaki denetim hizmetinin süresinin artması sonucunda, denetim firmasının denetim sürecine daha iyi hakim olmasına, denetim risklerini daha etkin tespit ederek denetimle ilgili maliyetlerin azalacağı düşünülmektedir (Merve, 2022: 376). Diğer yandan, denetim firması ile denetlenen şirket arasındaki ilişki süresi arttıkça denetim ücreti azalmakta olduğu söylenebilir. Bunun temel nedeni olarak, karşılıklı ilişki süresinin artması karşılıklı ilişkilerin ve güvenin artması ile denetlenen firmanın denetim firmasından iskonto talep etmesidir. Ayrıca denetim firması, denetlediği şirket yapısına, iç kontrol yapısına ve yönetim yapısına daha aşına olacağı için sarf edeceği emek ve çaba ilk defa denetim yapacağı şirkete kıyasla daha az olacaktır. Bu durumun da denetim ücretlerinde azaltan bir etki meydana getireceği söylenebilir (Süzan, 2023: 58).

Yukarıda verilen açıklamalar kapsamında Tablo 1’de bağımsız denetim ücreti üzerinde etkili olan faktörleri test etmek için analize dahil edilen değişkenler özetlenmiştir.

Tablo 1. Araştırmada Kullanılan Değişkenler

Değişkenler	Kısaltma	Açıklama	Beklenen Etki
Bağımlı Değişken;			
i) Bağımsız Denetim Ücreti	BDÜ	Denetimi Yapılan Şirketten Dönem Sonunda Alınan Denetim Ücretinin Doğal Logaritması	
Bağımsız Değişkenler;			
i) Denetim Firmasının Büyüklüğü	BDB	(Dört Büyük Denetim Firması = 1; Diğer Denetim Firmaları = 0).	+
ii) Denetim Görüşünün Türü	DGT	(Olumlu Denetim Görüşü = 1; Olumlu Görüş Dışındaki Denetim Görüşü = 0).	+
iii) Denetim Firmasının Değişmesi	DFD	Denetim Firmasının, Şirketi Denetlediği Yılın Uzunluğu	+
Kontrol Değişkenler;			
Aktif Karlılık Oranı	AKO	Net Kar/Özkaynaklar	+
Aktif Büyüklüğü	AKB	Toplam Varlıkların Logaritması	+
Finansal Kaldıraç Oranı	FKO	Top. Borçlar/Toplam Varlıklar	+

Diğer yandan, araştırmanın amacı ve literatür kapsamında aşağıdaki hipotezler geliştirilmiştir;

H₁: Bağımsız denetim ücreti ile denetim firmasının büyüklüğü arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

H₂: Bağımsız denetim ücreti ile denetim firmasının değişmesi arasında arasında anlamlı ve negatif yönlü bir

ilişki vardır.

H₃: Bağımsız denetim ücreti ile denetim görüşünün türü arasında anlamlı ve pozitif yönlü bir ilişki vardır.

2.2. Araştırmanın Yöntemi ve Modeli

Araştırmanın amacı kapsamında oluşturulan hipotezlerin analizinde çoklu doğrusal regresyon yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada bu yöntemin kullanılmasının temel nedeni ise konuyla ilgili literatürde (Pham, vd. 2017; Homayoon ve Hakimzadeh, 2017; Harahap ve Prasetyo, 2018; Tonekaboni, vd. 2022) genellikle tercih edilmiş olmasıdır. Ayrıca çoklu doğrusal regresyon analizi bağımlı ve bağımsız değişkenlerin birbirleri ilişkisini tespit etmek için kullanılmasıdır. Bu kapsamda, denetim firması, denetçi ve denetlenen firmayla ilgili karakteristiklerinin bağımsız denetim ücreti üzerindeki etkisini test etmek için aşağıdaki model oluşturulmuştur;

$$BD\ddot{U}_{it} = \beta_0 + \beta_1 BDB_{it} + \beta_2 DGT_{it} + \beta_3 DFD_{it} + \beta_4 AKO_{it} + \beta_5 AKB_{it} + \beta_6 FKO_{it} + \varepsilon_{it}$$

Modelde;

$BD\ddot{U}_{it}$	=	t yılında i şirketinden alınan denetim ücretinin doğal logaritması
BDB_{it}	=	t yılında i şirketini denetleyen denetim firmasının büyüklüğü
DGT_{it}	=	t yılında i şirketine verilen denetim görüşünün türü
DFD_{it}	=	t yılında i şirketinin denetim firmasının yıllar itibariyle değişmesi
AKO_{it}	=	t yılında i şirketinin aktif karlılık oranı
AKB_{it}	=	t yılında i şirketinin aktif büyüklüğü
FKO_{it}	=	t yılında i şirketinin finansal kaldıraç/borçlanma oranı
ε_{it}	=	t yılında i firmasının hata terimi
β_{it}	=	Sabit

3. AMPİRİK ANALİZ VE BULGULARI

Bağımsız denetim ücreti üzerinde etkisi olduğu düşünülen faktörleri test etmek amacıyla yapılan bu çalışmada, incelenen değişkenler arasındaki nedensellik ilişkisinin sağlanması için serilerin durağanlık seviyelerinin belirlenmesi gerekmektedir. Regresyon analizinde, sahte sonuçlar olmaması için söz konusu değişkenlerin durağan olması gereklidir. Değişkenlerin durağan olmaması durumunda bulunan sonuçlar güvenilir olması mümkün değildir. Araştırmaya dahil edilen değişkenlerin, durağan olup olmadığını test etmek için birim kök testi yapılmaktadır. Buna göre, Tablo 2’de birim kök testleri sonuçları verilmiştir.

Tablo 2. Panel Birim Kök Testi Sonuçları

Birim Kök Testleri	BDB	DGT	DFD	AKO	AKB	FKO
LLC	-4.232*	-2.711*	-15.511*	-5.357*	-12.477*	-13.465*
IPS	-12.124*	14.511	-3.325*	56.231*	-3.771*	-2.338**
Fisher-ADF	41.741**	31.132**	39.874*	51.214**	23.877	54.121*
Breitung	-13.411*	-13.454*	-11.978*	-7.496*	0.565	-1.355**

*, ** %1 ve %5 anlamlılık seviyesini boş hipotezin reddedildiğini göstermektedir.

Tablo 2’de görüldüğü üzere, birimlerden bağımsız serilerin neredeyse tamamında birim kök olmadığı ve serilerin durağan oldukları belirlenmiştir. Yani serilerin I(1) düzeyinde durağan oldukları belirlenmiştir. Bu nedenle serilerin neredeyse tamamının durağan olması nedeniyle regresyon analizinde kullanılmalarında bir problem olmadığı tespit edilmiştir.

Diğer yandan, çoklu doğrusal regresyon yöntemi uygulanabilmesi verilerin normal dağılım sergilemesi ve söz konusu verilerde çoklu bağlantı sorunu olmaması gerekmektedir (Çokluk, 2010: 1361). Söz konusu verilerin, normal dağılım özelliği taşıyıp taşımadığı normallik testleriyle belirlenmektedir. Veri setinin sınırlı sayıda olması durumunda Shapiro-Wilk, fazla olduğunda Kolmogorov-Smirnov Testi kullanılır. Söz konusu testte, $p > 0,05$ değerine sahip olunması durumunda normal dağılım sergilendiği varsayılmaktadır (Kalaycı, 2010: 10). Değişkenlerin arasındaki çoklu doğrusal bağlantı sorununun olup olmadığını belirlemek için Collinearity testi yapılmaktadır. Söz konusu analizde, VIF değerlerinin 10’nun altında olması halinde çoklu bağlantı sorununun olmadığı varsayılmaktadır. Otokorelasyon probleminin olup olmadığını tespit edilmesinde Durbin-Watson değeri dikkate alınır. Söz konusu değerin 2’ye yakın olması kabul edilebilir seviyedir. Buna göre normallik, çoklu bağlantı ve Durbin-Watson testi Tablo 3’te verilmiştir.

Tablo 3: Normallik, Çoklu Bağlantı ve Durbin-Watson Testi

Kolmogorov-Smirnov Testi		Collinearity İstatistiği	
Değişkenler	p değeri	Değişkenler	VIF Değeri
BDÜ	0,121	BDB	1,241
BDB	0,244	DGT	1,577
DGT	0,347	DFD	1,311
DFD	0,177	AKO	1,521
AKO	0,099	AKB	1,236
AKB	0,478	FKO	1,254
FKO	0,264		
Durbin-Watson Değeri		1,932	

BDÜ=Bağımsız Denetim Ücreti; BDB=Denetim Firmasının Büyüklüğü; DGT=Denetim Görüşünün Türü; DFD=Denetim Firmasının Değişmesi; AKO=Aktif Karlılık Oranı; FKO= Finansal Kaldıraç Oranı; AKB= Aktif Büyüklüğü

Tablo 3’te görüldüğü üzere, Kolmogorov-Smirnov (Normallik Testi) testinin sonucundan ($p > 0,05$) değişkenlerin normal dağılıma sergiledikleri anlaşılmaktadır. Ayrıca Durbin-Watson değerinin 2’ye yakın olmasından dolayı otokorelasyon probleminin olmadığı ifade edilebilir. Diğer yandan VIF değerlerinin 10’dan küçük olmasından dolayı araştırmada kullanılan değişkenler arasında çoklu bağlantı probleminin olmadığı anlaşılmaktadır.

Son olarak yapılan testler sonucunda Tablo 4’te çoklu doğrusal regresyon analiz sonuçları verilmiştir.

Tablo 4: Çoklu Doğrusal Regresyon Analizi Sonuçları

Bağımsız Değişkenler	Standartlaştırılmamış Katsayılar		Standartlaştırılmış Katsayılar	T	Olasılık (p)
	B	St. Hata	B		
(Sabit)	-2,144	0,385	-	- 1,254	0.000**

BDB	0.254	0.054	0.265	2.774	0.000**
DFD	-0,004	0,001	-0,314	- 2,584	0.000**
DGT	-0,084	0,012	-0,477	- 3,478	0,545
AKO	1,321	0,214	1,544	8,214	0.000**
AKB	0,471	0,965	2,354	8,214	0.003**
FKO	- 0,069	0,574	0,711	- 1,321	0,083***
Model/Bağımlı Değişken	=	BDÜ			
R-kare	=	0.281			
Düzeltilmiş R-kare	=	0.154			
F- İstatistiği	=	3.114			
F İstatistiğinin p Değeri	=	0.0000			

** , ** , *** sırasıyla % 1 , % 5 ve %10 düzeyinde anlamlılığı göstermektedir. BDÜ=Bağımsız Denetim Ücreti; BDB=Denetim Firmasının Büyüklüğü; DGT=Denetim Görüşünün Türü; DFD=Denetim Firmasının Değişmesi; AKO=Aktif Karlılık Oranı; FKO= Finansal Kaldıraç Oranı; AKB= Aktif Büyüklüğü*

Tablo 4’te verilen analiz sonuçlarına göre; BDB, DGT, AKO, FKO ve AKB bağımsız değişkenleri verilerinden yararlanan şirketlerin bağımsız denetim ücretlerini etkilediği, DFD bağımsız değişkeninin ise bağımsız denetim ücretlerini etkilemediği tespit edilmiştir.

Bu sonuçlara göre; bağımsız değişkenlerden denetim firmasının dört büyük denetim firmasından olup olmaması ile denetim ücreti arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Diğer bir ifadeyle, şirketi denetleyen denetim firmasının dört büyük denetim firmasından biri olması durumunda denetim ücretleri artmaktadır. Bu bulgu önceki çalışmalarla (Simunic, 1980; De Angelo, 1981a; Palmrose, 1986; Francis ve Simon, 1987; Teoh ve Wong, 1993; Becker, vd., 1998; Larcker ve Richardson, 2004; Gonthier Besacier ve Schatt, 2007; Hoitash, 2007; Thinggaard ve Kiertzner, 2008; Karim, 2010; Hassan ve Naser, 2013; Ettredge, 2014; Kimeli, 2016; Martinez ve Moraes, 2017) tutarlıdır. Bu kapsamda söz konusu sonuç, H₁ hipotezini desteklemektedir.

Diğer yandan, denetim firması ile denetlenen şirket arasındaki ilişkinin süresi ve denetim ücretleri arasında istatistiksel olarak negatif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Diğer bir ifadeyle, denetimi yapılan şirket ile denetim firması arasındaki ilişkinin süresi uzadıkça denetim ücretlerinin azaldığı anlaşılmaktadır. Bu bulgu önceki çalışmalarla (Merve, 2022; Süzan, 2023) tutarlıdır. Ayrıca bu sonuç, H₂ hipotezini desteklemektedir.

Denetim görüşünün türü ile denetim ücretleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Bu sonuç, H₃ hipotezini desteklememektedir.

Diğer yandan, elde edilen sonuçlara göre, denetlenen şirketin aktif karlılık oranı ve aktif büyüklüğü ile bağımsız denetim ücretleri arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Diğer bir ifadeyle, denetlenen şirketin aktif karlılık oranı ve büyüklüğünün artması durumunda bağımsız denetim ücretinde artış gözlemlenecektir. Ayrıca denetlenen şirketin finansal kaldıraç oranı ile bağımsız denetim ücretleri arasında negatif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Diğer bir ifadeyle, denetlenen şirketin finansal kaldıraç oranı fazla oldukça denetim ücretinin azaldığı anlaşılmaktadır.

SONUÇ

Ülkemizde 01.01.2021 tarihinden itibaren finansal tabloların dipnotlarında, bağımsız denetim firmalarına alınan denetim hizmetlerinin veya bağımsız denetim ücretlerinin belirtilmesi/açıklanması gerektiği kararı bağlanmıştır. Ayrıca muhasebe alan yazısı incelendiğinde bağımsız denetim ücretleri konusunun uluslararası literatürde uzun yıllardır üzerinde en çok durulan konulardan olmasına rağmen, ülkemizde güncel bir araştırma alanıdır. Bu kapsamda, çalışmanın amacı; bağımsız denetim ücretleri üzerinde etkili olan faktörlerin belirlenmesidir. Bu amaçla, Borsa İstanbul İmalat Sektöründe 2020, 2021 ve 2022 yıllarında faaliyet gösteren 98 şirketin verilerinden yararlanılmıştır. Ayrıca söz konusu amaç kapsamında literatürde yer alan çalışmalarda kullanılan değişkenler kapsamında çeşitli hipotezler geliştirilerek, çalışma modeli kurulmuştur. Çalışmada bağımsız denetim ücretleri üzerinde etkili olan faktörleri tespit etmek için çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır.

Yapılan analizler sonucunda, denetim firmasının dört büyük denetim firmasından olup olmaması ile denetim ücreti arasında pozitif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki bulunmuştur. Ayrıca Denetim firması ile denetlenen şirket arasındaki ilişkinin süresi ve denetim ücretleri arasında istatistiksel olarak negatif yönlü ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilmiştir. Ancak denetim görüşünün türü ile denetim ücretleri arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki tespit edilememiştir. Bu değerlendirmeler kapsamında araştırma modelinde yer alan bağımsız değişkenlerin, bağımlı değişken üzerindeki tespit edilen etkileri Tablo 5’te özetlenmiştir.

Tablo 5. Araştırmanın Özet Bulguları

Bağımsız ve Kontrol Değişkenler		Değişkenlerin Kısaltması	İlişkinin Yönü	Bağımlı Değişken ile İlişkisi
Denetim Firmasının Büyüklüğü	Firmasının	BDB	Pozitif	Anlamlı
Denetim Türü	Görüşünün	DFD	-	Anlamsız
Denetim Değişmesi	Firmasının	DGT	Negatif	Anlamlı
Aktif Karlılık Oranı		AKO	Pozitif	Anlamlı
Aktif Büyüklüğü		AKB	Pozitif	Anlamlı
Finansal Oran	Kaldıraç	FKO	Negatif	Anlamlı

Hipotezler;

Sonuçları

H₁: Bağımsız denetim ücreti ile denetim firmasının büyüklüğü arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir ilişki vardır.

desteklenmiştir

H₂: Bağımsız denetim ücreti ile denetim firmasının değişmesi arasında istatistiksel olarak anlamlı ve negatif bir ilişki vardır.

desteklenmiştir

H₃: Bağımsız denetim ücreti ile denetim görüşünün türü arasında istatistiksel olarak anlamlı ve pozitif bir ilişki vardır.

desteklenmemiştir

Diğer yandan, güncel veriler dikkate alınarak yapılan ve bu kapsamda önemli olan araştırmanın en önemli kısıtını çalışma döneminin ve kullanılan değişkenlerin sınırlı olmasıdır. Konuyla ilgili ileride yapılacak çalışmalarda, analize dahil edilecek farklı değişkenlerin kullanılması ve farklı yöntemlerden yararlanmanın analiz sonuçlarının güvenilirliğine katkı sağlayacaktır. Ayrıca daha sonra yapılacak çalışmalarda farklı sektörler dikkate alınabilir. Bununla birlikte bağımsız denetim ücreti ile kazanç yönetimi, yaratıcı muhasebe uygulamaları ve kurumsal yönetim arasındaki ilişki incelenebilir. Son olarak, araştırma sonucunda elde edilen bulguların, muhasebe ve özellikle de bağımsız denetim alan yazının, bağımsız denetim hizmeti veren firmalara ve bağımsız denetim ile ilgili kurum ve kuruluşlara bilgi vermesi bakımından fayda sağlayacağı düşünülmektedir.

KAYNAKÇA

- Abu Risheh, K.E. ve Mo'taz A.A., (2014), "The Impact of IFRS Adoption on Audit Fees: Evidence from Jordan", *Accounting & Management Information Systems/Contabilitate si Informatica de Gestiune*, 13(3), s. 520-536.
- Acar, M., (2022), "Bağımsız Denetim Ücretlerini Etkileyen Faktörlere Yönelik Bir Araştırma: Şeffaflık Raporlarında Yer Alan Denetim Gelirleri Çerçevesinde BIST 100 Örneği", *Sosyoekonomi*, 30(51), s. 365-388.
- Alkaş, E. ve Keskin, D. A., (2022), "Bağımsız Denetim Ücretlerine Etki Eden Finansal ve Beşerî Faktörlere İlişkin Sektör Etkisine Yönelik Bir Araştırma", *Mali Çözüm Dergisi*, 32, s. 39-54.
- Arel, B., Brody, R., ve Pany, K., (2005), "Audit Firm Rotation and Audit Quality", *The CPA Journal*, 75(1), s. 36-39.
- Azevedo, F. B. ve Costa, F. M., (2012), "Efeito da troca da firma de auditoria no gerenciamento de resultados das companhias abertas brasileiras", *RAM Revista de Administração do Mackenzie*, 13 (5), s. 65-100.
- Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., ve Subramanyam, K., (1998), "The Effect of Audit Quality on Earnings Management", *Contemporary Accounting Research*, 15(1), s. 1-24.
- Cengiz, S., (2019), "Bağımsız Denetim Kalitesinin Muhasebe İhtiyatlılığı Üzerindeki Etkisi: BİST'te Bir Araştırma", *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10 (EkSayı), s. 140-149
- Chi, W., Huang, H., Liao, Y., ve Xie, H., (2009), "Mandatory Audit-Partner Rotation, Audit Quality and Market Perception: Evidence from Taiwan", *Contemporary Accounting Research*, 26(2), s. 359-391.
- Choi, J.-H., Kim, C., Kim, J.-B., ve Zang, Y., (2010), "Audit Office Size, Audit Quality, and Audit Pricing", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 29(1), s. 73-97.
- Cobbin, P.E., (2002), "International dimensions of the audit fee determinants literature", *International Journal of Auditing*, 6(1), s. 53-77.
- Çokluk Ö., (2010), "Kuram ve Uygulamada Eğitim Bilimleri", *Educational Sciences: Theory & Practice*, 10(3), s. 1340-1365.
- DeAngelo, L. E., (1981), "Auditor Size And Audit Quality", *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), s. 183-199.
- Ettredge, M., Fuerherm, E. E., ve Li, C., (2014), "Fee Pressure and Audit Quality", *Accounting, Organizations and Society*, 39(4), s. 247-263.

- Francis, J.R. ve Simon, D.T., (1987), “A Test of Audit Pricing in the Small -Client Segment of the U. S. Audit Market”, *The Accounting Review*, 62(1), s. 145-157.
- Ghosh, A, ve Moon, D., (2005), “Auditor Tenure İmpair Audit Quality”, *The Accounting Review*, 80(2), s. 585-612.
- Gonthier Besacier, N. ve Schatt, A., (2007). “Determinants of Audit Fees for French Quoted Firms”, *Managerial Auditing Journal*. 22(2), s. 139-160
- Hamdan, A., Al-Hayale, T. ve Aboagela, E., (2012), “The Impact of Audit Committee Characteristics on Accounting Conservatism: Additional Evidence from Jordan”, *J. King Saud Univ.*, 24(1), s. 1-15.
- Harahap, J. O., ve Prasetyo, A. B., (2018), “Ownership Structures and Characteristics İnfluence on Audit Fee”, *Journal of Economics Finance and Accounting*, 5(2), s. 160-167.
- Hassan, Y. M. ve Naser, K., (2013), “Determinants of audit fees: Evidence from an emerging economy”, *International Business Research*, 6(8), s. 13-25
- Hoitash, R., Markelevich, A. ve Barragato, C. A., (2007), “Auditor Fees and Audit Quality”, *Managerial Auditing Journal*, 22(8), s. 761-786.
- Homayoon, S. ve Hakimzadeh, M., (2017). “Audit Fee and Audit Quality: an Empirical Analysis in Family Firms”, *International Journal of Economics and Financial Issues*, 7(2), s. 469-476.
- Jenkins, D. S. ve Velury, U. (2008). Does auditor tenure impact the reporting of conservative earnings. *Journal of Accounting and Public Policy*, 27(2), 115–132.
- Kikhia, H. Y. (2014). “Determinants of Audit Fees: Evidence from Jordan”, *Accounting and Finance Research*, Sayı:1, s. 42-51.
- Kimeli, E. K., (2016), “Determinants of Audit Fees Pricing: Evidence from Nairobi Securities Exchange (NSE)”, *International Journal of Research in Business Studies and Management*, 3(1), s. 23-35
- Kusharyanti, K., (2013), “Analysis Of The Factors Determining The Audit Fee”, *In Business, and Accountancy Ventura*, 1, s. 147-160.
- Larcker, D. F., ve Richardson, S. A., (2004), “Fees paid to audit firms, accrual choices and corporate governance”, *Journal of Accounting Research*, 42(3), s. 625-58.
- Larcker, D.F. ve Richardson, S.A., (2004), “Fees Paid to Audit Firms, Accrual Choices, and Corporate Governance”, *Journal of Accounting Research*, 42(3), s. 625-658.
- Liu, S., (2017), “An Empirical Study: Auditors’ Characteristics and Audit Fee”, *Open Journal of Accounting*, 6(2), s. 52-70.
- Martinez, A. L. ve Moraes, A. J., (2017), “Relationship between Auditors Fees and Earnings Management”, *RAE Revista de Administracao de Empresas*, 2, s. 148–157.
- Muhammad, M., ve Anwar, H., (2015), “Quality and Audit Fees: Evidence from Pakistan”, *Research Journal of Accounting*, 6(7), s. 1-11.
- Palmrose, Z., (1986), “Audit Fees and Auditor Size: Further Evidence”, *Journal of Accounting Research*, 24(1), s. 97-110.
- Pham, N. K., Duong, H. N., Pham, T. Q., ve Ho, N. T. T., (2017), “Audit Firm Size, Audit Fee, Audit reputation and Audit quality: The Case of Listed Companies in Vietnam”, *Asian Journal of Finance & Accounting*, 9(1), s. 429-447.
- Silva, A. S. V. C., Inácio, H. C. ve Vieira, E. F. S., (2020), “Determinants of Audit Fees for Portugal and Spain”, *Contaduría y administración*, 65(4), s. 1-24

- Simunic, D. A., (1980), “The Pricing of Audit Services: Theory and Evidence”, *Journal of accounting research*, 18(1), s. 161-190.
- Sulong, Z., Gardner, J. C., Hussin, A. H., Sanusi, Z. M. ve McGowan, C. B., (2013), “Managerial Ownership, Leverage and Audit Quality Impact on Firm Performance: Evidence From the Malaysian ACE Market”, *Accounting & Taxation*, 5(1), s. 59-70.
- Teoh, S. H., ve Wong, T. (1993). Perceived auditor quality and the earnings response coefficient. *The Accounting Review*, 68(2), 346-366.
- Terzi, S., Şen, İ. K., ve Özkan, Ö., (2022), “Denetim Kalitesi ile Denetim Ücreti Arasındaki İlişki: Türkiye'ye İlişkin Bulgular”, *Mali Çözüm Dergisi*, 32, s. 103-116.
- Thinggaard, F. ve Kiertzner, L., (2008), “Determinants of Audit Fees: Evidence from a Small Capital Market with a Joint Audit Requirement”, *International journal of auditing*, 12(2), s. 141-158.
- Tonekaboni, S., Khalilpour, M., Fallah, A., ve Ramzani, J., (2022), “The Effect of Audit Quality and Auditor Reputation on the Relationship Between the Auditor's Tenure and the Auditor's Fee”, *International Journal of Nonlinear Analysis and Applications*, 13(1), s. 3371-3379.
- Türel, A., Yılmaz, F., ve Özveren, C., (2022), “Türkiye'de Bağımsız Denetim Ücretlerinin Analizi”, *Mali Çözüm Dergisi*, 32, s. 45-82.
- Wooten, T. C., (2003), “Research About audit Quality”, *The CPA Journal*, 73(1), s. 48-51.
- Xu, Y., (2011), “The Determinants of Audit Fees: An Empirical Study of China’s listed companies”, (Master Thesis), Lund University, İsveç.
- Zerni, M., (2012), “Audit Partner Specialization and Audit Fees: Some Evidence from Sweden”, *Contemporary Accounting Research*, 29(1), s. 312-340.