

Citation: Türk Z. & Sakin İ. (2019), Bağımsız Denetim Kalitesi Açısından Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Özellikleri Ve Denetim Gelirleri: Bağımsız Denetim Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma, BMIJ, (2019), 7(3): 200-220 doi: <http://dx.doi.org/10.15295/bmij.v7i3.1239>

BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ AÇISINDAN BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ ÖZELLİKLERİ VE DENETİM GELİRLERİ: BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹

İbrahim SAKİN²

Zeynep TÜRK³

Received Date (Başvuru Tarihi): 28/06/2019

Accepted Date (Kabul Tarihi): 20/08/2019

Published Date (Yayın Tarihi): 10/09/2019

ÖZ

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de faaliyette bulunan bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim kalitesi açısından özellikleri ile bağımsız denetim gelirleri arasındaki ilişkiyi analiz etmektir. Bu çalışmada, Türkiye faaliyette bulunan 73 adet bağımsız denetim kuruluşunun 2017 yılına ait şeffaflık raporlarından elde edilen faaliyet yılı, ortak sayısı, yönetim kurulu üye sayısı, sorumlu denetçi sayısı, denetimi yapılan KAYİK sayısı ve uluslararası tecrübe durumu değişkenleri bağımsız denetim kalitesiyle ilişkilendirilen bağımsız denetim kuruluşlarının özellikleri olarak belirlenmiştir. Yapılan analiz sonucunda, faaliyet yılı, sorumlu denetçi sayısı ve denetimi yapılan KAYİK sayısının bağımsız denetim gelirlerini pozitif yönde etkilediği gözlemlenmiştir. Buna karşın, ortak sayısının, yönetim kurulu üye sayısının ve uluslararası tecrübe durumunun denetim gelirleri üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Denetim Kalitesi, Şeffaflık Raporu, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

Jel Kodları: M41, M42

CHARACTERISTICS OF INDEPENDENT AUDIT FIRMS IN TERMS OF INDEPENDENT AUDIT QUALITY AND AUDIT REVENUE: A RESEARCH ON INDEPENDENT AUDIT FIRMS

ABSTRACT

The purpose of this study is to investigate audit firm characteristics in terms of independent audit quality and the independent audit revenue of audit firms in Turkey. In this study, operation years, the number of partners, the number of executive board members, the number of responsible auditors, the number of audited public interest entities (PIEs) and international audit network variables, obtained from the 2017 transparency reports of 73 audit firms, are determined associated with the quality of the independent audit. According to the results of the analysis, operation years, responsible auditors and the number of audited PIEs have positive impact on the independent audit revenues. On the other hand, it is determined that the number of partners, the number of executive board members and international audit network have no impact on the audit revenues.

Keywords: Independent Audit, Audit Quality, Transparency Report, Public Interest Entities

JEL Codes: M41, M42

¹ Bu makale, 18. Uluslararası İşletmecilik Kongresi’nde sunulan bildirinin geliştirilmesi ile hazırlanmıştır.

² Araştırma Görevlisi, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, ibrahimsakin@osmaniye.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0002-2693-2098>

³ Profesör Doktor, Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, zeynepturk@osmaniye.edu.tr

<https://orcid.org/0000-0001-6744-1255>

1. GİRİŞ

Küreselleşme ile birlikte ülkeler arasındaki ekonomik ve ticari ilişkiler artmakta, uluslararası yatırımlar hız kazanmaktadır (Cergibozan ve Demir, 2017: 54). Küresel alanda firmaların rekabet gücünü arttırabilmeleri ve uluslararası sermaye piyasalarına kolaylıkla uyum sağlayabilmeleri için var olan muhasebe sistemlerini daha verimli ve etkin hale getirip doğru bilgi sağlayan, karşılaştırılabilir ve şeffaf olan finansal raporların hazırlanması ve bu raporların bağımsız denetim sürecinden geçirilerek güvenilirliğinin arttırılması gerekmektedir (Selimoğlu vd., 2017: 1). Güvenilir bir finansal raporlamanın iyi işleyen bir sermaye piyasası için gerekli olduğu belirtilmekle birlikte (Deumes vd., 2012: 193) bu güvenilirliğin sağlanmasında bağımsız denetçilerin kritik bir rol oynadığı düşünülmektedir (Fu vd., 2015: 870).

Denetim muhasebenin nihai çıktısı olan finansal raporlarla ilgili olduğu için toplumun güvenilir finansal raporlara ulaşmasında ve işletmelerin finansal raporlarının güvenilirliğinin ve objektifliğinin sağlanmasında bağımsız denetimin kalitesi büyük önem arz etmektedir. Bu ihtiyaç doğrultusunda bağımsız denetim, finansal tabloların güvenilirliği konusunda güvence hizmeti veren, işletmelerin ekonomik faaliyetleri hakkında daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu araştıran ve tarafsız, güvenilir bir şekilde kanıt toplayıp sonuçlarını ilgili kullanıcılara ulaştıran bir süreç olarak tanımlanmaktadır (Güredin, 2014: 11). Dolayısıyla bağımsız denetim, finansal tabloların güven düzeyi hakkında bilgi veren denetimin kalitesinin bir fonksiyonu olarak görülmektedir (Erdogan ve Kutay, 2016: 106).

Literatürde denetim kalitesine ilişkin çok sayıda tanım yer almaktadır. Muhasebe araştırmalarında en yaygın kullanılan bağımsız denetim kalitesine ilişkin tanımlar şu şekildedir. Bağımsız denetim kalitesi konusunda öncü çalışmalardan olan DeAngelo'nun 1981 yılında bağımsız denetim kalitesini ölçmeye yönelik olarak yapmış olduğu çalışmasında, denetimin kalitesini, müşteri işletmenin muhasebe sisteminde bir ihlal tespit etmek ve bu ihlallerin bildirilmesi olarak ifade etmektedir (DeAngelo, 1981: 186). Buna karşın, DeFond ve Zhang 2013 yılında yaptıkları çalışmada, denetim kalitesinin sadece ihlalleri tespit etmekle ölçülemeyeceğini tespit etmişlerdir. Araştırmacılar çalışmalarında kaliteli denetimden beklenenin hem ihlalleri tespit etmek hem de müşteri işletmenin finansal tablolarının "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine" uygunluğunu kontrol etmesi olduğunu belirtmişlerdir. (DeFond ve Zhang, 2013: 281). Christensen vd. 2016 yılında yaptıkları çalışmada kaliteli denetimi, iyi planlanmış bir denetim süreci ile bağımsız, iyi eğitilmiş ve yetkin denetçiler tarafından "Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine" uygun olarak gerçekleştirilen, doğru, güvenilir ve şeffaf finansal raporlar sunan, bir sonraki incelemede hataların azalmasını sağlayan

bir süreç olarak tanımlamışlardır ve denetimin kalitesini etkileyen birçok değişkenin olabileceğini ileri sürmüşlerdir (Christensen vd., 2016: 1658).

Yapılan çalışmalardan anlaşılacağı üzere, denetimin kalitesini tek bir değişkenle açıklamak mümkün olamamaktadır. Bu kapsamda literatür incelendiğinde denetim kalitesinin yasal düzenlemelerden (Beattie vd., 2013; McGowan, 2014), denetlenen firmaların özelliklerinden (Cahan ve Sun, 2014; Eddine, 2015), bağımsız denetim kuruluşu özelliklerinden (Blankley vd., 2014; Kilgore vd., 2014; Yang vd., 2015), bağımsız denetçilerin özelliklerinden (Al-Khaddash vd., 2013; Ye vd., 2014) ve teknoloji kullanımından (Meihami vd., 2013; Munteanu, 2014) etkilendiği tespit edilmiştir.

Bu çalışma bağımsız denetim kuruluşlarının, bağımsız denetim kalitesi açısından özellikleri ile, bu özelliklerin Türkiye'deki bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim gelirleri üzerindeki etkisini incelemektedir. Bu amaç doğrultusunda kullanılan veriler Türkiye'deki 73 bağımsız denetim kuruluşunun Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nin 36/1 maddesi "*Bir takvim yılında KAYİK (Kamu Yararı İlgilendiren Kuruluş) denetimi yapmış denetim kuruluşları ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu Kuruma bildirir ve kendi internet sitelerinde yayımlar*" doğrultusunda 2017 yılı için hazırlamış oldukları şeffaflık raporlarından elde edilmiştir. Şeffaflık raporu, yasal düzenlemelerle belirlenen koşulları sağlayan bağımsız denetim kuruluşlarının yayımlamak zorunda oldukları rapordur (Demirkan ve Polat, 2016: 3-4). Şeffaflık raporu, bağımsız denetim kuruluşlarının hukuki yapısı ve ortakları, yönetim, kilit yöneticileri ve denetçi kadrosu, içerisinde yer aldığı denetim ağının özellikleri, eğitim politikaları, kalite kontrol sistemi, denetimi yapılan işletmeler ve bir hesap dönemi boyunca elde ettiği gelir hakkında bilgi vermektedir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Madde 36).

Çalışma kapsamında ilk olarak bağımsız denetim kalitesini etkileyen denetçi şirket özelliklerinden bahsedilerek, konuyla ilgili literatür incelemesi yapılmıştır. Daha sonra ise oluşturulan model ve yöntem açıklanarak yapılan analize ilişkin sonuçlara yer verilmiştir.

2. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNİ ETKİLEYEN FAKTÖRLER

Bağımsız denetimin amacı, bilgi kullanıcılarının finansal tablolara duyduğu güven seviyesini arttırmaktır. Bu amaca, denetçinin, finansal tabloların önemli bir şekilde yanlışlık içerip içermediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtına dayanarak finansal tablolar

hakkında bir fikir oluşturması ve denetçinin bulgularına ilişkin verilen denetim görüşü ile ulaşılmaktadır (BDS 200, md. 3).

Denetim, hizmet faaliyetlerinden birisidir. Hizmet soyut özelliklere sahip olduğu için denetim hizmetinin kalitesi de soyut özelliklere sahip olmakta ve hizmet kalitesine ilişkin değerlendirmeler genellikle algılamalar temel alınarak yapılmaktadır (Sarica, 2016: 7).

Bağımsız denetim, hizmet faaliyetlerinden birisi olarak kabul edildiği için literatürde denetim kalitesinin tanımı yapılırken denetimin fiili kalitesinin yanında algılanan denetim kalitesinden de yola çıkılarak denetim kalitesinin tanımlandığı görülmektedir. Algılanan denetim kalitesi ya da denetimin kalitesine ilişkin algılamalar, finansal tablo kullanıcılarının denetimin kalitesine ilişkin algılarını ifade ederken, fiili denetim kalitesi ise finansal tablolarda yer alan yanlışlıkların denetçi tarafından ortaya çıkarılma ve bu yanlışlıkların kamuya açıklanma olasılığını ifade etmektedir (Karahana, 2018: 50).

Literatürde denetim kalitesi ölçümünde kullanılan kesin bir ölçüt bulunmamakla birlikte, önceki çalışmalarda, finansal tabloların düzeltilmesi, denetim ücretleri, denetim görüşü, denetçilere açılan davalar, denetim kuruluşu büyüklüğü, müşteri iflasları gibi hem denetçilere ait özellikler hem de denetlenen firmaların özellikleri kullanılarak denetim kalitesi belirlenmeye çalışılmıştır (Palmrose, 1987; Lennox, 1999; Francis vd., 1999; Stanley ve DeZoort, 2007; Francis ve Michas, 2012; Whitworth ve Lambert, 2014; Cameran vd., 2016; Jiang vd., 2018).

Literatürden hareketle bağımsız denetim kalitesini etkileyen bağımsız denetim kuruluşlarına ait olan ve bu çalışmada kullanılacak faktörler şöyle tespit edilmiştir (DeAngelo, 1981; Abbott vd., 2003; Ettredge vd., 2007; Deumes vd., 2012; Gul vd., 2013; Tepalagul ve Lin, 2015; Ada, 2016; Demirkan ve Polat, 2016; Mohammed vd., 2018):

- Denetim Kuruluşu Büyüklüğü
- Uluslararası Tecrübe Durumu
- Denetim Ücreti
- Denetim Dışı Hizmetler
- Denetim Kalitesini Etkileyen Diğer Faktörler

2.1. Denetim Kuruluşu Büyüklüğü

DeAngelo (1981) denetim kuruluşu büyüklüğünü dikkate alarak denetim kalitesi ile ilgili yaptığı çalışmada denetim kuruluşu büyüklüğünün denetim kalitesiyle doğrudan ilişkili olduğu ileri sürmektedir. Yazar bunun nedeninin, büyük denetim firmalarının daha fazla

müşteriye sahip olmaları ve olumsuz denetim görüşü bildirilmesinden kaynaklanan müşteri kayıplarından çekinmemeleri olduğunu ileri sürmektedir. Bununla birlikte yazar, küçük denetim kuruluşlarının müşteri kaybetmemek için müşterilerin aleyhinde karar veremeyebileceğini ileri sürmektedir (DeAngelo, 1981: 183). Daha sonraki yapılan çalışmalarda da benzer sonuçlar elde edilmiştir (O’Sullivan, 2000; Watkins vd., 2004; Knechel, 2007; Alareeni, 2017). Büyük bağımsız denetim kuruluşlarının daha fazla müşteriye sahip olmasının, müşteri kaybetme korkusunun olmamasının ve elde ettikleri yüksek itibarı daha da arttırma düşüncesinin bağımsız denetimin kalitesini olumlu yönde etkilediği ileri sürülmektedir.

2.2. Uluslararası Tecrübe Durumu

Uluslararası tecrübeye sahip denetim firmalarının, piyasadaki ünlerinin daha yüksek olması, onların daha bağımsız olmalarını sağlamakta, aynı zamanda denetçi seçimlerinde ve atamalarında daha nitelikli politikalar kullanmalarını sağladığı için bu firmalar daha kaliteli denetim hizmeti sunma eğiliminde olmaktadır (Ada, 2016: 50).

2.3. Denetim Ücreti

Önceki çalışmalar, denetim ücretinin denetim kalitesine etkisini iki farklı varsayıma dayalı olarak ele almaktadır (Hoitash vd., 2007: 762). İlk olarak, ödenen yüksek denetim ücretlerinin, denetim kuruluşunun denetim sürecine ayırdığı zamanı arttırdığı ve daha fazla çaba sarf edilmesinden dolayı denetim kalitesini arttırdığı varsayımıdır (Ettredge vd., 2007: 1). İkinci varsayım ise, denetçilere ödenen yüksek denetim ücretleri, müşteri ile denetim kuruluşu arasında ekonomik bir bağ oluşturmasından dolayı, denetçilerin yüksek oranda karlı ücretleri kaybetme korkusundan bağımsız ve tarafsız davranamayacağını ileri sürmektedir (Mohammed vd., 2018: 59).

2.4. Denetim Dışı Hizmetler

Amerika Birleşik Devletleri’nde Halka Açık Şirketler Muhasebe Reformu ve Yatırımcıyı koruma Yasası (Sarbanes-Oxley), bir denetçinin yüksek denetim dışı hizmet vermesini yasaklamaktadır. Denetim kuruluşu ile müşteri firma arasında ortaya çıkabilecek denetim hizmeti dışındaki ekonomik bağın denetim kuruluşunun bağımsızlığını olumsuz yönde etkileyebileceği düşüncesiyle oluşturulan bu kanun, denetim kuruluşunun denetimin kalitesinden ödün vermesinin önüne geçmeyi amaçlamaktadır (Tepalagul ve Lin, 2015: 101). Hoitash (2007), yüksek denetim dışı hizmetler karşılığında alınan ücretlerin denetçileri müşterilere bağımlı hale getireceğini ve denetçilerin bağımsız hareket etmelerinin zor

olabileceğini ifade etmektedir (Hoitash, 2007: 762). Parkash ve Venable (1993), İngiltere ve Amerika Birleşik Devletleri'nde gerçekleştirdikleri çalışmada, her iki ülkede de yüksek denetim kalitesi bekleyen müşteri firmaların denetim dışı hizmet alma olasılığının daha düşük olduğunu tespit etmişlerdir. Bu çalışmaların aksine, Svanstrom (2013) İsveç'te 420 firmaya yönelik olarak yaptığı çalışmada denetim dışı hizmetlerin denetçi bağımsızlığında önemli olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

2.5. Denetim Kalitesini Etkileyen Diğer Faktörler

Gul vd. (1997) gerçekleştirdikleri çalışmada, denetim kalitesinin, bir denetçinin genel kabul görmüş muhasebe standartlarının ihlallerini tespit etme kabiliyetine ve denetçinin bu tür ihlalleri rapor etmesine göre belirlendiğini belirtmişlerdir. Ayrıca, denetim kalitesinin denetçi yeterliliği ve bağımsızlığının bir ürünü olduğunu ileri sürmüşlerdir (Gul vd., 2013: 1997). Önceki araştırmalar denetim ekibinin, denetim kalitesini ve güvencesini arttırabilecek farklı eylemde bulunabileceğini göstermektedir. İlk görüş, komite üyelerinin daha fazla üne sahip, daha bilgili ve tecrübeli personeli seçerek denetim kalitesini arttırabileceklerini ileri sürmektedir. İkinci görüş ise, denetim komitesinin, denetçilere etkin eğitimler vererek ve gerekli deneyimler kazandırarak daha fazla çaba sarf etmelerini sağlayabileceğini, bu sayede de denetim kalitesinin arttırılabileceğini ileri sürmektedir (Abbott vd., 2003: 19). Bu görüşler doğrultusunda denetim kalitesinin denetim kuruluşunun tecrübesi, yönetim ve denetçi ekibinin yeterliliği ve yetkinliğinin denetim kalitesini etkileyebileceğini göstermektedir (Vafeas ve Waagelein, 2007; Erdoğan ve Kutay, 2016; Kaya, 2017; Sağlam ve Orhan, 2018)

3. LİTERATÜR İNCELEMESİ

Literatürde şeffaflık raporlarından yararlanılarak bağımsız denetim kuruluşlarının, denetim gelirlerini tespit etmeye yönelik yapılan az sayıda çalışma olduğu tespit edilmiştir. Bu çalışmalara ilişkin özet bilgiler aşağıda sunulmuştur.

Carcello vd. (2002), tarafından yapılan çalışmada, denetim firmasının özellikleri ile 6 büyük denetim firmasının denetim ücretleri arasındaki ilişki araştırılmıştır. Araştırmada bağımsız değişken olarak denetim firmasının bağımsızlık, çalışkanlık ve uzmanlık ile ilgili değişkenleri kullanılmıştır. Bağımsızlık göstergesi olarak denetim komitesindeki yönetim dışı denetçilerin yüzdesi, çalışkanlık göstergesi olarak denetim komitesinin tam kadro olarak gerçekleştirdiği toplantı sayısı ve yönetimin uzmanlığını ise diğer şirketlerde yönetim dışı görev alan yöneticilerin ortalama sayısı ile ölçmüşlerdir. Araştırma sonuçları, denetim ücretleri ile

denetim firmasının bağımsızlığı, çalışkanlığı ve uzmanlığı arasında önemli pozitif ilişkiler olduğunu göstermektedir.

Stewart ve Kent (2006) yılında Avustralya’da yaptıkları çalışmada, denetim komitesinin varlığının, denetim komitesinin özelliklerinin ve iç denetim kullanımının denetim ücretleriyle ilişkili olup olmadığını incelemektedirler. Araştırma sonuçları, denetim komitesi varlığının, denetim komitesi uzmanlık seviyesinin ve denetim komitesindeki muhasebe ve finans uzmanlarının varlığının denetim ücretlerini etkilediğini göstermektedir. Ayrıca iç denetim kullanımının denetim ücretlerini arttırdığı, beş büyük denetim firmasının daha fazla iç kontrol faaliyeti gerçekleştirmesinden dolayı daha fazla denetim ücreti elde ettiği tespit edilmiştir.

Vafeas ve Waegelein (2007), 2001 – 2003 raporlama dönemlerine ait verileri kullanarak yaptıkları çalışmada, denetim komitesinin verimliliği ve başarıları için ödenen ek ücretler ile denetim kuruluşunun elde ettiği denetim ücreti arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Denetim komitesinin verimlilik göstergesi olarak uzman denetçi sayısı, denetim komitesi büyüklüğü ve denetim komitesinin toplantı sıklığı ele alınmıştır. Ayrıca verimlilik göstergesi olarak denetim komitesinde denetim kuruluşundan bir yöneticinin bulunması değişkeni ile denetim komitesinin bağımsızlığını ölçmüşlerdir. Başarı için ödenen ek ücretleri ise denetim kuruluşunun yöneticilere ödediği bonuslar, uzun dönemli performans ödemeleri ve hisse senedine dayalı ödemeler ile ölçmüşlerdir. Araştırma sonuçları, denetim komitesi büyüklüğünün, komite üyelerinin uzmanlığının ve komitenin bağımsızlığının denetim ücretleri ile pozitif ilişkili olduğunu göstermektedir.

Fu, Carson ve Simnett (2015), Avustralya’da faaliyet gösteren 21 adet denetim firmasının 2013 yılına ait şeffaflık raporlarının içerik analizi yöntemi ile incelemesini yapmışlardır. Çalışmada denetim firmalarının şeffaflık raporları karşılaştırılmış ve denetim firmaları arasında yapılan açıklamalarda farklılık olduğu tespit edilmiştir. Yayınlanması zorunlu olan alanlarda gereken bilgileri verdikleri ancak eğitim ve ücret gibi denetim kalitesini etkileyebilecek alanlarda yapılan açıklamalarda farklılık tespit edilmiştir. Çalışma sonucunda araştırmacılar büyük dört denetim firması olarak adlandırılan denetim firmalarının daha fazla bilgi sağladığı ve bu durumda denetim kalitesiyle ilgili olabileceği görüşüne varmışlardır.

Urhoghide ve Izedonmi (2015), panel veri analizi yöntemini kullanarak 2012 yılında Nijerya Borsasında işlem gören 153 şirket üzerinde gerçekleştirdikleri çalışmada denetim ücreti belirleyicilerini tespit etmek için müşteri firma özellikleri ve piyasa değişkenlerinin yanısıra denetim kuruluşu özelliklerini de kullanmışlardır. Araştırmada denetim kuruluşu

özelliklerinden denetim kuruluşu türünün ve uluslararası denetim ağına sahip olmasının denetim ücreti üzerinde olumlu bir etkiye sahip olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Erdoğan ve Kutay (2016) tarafından gerçekleştirilen çalışmada Türkiye’de faaliyet gösteren ve 2013 yılı için şeffaflık raporu hazırlayan bağımsız denetim kuruluşlarının özelliklerinin elde ettikleri denetim gelirine etkisini En Küçük Kareler yöntemini kullanarak incelemiştir. Çalışma sonuçları, sorumlu ortak denetçi sayısının ve denetimi yapılan KAYİK sayısının denetim gelirini pozitif yönde etkilediğini göstermektedir. Kuruluş yılının, uluslararası denetim ağına dahil olma durumunun ve sermayelerinin bağımsız denetim gelirleri üzerinde bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Kaya (2017), bağımsız denetim kadrolarında yer alan denetçi sayılarını ve bu sayıları etkileyen faktörleri incelediği çalışmasında Türkiye’de faaliyet gösteren 70 bağımsız denetim firmasının 2015 yılı için yayınlamış oldukları şeffaflık raporlarından yararlanılarak topladığı verileri regresyon ve korelasyon analizini kullanarak incelemiştir. Araştırmada bağımsız denetim firmasının toplam gelirlerinde ve ortak sayılarındaki artışa bağlı olarak denetim kadrosunda yer alan bağımsız denetçi sayısında da artış olacağı tespit edilmiştir.

Sağlam ve Orhan (2018), Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarının özelliklerini analiz ederek, firma özellikleri arasındaki ilişkiyi araştırmışlardır. Bu çalışmada 80 adet denetim firmasının 2014 yılı için hazırlamış oldukları şeffaflık raporlarından elde edilen veriler korelasyon analizi yöntemiyle analiz edilmiştir. Araştırmada, daha çok ortağa sahip denetim firmalarının daha fazla denetim yaptığı, daha geniş denetim kadrosuna sahip denetim firmalarının daha fazla gelir elde ettiği, daha fazla denetçi yardımcısına sahip firmaların ise finansal tablo denetiminden daha fazla gelir elde ettiği ve verilen eğitim sürelerinin de elde edilen geliri arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.

4. ÇALIŞMANIN AMACI VE KAPSAMI

Bu çalışmanın amacı, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim kuruluşlarının bağımsız denetim gelirlerini etkileyen faktörleri tespit etmektir. Araştırmanın kapsamı, 1 Ocak 2019 tarihi itibarıyla Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından KAYİK denetimi yapma izni verilmiş 73 adet bağımsız denetim kuruluşundan oluşmaktadır. Araştırmada bağımsız denetim kuruluşlarının hazırlamış olduğu 2017 yılına ait şeffaflık raporlarından elde edilen veriler kullanılmıştır. Çalışmada bağımlı değişken olarak bağımsız denetim geliri; bağımsız değişken olarak ise faaliyet yılı, ortak sayısı, yönetim kurulu üye sayısı, KAYİK denetimi sayısı ve uluslararası tecrübe değişkenleri kullanılmıştır.

5. ÇALIŞMANIN YÖNTEMİ

Çalışmanın veri seti 2017 yılında en az bir KAYİK denetimi yapmış ve şeffaflık raporu yayınlaması zorunlu tutulmuş bağımsız denetim kuruluşlarının Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) internet sitesinde yayınladığı şeffaflık raporlarının içerik analizi yöntemi ile analiz edilmesiyle oluşturulmuştur. Çalışmada regresyon analizi yönteminden yararlanılmıştır.

Oluşturulan veri setinin içerdiği değişkenler aşağıdaki gibidir.

Değişkenler	Değişken Simgesi	Tanımlar
Bağımlı Değişken		
Bağımsız Denetim Gelirinin Doğal Logaritması	LNBDG	Denetim firmasının 2017 yılı için açıkladığı toplam denetim gelirinin doğal logaritması
Bağımsız Değişkenler		
Faaliyet Yılı	FY	Kuruluş yılı ile 2019 yılı arasındaki fark
Ortak Sayısı	OS	2017 yılı hesap dönemi sonu itibariyle ortak sayısı
Yönetim Kurulu Üye Sayısı	YKÜS	2017 yılı hesap dönemi sonu itibariyle yönetim kurulu üye Sayısı
Sorumlu Denetçi Sayısı	SDS	2017 yılı hesap dönemi sonu itibariyle sorumlu denetçi sayısı
Denetlenen KAYİK Sayısının Doğal Logaritması	LNKAYİK	2017 yılı hesap dönemi sonu itibariyle denetlenen KAYİK sayısının doğal logaritması
Uluslararası Tecrübe	UT	Bağımsız denetim kuruluşunun uluslararası bir başka denetim şirketi ile üyeliği varsa 1, aksi durumda 0

Çalışmanın amacı doğrultusunda aşağıdaki hipotez kurulmuştur.

H₁: Bağımsız denetim kuruluşunun denetim geliri ile faaliyet yılı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₂: Bağımsız denetim kuruluşunun denetim geliri ile ortak sayısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₃: Bağımsız denetim kuruluşunun denetim geliri ile yönetim kurulu üye sayısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₄: Bağımsız denetim kuruluşunun denetim geliri ile sorumlu denetçi sayısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₅: Bağımsız denetim kuruluşunun denetim geliri ile denetlenen KAYİK sayısı arasında anlamlı bir ilişki vardır.

H₆: Bağımsız denetim kuruluşunun denetim geliri ile uluslararası tecrübe durumu arasında anlamlı bir ilişki vardır.

Böylece çalışmanın modeli aşağıdaki şekilde formüle edilmiştir.

$$LNBDG = \beta_0 + \beta_1 FY + \beta_2 OS + \beta_3 YKÜS + \beta_4 SDS + \beta_5 LNKAYİK + \beta_6 UT + \varepsilon$$

6. BULGULAR

KGK'nın düzenlemelerine göre, Türkiye'de faaliyet gösteren ve en az bir Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşun (KAYİK) denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşları şeffaflık raporu hazırlamak zorundadır. Denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında yayınladığı gelir dağılımları, ortaklık yapısı, sorumlu denetçiler ve KAYİK denetim sayısına dair sonuçlar **Tablo 1'** de verilmiştir.

Tablo 1: Bağımsız Denetim Şirketlerine İlişkin Özet İstatistikler

Tüm Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Ait İstatistikler	N	Ortalama	Standart Sapma	Min	Max
Bağımsız Denetim Geliri	73	6.666.339,69	19.797.807,83	82.407	90.352.256
Denetim Dışı Gelir	73	3.525.213,44	9.447.522,79	0	55.627.422
Toplam Gelir	73	10.191.553,13	28.458.438,72	214.111	132.707.000
Faaliyet Yılı	73	15,86	8,90	4	46
Ortak Sayısı	73	9,34	5,38	1	26
Yönetim Kurulu Üye Sayısı	73	4,01	2,92	1	21
Sorumlu Denetçi Sayısı	73	6,00	4,56	2	22
KAYİK Denetimi Sayısı	73	19,15	53,04	1	279
Uluslararası Tecrübe	73	0,53	0,50	0	1
4 Büyük Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Ait İstatistikler					
4 Büyük Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Ait İstatistikler	N	Ortalama	Standart Sapma	Min	Max
Bağımsız Denetim Geliri	4	84.577.249	6.037.855,45	76.100.740	90.352.256
Denetim Dışı Gelir	4	39.765.612,75	13.714.188,90	25.406.000	55.627.422
Toplam Gelir	4	124.342.861,75	10.201.166,90	110.826.000	132.707.000
Faaliyet Yılı	4	26,25	10,87	17	38
Ortak Sayısı	4	22,25	3,51	19	26
Yönetim Kurulu Üye Sayısı	4	4,00	1,82	2	6
Sorumlu Denetçi Sayısı	4	20,25	2,36	17	22
KAYİK Denetimi Sayısı	4	230,25	57,45	147	279
Uluslararası Tecrübe	4	1,00	0	1	1
4 Büyük Bağımsız Denetim Kuruluşu Dışındaki Kuruluşlara Ait İstatistikler					
4 Büyük Bağımsız Denetim Kuruluşu Dışındaki Kuruluşlara Ait İstatistikler	N	Ortalama	Standart Sapma	Min	Max
Bağımsız Denetim Geliri	69	2.149.765,23	5.969.606,94	82.407	44.875.115
Denetim Dışı Gelir	69	1.424.320,73	2.114.924,51	0	8.646.762
Toplam Gelir	69	3.574.085,96	6.480.411,94	214.111	47.390.421
Faaliyet Yılı	69	15,26	8,49	4	46
Ortak Sayısı	69	8,57	4,40	1	20
Yönetim Kurulu Üye Sayısı	69	4,01	2,98	1	21
Sorumlu Denetçi Sayısı	69	5,17	3,04	2	17
KAYİK Denetimi Sayısı	69	6,91	7,73	1	42
Uluslararası Tecrübe	69	0,50	0,50	0	1

Tablo 1'de görüldüğü üzere denetim kuruluşlarının geliri en az 82.407 TL en fazla 90.352.256 TL olarak gerçekleşmiştir. Bağımsız denetim kuruluşlarının ortalama toplam geliri 10.191.553,13 TL'dir, ortalama denetim geliri 6.666.339,69 TL ve ortalama denetim dışı geliri 3.525.213,13 TL'dir. Dört büyük denetim kuruluşları ile diğer denetim kuruluşları

karşılaştırıldığında, dört büyük denetim kuruluşunun yaklaşık 35 kat daha fazla gelir elde ettiği, yaklaşık 40 kat daha fazla denetim geliri ve yaklaşık 28 kat daha fazla denetim dışı gelir elde ettiği görülmektedir. Bu durum denetim sektörünün dört büyük denetim kuruluşu tarafından yönlendirildiğinin bir göstergesidir.

Tablo 1 incelendiğinde denetim kuruluşlarının ortak sayıları en az 1, en fazla 26 kişiden oluşmaktadır. Dört büyük denetim firmaları ile diğer denetim kuruluşları ortalama ortak sayıları karşılaştırıldığında dört büyüklerin ortalama ortak sayısı 22 kişi iken diğer denetim şirketlerin ortalama ortak sayısı 8 kişidir. Sorumlu denetçi sayıları incelendiğinde ise, dört büyük denetim kuruluşlarının yaklaşık 4 kat daha fazla sorumlu denetçiye sahip olduğu görülmektedir.

İncelenen bağımsız denetim kuruluşlarının en az 1 KAYİK denetimi yaptığı en fazla 279 KAYİK denetimi yaptığı görülmektedir. En az KAYİK denetimi yapan denetim kuruluşu ile en fazla KAYİK denetimi yapan denetim kuruluşu arasındaki fark dikkat çekicidir. Dört büyük denetim firmaları ayrı değerlendirildiğinde, dört büyük bağımsız denetim şirketinin ortalama 230 KAYİK denetimi yaptığı, dört büyük denetim kuruluşu dışındaki denetim kuruluşlarının ortalama 7 KAYİK denetimi yaptığı görülmektedir. Dört büyük denetim kuruluşunun ortalama 33 kat daha fazla KAYİK denetimi yaptığı ve bağımsız denetim sektörünün büyük bölümüne hâkim olduğu görülmektedir.

Araştırma kapsamında yer alan denetim kuruluşları incelendiğinde, en eski şirketin 46 yıllık olduğu ve denetim kuruluşlarının ortalama faaliyet yılının 16 yıl olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca denetim kuruluşlarının %53'ü uluslararası denetim ağına sahip değildir.

Tablo 2: Türkiye Denetim Piyasası Gelir İstatistikleri

Gelir Kategorisi	Toplam	Bağımsız Denetim Kuruluşları	Pazar Payı
Toplam Gelir	743.983.378,3 TL	Deloitte	%17,84
		Ernst&Young	%14,90
		KPMG	%17,71
		PwC	%16,41
		Diğer	%33,14
Denetim Geliri	486.642.797,1 TL	Deloitte	%17,76
		Ernst&Young	%17,55
		KPMG	%15,64
		PwC	%18,87
		Diğer	%30,18
Denetim Dışı Gelir	257.340.581,2 TL	Deloitte	%17,98
		Ernst&Young	%09,87
		KPMG	%21,62
		PwC	%12,34
		Diğer	%38,19

Türkiye’deki denetim piyasasına dair gelir istatistiklerin gösterildiği **Tablo 2’den** de anlaşılacağı üzere, dört büyük denetim kuruluşunun Türkiye acenteleri denetim piyasası gelirinin büyük bir kısmını elde etmektedir. Deloitte denetim firması Türkiye denetim piyasası toplam gelirinin %17,84’ünü, Ernst&Young %14,90’ını, KPMG %17,71’ini ve PwC %16,41’ini elde etmektedir. Dört büyük denetim kuruluşu dışındaki denetim kuruluşları ise %33,14’ünü elde etmektedir. Tabloda yer alan diğer dikkat çekici noktalar ise, Türkiye’deki denetim piyasası denetim gelirinin %17,55’ine sahip olan Ernst&Young şirketinin, denetim dışı gelirin %9,87’sine hâkim olması, denetim gelirinin %15,64’üne sahip olan KPMG şirketinin denetim dışı gelirin %21,62 olması ve PwC şirketinin denetim gelirinin %18,87’sine sahipken, denetim dışı gelirin %12,34’üne hâkim olmasıdır. Bir diğer önemli nokta ise, dört büyük denetim kuruluşu haricindeki denetim kuruluşları Türkiye denetim piyasasının toplam denetim gelirinin %30,18’ine sahipken denetim dışı gelirin %38,19’una sahip olmasıdır.

Tablo 3: Türkiye Denetim Piyasası Müşteri İstatistikleri

Müşteri Kategorisi	Toplam	Bağımsız Denetim Kuruluşları	Pazar Payı
Toplam KAYİK Sayısı	1398 adet	Deloitte	% 10,52
		Ernst&Young	% 19,96
		KPMG	% 17,74
		PwC	% 17,69
		Diğer	% 34,09

Türkiye denetim piyasası müşteri istatistiklerinin gösterildiği **Tablo 3** incelendiğinde, araştırma kapsamında yer alan denetim firmalarının toplam 1398 adet KAYİK denetimi yaptığı görülmektedir. Deloitte bağımsız denetim firması toplam KAYİK’lerin %10,52’sinin, Ernst&Young %19,96’sının, KPMG %17,74’ünün ve PwC %17,69’unun denetimini gerçekleştirmiştir. Dört büyük denetim kuruluşu dışında kalan denetim kuruluşları araştırma kapsamında yer alan denetim firmalarının yapmış olduğu KAYİK denetimin %34,09’unun denetimini gerçekleştirmiştir.

Tablo 4: Gelir Dağılımlarının Toplam Gelire Oranı

Tüm Bağımsız Denetim Firmalarına Ait İstatistikler	DG/TG	0,64
	DDG/TG	0,36
4 Büyük Bağımsız Denetim Firmalarına Ait İstatistikler	DG/TG	0,68
	DDG/TG	0,32
4 Büyük Bağımsız Denetim Firmaları Dışındaki Firmalara Ait İstatistikler	DG/TG	0,60
	DDG/TG	0,40

Gelir dağılımlarının toplam gelire oranının gösterildiği **Tablo 4** incelendiğinde Araştırma kapsamında yer alan denetim kuruluşlarının denetim gelirinin toplam gelire oranı (DG / TG) %64, denetim dışı gelirin toplam gelire oranı (DDG / TG) %36 olarak görülmektedir. Dört büyük denetim firmasının DG / TG oranı %68 iken dört büyük denetim firması haricindeki denetim firmalarının DG / TG oranı %60 olarak tespit edilmiştir. **Tablo 4** yer alan dikkat çekici nokta ise, dört büyük denetim firmasının DDG / TG oranı %32 iken, bu oran dört büyük denetim firması dışındaki denetim firmalarında %40 olarak tespit edilmiştir. Bu durum denetim firmalarının müşteri işletmeye olan ekonomik bağımlılığını arttırabileceği için denetim kalitesini etkileyebileceği düşünülmektedir. Bu tespit doğrultusunda, %32 DDG / TG oranına sahip dört büyük bağımsız denetim firmasının %40 DDG / TG oranına sahip dört büyük denetim firması dışındaki denetim firmalarından daha bağımsız ve daha kaliteli denetim hizmeti sağladığı söylenebilir.

Tablo 5: Tüm Bağımsız Denetim Firmalarının Dahil Edildiği Veri Seti Korelasyon Matrisi

		Denetim Geliri	Faaliyet Yılı	Ortak Sayısı	Yönetim Kurulu Üye Sayısı	Sorumlu Denetçi Sayısı	KAYİK Sayısı
Denetim Geliri	Korelasyon Katsayısı	1	,307**	,517**	,182	,683**	,726**
	Anlamlılık Düzeyi		,008	,000	,124	,000	,000
Faaliyet Yılı	Korelasyon Katsayısı		1	,298*	,024	,297*	,071
	Anlamlılık Düzeyi			,010	,843	,011	,550
Ortak Sayısı	Korelasyon Katsayısı			1	,124	,771**	,511**
	Anlamlılık Düzeyi				,294	,000	,000
Yönetim Kurulu Üye Sayısı	Korelasyon Katsayısı				1	,149	-,021
	Anlamlılık Düzeyi					,208	,860
Sorumlu Denetçi Sayısı	Korelasyon Katsayısı					1	,597**
	Anlamlılık Düzeyi						,000
KAYİK Sayısı	Korelasyon Katsayısı						1
	Anlamlılık Düzeyi						

** Korelasyon Katsayısı 0,01 önem düzeyinde önemli

* Korelasyon Katsayısı 0,05 önem düzeyinde önemli

Tablo 5'e göre, araştırmaya dahil edilen bağımsız denetim kuruluşlarının denetim gelirleri ile faaliyet yılı, ortak sayısı, sorumlu denetçi sayısı ve denetimi yapılan KAYİK sayısı arasında 0,01 anlamlılık düzeyinde pozitif yönlü bir korelasyon ilişkisi olduğu tespit edilmiştir.

Denetim geliri ile değişkenler arasındaki en yüksek korelasyon ilişkisi (korelasyon= 0,726), denetim geliri ile denetimi yapılan KAYİK sayısı arasındadır. 0,726 korelasyon katsayısı, denetim geliri ile denetimi yapılan KAYİK sayısının birbirine bağlı olarak değiştiğini göstermektedir. Bu durum denetim firmalarının yaptığı KAYİK denetimi sayısı arttıkça denetim gelirinin de artacağını göstermektedir.

Denetim geliri ile yüksek korelasyona sahip diğer faktörler sırasıyla sorumlu denetçi sayısı (korelasyon=0,683) ve ortak sayısı (korelasyon=0,517) faktörleridir. Bu durumda daha fazla ortağa ve sorumlu denetçiye sahip denetim firmalarının daha fazla denetim geliri elde ettiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

Tablo 5'e göre, en düşük korelasyon ilişkisi (korelasyon= 0,307) ise, denetim geliri ile faaliyet yılı değişkenleri arasındadır. Bu durumda daha uzun süredir denetim piyasasında faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının daha fazla denetim geliri elde ettiği söylenebilir.

Çalışmanın yöntem bölümünde de belirtildiği gibi bağımsız denetim kuruluşlarına yönelik olarak yapılan araştırmanın hipotezlerinin test edilmesinde, değişkenler arası karşılıklı ilişkiyi ölçen regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır.

Tablo 6: Tüm Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Dahil Edildiği Regresyon Analizi Sonuçları

Model	R ²	Düzeltilmiş R ²	Durbin-Watson	F	Anlamlılık	
	.711	.685	1,743	27,116	.000	
	Standardize Olmayan Katsayılar		Standardize Katsayılar	t-Değeri	Anlamlılık	VIF
Beta	Standart Hata	Beta				
Sabit Terim	11,424	.295		38,676	.000	
Faaliyet Yılı	.028	.013	.199	2,217	.030	1,176
Ortak Sayısı	-.036	.031	-.124	1,822	.244	2,533
Yönetim Kurulu Üye Sayısı	.068	.037	.124	1,822	.073	1,067
Sorumlu Denetçi Sayısı	.128	.040	.370	3,237	.002	2,984
KAYİK Sayısı	.584	.100	.507	5,825	.000	1,736
Uluslararası Tecrübe	.607	.223	.192	2,730	.163	1,137

Araştırmada çoklu regresyon analizi yöntemi kullanılarak, faaliyet yılı, ortak sayısı, yönetim kurulu üye sayısı, sorumlu denetçi sayısı, KAYİK sayısı, uluslararası tecrübe bağımsız değişkenlerinin bağımlı değişken olan bağımsız denetim geliri üzerindeki etkileri test edilmiştir. Modeli değerlendirmek için sırasıyla modele ilişkin modelin özeti tablosu, ANOVA değerleri ve regresyon analizi sonuçları ilişkin bilgiler **Tablo 6'da** sunulmaktadır.

Tablo 6'ya göre, modelin açıklama gücü olarak ifade edilen düzeltilmiş R² değeri 0,685 olarak hesaplanmıştır. Bu değer, denetim gelirindeki değişkenliğin %68'inin modeldeki bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını göstermektedir.

Tablo 6'da yer alan Durbin-Watson değeri modelde hata terimlerinin bağımsızlığı ön koşulunu kontrol etmek için kullanılmaktadır. Bu değer 1,5'ten küçük veya 2,5'ten büyük değerler alması modelde otokorelasyon sorununun göstergesi olarak kabul edilmektedir, genellikle 2 civarında olması istenir (Kalaycı, 2006: 267). Modelde Durbin-Watson değeri 1,743 olarak hesaplanmıştır. Bu durum modelde otokorelasyon probleminin olmadığını göstermektedir. Modelde, otokorelasyon probleminin bulunmaması, modelin sağlam ve güvenilir olduğunu göstermektedir (Doğan, 2013: 131).

Modelin bir bütün olarak anlamlı olup olmadığını test etmek için ANOVA Testi yapılmıştır. ANOVA Testi sonuçları **Tablo 6'da** sunulmaktadır. **Tablo 6'daki** ANOVA testi sonuçlarına göre, F değeri 27,116 olarak bulunmuştur. Hesaplanan değer, modelin bir bütün olarak anlamlı olduğunu göstermektedir (0,000).

Modele ait standardize ve standardize olmayan katsayılar, t değerleri, anlamlılık düzeyleri, tolerans ve çoklu doğrusal bağlantı probleminin araştırılmasında yaygın olarak bakılan VIF (Variance Inflation Factor) değerleri **Tablo 6'da** yer almaktadır. VIF değerinin 10'dan yüksek çıkması bağımsız değişkenler arasında çoklu doğrusal bağlantı probleminin olduğunu göstermektedir. Analiz sonuçları incelendiğinde modelde çoklu doğrusal bağlantı probleminin olmadığı görülmektedir.

Tablo 6 incelendiğinde ve anlamlılık düzeyleri dikkate alındığında denetim şirketlerinin denetim gelirini, %1 anlamlılık düzeyinde şirketin sorumlu denetçi sayısı ve denetimini yaptığı KAYİK sayısı; %5 anlamlılık düzeyinde faaliyet yılı süresi etkilemektedir. Yapılan analiz sonuçlarından, denetim kuruluşlarının daha fazla sorumlu denetçiye sahip olmasının, bağımsız denetim gelirlerini istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde artırdığı anlaşılmaktadır. Bu sonuç, literatürdeki önceki çalışma sonuçları (Örneğin; Vafeas ve Waagelein, 2007; Sağlam ve Orhan, 2018) ile benzerlik göstermektedir.

Tablo 6 incelendiğinde, denetim kuruluşlarının daha uzun yıllar denetim sektöründe faaliyet göstermesinin bağımsız denetim gelirlerini istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde artırdığı sonucuna ulaşılmıştır. Bu sonuç Cahan ve Sun (2014) elde ettiği sonuçla paralellik göstermektedir.

Tablo 6 incelendiğinde, KAYİK denetimi sayısının artmasının, bağımsız denetim gelirlerini istatistiksel olarak anlamlı bir şekilde artırdığı anlaşılmaktadır. Bu sonuç literatürle benzerlik göstermektedir (Erdoğan ve Kutay 2016).

Tablo 6'daki regresyon analizi sonuçlarına göre ortak sayısı, yönetim kurulu üye sayısı ve uluslararası tecrübe durumunun denetim gelirini etkilemediği tespit edilmiştir.

Dört büyük denetim kuruluşunun Türkiye'de bağımsız denetim sektörünün toplam denetim gelirinin %69,82'sine ve toplam KAYİK denetim sayısının %65,91'ine sahip olmasından dolayı çalışmamızda dört büyük denetim kuruluşu kapsam dışı bırakılarak, diğer bağımsız denetim kuruluşlarının denetim gelirini etkileyen faktörler ayrı incelenmiştir. Dört büyük denetim kuruluşunun dahil edilmediği veri seti korelasyon analizi sonucu **Tablo 7**'de sunulmuştur.

Tablo 7: Dört Büyük Denetim Kuruluşunun Dahil Edilmediği Veri Seti Korelasyon Matrisi

		Denetim Geliri	Faaliyet Yılı	Ortak Sayısı	Yönetim Kurulu Üye Sayısı	Sorumlu Denetçi Sayısı	KAYİK Sayısı
Denetim Geliri	Korelasyon Katsayısı	1	,167	,198	,249*	,363**	,503**
	Anlamlılık Düzeyi		,169	,103	,039	,002	,000
Faaliyet Yılı	Korelasyon Katsayısı		1	,135	,032	,126	-,163
	Anlamlılık Düzeyi			,268	,795	,302	,180
Ortak Sayısı	Korelasyon Katsayısı			1	,155	,620**	,202
	Anlamlılık Düzeyi				,202	,000	,096
Yönetim Kurulu Üye Sayısı	Korelasyon Katsayısı				1	,236	-,023
	Anlamlılık Düzeyi					,051	,850
Sorumlu Denetçi Sayısı	Korelasyon Katsayısı					1	,197
	Anlamlılık Düzeyi						,104
KAYİK Sayısı	Korelasyon Katsayısı						1
	Anlamlılık Düzeyi						

** Korelasyon Katsayısı 0,01 önem düzeyinde önemli

* Korelasyon Katsayısı 0,05 önem düzeyinde önemli

Tablo 7'de dört büyük denetim kuruluşu haricindeki firmaların özelliklerine ilişkin değişkenler arası korelasyon matrisi yer almaktadır. Test sonuçlarına göre, araştırma kapsamındaki bağımsız denetim kuruluşlarının denetim geliri ile denetimi yapılan KAYİK sayısı (korelasyon= 0,503), sorumlu denetçi sayısı (korelasyon= 0,363) arasında 0,01 anlamlılık düzeyinde pozitif bir korelasyon ilişkisi; yönetim kurulu üye sayısı (korelasyon= 0,249) ile ise 0,05 anlamlılık düzeyinde pozitif bir korelasyon ilişkisi içerisinde olduğu tespit edilmiştir. Denetim geliri ile ortak sayısı ve faaliyet yılı arasında anlamlı bir korelasyon ilişkisi tespit edilmemiştir.

Dört büyük bağımsız denetim kuruluşunun dahil edilmediği regresyon analizi sonucu **Tablo 8**'de verilmiştir. **Tablo 8**'den de görüldüğü üzere modelin bir bütün olarak anlamlılığını test etmeyi sağlayan varyans analizi sonucu (F değeri= 9,598 ve Anlamlılık= ,000); modelin bir bütün olarak anlamlı olduğunu göstermektedir. **Tablo 8** incelendiğinde modelde yer alan bağımsız değişkenlerin bağımlı değişkeni açıklama oranının (Düzeltilmiş $R^2=0,431$) %43

olduğu görülmektedir. Anlamlılık düzeyleri dikkate alındığında dört büyük denetim kuruluşu dışındaki denetim kuruluşlarının denetim gelirini, %1 anlamlılık düzeyinde denetimi yaptığı KAYİK sayısının; %5 anlamlılık düzeyinde ise şirketin faaliyet yılı ve sorumlu denetçi sayısının denetim gelirini etkilediği görülmektedir.

Tablo 8: Dört Büyük Denetim Kuruluşunun Dahil Edilmediği Regresyon Analizi Sonuçları

Model	R ²	Düzeltilmiş R ²	Durbin-Watson	F	Anlamlılık	
	,482	,431	1,793	9,598	,000	
2	Standardize Olmayan Katsayılar		Standardize Katsayılar	t-Değeri	Anlamlılık	VIF
	Beta	Standart Hata	Beta			
Sabit Terim	11,589	,352		32,895	,000	
Faaliyet Yılı	,027	,014	,187	1,952	,055	1,098
Ortak Sayısı	-,036	,032	-,131	-1,114	,270	1,659
Yönetim Kurulu Üye Sayısı	,072	,039	,177	1,854	,069	1,087
Sorumlu Denetçi Sayısı	,108	,047	,273	2,283	,026	1,709
KAYİK Sayısı	,535	,112	,468	4,767	,000	1,151
Uluslararası Tecrübe	,602	,228	,152	2,646	,147	1,082

Tablo 9'da tüm bağımsız denetim kuruluşlarının dahil edildiği ve dört büyük bağımsız denetim kuruluşlarının dahil edilmediği modeller temel alınarak elde edilen analiz sonuçları karşılaştırmalı bir şekilde gösterilmiştir.

Tablo 9: Denetim Geliri ve Denetim Kuruluşu Özellikleri Arasındaki İlişki

Sembol	Değişkenler	Tüm Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Dahil Edildiği		Dört Büyük Denetim Kuruluşunun Dahil Edilmediği	
		Denetim Geliri İlişkisi	İlişkinin Yönü	Denetim Geliri İlişkisi	İlişkinin Yönü
FY	Faaliyet Yılı	Anlamlı	Pozitif	Anlamlı	Pozitif
OS	Ortak Sayısı	Anlamsız	-	Anlamsız	-
YKÜS	Yönetim Kurulu Üye Sayısı	Anlamsız	-	Anlamsız	-
SDS	Sorumlu Denetçi Sayısı	Anlamlı	Pozitif	Anlamlı	Pozitif
KAYİK	KAYİK Sayısı	Anlamlı	Pozitif	Anlamlı	Pozitif
UT	Uluslararası Tecrübe	Anlamsız	-	Anlamsız	-

Tablo 9 incelendiğinde, tüm bağımsız denetim kuruluşlarının dahil edildiği model için ve dört büyük denetim kuruluşunun dahil edilmediği model için faaliyet yılı, sorumlu denetçi sayısı ve denetimi yapılan KAYİK sayısı değişkenleri ile denetim geliri arasında pozitif yönlü

anlamli bir iliŒki tespit edilmiŒken; ortak sayıŒı, yönetim kurulu ye sayıŒı ve uluslararası tecrübe durumu arasında anlamli bir iliŒki tespit edilmemiŒtir.

Dört büyük denetim firmasının kapsam dıŒı bırakıldığı ikinci grup sonuçları, tüm denetim firmalarının dahil edildiği birinci grupla paralel olarak faaliyet yılı, sorumlu denetçi sayıŒı ve denetimi yapılan KAYİK sayıŒının bağımsız denetim geliri üzerinde pozitif bir etkisinin olduğu tespit edilmiŒtir.

7. SONUÇ

Bu araŒtırmada Türkiye’de faaliyette bulunan bağımsız denetim kalitesi açısından bağımsız denetim kuruluŒlarının özelliklerinin denetim geliri üzerindeki etkisi analiz edilmiŒtir. alıŒma 2017 yılında en az 1 KAYİK denetimi yapmıŒ ve Œeffaflık raporu yayımlamıŒ 73 adet bağımsız denetim firmasını kapsamaktadır. Dört büyük denetim Œirketinin faaliyetleri ve gelirleri dikkate alındığında, Türkiye denetim piyasasının büyük çoğunluğuna hâkim oldukları söylenebilir. Bu yüzden veri seti iki grup halinde oluŒturulmuŒtur. Birinci grupta Œeffaflık raporlarına ulaŒılabilen 73 adet denetim firmasının tamamına yer verilmiŒtir, ikinci grupta ise dört büyük denetim firması kapsam dıŒı bırakılmıŒtir.

alıŒmada, araŒtırma amaçlarına ulaŒmak için regresyon analizi yönteminden yararlanılmıŒtir. Konu ile ilgili yapılan literatür araŒtırması göz önünde bulundurularak, regresyon modeli geliŒtirilmiŒtir. AraŒtırma modelinde bağımsız denetim kalitesini etkileyen bağımsız denetim kuruluŒu özelliklerinden faaliyet yılı, ortak sayıŒı, yönetim kurulu ye sayıŒı, sorumlu denetçi sayıŒı, denetimi gerekleŒtirilen KAYİK sayıŒı ve uluslararası tecrübe durumunun bağımsız denetim geliri üzerindeki etkileri yer almaktadır.

Tüm bağımsız denetim kuruluŒlarının dahil edildiği analiz sonuçlarına göre, faaliyet yılının, sorumlu denetçi sayıŒının ve denetimi yapılan KAYİK sayıŒının bağımsız denetim gelirlerini pozitif yönde etkilediği tespit edilmiŒtir. Buna karŒın, ortak sayıŒı, yönetim kurulu ye sayıŒı ve uluslararası tecrübe durumunun bağımsız denetim gelirleri üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı tespit edilmiŒtir. Dört büyük denetim kuruluŒunun dahil edilmediği ikinci modelde ise ilk model ile paralel sonuçlar elde edilmiŒtir. Bu sonuçlara göre, denetim kuruluŒlarına, denetim gelirlerini arttırabilmeleri için daha uzun yıllar faaliyette bulunmaları, sorumlu denetçi sayılarını arttırmaları ve daha fazla KAYİK denetimi yapmaları önerilebilir.

KAYNAKÇA

- Abbott, L. J., Parker, S., Peters, G. F. & Raghunandan, K. (2003). "The Association Between Audit Committee Characteristics And Audit Fees", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 22(2): 17-32.
- Alareeni, B. (2017). "The Association Between Audit Firm Characteristics And Audit Quality: A Meta-Analysis.
- Al-Khaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A. (2013). "Factors Affecting The Quality Of Auditing: The Case Of Jordanian Commercial Banks", *International Journal of Business and Social Science*, 4(11).
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012). Erişim Tarihi: (09.02.2019). [Http://Www.Kgk.Gov.Tr/Portalv2/uploads/Files/Duyurular/V2/Mevzuat/Bdy/Guncel%20bdy.Pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2/uploads/Files/Duyurular/V2/Mevzuat/Bdy/Guncel%20bdy.Pdf)
- Beattie, V., Fearnley, S., & Hines, T. (2013). "Perceptions Of Factors Affecting Audit Quality In The Post-SOX UK Regulatory Environment", *Accounting and Business Research*, 43(1), 56-81.
- Blankley, A. I., Hong, K. P., Kerr, D., & Wiggins, C. E. (2014). "A Note On The Effect Of PCAOB Inspections On The Audit Quality Of Triennial CPA Firms", *Research in Accounting Regulation*, 26(2), 212-216.
- Cahan, S. F., & Sun, J. (2014). "The Effect Of Audit Experience On Audit Fees And Audit Quality", *Journal of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1), 78-100.
- Cameran, M., Prencipe, A. & Trombetta, M. (2016). "Mandatory Audit Firm Rotation And Audit Quality", *European Accounting Review*, 25(1): 35-58.
- Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L., & Riley Jr, R. A. (2002). Board Characteristics And Audit Fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365-384.
- Cengibozan, R. & Demir, C. (2017). "Türkiye'den Yurt Dışına Yapılan Doğrudan Yatırımlar: Rejim Değişim Modeli Yaklaşımı", *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, 54(625): 53-63.
- Christensen, B. E., Glover, S. M., Omer, T. C. & Shelley, M. K. (2016). "Understanding Audit Quality: Insights From Audit Professionals And Investors", *Contemporary Accounting Research*, 33(4): 1648-1684.
- Clarkson, P. M., Ferguson, C., & Hall, J. (2003). "Auditor Conservatism And Voluntary Disclosure: Evidence From The Year 2000 Systems Issue", *Accounting & Finance*, 43(1), 21-40.
- Danielsen, B. R., Van Ness, R. A., & Warr, R. S. (2007). "Auditor Fees, Market Microstructure, And Firm Transparency", *Journal of Business Finance & Accounting*, 34(1-2), 202-221.
- Deangelo, L. E. (1981). "Auditor Size And Audit Quality", *Journal Of Accounting And Economics*, 3(3): 183-199.
- Defond, M. & Zhang, J. (2013). "A Review Of Archival Auditing Research", *Journal Of Accounting And Economics*, 58(2-3): 275-326.
- Demirkan, A. (2016). Bağımsız Denetim Kuruluşlarında Şeffaflık Raporları. *Muhasebe ve Denetim Dünyası*, 1: 46.
- Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H.V. & Vanstraelen, A. (2012). "Audit Firm Governance: Do Transparency Reports Reveal Audit Quality?", *Auditing: A Journal Of Practice And Theory*, Vol. 31 No. 4: 193-214.
- Eddine, H., & Oussama, C. (2015). "Audit Quality Influencing Factors: Comparative Study Between Islamic And Conventional Banks In Malaysia", *Middle East Journal of Business*, 55(1593), 1-10.
- Erdoğan, S. & Kutay, N. (2016). "Türkiye'de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Karakteristiklerinin Bağımsız Denetim Gelirleri Üzerindeki Etkisi", *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, 12(27): 105-122.
- Ettredge, M. L., Scholz, S. & Li, C. (2007). "Audit Fees And Auditor Dismissals In The Sarbanes-Oxley Era", *Accounting Horizons*, 21(4): 371-386.
- Francis, J. R. & Michas, P. N. (2012). "The Contagion Effect Of Low-Quality Audits", *The Accounting Review*, 88(2): 521-552.
- Francis, J. R., Maydew, E. L. & Sparks, H. C. (1999). "The Role Of Big 6 Auditors In The Credible Reporting Of Accruals", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 18(2): 17-34.
- Fu, Y., Carson, E. & Simnett, R. (2015). "Transparency Report Disclosure By Australian Audit Firms And Opportunities For Research", *Managerial Auditing Journal*, 30(8/9): 870-910.

- Goodwin-Stewart, J., & Kent, P. (2006). "Relation Between External Audit Fees, Audit Committee Characteristics And Internal Audit", *Accounting & Finance*, 46(3), 387-404.
- Gul, F. A., Wu, D., & Yang, Z. (2013). "Do Individual Auditors Affect Audit Quality? Evidence From Archival Data", *The Accounting Review*, 88(6), 1993-2023.
- Güredin, E. (2014). "Denetim ve Güvence Hizmetleri", *Türkmen Kitabevi*, İstanbul
- Hoitash, R., Markelevich, A. & Barragato, C. A. (2007). "Auditor Fees And Audit Quality", *Managerial Auditing Journal*, 22(8): 761-786.
- Jiang, J. X., Wang, I. Y. & Wang, K. P. (2018). "Big N Auditors And Audit Quality: New Evidence From Quasi-Experiments", *The Accounting Review*.
- Kaya, H. P. (2017). "Türkiye’de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Denetim Kadrolarında Yer Alan Denetçi Sayısını Etkileyen Faktörler", *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 50: 47.
- Kilgore, A., Harrison, G., & Radich, R. (2014). "Audit Quality: What’s Important To Users Of Audit Services", *Managerial Auditing Journal*, 29(9), 776-799.
- Knechel, W. R. (2007). "The Business Risk Audit: Origins, Obstacles And Opportunities", *Accounting, Organizations And Society*, 32(4-5): 383-408.
- Lennox, C. (1999). "Are Large Auditors More Accurate Than Small Auditors?", *Accounting And Business Research*, 29(3): 217-227.
- McGowan, M. M. (2014). "The Influence Of The Sarbanes-Oxley Act On Audit Quality: Evidence From Nonprofit Hospitals Subject To The Single Audit Act", *Nova Southeastern University*.
- Meihami, B., Varmaghani, Z. & Meihami, H., 2013. "The Role And Effect Of Information Technology And Communications On Performance Of Independent Auditors (Evidences Of Audit Institutions In Iran)", *Interdisciplinary Journal Of Contemporary Research In Business*, 4(12), ss. 829-849.
- Momodu, A. L. I. U., Joshua, O. & Nma, M. (2018). "Audit Fees And Audit Quality: A Study Of Listed Companies In The Downstream Sector Of Nigerian Petroleum Industry", *Humanities*, 6(2): 59-73.
- Munteanu, C. C. (2014). "Aspects Of Statistical Sampling As Selection Technique In Financial Auditing", *Valahian Journal of Economic Studies*, 5(3), 93.
- O’Sullivan, N. (2000). "The Impact Of Board Composition And Ownership On Audit Quality: Evidence From Large UK Companies", *The British Accounting Review*, 32(4): 397-414.
- Palmrose, Z. V. (1987). "Litigation And Independent Auditors-The Role Of Business Failures And Management Fraud", *Auditing-A Journal Of Practice & Theory*, 6(2): 90-103.
- Parkash, M. & Venable, C. F (1993). "Auditee Incentives For Auditor Independence: The Case Of Nonaudit Services", *The Accounting Review* 68 (1): 113-133
- Saglam, N. & Orhan, A. (2018). "Audit Market Concentration In Turkey: An Empirical Study Of The Relationship Between The Audit Firm Characteristics", *Journal Of Accounting & Finance*, (9).
- Sarica, E., (2016), "Bağımsız Denetimin Kalite Göstergesi Olarak Şeffaflık Raporlaması ve Denetim Kalitesiyle İlişkisi Üzerine Bir Araştırma", (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Dumlupınar Üniversitesi
- Selimoğlu, S.K., Özbirecikli, M. Ve Uzay, Ş., (2017). "Bağımsız Denetim", *Nobel Yayınevi*, Ankara.
- Stanley, J. D. & Dezoort, F. T. (2007). "Audit Firm Tenure And Financial Restatements: An Analysis Of Industry Specialization And Fee Effects", *Journal Of Accounting And Public Policy*, 26(2): 131-159.
- Svanstrom, T. (2013). "Non-Audit Services And Audit Quality: Evidence From Private Firms", *European Accounting Review*, 22(2): 337-366.
- Şebnem Ada, "Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler: Türkiye Örneği", (Yayınlanmamış Doktora Tezi). Kahramanmaraş Şütcü İmam Üniversitesi
- Tepalagul, N. & Lin, L. (2015). "Auditor Independence And Audit Quality: A Literature Review", *Journal Of Accounting, Auditing & Finance*, 30(1): 101-121.
- Urhoghide, R. O. & Izedonmi, F. O. I. (2015). "An Empirical Investigation Of Audit Fee Determinants In Nigeria", *International Journal Of Business And Social Research*, 5(8): 48-58.

- Vafeas, N., & Waagelein, J. F. (2007). "The Association Between Audit Committees, Compensation Incentives, And Corporate Audit Fees", *Review of Quantitative Finance and Accounting*, 28(3), 241-255.
- Watkins, A. L., Hillison W. & Morecroft S. E. (2004). "Audit Quality: A Synthesis Of Theory And Empirical Evidence", *Journal Of Accounting Literature* 23: 153.
- Whitworth, J. D. & Lambert, T. A. (2014). "Office-Level Characteristics Of The Big 4 And Audit Report Timeliness", *Auditing: A Journal Of Practice & Theory*, 33(3): 129-152.
- Yang, Y. F., Yang, L. W., & Lee, M. N. (2015). "Service Quality, Size, And Performance Of Audit Firms: Consideration Of Market Segments And Business Strategies", *The International Journal of Business and Finance Research*, 9(4), 51-66.
- Ye, K., Cheng, Y., & Gao, J. (2014). "How Individual Auditor Characteristics Impact The Likelihood Of Audit Failure: Evidence From China", *Advances in Accounting*, 30(2), 394-401.