

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI PERSPEKTİFİNDEN
BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE VE ETİK

Elif SAVAŞ

TEMMUZ – 2021

T.C.
KIRKLARELİ ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
YÜKSEK LİSANS TEZİ

**BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI PERSPEKTİFİNDEN
BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE VE ETİK**

Elif SAVAŞ

Tez Danışmanı

Doç. Dr. Ömer Faruk GÜLEÇ

BEYAN

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde bizzat elde edilerek sunulduğunu, ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada özgün olmayan tüm kaynaklara eksiksiz atıf yapıldığını, aksinin ortaya çıkması durumunda her türlü yasal sonucu kabul ettiğimi beyan ediyorum.

Elif SAVAŞ

ÖZET

BAĞIMSIZ DENETİM FİRMALARI PERSPEKTİFİNDEN BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE VE ETİK

SAVAŞ, Elif

Yüksek Lisans, İşletme

Tez Yöneticisi: Doç. Dr. Ömer Faruk GÜLEÇ

Temmuz 2021

Küreselleşmeyle birlikte uluslararası sermaye hareketleri hızlanmış bunun neticesinde çok uluslu firmalar faaliyetlerini farklı coğrafyalarda yürütmeye başlamıştır. Bununla birlikte denetim mesleği önem kazanmış olup uluslararası şirketlerin finansal tabloları bağımsız denetim firmalarının denetiminden geçerek paydaşlarına sunulmuştur. Mali tablolarda oluşabilecek hata, hile, manipülasyon ve yaratıcı muhasebe uygulamaları denetimle önlenmeye çalışılmıştır. Uluslararası şirketlerde son dönemlerde yaşanan büyük çaplı krizler mali tabloların istenilen seviyede denetime tabi tutulmadığını bağımsız denetim şirketlerinin faaliyetlerini tam olarak yerine getirmediklerini ortaya koymuştur. Başta Amerika, Avrupa ve gelişmiş ülkeler olmak üzere denetim firmalarının faaliyetlerini denetlemek amacıyla birçok yasal düzenleme hayata geçirilmiştir. Ülkemizde de Kamu Gözetimi Kurumu, denetim firmalarının faaliyetlerini denetlemek adına birçok önlem almıştır. Denetim firmalarının denetim faaliyetlerini kaliteli bir şekilde yerine getirebilmeleri için şeffaflık raporları bu doğrultuda önemli bir gelişme olarak ifade edilebilir.

Bu çalışmada Türkiye’de faaliyette bulunan denetim firmalarının 2013-2019 yılları arasında yayınladıkları şeffaflık raporları ele alınarak ortaklık yapısı, finansal bilgiler, verdikleri hizmetler ve müşteri portföyleri incelenip, karşılaştırılmış ve denetim kalitesine etkisi ele alınmıştır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Bağımsız Denetim Kalitesi, Etik, Şeffaflık, Şeffaflık Raporu.

ABSTRACT

QUALITY AND ETHICS IN INDEPENDENT AUDIT FROM THE PERSPECTIVE OF INDEPENDENT AUDIT FIRMS

SAVAŞ, Elif

Master of Business Administration

Thesis Supervisor: Assoc. Prof. Ömer Faruk GÜLEÇ

July 2021

With globalization, international capital movements have accelerated, and as a result, multinational companies have started to carry out their activities in different geographies. However, the audit profession has gained importance and the financial statements of international companies have been submitted to their stakeholders after being audited by independent audit firms. Errors, cheats, manipulations and creative accounting practices that may occur in the financial statements have been tried to be prevented by auditing. The recent major crises in international companies have revealed that the financial statements are not audited at the desired level and that the independent audit companies do not fully perform their activities. Many legal regulations have been implemented in order to audit the activities of audit firms, especially in America, Europe and developed countries. In our country, the Public Oversight Authority has taken many measures to audit the activities of audit firms. Transparency reports can be expressed as an important development in this direction so that audit firms can perform their audit activities in a quality manner.

In this study, the transparency reports published by the audit firms operating in Turkey between the years 2013-2019 are discussed, and the shareholding structure, financial information, services they provide and customer portfolios are examined and compared and its effect on audit quality is discussed.

Keywords: Independent Audit, Audit Quality, Ethics, Transparency, Transparency Report.



Nevin SAVAŞ'a ithafen...

ÖNSÖZ

Yüksek Lisans öğrenimim boyunca bu süreci en yararlı şekilde geçirmem için özveriyle çalışan ve hiçbir zaman destek ve yardımlarını esirgemeyen tez danışmanım, çok değerli hocam Doç. Dr. Ömer Faruk Güleç'e sonsuz teşekkürlerimi sunarım.

Lisans ve Yüksek Lisans eğitimim süresince bizlere yol gösteren hepsi birbirinden değerli Kırklareli Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ve Sosyal Bilimler Enstitüsü'ndeki saygıdeğer hocalarıma teşekkürü bir borç bilirim.

Tez süresince kendi işlerinden fedakarlık edip, fikirleri ve düşünceleriyle katkıda bulunan, desteklerini esirgemeyen Abdullah Tunç, Gözde Tunç, Tuba Yenigün ve Büşra Gürz Yıldız'a teşekkür ederim.

Hayatımın her alanında olduğu gibi bu süreçte de desteğini asla esirgemeyen, en büyük destekçilerim Babam Halis Savaş ve bu süreçte kaybettiğim Annem Nevin Savaş'a sonsuz teşekkür ederim.

Son olarak, hayatımda birçok dönüm noktasına etki eden, her şartta desteğini sürekli hissettiğim Melih Kasım'a teşekkür ederim.

İÇİNDEKİLER

BEYAN.....	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER.....	viii
KISALTMALAR.....	xii
TABLolar	xiv
ŞEKİLLER	xvi
GİRİŞ.....	1
1.KAVRAMSAL AÇIDAN BAĞIMSIZ DENETİM VE GÜVENCE HİZMETLERİ.....	3
1.1. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ.....	7
1.2.BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI VE TÜRLERİ	9
1.2.1. Bağımsız Denetimin Amacı.....	9
1.2.2. Muhasebe ve Denetim İlişkisi.....	10
1.2.3. Bağımsız Denetimin Sağladığı Faydalar	11
1.2.4.Bağımsız Denetim Türleri	14
1.2.4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri	15
1.2.4.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri.....	17
1.3. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI.....	18
1.3.1. Genel Standartlar	19
1.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı.....	19
1.3.1.2. Bağımsızlık Standardı.....	19
1.3.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı	20
1.3.2. Çalışma Sahası Standartları	20

1.3.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı.....	20
1.3.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi Standardı	21
1.3.2.3. Kanıt Toplama Standardı	21
1.3.3. Raporlama Standartları	21
1.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)'ne Uyum Standardı	21
1.3.3.2. Devamlılık Standardı	21
1.3.3.3. Açıklama Standardı.....	22
1.3.3.4. Görüş Bildirme Standardı	22
1.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA YAPILAN DÜZENLEMELER	22
1.4.1. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	22
1.4.1.1. Bağımsız Denetimin Dünyadaki Tarihsel Gelişimi	22
1.4.1.2. Bağımsız Denetimin Türkiye'de Tarihsel Gelişimi	23
1.4.2. Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler	26
1.4.2.1. Uluslararası Bağımsız Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler	27
1.4.2.2. Türkiye'de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler.....	27
1.5. BAĞIMSIZ DENETÇİ KAVRAMI	33
1.5.1. Denetçi Türleri	34
1.5.1.1. İç Denetçiler.....	34
1.5.1.2. Bağımsız (Dış) Denetçiler	34
1.5.1.3. Kamu Denetçileri	34
1.5.2. Bağımsız Denetim Ekibi Ve Bağımsız Denetçi Olma Şartları	35
1.5.3. Denetçinin Sorumlulukları.....	36
1.5.4. Muhasebe Skandalları	36
1.5.5. Bağımsız Denetim Şirketleri.....	38
2. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ VE ŞEFFAFLIK RAPORLARI	41
2.1. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ KAVRAMI	41
2.1.1. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi	42

2.1.2. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	43
2.1.2.1. Denetim Firmasının Büyüklüğü.....	43
2.1.2.2. Denetim Ücreti.....	45
2.1.2.3. Denetimde Rotasyon.....	46
2.1.2.4. Örgüt Kültürü (İşletme Kültürü).....	47
2.1.2.5. Denetim Komitesi	47
2.1.2.6. Denetim Dışı Hizmetler	48
2.1.2.7 Kurumsal Yönetim.....	48
2.1.2.8 Mesleki Aidiyet.....	49
2.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE STANDARTLARI VE ETİK İLKELER.....	49
2.2.1. Kalite Kontrol Standartları 1 (KKS 1).....	50
2.2.2. Etik İlkeler	56
2.3. DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞU.....	60
2.4. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ YAYINLADIKLARI ŞEFFAFLIK RAPORLARI	63
2.4.1. Şeffaflık Kavramı ve Önemi	63
2.4.2. Şeffaflık Raporunun Tarihsel Gelişim Süreci.....	64
2.4.2.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Şeffaflık Raporları	65
2.4.2.2. Türkiye'deki Bağımsız Denetçilerin Şeffaflık Raporları.....	66
2.4.3. Şeffaflık Raporları ve Denetim Kalitesi İlişkisi.....	69
2.5. ŞEFFAFLIK RAPORLARINA YÖNELİK LİTERATÜRDEKİ ÇALIŞMALARIN İNCELENMESİ.....	69
2.6. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNE YÖNELİK LİTERATÜRDEKİ ÇALIŞMALARIN İNCELENMESİ.....	76
3. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNİN YAYINLADIKLARI ŞEFFAFLIK RAPORLARININ BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ.....	87
3.1. Araştırmanın Amacı.....	87

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi	87
3.3. Araştırma Bulguları	94
3.3.1. Ortaklık Yapısı.....	94
3.3.1.1. Dört Büyük Denetim Şirketinin Ortaklık Yapısı	94
3.3.1.2. Toplam Geliri En Yüksek Dört Bağımsız Denetim Şirketi Ortaklık Yapısı.....	96
3.3.2. Finansal Bilgiler.....	98
3.3.2.1. Dört Büyük Denetim Şirketinin Finansal Bilgileri	98
3.3.2.2. Toplam Geliri En Yüksek Dört Bağımsız Denetim Şirketi Finansal Bilgileri.....	102
3.3.3. KAYİK Sayıları	106
3.3.3.1. Dört Büyük Denetim Şirketinin KAYİK Sayıları.....	106
3.3.3.2. Toplam Geliri En Yüksek Dört Bağımsız Denetim Şirketi KAYİK Sayıları	108
3.3.4. Verilen Eğitimler	110
3.3.4.1. Dört Büyük Denetim Şirketi Verilen Eğitimler	110
3.3.4.2. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Verilen Eğitimler	111
3.3.5. Şeffaflık Raporu Sayfa Sayısı.....	113
SONUÇ	115
KAYNAKÇA	119
EKLER	135
Ek-1: Bağımsız Denetim Kuruluşları Ortaklık Yapısı.....	135
Ek-2: Bağımsız Denetim Şirketleri Finansal Bilgiler	155
Ek-3: Bağımsız Denetim Şirketleri KAYİK Listesi	180
Ek-4: Bağımsız Denetim Şirketleri Verilen Eğitimler	200

KISALTMALAR

AB: Avrupa Birliği

ABD: Amerika Birleşik Devletleri

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants
(Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)

BDDK: Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu

BDS: Bağımsız Denetim Standartları

BİST: Borsa İstanbul

EPDK: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu

FASB: Financial Accounting Standards Board (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu)

FEE: The Federation des Experts Comptables Europeens (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu)

GKGMİ: Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri

GKGDS: Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

IAASB: International Auditing and Assurance Standards Board
(Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu)

IASB: International Accounting Standards Board (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu)

IFAC: International Federation of Accountants (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu)

ISA: International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları)

KAYİK: Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar

KGK: Kamu Gözetimi Kurumu

KHK: Kanun Hükmünde Kararname

KKS: Kalite Kontrol Standartları

PCAOB: Public Company Accounting Oversight Board (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu)

SMMM: Serbest Muhasebeci Mali Müşavir

SPK: Sermaye Piyasası Kurulu

TDK: Türk Dil Kurumu

TDS: Türkiye Denetim Standartları

TTK: Türk Ticaret Kanunu

TÜRMOB: Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği

UFRS: Uluslararası Finansal Raporlama Standartları

UMS: Uluslararası Muhasebe Standartları

YMM: Yeminli Mali Müşavir

TABLolar

Tablo 1. Bağımsız Denetim Türleri	15
Tablo 2. Finansal Tablo Denetimi, Faaliyet Denetimi, Uygunluk Denetimi Karşılaştırması	17
Tablo 3. Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi.....	24
Tablo 4. Denetim Uygulamalarında Kullanılan Faktörlerdeki Değişimler.....	26
Tablo 5. Uluslararası Bağımsız Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler.....	27
Tablo 6. TTK’nın Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler	29
Tablo 7. Bağımsız Denetime Getirilen Düzenlemeler ve Yenilikler	32
Tablo 8. Muhasebe Skandalları ve Ortaya Çıkış Nedenleri.....	37
Tablo 9. Şeffaflık Raporlarındaki Yayınlanması Zorunlu Asgari Hususların Önemliliklerinin Değerlendirilmesi	68
Tablo 10. Bağımsız Denetim Şirketleri	88
Tablo 11. Dört Büyük Denetim Şirketi Kuruluş Bilgileri.....	89
Tablo 12. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Kuruluş Bilgileri .90	
Tablo 13. Bağımsız Denetim Şirketleri Uluslararası Ağa Bağlılık Durumu ...	90
Tablo 14. Dört Büyük Denetim Şirketi Ortaklık Yapısı ve Toplam Gelirleri .95	
Tablo 15. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Ortaklık Yapısı ve Toplam Gelirleri.....	97
Tablo 16. Dört Büyük Denetim Şirketi Finansal Bilgileri.....	100
Tablo 17. Dört Büyük Denetim Şirketinin Gelirlerinin Yıllara Göre Ortalamaları	101
Tablo 18. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Finansal Bilgileri	104
Tablo 19. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketinin Gelirlerinin Yıllara Göre Ortalamaları	105
Tablo 20. Dört Büyük Denetim Şirketinin KAYİK Sayıları ve Gelirleri	107
Tablo 21. Dört Büyük Denetim Şirketi KAYİK Sayıları ve Gelirleri Toplamları.....	107
Tablo 22. Dört Büyük Denetim Şirketinin KAYİK Sayıları ve Gelirlerindeki Yıllara Göre Değişim Oranları.....	107
Tablo 23. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi KAYİK Sayıları ve Gelirleri	109

Tablo 24. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi KAYİK Sayıları ve Gelirleri Toplamları	109
Tablo 25. Dört Büyük Denetim Şirketi Verilen Eğitimler.....	111
Tablo 26. Dört Büyük Denetim Şirketinin Verilen Eğitim Verilerindeki Yıllara Göre Değişim Oranları.....	111
Tablo 27. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Verilen Eğitimler	112
Tablo 28. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketinin Verilen Eğitim Verilerindeki Yıllara Göre Değişim Oranları	112
Tablo 29. Dört Büyük Denetim Şirketi Şeffaflık Raporu Sayfa Sayısı	113
Tablo 30. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Şeffaflık Raporu Sayfa Sayısı.....	114

ŞEKİLLER

Şekil 1. Güvence Hizmetleri ve Denetim İlişkisi.....	7
Şekil 2. Denetim Süreci	7
Şekil 3. Denetim Süreci Aşamaları.....	8
Şekil 4. Muhasebe ve Denetim İlişkisi	11
Şekil 5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	19
Şekil 6. Kalite Kontrol Standartlarını Oluşturan Altı Unsur.....	51
Şekil 7. Denetim ve Performans Boşluğunun Yapısı.....	62
Şekil 8. Denetimde Beklenti Boşluğunun Nedenleri	63



GİRİŞ

M.Ö. 3000'li yıllara kadar uzandığı bilinen denetim kavramı küreselleşme ve ekonomik gelişmelerin etkisiyle birlikte yaşanan ekonomik olayların artması sonucunda giderek önem kazanmıştır. Son yıllarda yaşanan çeşitli işletme, muhasebe ve denetim temelli skandal ve krizler denetime olan ihtiyacı daha hissedilir hale getirmiştir. Bu doğrultuda denetimin daha sağlıklı bir şekilde yerine getirilmesi için birçok yasal düzenleme hayata geçirilmiş ve birçok kurum ve kuruluş denetimle ilgili bu düzenlemelere katkı sağlamıştır. İşletmelerde denetim süreçlerinin başarısının tespitinde denetim kalitesi kavramı önemli bir göstergedir. Denetim kalitesinin belirleyicilerinin saptanması literatürde geniş bir şekilde ele alınan ve çok farklı bileşenlerden oluşan bir süreç olarak ifade edilebilir. Bu çalışmada denetim kalitesinin denetim şirketleri perspektifinden incelenmesi esas alınmış ve bu kapsamda denetim şirketlerinin yayınlamış oldukları şeffaflık raporları üzerinden denetim kalitesine ilişkin değerlendirmelere ulaşılmıştır. Literatürde bağımsız denetim kalitesine yönelik birçok çalışma yer alsa da bağımsız denetim kalitesini şeffaflık raporları açısından inceleyen çalışma sayısının az olması, ilgili çalışmanın temel motivasyonları arasında yer almaktadır. Buna ek olarak şeffaflık raporlarının geniş bir örneklem setiyle uzun bir periyot için ve farklı değişkenler kullanılarak incelenmesinin literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Türkiye'de yayınlanan şeffaflık raporlarına temel teşkil eden AB'nin 2006 tarihli direktifi olmuştur. Avrupa Birliği 2006/43/EC sayılı yönerge, denetim şirketlerinin yapmış oldukları çalışmalarını kamuya daha şeffaf bir şekilde duyurma amacı ile yayınlanmış ve denetim şirketlerinin her yıl şeffaflık raporları hazırlayarak tüm çalışmalarını internet sitelerinde yayınlamalarını zorunlu hale getirmiştir. Türkiye'de 2008 yılında Resmi Gazetede yayımlanan yönetmeliğe göre de şeffaflık raporları hazırlanmaya başlanmıştır. Ancak KGK Resmi Gazetede yayımlanan 26/12/2012 tarihli 28509 sayılı yönetmelik ile bazı düzenlemeler getirmiş ve 2017 tarihli

güncelleme ile birlikte denetim şirketlerine şeffaflık raporu hazırlama ve bu raporları kendi sitelerinde yayınlama zorunluluğu getirilmiştir.

Bağımsız denetimi gerçekleştiren şirketlerin şeffaflık raporlarında paylaşılmış oldukları bilgilerin doğru, güvenilir ve yeterli bilgilerle beyanı finansal bilgi kullanıcıları için önem teşkil etmektedir. Bu bilgiler yapılan denetimin kalitesini ölçmek için bir araç niteliğindedir. Şeffaflık raporlarının denetim kalitesi üzerindeki etkisi denetim şirketleri arasındaki rekabete de etki etmektedir.

Üç bölümden oluşan çalışmanın birinci bölümünde, bağımsız denetim, kavramsal olarak ele alınmış ve bu kapsamda denetimin amacı, önemi ve çeşitli özellikleri ortaya konulmuştur. Buna ek olarak, bağımsız denetimin tarihsel gelişimi, bağımsız denetim standartları ve bağımsız denetçi kavramları incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde, bağımsız denetim kalitesi kavramı ele alınarak bu doğrultuda kalite ile ilgili denetim standartları ve etik ilkeler tartışılmıştır. Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili literatürde yer alan çalışmalar ayrıntılı bir şekilde incelenmiş ve denetimde beklenti boşluğu kavramı ele alınmıştır. Buna ek olarak, şeffaflık raporlarının yapısı, içeriği ve temel özellikleri hakkında bilgilere yer verilmiştir.

Çalışmanın uygulama bölümü olan üçüncü bölümde, örneklem kapsamında yer alan 101 denetim şirketi ve dört büyük denetim şirketi ile birlikte toplam 105 denetim şirketinin 2013-2019 yılları arasında yayımlanan şeffaflık raporları incelenmiştir. Çalışmada ilgili şirketlerin şeffaflık raporlarında yer alan finansal bilgiler, ortaklık yapısı, KAYİK listesi, uluslararası ağı bağıllık, verilen eğitimler vb. gibi çeşitli kriterler incelenerek yıllara göre şirketler karşılaştırılmış ve bağımsız denetim kalitesine olan etki incelenmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

1.KAVRAMSAL AÇIDAN BAĞIMSIZ DENETİM VE GÜVENCE HİZMETLERİ

Gelişen ve küreselleşen ekonomi işletmelerin muhasebe işlem hacimlerini arttırarak, daha karmaşık bir hal almasına neden olmuştur. İşletme paydaşları ve karar alıcılar açısından mali tabloların yorumlanması ve finansal verilerin incelenmesi daha da zorlaşmıştır. Bağımsız denetim işletmelerin mali tabloları ve finansal verilerini yorumlaması ve denetlemesi açısından büyük önem kazanmıştır. Bağımsız denetimin amacı, işletmelerin yayınlamış oldukları finansal tablolarda önemli yanlışlık riskleri ve hata ve hileyi minimize etmektir.

Anglo-Sakson ülkelerinde auditing olarak yer alan denetim kavramı, dilimize muhasebe denetimi olarak çevrilmiştir. Auiting kavramının kökeni, audire fiiline dayanan latince işitme veya dinleme anlamındadır. Çok eski zamanlara dayanan toplumlar arasında seçilen uzman kişiler tarafından yapılan işleri dinleyerek doğru olanı bulmaya çalışmışlardır. Denetim ile ilgili uygulamalara eski Mısırda da rastlandığı bilinmektedir. Firavunların mal varlıklarını birbirini tanımayan ve bu durumdan haberi olmayan iki kişiye saydırdıkları, yanlış yapılması halinde, bu yanlışın bedelini hayatları ile ödemeleri denetim kavramının oldukça eski yıllara dayandığının bir kanıtıdır (Bulmuş, 2018:3).

Bağımsız denetim tanımının pek çok kişi ve kuruluş tarafından çeşitli şekillerde yapıldığı görülmektedir. Bu tanımlardan bazıları şu şekildedir:

Bağımsız Denetim, 1972’de Amerikan Muhasebeciler Birliği Denetim Kavramları Komitesi tarafından yapılmış olan “*İktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir.*” tanımına dayandırılmaktadır (Esendemir, 2011:3).

TDK’ya göre bağımsız denetim, “*Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor*

edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” şeklinde tanımlanmıştır(TDK Sözlük, 2004).

Bağımsız denetim kuruluşlarını yetkili kılan Sermaye Piyasası Kurulu ise bağımsız denetim tanımını şu şekilde yapmıştır; *“İşletmelerin yıllık finansal tablo ve diğer finansal bilgilerinin, bu tablo ve bilgiler için belirlenen kriterlere (örneğin, halka açık şirket finansal tabloları için kurulca belirlenmiş veya kabul edilmiş finansal raporlama standartlarına) uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, genel kabul görmüş bağımsız denetim tanımlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını ifade eder.”* (spk.gov.tr, 2011:1).

KGK’ya göre bağımsız denetim ise, *“Bir işletmenin finansal tablolarının ve diğer finansal bilgilerinin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, gerekli bağımsız denetim teknikleri uygulanarak denetlenmesi ve denetlenerek bir rapora bağlanmasıdır.”* olarak tanımlanmıştır (kgk.gov.tr).

Bağımsız denetim, bağımsız denetçiler tarafından, işletmelerin belli bir dönemine ait finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin toplanıp, sonuçlarının finansal raporlama standartlarıncı değerlendirildiği ve sonuçların uygunluğu ve doğruluğu hususunda, raporlanıp, açıklandığı sistematik bir süreçtir. Bağımsız denetim günümüz şartlarında kanunlar doğrultusunda bağımsız denetime tabi işletmeler için zorunlu bir uygulama olup, günümüz işletmelerinin gelecekları için vazgeçilmez bir ihtiyaçtır. Bilgilerin açık, şeffaf, doğru ve güvenilir olması bağımsız denetim ile sağlanır (Acar vd., 2012:116).

Şirket yönetimi, hissedarlar, çalışanlar, kredi verenler, yatırımcılar, kamu kurumları açısından bilgilerin doğruluğu çok önemlidir ve bu bilgilere duyulan güven ışığında yatırım kararı alınır. Bağımsız denetimin hem denetlenecek olan firmalara hem de kamuya ve devlete yararı oldukça büyüktür. Bağımsız denetim mali tablolarla ilgili analizlerin yapılmasında

yönetime doğru bilgi akışı sağlar, geleceğe yönelik sağlıklı kararlar alınmasına yardımcı olur, işletme çalışanlarının hile yapmasına engel olur ve finansal tablo bilgilerine duyulan güveni arttırır. İşletme sahiplerinin ve personellerinin muhasebe kayıtlarında hata, usulsüzlük ve doğruluğu yansıtamama ihtimallerinin azaltılmasına yardımcı olur. Denetlenen finansal tablolardaki bilgiler resmî kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerinde yer aldıklarından dolayı, bu bildirimlere olan güvenilirlik artar ve vergi dairesi tarafından denetimin sıklığı azalır. Bağımsız denetim işletmenin yasal düzene uyulup uyulmadığı ile ilgili güvenli bilgiler verir. Yapılan bu tanımlardan yola çıkarak denetimin unsurlarını şu şekilde sıralayabiliriz;

- Denetim, bir süreçtir,
- Ekonomik faaliyet ve olaylara yönelik savları ele alıp ayrıntılarını açıklamaya çalışmaktadır,
- İnceleme süreci önceden saptanmış kısıtlara göre yürütülmektedir,
- Belirli standartlara uygunluk derecesi araştırılmaktadır,
- Tarafsızca kanıt toplamak ve kanıtları değerlendirmek gerekir,
- Söz konusu çalışma sonuçları, ilgili çevrelere bilgi sunma işlevini yerine getirecek şekilde bildirilir (Kılıç, 2014:12).

Bu denetim unsurları çerçevesinde denetim süreci için gerekli güvenilirlik ve doğruluk açısından güvenceye gereksinim duyulmaktadır. Güvence hizmeti kavramı; *“güven olgusuna ihtiyaç duyan karar alıcı konumunda ve yetkisinde olanlar tarafından yararlanacakları herhangi bir bilginin ve bu bilgilerin kalitesini iyi bir şekilde kullanmak adına aldıkları profesyonel hizmet türleri”* olarak tanımlanmaktadır (Kesik, 2020:5). Yatırımcılar ve karar alıcılar yıllardır finansal tablo bilgilerine ve işletme başarısının düzeyi ile ilgili olan güvence hizmetine gereksinim duyarlar (İşgüden,2012:50). Denetim şirketleri ve denetçiler de bu gereksinime yönelik finansal tablo bilgileri ve ilgili güvence hizmetlerine yönelik çalışmalarının yanı sıra verdikleri güvence hizmetlerinin türlerini,

işletmelerin tahmini bilgilerini ve web sitesi kontrollerine ilişkin güvenceler gibi konularda da çalışmalarını genişletmişlerdir (Güredin, 2014:4).

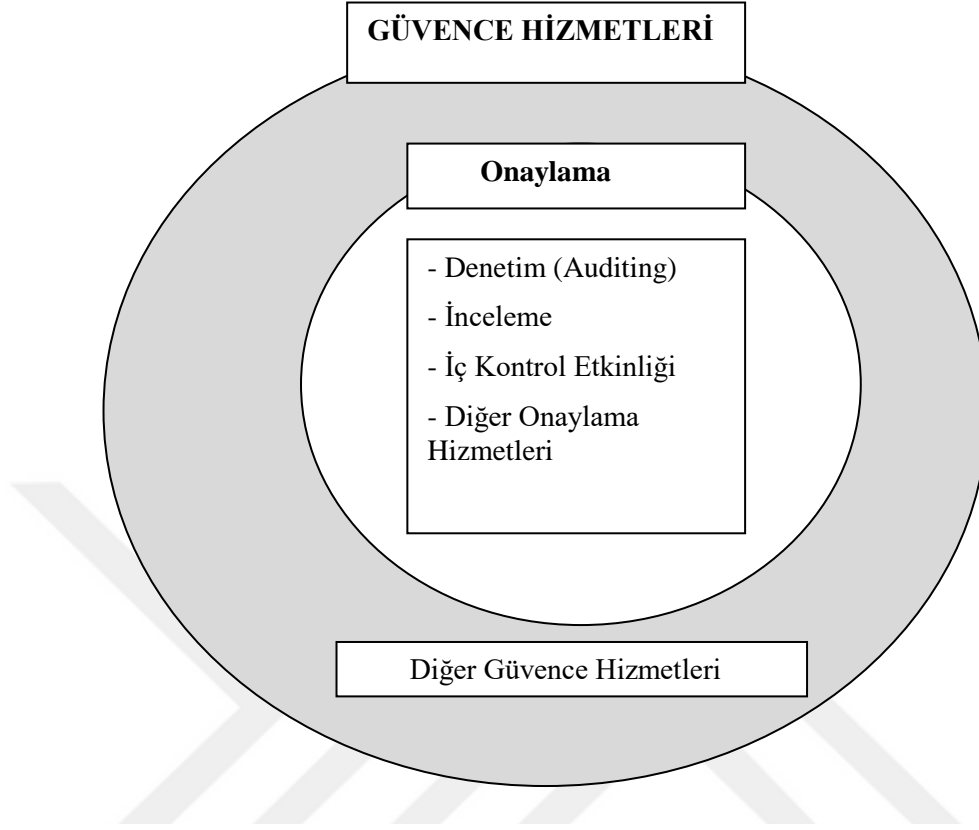
Güvence kelimesi, TDK'da *“Bir antlaşmada taraflardan birinin sorumluluğu üzerine alması, inanca, teminat, garanti ve alınan sorumluluğa karşı olarak ortaya konulan Şey”* olarak tanımlanmıştır (TDK, Sözlük). Güvence hizmetleri ise literatürdeki bazı çalışmalarda, *“Karar alıcılar açısından yararlanacakları herhangi bir bilginin kalitesini iyiye götürmek için verilen profesyonel bir hizmettir.”* şeklinde tanımlanmıştır (Bozkurt, 2012:2). Bu kavram denetimin bir dalı olarak geliştirilmiştir. Bilgi teknolojilerinde yaşanan gelişmeler, güvence hizmetlerine olan ihtiyaı arttırmıştır (İşgüden, 2012:50-51). Güvence hizmetleri, bilgi kalitesini arttırarak riski azaltmaktadır. Karar alıcılar için de bilgi kalitesini ve güvenilirliğini arttırmaya yardımcı olması ve bilgilerin tarafsız ve bağımsız olması bakımından değerli kabul edilmektedir (Güredin, 2014:4).

Denetim mesleğini icra edenler tarafından sağlanan güvence hizmetlerinin bir alt başlığı onaylama hizmetleridir. Onaylama hizmetleri 4 grupta incelenmektedir. Bunlar;

1. Tarihi Finansal Tabloların Denetimi
2. Finansal Raporlama İle İlgili İ Kontrolün Etkinliğinin Onanması
3. Tarihi Finansal Tabloların Gözden Geçirilmesi
4. Diğer Onaylama Hizmetleri (Güredin, 2014:5-6).

Onaylama hizmetleri ve denetim arasındaki ilişki Şekil 1.'de açıklanmıştır.

Şekil 1. Güvence Hizmetleri ve Denetim İlişkisi

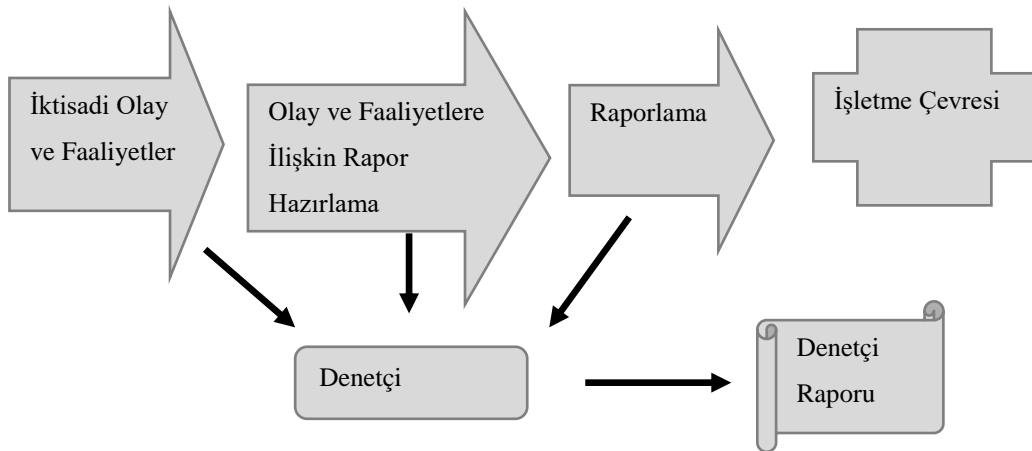


Kaynak: (Karakaş, 2008:4).

1.1. BAĞIMSIZ DENETİM SÜRECİ

Denetim süreci Şekil 2.'de şematik biçimde gösterilmiştir.

Şekil 2. Denetim Süreci

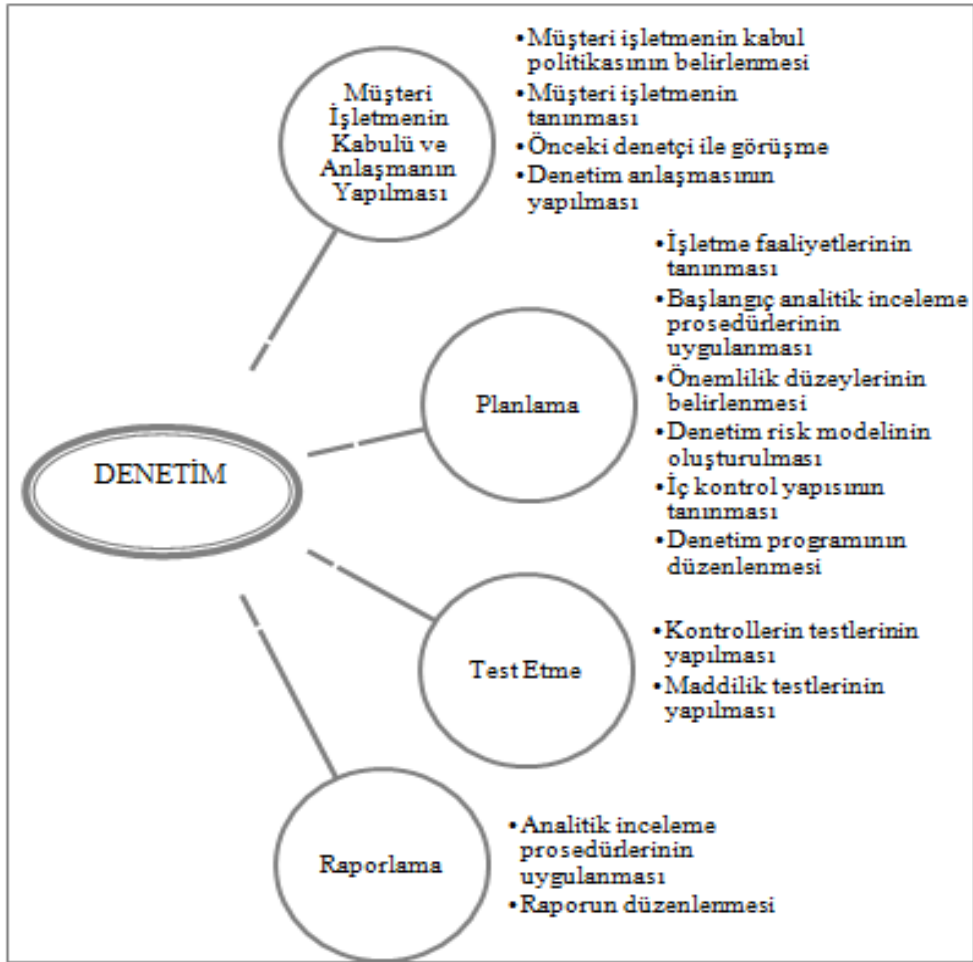


Kaynak: (Erdoğan, 2006:2).

Bahsedilen denetim sürecinde denetçi, denetlenecek döneme ait bilgilerin önceden saptanmış kıstaslara göre doğruluğunu tespit edip ortaya koymak üzere tarafsız bir şekilde kanıtları toplayarak ve sonrasında kanıtların değerlendirmesinin ardından denetçi raporunu ilgili çevrelere sunarak, kullanıcıların karar vermesinde önemli bir rol oynamaktadır (Erdemir, 2015:62).

Bu süreci oluşturan aşamalar ayrıntılı bir şekilde Şekil 3.'de gösterilmiştir.

Şekil 3. Denetim Süreci Aşamaları



Kaynak:(Bozkurt, 2018:92).

Denetim süreci müşteri işletmenin kabulü ile başlayıp denetim raporunun sunulmasıyla sonlanan aşamalardan oluşmaktadır. Bu sürecin ana aşamaları;

- Müşteri İşletmenin Kabulü ve Müşteri İşletme ile Anlaşmanın Yapılması,
- Denetim Planının Belirlenmesi,
- Yapılacak Denetim Çalışmalarının Sürdürülmesi,
- Denetim Raporunun Sunulması şeklinde sıralanmıştır (Bozkurt, 2018:91).

1.2.BAĞIMSIZ DENETİMİN AMACI VE TÜRLERİ

1.2.1. Bağımsız Denetimin Amacı

İşletme paydaşları, karar almak, yatırım yapmak ve denetim maksadı ile işletmenin mali tablolarını ve finansal bilgilerini işletmeden talep etmektedir. İşletme verilerinin güvenilirliği, veri hazırlayıcıları ve işleyicileri tarafından kasıtlı (hile) veya kasıtlı olmadan (hata) yapılacak hatalar ile tereddüt oluşturmaktadır.

İşletme verilerinde oluşabilecek hata, hile ve manipülasyonların tespit edilerek önlenmesi için işletme verilerini inceleyerek, işletme risklerini ve veri güvenilirliğini sağlanması amacı ile işletme dışından, konusunda uzman ve güvenilir kişiler tarafınca incelenip, onaylanıp, raporlanması gerekliliği “denetim” mesleğini ortaya çıkarmıştır. Denetimin amacı, işletme mali tablo ve finansal bilgilerinin, işletme paydaşlarına sunulmadan önce denetim süzgecinden geçirilerek doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul güvence sunmasıdır. Denetimin özellikleri aşağıdaki gibidir;

- Teşkilat ya da işletmenin iktisadi çalışmalara bağlı olarak oluşan veriler denetimin konusunu oluşturmaktadır.
- Uluslararası denetim standartları, idarenin bir kanıtsal boyutu olarak oluşturduğu iktisadi çalışmalar ve durumlara bağlı olarak veri ve kayıtların gerçekliğinin ve netliğinin incelenmesi için gerçekleştirilen standarttır.
- Denetime ilişkin kanıtlar; nesnel ve yansız bir biçimde veri toplayarak denetçi aracılığıyla yapılmalıdır.
- Denetim olgularından yararlanarak karar alıcı işlevindeki veri kullanıcıları, denetçinin ortaya koymuş olduğu görüşe ve

verdiği makul güvence esas alınarak işletme yönetiminin ulaştığı bilgilere istinaden bazı kararlar almaktadır.

- Yapılan denetime ait görüşün denetçi tarafından raporlanması, denetçi tarafından ulaşılan bilgilerin veri kullanıcıları tarafından değerlendirilmesi için onlara verilmesini belirtmektedir.

Denetim, verilerin toplanarak, kanıt elde edilmesi ve bu kanıtların değerlendirilmesi neticesinde bir görüşe varılıp denetim raporunun oluşturulmasını kapsayan bir süreçtir.

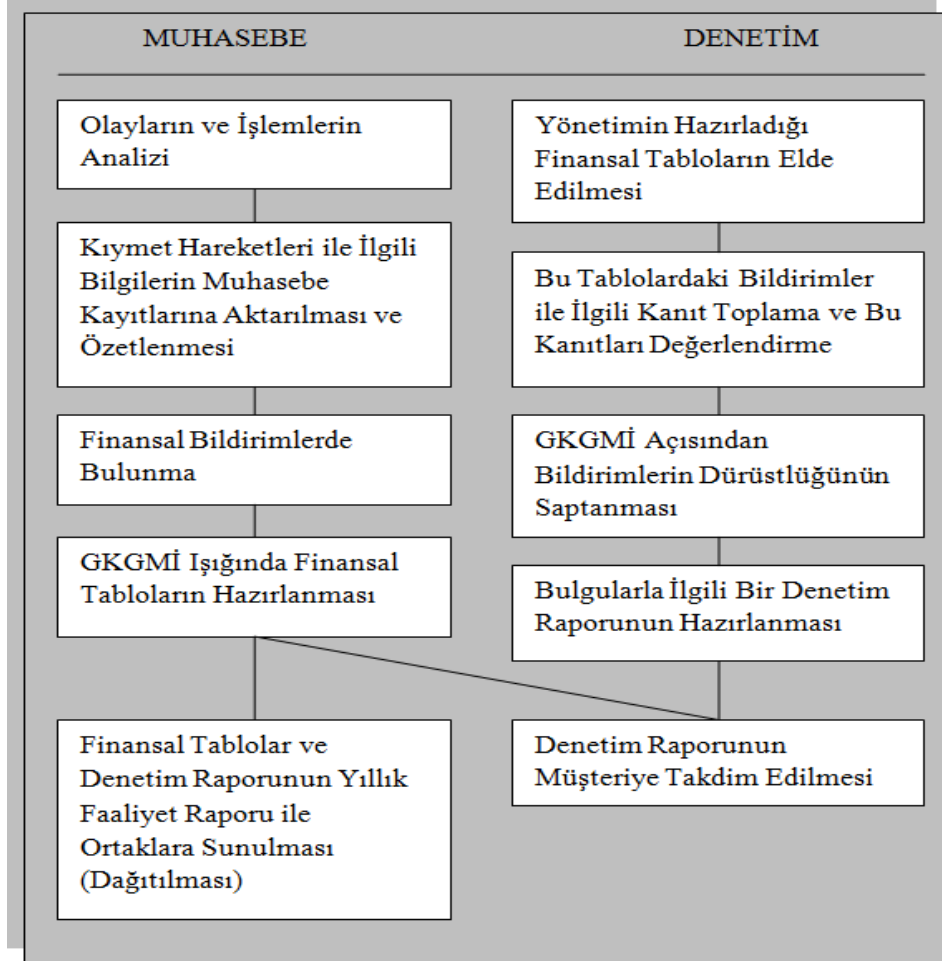
1.2.2. Muhasebe ve Denetim İlişkisi

Mali tablo ve finansal bilgileri oluşturma ve hazırlama sürecini kapsayan, muhasebenin amacı ve metotları, mali tablo ve finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliğini araştırarak raporlama standartlarına uygunluğunu denetleyen denetim sürecinin amaç ve metotları arasında önemli farklılıklar vardır (Güredin, 2014:23).

Denetimin temel dayanak noktası muhasebe olup, denetlemenin amacı finansal tabloların hazırlandığı mali verilerinin, yasalara, kurallara, ilkelere ve yöntemlere uygunluğunun incelenmesidir(Erdoğan, 2002:54). Bu iki kavram birbirini tamamlamaktadır. Muhasebe mesleği yazarlık, denetim ise editörlük mesleğine benzetilebilir(Erdemir, 2015:84-85).

Muhasebe ve Denetim ilişkisi Şekil 4.'te gösterilmiştir.

Şekil 4. Muhasebe ve Denetim İlişkisi



Kaynak: (Erdoğan, 2001:55).

1.2.3. Bağımsız Denetimin Sağladığı Faydalar

Bağımsız denetimin esasını, denetlenmiş olan işletmelerin finansal tabloları hakkında bilgi sahibi olmak, bu finansal tablolara güven duymak oluşturur. İşletme ile ilgili yatırımda bulunacak karar alıcılar bu tablolara göre karar alır ve uygularlar. Bağımsız denetim, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uyularak üç temel norm çerçevesinde yapılmaktadır. Mesleki Esaslar, Çalışma Esasları ve Raporlama Esasları bağımsız denetimin temel normlarıdır.

Denetimin tarihsel süreci içerisinde denetim yaklaşımları incelendiğinde 1940'lı yıllara kadar belgeye dayalı denetim yaklaşımı ön plandayken, gelişen ve küreselleşen dünya ekonomisi ile işletmenin bütün mali ve finansal verilerini ele alan işletme risk, hata,

hile ve manipülasyonlarını tespit ederek önlenmesi için raporlayan yeni bir sürece evrilmiştir. Küreselleşen ekonomi ile birlikte işletme paydaşları artmış ve denetim sonucu bütün paydaşları yakından ilgilendiren önemli bir süreç olmuştur.

Bağımsız denetim sürecinin son aşaması olan bağımsız denetim raporları, işletme paydaşlarına işletmenin mali ve finansal durumunu gerçek, güvenilir ve şeffaf olarak bildirmekte, işletme yönetiminin ve yatırımcıların karar almalarına olanak sağlamaktadır. Bağımsız denetimin işletmelere sağladığı yararları Temiz, 2019 çalışmasında şu şekilde sıralamıştır:

- *Halka açık bir piyasada işlem görmek isteyen firmaların bağımsız denetimden geçmesi gerekmektedir. Bağımsız denetimi yapılan firma bu halde sermaye piyasalarına erişim sağlayabilir.*
- *Bağımsız denetimden geçen firmaya ait bilgiler ekonomik karar vericiler açısından algılanan riski de düşüreceği için firma açısından daha düşük sermaye maliyeti anlamına gelecektir.*
- *Bağımsız denetim firma içinde gerçekleştirilme ihtimali olan hileli, usulsüz ve etkinliği azaltıcı işlemleri caydırarak söz konusu olumsuzlukların gerçekleşme ihtimalini azaltır.*
- *Bağımsız denetimin varlığı, denetim müşterisi olan firma personeli üzerinde olumlu etki yaparak sürdürülen görevlerin etkinliğinin artmasına katkı sunar.*
- *Bağımsız denetimden geçmiş bir firma paydaşlarına hesaplarının güvenilirliği ve uygunluğu konusunda güvence vermiş olur.*
- *Bağımsız denetim, firma açısından, faaliyet dönemi sonucunda elde edilen sonuçlara dair detaylı çıkarımlar yapabilecekleri bilgileri bir araya getirebilir. Firmalar da elde edilen sonuçlar üzerinden gelecek dönem politikalarını oluşturabilirler.*

- *Bağımsız denetimle firma hakkında bilgi sahibi olmak isteyen taraf açısından firmanın varlıklarına ilişkin kanıt sunulmuş olur.*
- *Yönetim arasındaki olası anlaşmalıkların geçmiş dönem hesapları dikkate alınarak çözüme kavuşturulması bağımsız denetim kapsamında sürdürülen faaliyetler sonucu gerçekleşebilir.*
- *Bağımsız denetim firmanın itibarını artırıcı bir unsur olarak değerlendirebilir ve toplumdaki itibarının artmasına neden olur.*
- *Firmalar belirlenmiş amaçlarına ulaşmak için süreklilik ekseninde faaliyet göstermektedirler. Bağımsız denetim bu noktada firmaya sürdürülen faaliyetlerin belirlenen hedeflere ulaşılması konusunda değerlendirilebilmesi için kapsamlı bilgi sunma potansiyeline sahiptir.*
- *Finansal piyasaların etkin bir şekilde çalışabilmesi için güven ortamının tesis edilmesi önem taşımaktadır. Bu kapsamda bağımsız denetim ilgili tarafların ihtiyaç duyduğu bilgilerin tam, eksiksiz, doğru ve güvenilir bir şekilde sunulmasına katkı sunarak piyasalarda güven ortamının tesis edilmesine katkı sunar.*
- *Firmanın devredilmesi ya da başka bir firmayla birleşmesi aşamalarında taraflara güvenilir bilgi sunarak sürecin etkin bir şekilde yönetilmesine yardımcı olur.*
- *Kamu otoritesi açısından tahakkuk ettirilecek verginin tespitine yardımcı olur. Aynı zamanda vergi denetmenlerinin bağımsız denetimden geçmiş finansal tabloları denetlemesi daha kolay olacaktır.*
- *Uluslar arası ölçütlere göre bağımsız denetime tabi olan firmalar bu sayede uluslararası kredibilitelerini de arttırarak uluslararası işlemlerinde kolaylık sağlar.*
- *Denetim süreci firmanın bir bütün olarak firma dışı kişi/kuruluş tarafından incelenmesini ifade etmektedir. Bu*

süreçte muhasebe ve iç kontrol sistemleri incelenmekte ve aksaklıklar tespit edilmektedir. Denetçi denetim faaliyeti sonunda tespit ettiği aksaklıkları bildirir ve üst yönetim de firma içinde uygulanan sistemleri geliştirme fırsatı yakalar.

Bağımsız denetim yapılan işletmelerde denetim, dışarıdan tamamen tarafsız kişilerce yapılır. Bu nedenle ortakların ve özellikle işletme yönetiminde yer almayan sadece maddi destekte bulunan ortakların hakları da korunmuş olur. İşletme yönetimindekiler tarafından kasıtlı ya da kasıtsız bazı hile, hata ve yolsuzlukların üstünün kapatılmasına engel olmak açısından bağımsız denetimin önemi oldukça büyüktür. Bağımsız denetim neticesinde işletme mali ve finansal verilerinde oluşabilecek hata, hile ve manipülasyonlar tespit edilebilmektedir.

Bağımsız denetimi gerçekleştirmiş olan işletmeler, denetim raporunda sunulan kayıtlar çerçevesinde güvenilir ve seçilebilir kabul edilmektedir. İşletmenin yatırımcıları ve alım satım ilişkisinde bulunduğu işletmeler açısından da finansal tabloları bir bağımsız denetçi tarafından denetlenmiş olması önem arz etmektedir.

1.2.4.Bağımsız Denetim Türleri

Denetim, yapılış nedenleri ve metotlarına göre çok değişik şekillerde sınıflandırılmaktadır. Değişik şekillerde olsa da tüm denetimler belli özelliklere sahiptir. Sadece denetlenen konu, uygulama alanı, denetimin yapıldığı zaman, safha, kullanılan yöntem ve teknikler ile benimsenen yaklaşım bakımından farklılıklar gösterir (Senal, 2011:6). Denetim türleri amacına, kapsamına, yapılış nedenine, uygulama zamanına ve denetçinin statüsüne göre beş başlık altında Tablo 1.'de gösterilmiştir.

Tablo 1. Bağımsız Denetim Türleri

BAĞIMSIZ DENETİM TÜRLERİ				
Amaçlarına Göre	Kapsamına Göre	Yapılış Nedenine Göre	Uygulama Zamanına Göre	Denetçinin Statüsüne Göre
Finansal Tablolar Denetimi	Genel Amaçlı Denetim	Zorunlu Denetim	Sürekli Denetim	Bağımsız Denetim
Uygunluk Denetimi				İç Denetim
Faaliyet Denetimi	Özel Amaçlı Denetim	İsteğe Bağlı Denetim	Sınırlı Denetim	Kamu Denetimi

Kaynak: (Çakmak, 2006:9-12).

Tablo 1.'de görüldüğü üzere birçok denetim türü bulunmasına rağmen, bunlardan en yaygın olarak kullanılan, amaçlarına ve yapılış nedenine göre denetim türleridir.

1.2.4.1. Amaçlarına Göre Denetim Türleri

Denetimin amacı, işletmelerin mali tablo ve finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş ilke ve kurallar ile karşılaştırılması, Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygunluk derecesinin belirlenmesidir (Uzun, 2013:130).Amaçlarına göre denetim türlerini de bu tanım kapsamında Finansal (Mali) Tablolar Denetimi, Faaliyet Denetimi ve Uygunluk Denetimi olarak üç başlık altında açıklanacaktır.

Finansal (Mali) Tablolar Denetimi

Bağımsız denetim denildiğinde akla ilk gelen denetim türüdür. Finansal tablolar denetimi, denetlenecek işletmenin mali tablolarını (bilanço, gelir tablosu, kar dağıtım tablosu vs.), Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) ve Uluslararası Muhasebe Standartları / Uluslararası Finansal

Raporlama Standartları (UMS/UFRS)'ye uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda belirlemeler yapıp, raporlanıp, kamuya sunulmasına yönelik sistematik bir inceleme yapan denetim türüdür. Finansal tablolar denetimi sonucunda açıklanan bilgiler, üçüncü kişilerin denetlenen işletme hakkında verecekleri kararlar üzerinde önemli bir etkiye sahiptir (Uzun, 2013:132).

Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi, denetlenen işletmenin faaliyetlerinde verimliliğini, karlılığını ve etkinliğini değerlendirilip, gözden geçirilmesidir (Selimoğlu vd., 2017:15). Faaliyet denetiminin, işletme faaliyetlerinde karlılık ve verimliliğin artması, kaynakların etkin kullanılması ve problemler için önlemler alınması gibi katkılar sağlaması beklenmektedir (Yanık ve Karataş, 2017:4-5).

Uygunluk Denetimi

“Uygunluk denetimi, işletmelerin faaliyetlerinin ya da işlemlerinin belirli yöntem ve kurallara, ilgili mevzuata uygun olup olmadığını belirlemek amacıyla yapılmaktadır. Uygunluk denetiminde bir otoritenin belirlediği kurallara uyulup uyulmadığı denetlenir.”(Selimoğlu vd., 2017:14).

Uygunluk denetiminin amacı, gerek üst yönetimince belirlenmiş olantimat, politika, yöntem ve iş emirlerine, gerekse işletme dışındaki otoritelerce konulmuş olan kurallar, kanunlar vb. mevzuata uygun hareket edilip edilmediğinin incelenmesidir(Yanık ve Karataş, 2017:4).

Tablo 2. Finansal Tablo Denetimi, Faaliyet Denetimi, Uygunluk Denetimi Karşılaştırması

	Finansal Tablo Denetimi	Faaliyet Denetimi	Uygunluk Denetimi
Denetimin Konusu	Finansal Tablolar	Örgütün veya bir birimin faaliyet sonuçları	Bireylerin yaptığı işlem ve faaliyetler
Ölçüt	Genel Kabul Görmüş Muhasebe Kavram ve İlkeleri	Etkinliği veya verimliliği ölçmek için önceden belirlenmiş performans göstergeleri	Yetkili otoritelerin koyduğu yasa, kural ve politikalar
Sonuçların İletilmesi	Muhasebe bilgilerini kullanan tarafların tümü	Bir üst yönetim veya değerlendirme yapan birimin kendi yöneticileri	Üst yönetim

Kaynak:(Selimoğlu vd., 2017:15).

1.2.4.2. Yapılış Nedenine Göre Denetim Türleri

Yapılış nedenine göre denetim türleri zorunlu (yasal) denetim ve isteğe bağlı denetim olarak iki başlık altında incelenmektedir.

Zorunlu (Yasal) Denetim: Faaliyetini sürdüren büyük ölçekli şirketler tarafından, yasal hükümler gereğince yapılan ve kanunen zorunlu kılınan denetim çalışmalarına zorunlu denetim adı verilmektedir. Zorunlu denetimde eşik değerler şu şekildedir:

“1) Sermaye Piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak 6.12.2012 tarih ve 6362 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu Kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değer;

- a. Aktif toplamı 15 milyon ve üstü Türk Lirası.*
- b. Yıllık net satış hasılatı 20 milyon ve üstü Türk Lirası.*
- c. Çalışan sayısı 50 ve üstü,*

2) Ekli II Sayılı Listede belirtilen şirketler için eşik değerler;

- a. Aktif toplamı 30 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b. Yıllık net satış hasılatı 40 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c. Çalışan sayısı 125 ve üstü,

3) 1 ve 2 numaralı alt bentlerde belirtilenler kapsamında olmayan diğer tüm şirketler için eşik değerler; (Genel Ölçütler;)

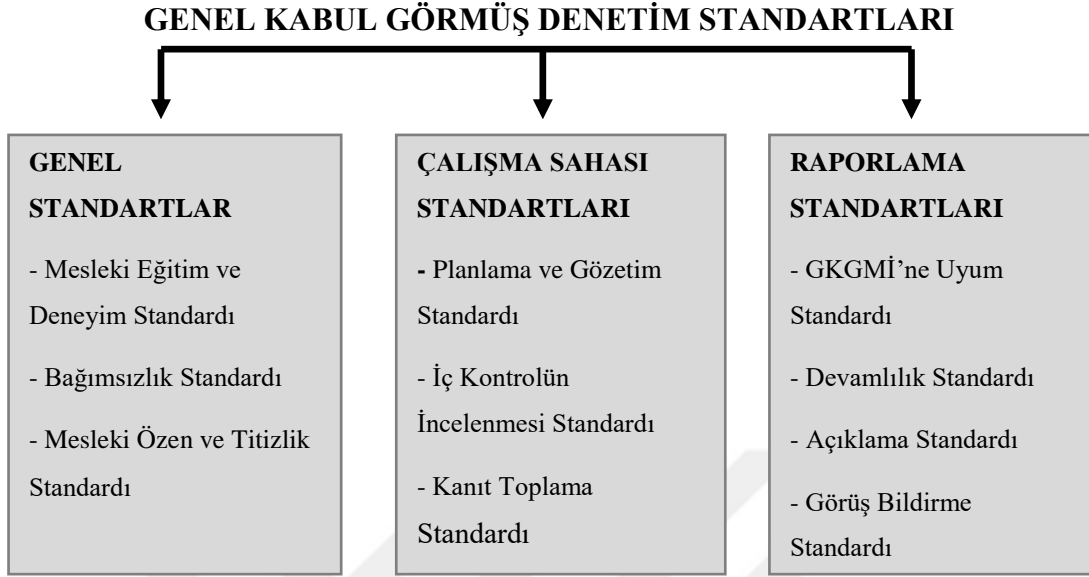
- a. Aktif toplamı 35 milyon ve üstü Türk Lirası.
- b. Yıllık net satış hasılatı 70 milyon ve üstü Türk Lirası.
- c. Çalışan sayısı 175 ve üstü şirketler bağımsız denetime tabidir.”
(kgk.gov.tr).

İsteğe Bağlı Denetim: Herhangi bir yasal zorunluluk olmaksızın, ilgili kişilerin isteği üzerine yaptırılan denetim türüdür (Ceylan, 2013:16). İsteğe bağlı denetim de zorunlu denetim gibi kanunlar ve yasal hükümler gereğince yapılır. Bu tür denetimlere daha çok vakıf, dernek vb. gibi (üyelerine hesap verme zorunluluğu olan) kurumlarda veya halka açılmayı planlayan işletmelerde rastlanır (Selimoğlu vd., 2017:14).

1.3. BAĞIMSIZ DENETİM STANDARTLARI

Bağımsız denetim standartları, denetim çalışmaları esnasında denetimi yapan kişi veya kuruluş açısından uyulması gereken ilke ve kuralları kapsar. Bu ilke ve kurallar yapılacak denetimin planlanmasında, yürütülmesinde ve raporlanmasında denetimi yapan kişi veya kuruluşun yetkisini, sorumluluğunu ve mesleki yeterlilik düzeyini hedef alır (Selimoğlu vd., 2017:69). Denetimi yapan her kişi, kendi öznel kurallarını kullanır ve izleyeceği yolu kendi belirler. Bu da denetçinin, yaptığı denetimin kalitesini belirlemektedir. Bağımsız denetim standartları, genel standartlar, çalışma sahası standartları ve raporlama standartları olarak üç başlık altında toplam on standarttan oluşmaktadır. Bu standartlar Şekil 5.'de sunulmuştur.

Şekil 5. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları



Kaynak:(Göğer, 2006:15).

1.3.1. Genel Standartlar

1.3.1.1. Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı

Mesleki eğitim ve deneyim standardı, denetim faaliyetinin yeterli teknik eğitimi almış ve gereken düzeyde deneyime sahip uzman kişilerce yürütülmesini öngörür. Uzman, yani mesleki eğitim ve deneyime sahip kişilerin belirlenmesinde görev ve yetki Kamu Gözetimi, kişilerin belirlenmesinde görev ve yetki Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna aittir (660 Sayılı KHK, 2011:m.9/1).

KGK, denetime olan güveni sağlamak, denetimi yapan kişi veya kuruluşların yürüttüğü denetimin kalitesini belirlemek ve düzeyini arttırmak ile yetkilidir(Torun, 2018:22).

1.3.1.2. Bağımsızlık Standardı

Bağımsızlık, denetim mesleğinin temelini oluşturur ve denetim için vazgeçilmez bir unsurdur (Ceylan, 2013:28). Denetçiler, yaptıkları işi ortakları veya yetkili kişilerin etkisinde kalmadan tam bir bağımsızlık çerçevesi içinde yürütmelidir.

İşletmeler ilgili kişilere doğru ve güvenilir bilgi sunduklarını ispatlamak için denetim hizmeti alırlar. Denetçi de bu durumda hem işletmeye hem de ilgili kişilere hizmet vermektedir. Bu yüzden olası, bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlardan kaçınmalı ve bağımsızlık standardı gereğince mesleğinin gereklerini yerine getirmelidir (Selimoğlu vd., 2017:69).

1.3.1.3. Mesleki Özen ve Titizlik Standardı

Bu standart gereğince denetim, dikkatli, özenli ve titizlikle yapılmalıdır. Bu denetçinin görevini istekli bir şekilde gerçekleştirmesi ve olağanüstü durumlarda her an tedbirli olması demektir. Bunun için de denetçinin denetleyeceği firmaya ait tüm bilgileri edinmesi, işletmenin yapısını ve iç kontrol sistemini bilmeden denetimini planlamaması, planını eksiksiz yerine getirmesi ve denetim raporunu kanıtlara dayandırması gerekir. (Selimoğlu vd., 2017:70).

Özen ve titizlik standardı, tüm bu genel kabul görmüş denetim standartları ilke ve kurallarının eksiksiz bir şekilde uygulanması ile gerçekleşir.

1.3.2. Çalışma Sahası Standartları

1.3.2.1. Planlama ve Gözetim Standardı

Denetimin planlanması, denetimin başladığı ve sona ereceği zaman arasındaki sistematik süreçtir (Torun, 2018:24). Planlanan bu süreçte bulunması gereken ilkeler aşağıda sıralanmıştır:

- Yürütülecek denetim yolları ve yöntemleri,
- Ulaşılan bilgilere göre hazırlanacak denetim izlenceleri,
- Vasıflı kişilerden oluşan denetim ekibi,
- Denetim faaliyetlerinin zamanlaması,
- Gerektiği zaman danışılacak uzman kişiler (Ceylan, 2013:28-29).

Bu standart gereği, planlanan süreç sonrasında da ilgili denetçinin, yardımcılarının yaptığı işlerin gözetimini ve kontrolünü yapması gerektiği öngörülmektedir.

1.3.2.2. İç Kontrolün İncelenmesi Standardı

Genel kabul görmüş denetim standartlarında iç kontrol; “bir şirketin varlıklarını koruma altına almak, muhasebe kayıtlarının doğruluk ve güvenilirliğini kontrol altına almak ve yönetim politikalarına uygunluk sağlamak amacıyla geliştirilen yöntem, önlem ve örgütlenmelerdir” şeklinde tanımlanmıştır. Bir işletmede, etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı, mali raporların hatalı olma riskini azaltır bu doğrultuda güvenilirlik derecesini artırır. Risk azaldıkça, denetçinin yapması gereken işlemler ve toplaması gereken kanıtların sayısı da azalmaktadır (Dönmez vd., 2005:56).

1.3.2.3. Kanıt Toplama Standardı

Denetçi, denetleyeceği mali tablolar hakkında yeterli ve güvenilir kanıt toplamak zorundadır. Bu denetim kanıtları (Muhasebe, defter kayıtları vs.) miktarı, yapılan denetim için yeterlilik düzeyini ve kalitesini belirler.

1.3.3. Raporlama Standartları

1.3.3.1. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ)’ne Uyum Standardı

Denetçi, işletmenin mali tablolarını inceler ve hazırlayacağı raporda, bu bilgilerin GKGMİ’ne uygun hazırlandığı veya hazırlanmadığı hususunda değinilmesi gerektiğini belirtir (Selimoğlu vd., 2017:71). Bu standart işletmelerin bilgi kullanıcılarına sunduğu finansal bilgilerin GKGMİ’ne uygun bir şekilde hazırlanmış olduğunun açık bir şekilde belirtilmesi zorunlu kılınmıştır (Dönmez vd., 2005:57).

1.3.3.2. Devamlılık Standardı

Bu standartta da, denetçinin bir önceki dönem değindiği muhasebe ilkelerine uygunluğun, bir sonraki dönemde de uygulanıp uygulanmadığı hususunda denetim raporunda bilgilendirme yapması gerektiği öngörülmektedir.

1.3.3.3. Açıklama Standardı

Denetçi, denetim raporunda şirketin mali tablolarındaki açıklamaların işletmenin durumunu tam açıkladığı veya açıklamadığı hakkında görüş bildirmelidir. Mali tabloların güvenilirliği muhasebe ilkelerine uygunluğu dışında, yeterli bilgiye ve bilgilerin tam açıklanmış olmasına da bağlıdır.

1.3.3.4. Görüş Bildirme Standardı

Bu standart, mali tabloların tüm bu denetim standartları çerçevesinde incelenip, araştırılıp son olarak da denetim raporunda bir görüş bildirme zorunluluğu olduğunu öngörmektedir. Denetçi, nedenleri ile birlikte GKGMİ'nin sunduğu dört görüşten birini bildirmelidir. Bu dört görüş sırasıyla, olumlu görüş, şartlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınmadır (Ceylan, 2013:31).

1.4. BAĞIMSIZ DENETİMİN TARİHSEL GELİŞİMİ VE BAĞIMSIZ DENETİM ALANINDA YAPILAN DÜZENLEMELER

1.4.1. Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi

1.4.1.1. Bağımsız Denetimin Dünyadaki Tarihsel Gelişimi

Son yıllarda yaşanan sermaye piyasalarındaki değişim, ekonomik faaliyetlerin artması sonucunda işlemlerin daha kapsamlı hale gelmesi, bilgi kullanıcılarının değişen talepleri ve bilgi verenlerin yanlı tutumları sonucu yaşanan skandallar ile birlikte denetim daha bir önemli hale gelmiştir (Güleç, 2019: 60). Ancak tarihteki araştırmalara göre, denetimin M.Ö. 3000 yıllarında Ninova kentine kadar uzandığı söylenmektedir. Arkeolojik bulgulardan yola çıkıldığında ise yapılan araştırmalar sonucu, Eski Mezopotamya'da kralların, kraliyet tahıl ambarlarında sayım yapma ve buradaki görevlilerin kontrollerini sağlamak için katiplere yetki verdikleri görülmektedir.

“Denetçi” kelimesi ilk defa 1289 yılında kullanılmıştır. İlgili yıl içerisinde İngiltere’de devlet memurlarının devlet gelirlerinin hesaplarını düzenli bir şekilde tutup tutmadıklarını denetlemek üzere denetçiler

vazifelendirilmiştir (Ceylan, 2013:8). Muhasebe denetçilik yapısı ise 1581 yılında Venedik'te örgütlü bir yapıya kavuşmuştur. 1900'lü yıllarda çıkarılan bir kanun ile sınırlı sorumlu şirketlere denetim zorunlu halde gelmiştir (Ertaş, 2018:14).

William Deloitte tarafından 1845 yılında Londra'da günümüzde de faaliyette olan 4 büyük şirketten biri olan Deloitte firması kurulmuştur (Ceylan, 2013:9). Londra'da kurulmuştur, çünkü ticaretin en gelişmiş olduğu alanlar oradadır. Günümüzdeki denetim anlayışına benzer ilk denetim anlayışı ise 1930'lu yıllarda Amerika'da hayat bulmuştur. Çünkü 1930'lu yıllarda sistem artık Amerika'da entegre olmaya başlamıştır. Sonralarda özellikle şirketler açısından skandalların biraz daha prim yaptığı dönemlerde bugünkü anlamıyla kullandığımız "Bağımsız Denetim" kavramı artık daha bilinir anlama gelmeye başlamıştır. Bu skandallardan biri olarak tarihte yerini alan, yaşanan denetim hataları ve hileleri sonucu Enron skandalı adı verilen, Amerika'daki Enron adında büyük bir şirket 2001 yılında batmıştır. Enron skandalı dışında Qwest, Tyco, Adelphia ve diğerlerinde yaşanan raporlama yetersizlikleri de uluslararası denetim standartları dışında yeni düzenlemeler gelmesi gerektiğini kanıtlamıştır. Ve bu skandallar sonrasında 2002 yılında Amerika'da Sarbanes-Oxley yasası yürürlüğe girmiş ve uygulanmaya başlanmıştır (Göğer, 2006:7).

1.4.1.2. Bağımsız Denetimin Türkiye'de Tarihsel Gelişimi

Bağımsız denetim Türkiye'de ise ancak 1987 yılında mali piyasaların gelişimi ile konuşulmaya başlanmıştır (Erdemir, 2015:62). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi Tablo 3.'de sanayi öncesi ve sonrasındaki yıllar ile verilmiştir

Tablo 3. Türkiye’de Denetimin Tarihsel Gelişimi

Dönem	Benimsenen Yol	Amaç	Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	Tüm belge ve kayıt inceleme	Hata ve hileli işlemlerin tespiti	Sahip(ler)
1900’lü yıllar			Ortaklar ve Kredi Verenler
1900 – 1930 arası	Önceki dönemlere ilave olarak örnekleme yolu ile denetim	Finansal Tabloların doğruluk / güvenilirliğinin tespiti	Önceki dönemlere ilave olarak devlet
1930 – 1960 arası	Örnekleme ile finansal veri inceleme	Finansal Tabloların güvenilirliğinin araştırılması ve görüş sunma	Tüm ortaklar, Borç verenler, Devlet, Sendikalar, Tüketiciler v.d.
1960 – 1990 arası	İstatistikî Örnekleme ile denetim ve genel kabul görmesi	Finansal Tabloların doğruluk / güvenilirliğinin tespiti	Tüm ortaklar, Borç verenler, Devlet, Sendikalar, Tüketiciler v.d.
1990’dan günümüze	Risk Odaklı denetim ve bilgi işlem sistemlerinin denetimi	Finansal Tabloların doğruluk / güvenilirliğinin tespiti	Tüm ortaklar, Borç verenler, Devlet, Sendikalar, Tüketiciler v.d.

Kaynak:(Erdemir, 2015:63).

Türkiye’de bağımsız denetim Osmanlı döneminde başlamaktadır. Osmanlı’da muhasebe düzeni, devletin finansal yönetiminin bir parçası olarak ilerlemiştir. Bu nedenle muhasebe denetimi, mali denetim (kamu denetimi) özelliğinde olup devlet gelir ve giderlerinin takip edilmesi amacıyla gerçekleştirilmiştir. Osmanlı döneminde 1879 yılında kurulan Duyunu Umumiye (Genel Borçlar İdaresi) ile Türkiye’de denetim hizmeti, denetim faaliyetleri icra edilmeye başlamıştır. Ekonomide ki gelişmelere paralel olarak Türkiye’deki muhasebe denetimi gelişme sağlamıştır. Türkiye’de muhasebe denetimi konusundaki ilk uygulama örnekleri muhasebe alanında uzmanlığını kanıtlamış kişilere yapılan mahkemelerde bilirkişilik yaptırılması ve vergi kanunları gereği vergi denetimi yetkisi verilmesi ile gerçekleşmiştir. Daha sonra mesleğe ait kişiler kendi aralarında

gruplar oluşturarak, bir yandan mesleğin yasal statüsünün gerçekleştirilmesine, diğer bir taraftan ise mesleğin eğitim yönüne dikkat çekerek toplumda muhasebe ve denetim farkındalığının oluşturulmasına emek harcamışlardır. Daha sonra denetimle ilgili özellikle Türk Ticaret Kanununun genişlemesi, Cumhuriyetin ilk yıllarında çeşitli kanunların yayınlanması ve daha sonrasında düzenleyici ve denetleyici kuruluşlar (SPK, BDDK vd.)'ın ortaya çıkması ve Merkez Bankasındaki etkilerini arttırması gibi unsurlarla denetim faaliyetleri Türkiye'de artış göstermiştir.

Denetimin tarihsel serüveni sürecinde, denetim yaklaşımlarında ve bağımsız denetim ile ilgilenen taraflarda farklılıklar olmuştur. İlk zamanlarda denetimin ilgi odağı firma sahipleri iken, zamanla borç verenler, sermaye piyasası yatırımcısı, devlet gibi diğer gruplarla ilgisini çeken kişi ve kuruluşların sayısı artmıştır. Denetim uygulamalarında kullanılan faktörler zaman içinde farklılık göstermiştir. Bu farklılıklar Tablo 4.'te sunulmuştur.

Tablo 4. Denetim Uygulamalarında Kullanılan Faktörlerdeki Değişimler

Zaman Dilimi	Değişimler	Denetim Yaklaşımı
Sanayi Devrimi Süresince 1900'li Yıllara Kadar	Belgelerin tamamının incelenmesine yönelik	Belge Denetimi Yaklaşımı
1900 – 1930 Döneminde	Mali tabloların bir bütün olarak denetimine yönelik	Mali Tablo Denetimi Yaklaşımı
1900'li Yıllardan Günümüze Kadar Gelen	İşletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini esas alan	Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı
Günümüzde	Bilgi teknolojisindeki ve denetim alanındaki gelişmeler sonucu, faaliyet denetiminin yaygınlaşması	Yönetim Denetimi Yaklaşımı
2000'li Yıllardan Sonra	Karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar	Risk Esaslı Denetim Yaklaşımı

Kaynak:(Selimoğlu vd., 2017:3-4).

1.4.2. Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu), FASB (Finansal Muhasebe Standartları Kurulu) ve FEE (Avrupa Muhasebeciler Federasyonu) denetim alanında düzenlemeler yapmış uluslararası kuruluşlardır (Erdemir, 2015:89).

Ülkemizde ise TTK (Türk Ticaret Kanunu), KGK (Kamu Gözetimi Kurumu), TÜRMOB (Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği), SPK (Sermaye Piyasası Kurulu), BDDK (Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu) ve EPDK (Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu) olarak denetime ilişkin düzenlemeler alanında faaliyet göstermektedirler.

Bu bölümde uluslararası ve ülkemizde denetime ilişkin yapılan düzenlemeler ve kurumlardan başlıklar altında bahsedilecektir.

1.4.2.1. Uluslararası Bağımsız Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler

Denetim alanında yapılan çalışmalar hem ulusal hem de uluslararası kaynaklı nedenler ile faaliyete geçmiştir. Uluslararası denetime ilişkin düzenlemeler, ülkemizde yapılan düzenlemelerden daha önce faaliyet göstermeye başlamış olup, ülkemizdeki düzenlemelerde akabinde bu çalışmaları baz alarak sürdürülmektedir (Erdemir, 2015:89). Uluslararası düzenlemelerin amaçları Tablo 5. 'de açıklanmıştır.

Tablo 5. Uluslararası Bağımsız Denetime İlişkin Yasal Düzenlemeler

KURULUŞ	YER	TARİH	AMACI
IFAC	Almanya	1976	Dünya muhasebecilerinin yüksek kalitede hizmet vermesini desteklemek ve kamu yararını korumak amacıyla çalışmalarını sürdürmektedir.
IASB	İskoçya	2001	IFAC kuruluşu bünyesinde çalışmalarını gerçekleştirmektedir. Muhasebe standartlarını şeffaf, yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir şekilde geliştirmeyi ve düzenlemeyi amaçlamaktadır.
FASB	Amerika	1973	Amerikan muhasebe standartlarının hazırlanmasıyla yetkili olan kuruluştur.
FEE	Avrupa	1987	Avrupa muhasebe mesleğini temsil eden en üst kurumdur.

Kaynak: (Başpınar, 2015:42).

1.4.2.2. Türkiye’de Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler

Türkiye’de bağımsız denetime ilişkin kurallar ilk olarak 1987 yılında önce bankaların denetimi, sonrasında ise sermaye piyasası kuruluna bağlı

ortaklıkların denetimi için oluşturulmuştur (Coşkun, 2013:77). Bağımsız denetim, halka açık şirketlerde ise 1989 yılında uygulanmaya başlamıştır (Gülçek, 2016:32). Sonrasında ise sigorta şirketleri zorunlu bağımsız denetim kapsamına dahil edilmiştir.

Bu başlık altında bu yıllardan günümüze kadar uzanan düzenlemeler ele alınacak olup, aşağıda kurum ve ilişkin kurallar ifade edilmiştir. Bunlar;

- 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanına Getirdiği Yenilikler
- Kamu Gözetimi Kurumunun Bağımsız Denetim Alanına Getirdiği Yenilikler
- Diğer Kurum ve Yasaların Bağımsız Denetim Alanına Getirdiği Yenilikler

6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Bağımsız Denetim Alanına Getirdiği Yenilikler

TTK ile bağımsız denetim alanında birçok yasal düzenleme getirilmiştir. Bu yasal düzenlemeler ticaret kanunu için devrim niteliğindedir. TTK'ya kadar tarihsel süreçte ilk olarak 1850 yılında yürürlüğe giren Kanunname-i Ticaret, sonrasında 865 sayılı 1826 yılında yürürlüğe girmiş olan Türk Ticaret Kanunu ve son olarak da 1956 yılında yürürlüğe giren Türk Ticaret Kanunu yayınlanmıştır. 1956 sonrasındaki süreçte yaşanan gelişmeler ile birlikte yeni bir ticaret kanununa ihtiyaç duyulmuş ve 2011 yılında 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu yayınlanmıştır (Temiz, 2019:21). TTK'da önceki düzenlemelerin tersine şeffaflık, kurumsal yönetim ve bağımsız denetime önemli düzeyde değinilmiştir. Bu şekilde şirketler, paydaşlar ve ortaklar için değer yaratma ve korunma ön planda tutulmuştur. Eski Türk Ticaret Kanununda bulunmayan ancak Türk Ticaret Kanununda bulunan yenilikler Tablo 6.'da yazılmıştır.

Tablo 6. TTK'nın Bağımsız Denetime Getirdiği Yenilikler

Getirilen Yenilik	Açıklaması
Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Aynı Yapı Altında Toplanması	<ul style="list-style-type: none">Denetime tabi olan kuruluşlar yTTK ve KGK çerçevesinde belirtilen kurallara tabi tutulup, mevzuatta birlik sağlanmıştır.
Bağımsız Denetimin Zorunlu Kılınması	<ul style="list-style-type: none">Bugüne kadar isteğe bağlı olan denetim zorunlu kılınmıştır.
Denetçi olabilecek kişi ve kuruluşlar ile ilgili yapılan yenilik	<ul style="list-style-type: none">Öncesinde Murakıplık müessesesinde olan denetim görevi, yTTK sonrası belirli bir uzmanlığa sahip YMM'ler ve SMMM'ler tarafından yapılabileceği ve bir diğer kural olarak da KGK tarafından yayınlanmış olan denetçi olabilme şartlarını taşımaları gerektiği öne sürülmektedir.
Mali Tabloların TMS ve TFRS'ye Uygunluğu	<ul style="list-style-type: none">yTTK'da, Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan TMS ve TFRS'lere uyulması zorunlu kılınmıştır.Bu düzenleme sonrası ise bu kanun sadece KAYİK'ler ile sınırlandırılmış, KAYİK dışında kalanlar için 2018 yılı itibarı ile BOBIFRS yayınlanmıştır.
Ticari Defter Tutma ve Belgelerin Saklanması Zorunluluğu	<ul style="list-style-type: none">Bu kanun yTTK ile birlikte yenilenip, düzenlenmiştir.Defter tutmada daha önceki kanunlarda zorunlu kılınan sadece gerçek ve tüzel kişiler aynı ortadan kalkmış ve tüm tacirlerin defter tutması zorunlu hale gelmiştir.Zorunlu tutulan defterler sırasıyla; yevmiye, defter-i kabir, eşyanın defteri, pay defteri, yönetim kurulu karar defteri ve genel kurul toplantı ve müzakere defterleridir.
Envanter tutma yöntemleri ve değerlendirme ile ilgili getirilen yenilikler	<ul style="list-style-type: none">Envanter defterleri ve eşyanın değerlemedeki yenilikler TMS ve TFRS'ye uygun şekilde hazırlanması zorunlu kılınmıştır.
Riskin vaktinden önce tespit edilmesi komitesi oluşturma zorunluluğu	<ul style="list-style-type: none">yTTK md.398'e göre şirkete yönelik tehdit ve risklerin vaktinden önce tespit edilmesi üzerine bir komite oluşturulması zorunluluğu getirilmiştir.Bu komite tamamen şirket dışı üçüncü kişiler tarafından oluşturulmalıdır.
Denetime tabi olan şirketlerin internet sitesi oluşturma zorunluluğu	<ul style="list-style-type: none">yTTK md.1524'e göre denetime tabi olan şirketlerin tescil tarihinden itibaren 3 ay içinde bir internet sitesi kurmaları ve gerekli olan bilgileri bu sitede yayınlamaları zorunluluğu getirilmiştir.

Kaynak:(Selimoğlu vd., 2017:37-40).

Kamu Gözetimi Kurumunun Bağımsız Denetim Alanına Getirdiği Yenilikler

Kamu Gözetimi, denetimde yaşanan krizler ve skandallardan sonra denetimde duyulan kalite, güvenilirlik ve şeffaflık ihtiyacı sonucu kurulmuştur. Türkiye’de mali tabloları hazırlama ve bu tabloları denetleme görevleri ve usulleri farklı kurum ve kuruluşlara yasalar ile verilmektedir. KGK’nın kurulma amaçlarından bir diğeri de denetimde parçalı yapının ortadan kaldırılması ve tek yetkili otoriteye ihtiyaç duyulmasıdır. Bunun üzerine 2 Kasım 2011 tarihinde 660 Sayılı KHK ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuş ve bütüncül bir tek yetkili otorite haline getirilmiştir (Erdemir, 2015:106).

2011 yılında resmi gazetede yayımlanmış olan, 660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin amacı; *“uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek”* şeklinde ifade edilmektedir (660 Sayılı KHK,2011:m.1).

Kamu Gözetimi Kurumunun görev ve yetkileri 2012 yılında resmi gazetede yayımlanan yönetmeliği 4 üncü maddesinin 2. fıkrasına göre aşağıdaki şekilde sıralanmaktadır;

1. Mali tabloların, ihtiyaca uygunluk, şeffaflık, güvenilirlik, anlaşılabilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tutarlılık açısından uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,
2. Türkiye Muhasebe Standartlarının uygulanmasına yönelik ikincil düzenlemeleri yapmak,
3. Uluslararası Standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak,

4. Denetçiler ve denetim kuruluşlarının bilgilerini kurumun internet sitesinde şeffaf bir şekilde yayımlamak,
5. Denetimde uygulama birliğini denetlemek ve gözetlemek,
6. Mevzuata aykırılıkları tespit edilmiş olan denetçiler ve denetim kuruluşları ile ilgili takipte kalmak,
7. Denetimi düzenleyici ve denetleyici tedbirler almak,
8. Başkan yardımcısı ve daire başkanlarını atamak,

Kanunlar ile verilen diğer görevleri yerine getirmek (KGK, 2012:m.4/2).

Kamu Gözetimi, KGK tarafından yayımlanan tanıma göre; “*genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesi*” şeklinde ifade edilmektedir (kgk.gov.tr).

Diğer Kurum ve Yasaların Bağımsız Denetim Alanına Getirdiği Yenilikler

Türkiye’de diğer kurum ve kuruluşlar tarafından bağımsız denetim alanına ilişkin getirilen düzenlemeler ve yenilikler beş başlık altında Tablo 7.’de gösterilmiştir.

Tablo 7. Bağımsız Denetime Getirilen Düzenlemeler ve Yenilikler

Kurum ve Yasalar	Açıklama
3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu ve TÜRMOB'un Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri	<ul style="list-style-type: none"> - Tüzel kişiliğe sahip kamu kurumu niteliğinde bir kuruluştur. - Yönetmelikleri 1989 yılından beri TÜRMOB tarafından yayınlanmaktadır. - TÜRMOB tarafından 2003 yılında Türkiye Denetim Standartları Kurulu kurulmuştur. - Çalışmalarını uluslararası meslek kuruluşları ile işbirliği içerisinde sürdürmektedir. - Yaptığı çalışmalar ile hile ve hataların önlenmesi ve ortaya çıkarılması kapsamında gelişmeler kaydetmiştir. - Bu yasaya göre bağımsız denetim mesleği ancak SMMM ve YMM'ler tarafından yerine getirilmektedir. - YMM ve SMMM'ler ile ilgili düzenlemeler 3568 sayılı kanun tasarısı ile düzenlenmiştir.
Sermaye Piyasası Kanununda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none"> - Sermaye Piyasası Kurulu, 1981 yılında kabul edilen 2499 sayılı SPK ile kurulmuştur. - Bağımsız bir düzenleyici kuruluştur. - Denetim faaliyeti gerçekleştirilecek olan şirketleri yetkilendirmekle görevlidir. - Skandallar sonrası çıkarılan SOX yasası ile paralel düzenlemeler içeren bir tebliğ yayınlamıştır. - Bu tebliğde denetçinin bağımsızlığı ve sorumlulukları ile ilgili maddeler yer almaktadır.
Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunda Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeler	<ul style="list-style-type: none"> - 1999 yılında 4389 sayılı yasa ile kurulmuştur. - Türkiye'de parçalı bir şekilde yapılan "bankaların denetimi" bu yasa ile esas olarak BDDK'ya bırakılmıştır. - Beraberinde bankaların etkin bir iç denetime sahip olmaları için yeterli düzeyde denetçi çalıştırmaları zorunlu kılınmıştır.
Enerji Piyasası Düzenleme Kurulunun Bağımsız Denetime İlişkin Düzenlemeleri	<ul style="list-style-type: none"> - 2001 yılında çıkarılan 4628 sayılı kanun ile kurulmuştur. - Kurumun görevi, güçlü, istikrarlı ve saydam bir enerji piyasası oluşturup, bağımsız bir denetim sağlamaktır.

Kaynak:(Gülçek, 2016:66-72).

1.5. BAĞIMSIZ DENETÇİ KAVRAMI

Denetim faaliyeti ile uğraşan kişilere denetçi denir. “Denetçi, denetim faaliyetini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan kariyer sahibi uzman bir kişidir.” (Selimoğlu vd., 2017:16). Bağımsız denetçiler herhangi bir kuruluşa bağlı olmadan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKGMİ) çerçevesinde mali tabloların gerçeğe uygunluğunu ve bilginin doğruluğunu araştırıp, görüş bildiren kişilerdir. Denetim yetkisi 3568 sayılı kanun ile Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlere verilmiştir. Denetçiler de SMMM ve YMM ruhsatını almış meslek mensupları arasından yetkilendirilmiş kişilerdir.

Denetçiler, yaptıkları denetim çalışmasının kaliteli olmasından sorumludurlar. Kaliteli bir denetim gerçekleştirmeyi amaçlamalıdır. Bu bağlamda denetçiler tarafından;

- Uygun değer ve etiksel yükümlülükler yerine getirilmelidir.
- Yapacağı denetim hakkında yeteri kadar bilgi sahibi olup, bu denetim çalışmaları için zamanını yeteri kadar ayırmaları gerekmektedir.
- Denetim süreci belirlenip, kalite kontrol standartları uygulanmalıdır.
- Raporlama, zamanında ve standartlara uygun yapılmalıdır (Erdoğan ve Kutay, 2016:108).

Denetçiler yaptıkları denetimin yanı sıra faaliyet ve uygunluk denetimi de yaparlar.

Faaliyet denetimi, diğer bir adı ile performans denetimidir. Daha önce de belirttiğimiz üzere kısaca denetlenen işletmenin faaliyetlerinin verimliliğinin, karlılığının ve etkinliğinin denetlenip incelenmesidir.

Bir işletmenin finansal işlemlerinin, işletme yönetimi tarafından belirlenmiş kurallara, işletme politikalarına ve ilgili mevzuata uygunluğunun denetlendiği denetim türüdür (Dalak, 2000:69).

1.5.1. Denetçi Türleri

Denetçi türleri çok sayıda ve farklı türde sayılabilmektedir fakat üç başlıkta sınıflandırılabilirler. Bunlar; *İç Denetçiler*, *Bağımsız (Dış) Denetçiler* ve *Kamu Denetçileri*.

1.5.1.1. İç Denetçiler

Denetlenecek olan işletmenin çalışanı veya memuru olma sıfatıyla işletme içi görev alan denetim uzmanları iç denetçi olarak tanımlanırlar. İç Denetçiler Enstitüsü'nün iç denetim için yapmış olduğu tanım şu şekildedir; "İç denetim, işletmenin operasyonlarına katma değer katmak ve amaçlarına erişmek amacıyla tasarlanmış, bağımsız ve tarafsız güvence verme ve danışma faaliyetidir." İç denetçiler, faaliyetlerini yönetime bağlı olarak gerçekleştirmektedirler. Yönetim tarafından konulmuş olan kurallara işletme tarafından uyulup uyulmadığını gözden geçirirler. Ayrıca yeni yöntemler geliştirip, tasarlamak da görevleri arasındadır.

1.5.1.2. Bağımsız (Dış) Denetçiler

Bağımsız denetimde denetçiler, işletmelere verdiği denetim hizmetini bir şirkete ortak olarak ya da kendi başına bir şirkete bağlı olmaksızın işletmeden bağımsız yapabilen uzman kişilerdir. Bağımsız denetçilik bir ünvan değil, uzmanlıktır (Selimoğlu vd., 2017:17). Dış denetim olarak anılmasının sebebi ise denetçinin işletme çalışanı olmamasından kaynaklanmaktadır.

1.5.1.3. Kamu Denetçileri

İdareye bağlı olarak, istihdam edildikleri kamu veya özel kuruluşların denetimini yaparlar. İstihdam edildikleri kamu kuruluşunu denetlerler bunun yanı sıra da görevlendirildikleri özel kuruluşlarda da vergi yükümlülüklerinin yasalara uygunluğunu ve beyanların doğruluğunu denetlerler. Özel sektör denetimlerinin bazıları aşağıda sıralanmıştır;

- Vergi denetimleri,
- Ticaret şirketlerinin denetimi,
- Halka açık şirketlerin denetimi,

- SSK müfettişleri tarafından yapılan denetimler,
- evre Bakanlığı tarafından yapılan denetimler,
- Sigorta Murakabe Kurulu ve Belediyeler tarafından yapılan denetimler (Tipi, 2018: 62-63).

1.5.2.Bağımsız Denetim Ekibi Ve Bağımsız Denetçi Olma şartları

Sermaye Piyasası Kanununa göre bağımsız denetimi ancak bağımsız denetim kuruluşları yapabilmektedir. Bu kuruluşların;

- Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetki verilmiş olması,
- A.ř. olarak kurulup, hisse senetlerinin kişi adına yazılmış olması,
- z kaynaklarının ve oy yetkilerinin en az %51'inin sorumlu ortak baş denetçilerin olması,
- “Kalite Kontrol Güvence Komitesi'nin” olması,
- “Zorunlu Mesleki Sorumluluk Sigortası” yaptırmış olması gerekmektedir (Selimoğlu vd., 2017:28-29).

Bağımsız denetim kuruluşlarında çalışan bağımsız denetim ekibindeki denetçiler kıdem sıralamasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi ve denetçi yardımcısı ünvanlarını almaktadırlar (Selimoğlu vd., 2017:142).

Bağımsız denetim ekibi KGK yönetmeliği madde 4'te geçen tanımı şu şekildedir: “Bağımsız denetim ekibi, bağımsız denetim kuruluşu adına belirli bir bağımsız denetim görevini yerine getirmek üzere, sorumlu denetçi ve onun sorumluluğu altında görev yapan bağımsız denetçilerden oluşan ekibi ifade eder.”

Bağımsız denetim kuruluşlarındaki denetim ekibinde denetçi olma şartları ise sırasıyla şunlardır: (kgk.com.tr)

- İlgili bölümlerden mezun olmak,
- Meslek mensubu (SMMM –YMM) olmak,
- Türkiye'de mukim olmak,
- Vatandaşlık haklarını kullanmada yeterli olmak,
- Uygulamalı mesleki eğitimi almış olmak,

- Denetçilik sınavını başarı ile tamamlamış olmak,
- Kişinin mahkumiyetinin bulunmaması,
- Daha öncesinde kanun tarafından faaliyetinin iptal edilmemiş olması gerekmektedir.

1.5.3. Denetçinin Sorumlulukları

Denetçiler, yapmış oldukları denetim çalışmasında ilgili kuruluşlara karşı kaliteli, doğru ve güvenilir bir görüş sunmakla sorumludurlar. Üstlenmiş oldukları bu etik ve mesleki sorumluluğu yerine getirmek ve denetimi kalite standartları çerçevesinde tamamlayıp bildirmelidirler. Ancak son yıllarda yaşanan muhasebe skandalları sonrası denetçilere yasal sorumluluklar da yüklenmiştir. Bu sorumluluklara örnek olarak;

6102 sayılı TTK'nın 6335 sayılı Kanun'un 9. maddesiyle değiştirilen ve "*Denetçinin Sorumluluğu*" başlığı ile 554. Maddesine göre; "*Yürütmüş oldukları denetim faaliyetiyle ilgili olarak kusurlu hareket etmeleri halinde, verdikleri zarar dolayısıyla denetçiler, hem şirkete hem de ortaklar ve şirketten alacaklı olanlara karşı sorumludur.*"(6102 Sayılı TTK, 2011:11103/m.554).

Bir diğer örnek de 660 sayılı KGK'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname (KHK)'nin 24. maddesine göre; "*Denetçiler, denetledikleri finansal tablolara ilişkin hazırladıkları bağımsız denetim raporlarının denetim standartlarında belirlenmiş ilkelere aykırı olması ve rapordaki yanlış, eksik, yanıltıcı bilgi ve görüşler nedeniyle doğabilecek zararlardan hukuken sorumlu tutulmuşlardır.*" (660 Sayılı KHK, 2011:m.24).

1.5.4. Muhasebe Skandalları

2000'li yılların başlarında ortaya çıkan skandallar sonrası denetim kuruluşlarının mesleklerini layıkıyla icra edemedikleri görülmüş ve karanlık bir çağ yaşanmıştır. Yaşanan bu skandallar ile denetime olan bakış açısı değişmiş ve güvensizlik meydana gelmiştir (Şeker, 2015:16). Bu skandallar Tablo 8.'de detayları ile birlikte verilmiştir.

Tablo 8. Muhasebe Skandalları ve Ortaya Çıkış Nedenleri

Şirket	Denetim Şirketi	Ülke	Tarih	Açıklama
Adelphia Communications	PWC	ABD	2002	Bilanço dışı borçlanma, sermaye giderlerinin yüksek gösterilip borcun gizlenmesi
AOL Time Warner	Ernst&Young	ABD	2002	Satışların ve gelirin olduğundan yüksek gösterilmesi
Bristol-MyersSquibb	PWC	ABD	2002	Malların dağıtım kanallarına istiflenmesi, satış rakamlarının yüksek gösterilmesi
CMS Energy	Arthur Andersen	ABD	2002	Karşılıklı anlaşmalı alım satımla gelir ve giderlerin yüksek gösterilmesi
Duke Energy	Deloitte&Touch	ABD	2002	Karşılıklı anlaşmalı alım satımla gelir ve giderlerin hileli kaydı
DynegyInc.	Arthur Andersen	ABD	2002	Karşılıklı anlaşmalı alım satımla gelir ve giderlerin gizlenmesi
Enron	Arthur Andersen	ABD	2001	Bilanço makyajlanması (borç ve zararın gizlenmesi), aktifleri arttırmak için kurulan özel amaçlı ortaklıklar
Merck&Co	PWC	ABD	2002	Toplanmayan sigorta primi kesintilerinin muhasebe kaydının yapılması
Mirant	KPMG	ABD	2002	Varlık ve borçların olduğundan fazla gösterilmesi
PeregrineSystems	KPMG	ABD	2002	Satışların olduğundan yüksek gösterilmesi
Qwest Communications International	1999, 2000, 2001'de Arthur Andersen, 2002'deDeloitte& Touch	ABD	2002	Gelirin yüksek gösterilmesi, uzun dönemli anlaşmalar için uygunsuz muhasebe kaydı yapılması
WorldCom	Arthur Andersen	ABD	2002	Nakit akışının olduğundan fazla gösterilmesi
Xerox	Arthur Andersen	ABD	2000	Finansal sonuçların yanlış yorumlanması, gelirin yüksek gösterilmesi

Kaynak: (Yardımcıoğlu ve Ada, 2013:50-51).

Tablo 1.8.'de verilen bilgiler doğrultusunda görüldüğü üzere şirketler en büyük denetim şirketleri ile de çalışsalar bu finansal bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu kanıtlamamaktadır. Bu açıdan yaşanan bu skandallar sonrası gelişmelere bağlı olarak da denetleyici, sermaye piyasalarına olan güvenin yeniden kazanılması gereği ile Sarbanes-Oxley Yasası çıkarılmıştır (Temel, 2008:84). Sarbanes-Oxley ismini, ABD Senatörü Paul Sarbanes ve ABD Temsilcisi Michael G. Oxley'den almaktadır. Bu yasanın amacı, şirketlerin açıkladığı finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği, yapılan denetimin kalitesi ve çıkar gruplarının yatırımlarının güvenliliğini arttırmaktır (Demircan, 2007:46).

Sarbanes-Oxley Yasa Metni on bir ana başlık ve altmış altı alt başlıktan oluşmaktadır. Ana başlıklar aşağıda sıralanmıştır:

- Kamu Şirketi Muhasebe Genel Kurulu
- Denetim Bağımsızlığı
- Kurumsal Sorumluluk
- Gelişmiş Finansal Açıklamalar
- Finansal Analiz Çalışmaları
- Komisyon Kaynakları ve Yetkileri
- Çalışmalar ve Raporlar
- Kurumsal ve Ceza Ön Muhasebesi
- Beyaz Yaka Suçlarında Cezai Gelişmeler
- Kurumsal Vergi Dönemleri
- Kurumsal Hazırlık ve Muhasebe (Sarbanes-OxleyAct of 2002: 745-746).

1.5.5. Bağımsız Denetim Şirketleri

Bağımsız denetim şirketlerine KGK tarafından yetki verilmektedir. Şirketlerin denetim faaliyetlerinde bulunabilmeleri için sermaye şirketleri; “*Bağımsız Denetim Kuruluşu Belgesi*”, bireysel denetçiler ise; “*Bağımsız Denetçi Belgesi*” almak zorundadırlar (Şeker, 2015:21).

Bağımsız Denetim Yönetmeliğine göre madde 11'in 3.fikrasında “*KAYİK'lerin ve faaliyet alanları, işletme büyüklükleri, çalışan sayısı ve*

benzeri ölçütlere göre kurumca belirlenen işletmelerin denetimi yalnızca denetim kuruluşları tarafından, diğerlerinin denetimi ise denetim kuruluşları veya denetçiler tarafından üstlenilir” şeklinde belirtilmiştir.

KGK tarafından yayınlanmış olan düzenlemelerde Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluş (KAYİK)’ler şu şekilde sıralanmıştır;

- Halka açık şirketler,
- Bankalar,
- Sigorta şirketleri,
- Reasürans şirketleri,
- Emeklilik şirketleri,
- Faktöring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Varlık yönetimi şirketleri,
- Emeklilik fonları,
- İhraççılar,
- Sermaye Piyasası Kurumları.

Bağımsız denetime tabi olan şirketler için de önemli bazı ölçütler belirlenmiştir;

Aktif toplamı 35 Milyon TL ve üstü olan şirketler,

Yıllık net satış hasılatı 70 Milyon TL ve üstü olan şirketler,

Çalışan sayısı 175 ve üstü olan şirketler (kgk.gov.tr).

Şirketlerin bağımsız denetime tabi olabilmeleri için yukarıda belirtilen ölçütlerden en az ikisini sağlaması gerekmektedir.

İKİNCİ BÖLÜM

2. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ VE ŞEFFAFLIK RAPORLARI

2.1. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ KAVRAMI

Kalite öznel niteliklere sahip, kişiden kişiye farklılık gösteren bir kavramdır. Kalite için literatürdeki tanımlarda ön plana çıkan terimleri, “beklentilerin karşılanması, ihtiyaçların giderilmesi ve standartların yükseltilmesi” şeklinde dile getirilebilir. Kalite son zamanlarda ihtiyaçların ve beklentilerin artmasıyla aranan en önemli kriter haline gelmiştir. Kalite kavramı bağımsız denetim faaliyeti ile bağdaştırıldığında, bağımsız denetiminde kalite ve güvenilirlik açısından sorgulanması gerekmektedir. Kaliteli bir denetimin amacı riski azaltmak, güvenilirliği arttırmak, hile ve hataları en aza indirmek, doğru bilgi sunmak ve muhasebe sistemindeki uygunsuzlukları tespit ederek raporlayıp, ilgililere sunmaktır.

Bağımsız denetim kalitesi, çıkar grupları ve yasal düzenleyiciler tarafınca fazlasıyla tartışılmaktadır. Kaliteli bir denetim, şirketlerin hazırlamış olduğu mali tabloların gerçekliği ile ilişkilidir (Ada, 2016:30). Bağımsız denetim faaliyetinin kaliteli olması için bağımsız denetimi yapan kişilerin; yapılan denetimle ilişkili olan mali tabloları belirli aşamalardan geçirmek sureti ile sistematik bir süreç kapsamında incelenmesi etkili olacak ve denetim kalitesinin güvence altına alınmasında önemli rol oynayacaktır. Denetim kalitesi bu bağlamda genel olarak bağımsız, güvenilir ve yeterli bilgi ile desteklenmiş denetim bildirelerinin elde edilmesi olarak tanımlanabilir (Karahana, 2018:50).

Bağımsız denetim kalitesi tanımı literatürde farklı şekillerde karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetim kalitesinin literatürdeki en yaygın tanımı şu şekilde yapılmıştır;

“Denetim yetkisi verilen denetçinin, müşterisi olan işletmenin muhasebe sistemindeki hata, hile ve ihmalleri bulup, tespit edip, onları raporlayıp kamuya açıklanması ile ilgili olasılıklar.” (DeAngelo, 1981, akt., Ada, 2016:30).

DeAngelo bu tanımda iki faktörü ön plana çıkarmaktadır. Bunlardan ilki denetimi gerçekleştiren denetçinin müşteri işletmenin muhasebe sistemindeki hata, hile, ihlal ve problemleri bulup raporlaması, ikincisi de onları ifşa edip, sunmasıdır (Esendemirli, 2013:112).

Bağımsız denetim kalitesinin bir başka tanımını Knechel, olması gereken güvence ile sağlanan güvencenin birbirine uygunluk derecesi olarak tanımlamıştır (Knechel, 2007, akt.,Özyurt, 2010:10).

Titman ve Trueman (1986) ise denetim kalitesini denetçinin kalitesine bağlı olduğunu savunarak, “*Denetçi kalitesi, denetçilerin yatırımcılara sağlayıp, aktardıkları bilgilerin doğruluğudur.*” tanımını yapmışlardır (Göğer, 2006:6).

Günümüzde denetim firmaları diğer denetim firmaları ile rekabet içerisinde. Denetim firmalarının ünü, büyüklüğü, endüstriyel uzmanlığı ve denetim ücretleri gibi faktörler bu rekabet açısından ön plana çıkmaktadır. Özellikle denetim firmalarının denetim kalitesi ve denetim faaliyetlerini nasıl yönettikleri ile ilgili şeffaf bir ortam oluşturmamaları hangi firmanın daha kaliteli denetim yapıyor olduğu hakkında belirsizlikler oluşturmaktadır. Denetim kalitesi, denetim firmalarının seçiminde dikkate alınacak önemli bir unsur haline gelmiştir.

2.1.1. Bağımsız Denetimde Kalitenin Önemi

Kalite, bağımsız denetim için önemli bir husustur. Yapılan tanımlardan yola çıkarak, işletmeler, yatırımcılar ve işletmeyle ilişkide olan çıkar grupları incelendiğinde denetim kalitesinin önemi daha net anlaşılabilir. İlk olarak işletmeleri ele aldığımızda; işletmeler denetim sürecinde kaliteli bir denetim yapıldıysa finansal tablolarına göre ek yatırımlar yapabilir veya öngöründe bulunup risk anında yatırımdan vazgeçip önlemler alabilir. Kaliteli bir denetim yapılmadığında işletmeler öngöründe bulunamayacak, stratejik bir plan geliştiremeyecek ve ekonomik açıdan zor duruma düşeceklerdir. İşletmeyle ilişkide olan çıkar gruplarına bakıldığında ise; işletmenin finansal tablolarının denetimi kaliteli bir şekilde yapılmazsa, yani denetimin doğruluğunda hatalar olup göz ardı edilmiş, ya da hatalar

yapılmışsa, işletmeyle ilişkide olan çıkar grupları yanlış kararlar verecek ve risk alacaklardır. Yatırımcıların gözünden değerlendirecek olduğunda ise yatırımcılar yatırım kararlarını denetçinin denetlediği finansal tabloları inceleyerek vermektedirler. Kaliteli bir denetim söz konusu değilse yatırımcılar zarar edeceklerdir. Yatırımcılar denetçilerin kaliteli bir denetim yapıp yapmadığı hakkında yeterli bir bilgiye sahibi olmadığı için üretilen bu risklerle karşı karşıya kalıp zarar edebilirler (Özyurt, 2010:11).

2.1.2. Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Muhasebe mesleği, denetim faaliyetlerinin kalitesinin iyileştirilmesi konusunda giderek artan bir baskı altında kalmaktadır (Gör, 2016:35). Denetim faaliyetlerinin soyut bir süreç olması da denetim kalitesinin tespiti yönünden zorluk yaratmaktadır. Bağımsız denetim kalitesinin ölçülebilirliğinin zorluğundan ve karmaşık bir kavram olmasından dolayı bağımsız denetim kalitesini etkileyen birçok faktör bulunmaktadır. Bu bölümde bağımsız denetimin kalitesini etkileyen bu faktörler detaylı bir şekilde incelenecektir.

2.1.2.1. Denetim Firmasının Büyüklüğü

Denetim firmasının büyüklüğü literatürde önemli bir yere sahiptir. Literatürdeki çalışmalar incelendiğinde çalışmaların bir bölümünün büyük şirketlerin daha kaliteli raporlar hazırladığı öne sürülürken, diğer bir bölümünde de denetim firmalarının büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında bir ilişki bulunmadığı belirtilmektedir. (Senal,2011:24). Denetim firmalarının büyüklüğünün denetim kalitesini etkileyen faktörlerden biri olduğunun göstergeleri maddeler ile açıklanmıştır. Bunlar;

- Etkin bir iç kontrol sistemine sahip olmaları,
- Yeterli teknoloji ve insan kaynağına sahip olabilmeleri,
- Daha iyi bir denetim faaliyeti gösterildiğine ilişkin bir izlenim oluşturabilmeleri,
- Büyük şirketlerin kazanmış oldukları ünü yitirmemek için riske girmek istememeleri gibi sebeplerle denetim kalitesi üzerinde belirleyici rol almaktadırlar.

İç kontrol, hedeflere ulaşma yönünde yönetimin ve personelin faaliyetlerinin belirlenmesi ve yönetilmesi sürecidir. Büyük denetim şirketlerinde bu süreç programlı bir şekilde yönetilir. İç kontrol faaliyetlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmek için teknoloji ve insan kaynağına ihtiyaç vardır. Büyük denetim şirketlerinin bu yönden sıkıntıları genel anlamda yoktur. Her türlü kaynağa kolayca ulaşabilmektedirler.

Daha fazla müşteriye sahip olan büyük denetim şirketleri finansal tabloların denetiminde göreceli olarak daha fazla kaynağa sahip oldukları için itibarlarını ve şöhretlerini korumak adına daha temkinli davranırlar. Çünkü daha fazla müşteriye sahip denetim şirketlerinin, müşterilerinin hata ve/veya hilelerini ortaya çıkarmadıklarında ve bunu kamuyla paylaşmadıklarında itibarlarını ve müşterilerini kaybedeceklerini bilirler. Bu yüzden bu konuda daha temkinlidirler, riske girmek istemezler. Güvenilirliklerini yitirmemek adına denetim faaliyetlerini şeffaf ve doğru yapmaya çalışırlar.

İlgili konu başka bir perspektiften değerlendirildiğinde, denetçinin yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması da bağımsız denetim kalitesini etkilemektedir. Yeterli bilgi ve tecrübe de eğitimle desteklendiğinde yararlı olmaktadır. Yine ilişkili olarak büyük denetim şirketlerinin eğitim yönünde daha iyi kaynak ve imkanlara sahip olmaları denetim kalitesine olumlu yönde etki etmektedir.

Uluslararası denetim piyasalarında dört büyük denetim şirketinin (PWC, Deloitte, KPMG ve Ernst&Young) hakimiyetinin bulunduğu ve Türkiye’de de bu dört büyük denetim şirketinin sektörde etkilerinin olduğu dikkat çekmektedir (Senal, 2011:26). Bu şirketler tecrübeleriyle piyasa hakimiyeti elde etmişlerdir. Uluslararası alanda yaygın bir yer edinmiş olan bu dört büyük denetim şirketinin denetim kalitesinin ölçülmesinde etkili bir rol oynadığı da söylenebilir. Literatürdeki birçok çalışmanın bu dört büyük denetim şirketi baz alınarak yapıldığı görülmektedir.

De Angelo (1981) yapmış olduğu çalışmada, büyük denetim şirketlerini daha büyük bir itibara sahip olduklarını ve yüksek kalitede denetim faaliyeti sunduklarını teorileştirmiştir. Deis ve Giroux (1992) tarafından yapılan bir

diğer çalışmada büyük denetim şirketlerinin, küçük denetim şirketlerine oranla daha verimli faaliyet gösterdiği sonucuna varılmıştır. Dopuch ve Simunic (1982)'de çalışmalarında bağımsız denetim kalitesinin daha fazla kaynağa sahip denetim şirketleri ve denetçiler tarafından gerçekleştirilen prosedürlerin sayısına ve kapsamına bağlı olduğunu ileri sürmektedir.

Literatürde ilgili görüşün aksini belirten çalışmalar da yer almaktadır. Örneğin, Carlin vd. (2009) ve Boon vd. (2008)'e göre firma büyüklüğünün denetim kalitesi üzerinde belirleyici bir faktör olmadığı yönünde bir sonuca varılmıştır. Bir başka çalışmada Cheng vd. (2009)'de büyük şirketlerin ün kazanma yolunda ilerlemesi, aldığı riskler sonucu müşteri kaybına sebebiyet vermiş ve olumsuz yönde bir geri dönüş sağladıklarına yönelik bir sonuca varmışlardır.

2.1.2.2. Denetim Ücreti

Yürütülen denetim faaliyetleri karşılığında bağımsız denetim hizmeti verilen firmanın denetim şirketine ödediği ücrete denetim ücreti adı verilmektedir (Özgül, 2019:33). Denetim ücreti denetim hizmeti verilen firma için gerekli olan sürenin saat başına belirlenen ücret ile çarpılması ile hesaplanmaktadır (Gör, 2016:39). Denetim şirketleri birbirleri arasında en uygun ücret bakımından rekabet içerisindedir. Ücretin düşürülmesi için de verilen hizmetin birim zamanından kısmaktadırlar. Bu durum da denetim kalitesini etkilemektedir. Ücretler ile ilgili bir diğer konu da denetim hizmeti verilen şirketlerin algılarıdır. Amerika'da yapılmış olan çalışmalar incelendiğinde, denetim hizmeti alan şirketlerin yüksek ücret talep eden denetim şirketlerinin, düşük ücret talep eden denetim şirketlerine göre daha kaliteli denetim faaliyeti gösterdiklerini düşündükleri yönünde bir sonuca varılmıştır. Bunun nedeni de Amerika'daki yüksek ücret talep eden denetim şirketlerinin "Peer Review" denetiminden geçen şirketler olmalarıdır (Senal, 2011:30-31).

26/12/2012, 28509 sayılı resmi gazetede yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 32. maddesinde denetim ücretinde alt üst sınırlaması ile ilgili şunlar yer almaktadır;

1. *Denetim ücreti, denetimin bağımsızlığını, tarafsızlığını ve kalitesini sağlayacak şekilde belirlenir. Denetlenen işletmeye ilgili mevzuat uyarınca izin verilen hizmetlerin sağlanması durumunda denetim ücreti bundan etkilenmez.*
2. *Denetim hizmetleri için kurum tarafından ilgili yıl için ücret tarifeleri belirlenebilir.*
3. *Ücret tarifesinin belirlenmemiş olduğu yıllarda, yılbaşından itibaren geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan ücret tutarlarının Maliye Bakanlığı'nca o yıl için tespit ve ilan olunan yeniden değerlendirme oranında artırılması suretiyle bulunacak tutarlar uygulanır.*

2.1.2.3. Denetimde Rotasyon

Denetimde rotasyon, denetim hizmeti verilen firmayla uzun süre çalışılması durumunda arada oluşan samimiyet sonucu oluşabilecek tehditlere karşı, denetçinin bağımsızlığını korumak amacıyla denetim hizmeti alan firma ile belli bir süre zarfında çalışılmama durumunu içeren önlem niteliğinde bir uygulamadır. Bu uygulamayla amaç, denetçi ve müşteri işletme arasındaki ilişkinin çıkar ilişkisine dönüşmesini engellemektir (Gör,2016:40).

Denetim rotasyonu, denetim yapan şirketin faaliyetlerinde bağımsızlık ve tarafsızlığı sağlamaya ve denetim kalitesini iyileştirmek için uygulanmaktadır (Tünaydın, 2016:119). Bazı ülkelerde bu uygulama zorunludur. Örneğin, ABD'de yaşanan muhasebe skandalları ve Arthur Andersen şirketi olayı ile 2002 yılında Sarbanes Oxley kanununda denetim faaliyetlerinde bağımsızlık ve denetim kalitesinin sağlanması amacı ile düzenlenen rotasyon uygulamasında azami süre 5 yıl olarak kararlaştırılmıştır.

Türkiye'de denetim rotasyonu ile ilgili düzenleme yetkisi TTK'ya verilmiştir. İlgili süreleri kısaltabilme yetkisi ise KGK'dadır. Rotasyon süreleri ile ilgili bilgiler 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu 400. madde ikinci fıkrasına göre şu şekilde sunulmuştur; *“On yıl içinde aynı şirket için toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi üç yıl geçmedikçe denetçi olarak*

yeniden seçilemez”. Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 26. maddesinin birinci fıkrasının (ç) bendinde ise, “Üç yıl geçmedikçe; denetim kuruluşları son on yılda yedi yıl, denetim üstlenen bağımsız denetçiler ile bunların yanında ve denetim kuruluşlarında çalışan denetçiler ise son yedi yılda beş yıl denetim çalışması yürüttükleri işletmelere ilişkin denetimleri üstlenemeyecekleri hüküm altına alınmış olup, anılan maddenin ikinci fıkrasında, bu sürelerin hesabında aynı denetim ağı içinde bulunan kuruluşlar ile ilişkili denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerde geçen sürelerin topluca dikkate alınacağı” belirtilmiştir.

2.1.2.4. Örgüt Kültürü (İşletme Kültürü)

İşletmeler, toplumun bir parçasıdır ve kendi içinde temsil ettiği küçük bir toplum olarak paylaşılan değerler seti yani kültüre sahiptir. Her işletme kendi kültürünü kullandığı yönetim teknikleriyle yansıtmaktadır (Gör, 2016:35). Bu yönetim teknikleri örgüt kültüründen etkilenmektedir ve dolayısıyla denetim kalitesini de etkilemektedir.

İşletme kültürünün yönlendirici ve ödüllendirici yapıya sahip olması denetim kalitesini artırmaktadır. Yönlendirici yapı, çalışanlara kültürel değerleri aktarma şeklinde gerçekleşir. Bu şekilde çalışanlara işletme kültürüne uygun şekilde davranışlar sergilemeleri konusunda yol gösterilir. Bu davranışlarda bulunan çalışanlara da ödüllendirme sistemi ile teşvik edici stratejiler uygulanır. Burada amaç, denetim kalitesinin artırılmasına katkıda bulunmaktır.

2.1.2.5. Denetim Komitesi

Denetim komitesi, halka açık işletmelerce bağımsız denetim standartları kapsamında kurulması zorunlu olup, en az iki kişiden oluşmaktadır. Diğer hisse senetleri borsada işlem gören işletmelerde isteğe bağlı olarak uygun görülürse denetim komitesi oluşturabilirler (Gör, 2016: 46-47).

Denetim komitesi ortaklar, yönetim kurulu üyeleri ve düzenleyicilerin isteklerine yanıt verecek bir rehber görevi üstlenmektedir. Denetim komitesinin kurulması, denetim faaliyetlerinin sürecinin katma değerini,

etkinliğini, finansal raporların ve iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve en önemlisi kalitesini artırmaktadır (Özgül, 2019:84).

2.1.2.6. Denetim Dışı Hizmetler

Denetim dışı hizmetler, denetim faaliyetini gerçekleştiren kişi veya kuruluşlar tarafından denetim faaliyetini alan müşteri işletmeye sağlanmış olan denetim dışındaki tüm hizmetler olarak tanımlanabilir (Senal, 2011:36). Bu denetim dışı hizmetler denetim firmasının bağımsızlığına ilişkin şahsi menfaat, kendi kendini denetleme ve taraflı olma şeklinde bir takım tehditler oluşturabilir (Özgül, 2019:35).

Literatür incelendiğinde, Frankel vd. (2002), Francis ve Ke (2006), Lim ve Tan (2008) ve Ferguson vd. (2004) çalışmalarında yaptıkları araştırma sonucu denetim dışı hizmetlerin denetim kalitesini olumsuz yönde etkilediklerine dair bir sonuca vardıklarını belirtmişlerdir. Bu sebeple denetim faaliyeti verilen müşteri işletmelere denetim dışı hizmet verilmemesi denetim kalitesi açısından önem teşkil etmektedir.

2.1.2.7 Kurumsal Yönetim

Denetimde yaşanan skandallar, firmaların yönetim anlayışının değişmesi ve denetim kalitesinin gerekliliğini ön plana çıkartmaktadır (Bekçi ve Gör, 2015:169). Bu tür olayların gerçekleşmemesi ve denetim kalitesinin iyileşmesi için işletmelerin kurumsal bir yönetime sahip olması gerekmektedir. Denetim kalitesinin temel amacı finansal tablolara duyulan güveni arttırmaktır. Finansal tabloların düzenlenmesinde planlanan süreç firma yönetimini ilgilendirmektedir. Bu sürecin planlanmasındaki en etkili faktör de kurumsal yönetimdir. Sürecin iyi bir şekilde işlemesi kurumsal yönetimle mümkün olacaktır.

Kurumsal yönetim anlayışında uluslararası alanda gerekli olan dört temel unsur belirlenmiştir. Bunlar;

- Firma yönetiminde bütün ortaklara eşit bir şekilde davranılması *adillik*,
- Firma yönetim faaliyetlerinin mevzuata, esas sözleşmeye, toplumsal ve etik değerlere uygunluğu *sorumluluk*,

- Firma bilgilerinin, ticari sır niteliği taşımayan bilgiler dışındaki kısmının zamanında, doğru ve anlaşılabilir şekilde kamuya sunulması *şeffaflık*,
- Firma yönetim kurulu üyelerinin ortaklara karşı hesap verme zorunluluğu *hesap verilebilirlik* olarak tanımlanmıştır(Aygün ve Sayın, 2016:52).

2.1.2.8 Mesleki Aidiyet

Mesleki aidiyet, çalışanların yaptıkları işe karşı gösterdikleri tutum ve davranışlarıyla ilişkili olmakla birlikte, yaptığı mesleğe karşı hedeflerini de içerir. Bu yönüyle bakıldığında mesleki aidiyet, kişinin davranışını etkileyen önemli bir unsurdur denilebilir (Kardeş, Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014:29). Literatürde mesleki aidiyet genel olarak üç alt boyutta incelenmiştir. Bunlar,

- Duygusal Bağlılık: Çalışanların mesleklerine olan duygusal bağlılığını,
- Normatif Bağlılık: Çalışanların mesleklerinde kalma zorunluluğu hissetmesi,
- Devam Bağlılığı: Çalışanların mesleği sürdürme ve meslekten ayrılma üzerine analiz gerçekleştirerek bağlılık geliştirme şeklinde açıklanmıştır.

2.2. BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE STANDARTLARI VE ETİK İLKELER

Bağımsız denetim kalitesinin amacı kullanıcıların ihtiyaç duyduğu finansal tablolara ilişkin güvenilirliği arttırmaktır. Güvenilir yargıya ulaşılabilmesi içinde, denetim faaliyetlerinin belirli standartlara uygun olarak yapılması gerekmektedir. Bu standartlardan biri bağımsız denetçinin uyması gereken kalite standartlarıdır. Bağımsız denetçinin uyması gereken kalite standartları dediğimizde daha öncesinde anlatmış olduğumuz Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS) ve şimdi değineceğimiz Bağımsız Denetim Standardı 220(BDS 220) ve Etik İlkelerden bahsedilmektedir. Bu standartların yanı sıra Kalite Kontrol Standartları 1 (KKS 1) ile kendi içlerinde oluşturmaları gereken bir standarttan

bahsedilmektedir. Sonuç olarak tüm bu ilgili standartlar kalite kontrol standartları içinde bütünleşik bir şekilde birbirleriyle ele alınmaktadır (Kardeş, Selimoğlu ve Yeşilçelebi, 2014:30).

2.2.1. Kalite Kontrol Standartları 1 (KKS 1)

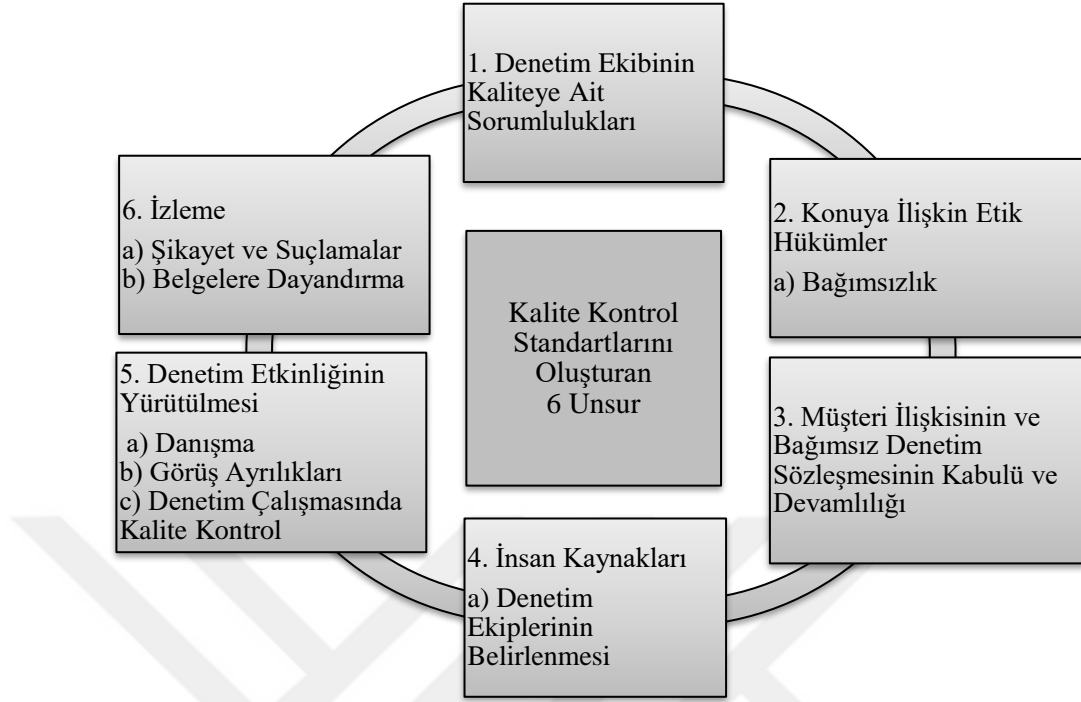
Finansal tabloların denetimi ve diğer denetim faaliyetleri ile ilgili hizmet veren firmaların uymaları zorunlu olan kalite kontrol standartları IAASB tarafından yayınlanmıştır. Ülkemizde ise Kamu Gözetimi Kurumu tarafından çevirisi yapılmış olup 01.01.2013 tarihinde ve sonraki dönemlerde uygulanması için 02.10.2013 tarihli 28783 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır. KKS-1 1978 yılında ilk olarak AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü) aracılığı ile yayınlanmış olup 2003 yılında da geliştirilmiştir (Metin, 2019:19).

Kalite kontrol standartları, *“denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenlemektedir”* (KKS 1, 2013: md.1).

KKS-1’in amacı; denetçi firmanın, yapılmış olan denetimler ve önceden sunulan finansal bilgilerin kontrol edilmesi ve diğer güvence hizmetleri için kalite kontrol sistemine ilişkin yükümlülükleriyle alakalı belli standartlar oluşturmak ve bu standartlara dair kılavuzluk etmektir (İven, 2019:75).

Kalite Kontrol Standartlarının bünyesinde bulundurması zorunlu olan altı unsur bulunmaktadır. Denetim şirketi bu altı unsurun hepsine yanıt veren bir politika ve prosedür içeren bir kalite kontrol sistemi kurmalı ve uymalıdır. Bu unsurlar Şekil 6’da gösterilmiştir.

Şekil 6. Kalite Kontrol Standartlarını Oluşturan Altı Unsur



Kaynak: (Selimoğlu vd., 2017:88).

Kalite kontrol standartlarını oluşturan bu unsurlar birbiri ile bir arada ilişkilendirilerek ele alınmalıdır. Birbirlerinden ayrı şekilde ele alındığında bir şey ifade etmemektedirler (Selimoğlu vd., 2017:89). Bu unsurlar;

2.2.1.1. Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Küreselleşen ekonomi sebebiyle işletmeler veya kurum ve kuruluşlar arasında rekabeti de arttırmıştır. İnsan faktörü de rekabeti etkileyen en önemli unsurlardan biridir. İşletmeler veya kurumlar arasında insan faktörünü en iyi şekilde kullananlar rakiplerinden bir adım öndedirler. Rakiplerinin önüne geçmek isteyen işletmeler için nitelikli insan gücü önemli bir detaydır (Oğuz, 2015:26). Hedefe ulaşabilmek için sadece insan gücü yeterli olmayıp, vasıflı liderlere de ihtiyaç duyulmaktadır. Bu konuda, lider ve yöneticilik kavramları birbiri ile karıştırılmaktadır. Bu karışıklık, “her lider bir yönetici olabilir ama her yönetici bir lider olamaz” sözü ile açıklanabilir. Yöneticilik, amaca ulaşma yolunda bir başkası aracılığı ile iş yapan kimselere, lider ise, ortak bir amacı gerçekleştirirken bir araya gelmiş

olan kişilere yön gösteren kimselere denilmektedir (Metin, 2019:21).Söz konusu liderler, kurum içinde sergiledikleri örnek tutum ve davranışlarla kalite kültürünü önemli düzeyde etkilemektedirler. Denetim şirketlerinin, şirket yönetimindeki tüm kademelerinin kalite kontrol politika ve prosedürlerine uymaları, kaliteye dayalı bir kurum içi kültür geliştirmeleri oldukça önemlidir. KKS-1’de bu konuya ait şu hususlar yer almaktadır;

- a) Çalışanların performansını gözlemlene, ücret ve seyreden haklar ile alanında yükselme gibi konuları ele alan politika ve prosedürlerin denetim şirketinin kalitesini her şeyden üstün tuttuğunu gösterecek şekilde belirlenmesi,
- b) Ticari endişelerin, yapılan çalışmaların kalitesinin önüne geçmesini engelleyecek şekilde yönetim sorumluluklarının belirlenmesi,
- c) Kalite kontrol politika ve prosedürlerinin geliştirilerek, dökümantasyon işlemlerinin gerçekleştirilmesi ve yeterli kaynağın sağlanması.

2.2.1.2. Konuya İlişkin Etik Hükümler

Denetim şirketleri, kendilerinin ve personellerinin etik ilkelere uyum çerçevesinde makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturmalıdırlar (KKS-1, 2018:md.20). Bu politika ve prosedürler denetim şirketine beraberinde bağımsız denetim konusunda bazı durumları da mümkün kılmaktadır. Bu durumlar;

- a) Bağımsızlık hususundaki tüm ilkeler çalışanlara ve ilgili kişilere bildirilmelidir.
- b) Bağımsızlık konusunda tehdit oluşturacak durumlar tespit edilerek, değerlendirilmelidir. Tehdit unsuru olan durumlar ortadan kaldırılmalı ya da belirli düzeye indirmek için önlemler alınmalıdır. Mevzuat uygun görürse denetimden çekilme hakkı da saklıdır.

3568 sayılı kanun kapsamında belirtilmiş olan tehdit unsurları şu şekilde sıralanmıştır:

1. Kişisel çıkar tehdidi
2. Yeniden değerlendirme tehdidi
3. Taraf tutma tehdidi
4. Yakınlık tehdidi
5. Yıldırma amaçlı tehditler

Bu tehditler karşısında liderlerin ve personelin sağlam bir ekip oluşturarak devamında birlikte belli stratejiler oluşturmaları büyük önem taşımaktadır.

2.2.1.3. Müşteri İlişkisinin ve Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devamlılığı

Bağımsız denetim şirketleri, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devamlılığı için ancak aşağıdaki hususları yerine getirdikleri sürece denetimleri üstleneceğine dair gerekli politika ve prosedürler oluşturmaktadırlar;

- a) Bağımsız denetimi yürütecek bilgi ve tecrübeye ve bu konuda devamlılık sağlayacak şekilde yetkinliğe sahip olmak,
- b) Etik ilkelere uyum sağlamak,
- c) Müşterinin dürüst olduğundan emin olmak ve dürüst olmadığına dair emin olunamayan herhangi bir durumun söz konusu olmaması.

Bu tür politika ve prosedürler bağımsız denetim şirketlerinin, yeni müşteriler ile oluşacak denetim ilişkilerinden önce, halihazırdaki müşterilerine hizmet verip vermemeye karar verme aşamasındayken bu mevcut müşterilerinden yeni alacakları denetim işini kabul edip etmeme konusunda değerlendirme yaparken, şartlara göre gerekli görülen tüm bilgilerin elde edilmesini zorunlu kılar. Bu konuda zorunlu kılınan bir diğer husus da müşteriye verilecek denetim hizmetinin kabul sürecinde olası bir çıkar çatışmasının tespit edilmesi halinde, söz konusu denetim hizmetinin kabul edilip edilmeyeceğinin kararının verilmesidir. Ve devamında tespit edilen soruna rağmen müşteri ilişkisi ve denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesi halinde sorunların nasıl ve ne şekilde çözüldüğüne dair

belgeler ile bilgilendirme yapılması da zorunlu kılınmıştır (KKS-1,2018:11-12).

2.2.1.4. İnsan Kaynakları

Bağımsız denetim şirketleri, verdikleri denetim hizmetlerini mesleki standartlara ve yürürlükte olan mevzuat hükümlerine uygun şekilde yürütmek ve denetim şirketlerinin veya sorumlu denetçilerin içinde buldukları şartlara uygun rapor düzenlemesini sağlamak için gereken bilgi ve beceriye sahip, etik hükümlere bağlı olan çalışanlara sahip olduğuna dair kendisini güvence altına alacak politika ve prosedürler oluştururlar.

Kaliteli denetim, kaliteli personelle yapılır. Elde edilecek bu kaliteli personeller de belirlenen kriterlere uyum düzeyine göre seçilmelidir. Dikkat edilmesi gerekli kriterler şu şekilde sıralanabilir:

- İşe alım
- Performans süreci
- Tecrübe, bilgi ve becerileri ile sorumlu oldukları işleri yerine getirme süreleri
- Uygunluk
- Kariyer planlaması (Oğuz, 2015:36).

2.2.1.5. Denetim Etkinliğinin Yürütülmesi

Denetim firmaları, verdikleri denetim hizmetlerinin mesleki standartlara ve mevzuata uygun bir şekilde yürütülmesi için, devamında da içinde bulunulan şartlara uygun raporlama yapılması için kendilerine güvence sağlamak amacıyla politika ve prosedürler oluştururlar. Bu politika ve prosedürler şunları içermektedir:

- a) Denetim faaliyetinin kalitesini arttırmaya yönelik hususlar
- b) Manipülasyon ve yönetim sorumlulukları
- c) Kontrol etme sorumlulukları (KKS-1, 2018:md.32).

Denetim şirketinin hazırlamış olduğu politika ve prosedürler denetim etkinliğinin yürütülme kalitesinin tutarlılığını artırır. Buradaki tutarlılık, yazılı veya elektronik rehberler, standart belgelendirme şekilleri ile

sağlanmaktadır. Bağımsız denetimle alakalı öncelikli olarak rehberler oluşturulmalıdır. Bu dökümanlarda yer alacak olan kriterler şunlardır:

- Rehberlik edecek hedeflerin tespit edilmesi amacıyla denetim ekiplerinin, bağımsız denetimle alakalı nasıl bilgilendirildikleri,
- Denetim standartlarına uygunluk süreci,
- Çalışanların eğitimleri ve yetiştirilme süreleri,
- Saptanan önemli hükümlerin ve düzenlenmiş olan raporun kontrolü,
- Çalışmalar için harcanmış olan zaman.

2.2.1.6. İzleme

Denetim firmaları, kalite kontrol sistemi ile ilgili politika ve prosedürlerin uygun, etkin şekilde ve yeterli olduğuna dair güvence sağlayacak olan bir izleme süreci oluştururlar. Bu süreç:

- a) Her denetçinin tamamlanmış olan en az bir denetiminin teftişi dahil, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ve değerlendirilmelerine yönelik bilgileri içerir.
- b) İzleme sürecinde alınan sorumluluğun, firmada bulunan kişilerden, tecrübeli ve daha uygun deneyime sahip olan yönetici veya yöneticilere ya da sorumluluğu alabilecek diğer kişilere verilmesini gerektirir.
- c) Denetimi yürüten veya denetim ile ilgili kalite kontrol sistemini gözden geçirme faaliyetini yapan kişilerin denetim teftişinde yer almamasını gerektirir.

Kalite kontrolü ile ilgili olan bir diğer standart 2013 yılından itibaren KGK tarafından IFAC'ın yayınlamış olduğu ISA 220'den uyarlanarak BDS 220 olarak yürürlüğe girmiştir. Bağımsız Denetim Standardı 220'nin içeriğinde hem denetimden sorumlu ortak baş denetçinin bağımsız denetimin genel kalitesinin sağlanması konusundaki sorumluluklarına, hem de gerekli kalitede bir denetimin yapılıp yapılmadığına ilişkin gözetimi yapacak olan denetçinin sorumluluklarına açıklık getirilmiştir (Toroslu, 2012:106). BDS 220 ilk defa IAASB tarafından 1994 yılında çıkarılmış

olup, 2009 yılında “Açıklık Projesi” kapsamında güncellenmiştir (Metin, 2019:33).

BDS 220, yapılan bir bağımsız denetim faaliyetinin başından sonuna dek uyulması zorunlu olan kalite unsurlarını tanımlamaktadır. Bu unsurlar; denetim ekibinin sorumlulukları, etik hükümler, müşteri ilişkisinin kabulü ve devamlılığı, denetim ekiplerinin belirlenmesi, denetim etkinliğinin yürütülmesi ve izleme olmak üzere altı kalemde ele alınmıştır. Aynı unsurlar KKS 1’de de ele alınmış olup, birbirinden farklı olarak KKS 1 kapsam olarak denetim firmasını, BDS 220 ise denetçiyi ele almaktadır (İven, 2019:77).

2.2.2. Etik İlkeler

Yaşanan muhasebe skandallarından sonra birçok yönetim faaliyetinin önemi artmış olup, bu faaliyetler gözden geçirilmiş ve iyileştirmeye yönelik kurallar düzenlenmiştir. Etik kurallar da buna dahildir. Mesleki etik ve kurallar, muhasebecilerden beklenen davranış özelliklerini yansıtmaktadır (Güredin, 2010:115). Bu mesleki etik ve kurallar meslek örgütlerince düzenlenmektedir. Denetim firması, denetçilerin ve çalışanlarının uyması gereken etik ilkeleri kapsamında güvence sağlayan prosedür ve politikalar uygulamalıdır. Uygulanması gereken temel ilkeler; dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleğe uygun davranış olarak 5 unsur olarak ele alınmıştır(Gültekin, 2017:38). Bu temel ilkelerin denetim firmasında gereken denetimin uygulanması amacıyla güçlendirilmesi gerekmektedir. Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanmış olan “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar” standardı kapsamında uygulanan etik ilkeler aşağıda başlıklar halinde açıklanmıştır.

Dürüstlük: Dürüstlük ilkesi denetçilerin tümü için, mesleki alanda ve mesleğin gerektirdiği iş ilişkilerinde dürüst, açık, doğru ve güvenilir olma durumunu ifade etmektedir (Demir ve Çiftçi, 2016:91). Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar standardının 111’inci bölüm 2. Paragrafına göre denetçinin, bilgilerin;

- a) *Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini,*

- b) *Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini,*
c) *İçermesi gereken bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini,*
dolayısıyla yanaltıcı mahiyette olduğunu,

düşündüğü durumlarda, bu bilgiler dahilindeki raporlar, beyannameler, yazışmalar veya diğer bilgiler ile bilerek ilişkilendirilmemesi gerekir. Denetçinin, bu bilgiler ile ilişkilendirildiğini anladığı zaman, bu bilgiler ile ilişkilendirilmesini sonlandırması için gerekeni yapması zorunludur (TDS, 2019: md. 111/2).

Tarafsızlık: Denetim mesleğini icra eden kişilerce davranışlarındaki önyargılarının, teyamüllerinin, çıkar çatışmalarının veya başkalarının üzerindeki güçleri kötüye kullanıp mesleki veya işle ilgili kararlarının etkilenmesinin önüne geçme durumudur. Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar standardının 112. Bölüm 1 ve 2. Paragrafına göre; *“Denetçi, tarafsızlık kuralını zedeleyebilecek durumlara karşı karşıya kalabilir. Bu tür durumlar her zaman öngörülemez ve tanımlanamaz. Denetçi bu tür durumlarda söz konusu mesleki hizmet ve faaliyeti yürütmez.”*(TDS, 2019: md.112/1-2).

Mesleki Yeterlilik ve Özen: Müşteri işletmenin yeterli hizmeti alabilmesi için, mesleki bilgi ve beceriyi yeterli seviyede tutma ve verilen hizmetlerin faaliyetini icra ederken aynı zamanda teknik ve mesleki standartlara da özen göstererek hareket etme durumudur. Bağımsız denetçiler için Etik Kurallar standardının 113. Bölüm 1. Paragrafına göre;

“Denetçi; aşağıdakilerin yerine getirilmesini zorunlu kılan mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyar:

(a) Güncel teknik ve mesleki standartlar ile mevzuata uygun olarak, müşterilerin yeterli mesleki hizmetleri almalarını temin edecek mesleki bilgi ve beceriyi elde etmek ve korumak ve

(b) Uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde ve özen içinde hareket etmek.”(TDS, 2019: md. 113/1).

Gizlilik (Sır Saklama): Mesleğin faaliyeti sırasında öğrenilen bilgilerin gizliliğini korumak, bu bilgileri yasal haklar dışında üçüncü kişilerle

paylaşmamak veya üçüncü kişilerin çıkarları doğrultusunda kullanmama, saklı tutma durumudur. Bağımsız denetçiler için Etik Kurallar standardının

114. Bölüm 1. Paragrafına göre;

“Denetçi; mesleğin icrası sırasında edindiği bilgilerin gizliliğine saygı duymasını gerektiren sır saklama ilkesine uyar. Denetçi;

- (a) Bulunulan sosyal ortamlar dâhil olmak üzere, özellikle yakın bir iş arkadaşına veya çekirdek ailesinin bir üyesine ya da aile yakınlarından birine, kasıtsız bir şekilde bilgi verme -açıklama- ihtimaline karşı dikkatli olur.*
- (b) Bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü denetim şirketi bünyesinde de sürdürür.*
- (c) Potansiyel bir müşteri tarafından açıklanan bilgilere ilişkin sır saklama yükümlülüğünü sürdürür.*
- (d) Mesleğin icrası sırasında edindiği gizli bilgileri, bu bilgilerin açıklanması için yasal veya mesleki bir görev veya hak ya da uygun ve belirli bir yetki olmaksızın denetim şirketi dışında bir tarafa açıklayamaz.*
- (e) Mesleğin icrası sırasında edindiği gizli bilgileri, kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarlarına kullanamaz.*
- (f) Mesleki veya iş ilişkileri sonucunda edindiği veya aldığı herhangi bir gizli bilgiyi söz konusu ilişki sona erdikten sonra kullanamaz veya açıklayamaz.*
- (g) Denetçi, kendi kontrolü altındaki çalışanlar ile danışmanlık ve yardım aldığı kişilerin, denetçinin sır saklama yükümlülüğüne uymalarını sağlamak üzere uygun adımları atar.”*

Bahsedilen standardın devamında 114. Paragrafın alt maddesinde ise Sır saklama ilkesi için;

“Bilginin, müşteriden denetçiye serbestçe aktarılmasına imkân sağladığından kamu yararına hizmet eder. Bununla birlikte, denetçinin gizli bir bilgiyi açıklamasının gerektiği veya gerekebileceği ya da bu tür bir açıklamanın uygun olabileceği durumlar aşağıda yer almaktadır:

- (a) *Mevzuat tarafından açıklamaya izin verilmesi ve müşteri tarafından açıklama yapmak üzere yetkilendirilmesi,*
- (b) *Aşağıdaki örneklerde olduğu gibi mevzuat tarafından açıklama yapmanın zorunlu tutulması:*
 - (i) *Hukuki takip sürecinde belgelerin ve diğer kanıtların toplanması veya*
 - (ii) *Ortaya çıkan mevzuat ihlallerinin ilgili kamu yetkililerine açıklanması,*
- (c) *Mevzuatla yasaklanmadığı sürece, bilgiyi aşağıdaki amaçlarla açıklamanın mesleki bir görev veya hak olması:*
 - (i) *Yetkili mercilerce kalite inceleme sürecine uygunluk sağlama,*
 - (ii) *Yetkili mercilerce yapılan bir sorgulamaya veya araştırmaya/inceleme cevap verme,*
 - (iii) *Hukuki takip sürecindeki bir denetçinin mesleki çıkarlarını koruma veya*
 - (iv) *Etik hükümler dâhil, teknik ve mesleki standartlara uygunluk sağlama.” (TDS, 2019: md. 114/1).*

Mesleğe Uygun Davranış: Denetim mesleğini icra eden tüm denetçilerin mevzuata uygun davranmalarını ve mesleki itibarına zarar verecek her türlü davranıştan kaçınma zorunluluğu içeren durumdur.

KGK tarafından yayınlanmış olan bu etik ilkeler standardına göre şirketlerde dürüstlük ve etik davranış kültürünün benimsenmesi için, bu kuralların ilgili kişilere iletilmesi, uygun kişilerin bu konuyla alakalı istihdam edilmesi, şirket personelinin eğitilmesi ve kurallara uygun davranan kişilerin terfi ettirilmesi, personelin kurallara uyup uymadığının izlenmesi ve aksi şekilde davranış gösterenlerin disipline edilmesi gerekmektedir (Muğal, 2007:81). Bağımsız denetçiler için Etik Kurallar standardınının 115. Bölüm 2. Paragrafına göre;

Denetçiler, pazarlama ve tanıtım çalışmalarında kendilerini tanıtırken mesleğin itibarına gölge düşüremezler. Denetçiler, açık sözlü ve dürüst olurlar ve:

- a) *Sunabilecekleri hizmetler, taşıdıkları nitelikler ve edindikleri tecrübeler konusunda aşırıya kaçan iddialarda bulunamazlar veya*
- b) *Başkalarının işleriyle ilgili kötileyici referanslar veremezler veya mesnetsiz karşılaştırmalar yapamazlar.*

2.3. DENETİMDE BEKLENTİ BOŞLUĞU

Beklenti boşluğu ile ilgili ilk bilimsel çalışma 1974 yılında Liggio tarafından yapılmıştır. Bu çalışma sonrasında denetim alanında literatüre “denetimde beklenti boşluğu” adı altında yeni bir terim eklenmiştir (Erdoğan, 2018:3). İngilizce karşılığı “*Audit Expectation Gap*” olan bu terim Türkçe araştırmalarda “denetimde beklenti aralığı” ve “denetimde beklenti farklılıkları” olarak da ele alınmıştır.

Denetimde beklenti boşluğu muhasebe mesleğinin geçmişten bugüne tartışılmalı ve üstünde oldukça durulmuş, çalışmalar yapılmış önemli bir konu olarak kabul edilmektedir. Denetimde beklenti farklılıkları şeklinde de anılan bu kavram denetçi raporu kullanıcılarının denetimden beklentileri ile denetçilerin yaptıkları iş arasındaki farktır.

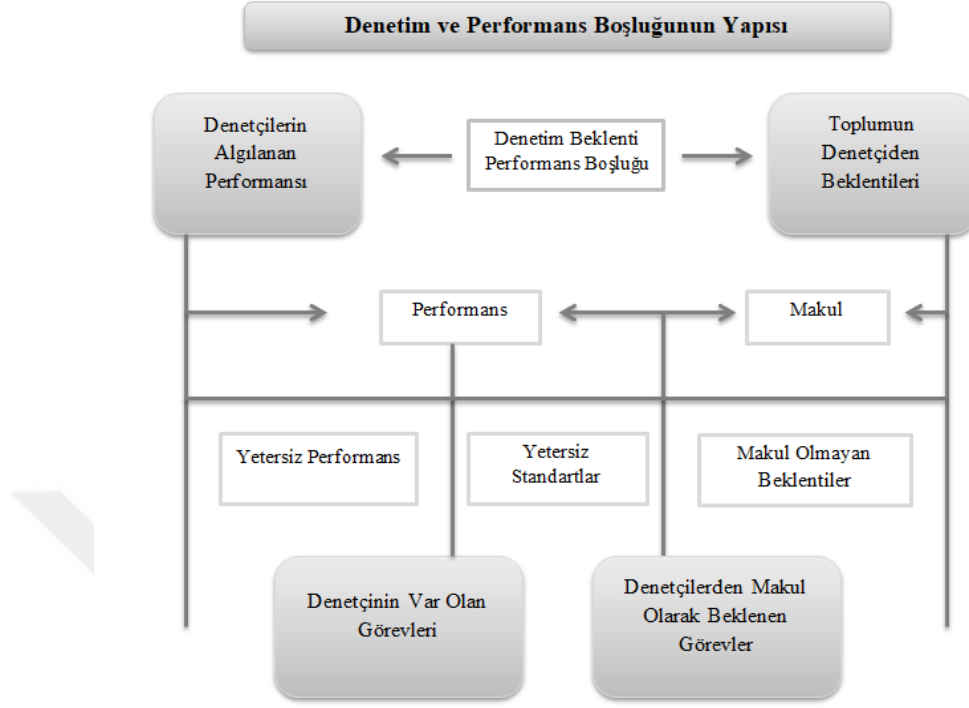
Denetimde beklenti boşluğu ile ilgili literatürde birçok tanımlama yapılmıştır. Bu kavram ilk kez Liggio'nun 1974 yılında yaptığı tanıma göre “*finansal tablo kullanıcıları, hazırlayıcıları ve denetçiler tarafından öngörülen denetim performansı seviyesinde ortaya çıkan farklılık*”, Cohen Commission'ın 1978 yılında yaptığı tanıma göre ise “*kamunun denetimden beklentisi ile denetçilerin ulaşabilecekleri hedef arasındaki farklılık*” olarak ifade edilmiştir (Senal, 2013:142). Monroe ve Woodliff ise 1993 yılında yaptıkları çalışmada “*denetim sorumlulukları, görevleri ve denetim raporunda ifade edilen mesajlarla ilgili olarak denetçiler ve toplum arasındaki inançlardaki farklılıklar*” tanımı ile ifade etmişlerdir. Porter ise bu tanımlardan sonra yine 1993 yılında denetim boşluğu ile ilgili yapmış olduğu çalışmasında “*beklenti boşluğu, toplumun denetçilerden beklentileri ile denetçilerin performansları arasındaki bir boşluk*” olarak tanımlamaktadır (Erdoğan, 2018:119).

Genel olarak denetimde beklenti boşluğu ile ilgili 1974 yılından bu yana yapılmış olan tüm tanımlamalar benzerlik göstermekte olup, beraberinde bu

kavramın kapsamının genişletildiği görülmektedir. Yapılan araştırmalar özellikle 1990'lı yıllardan sonra bazı gelişmiş ülkelerde (ABD, İngiltere, Yeni Zelanda, Almanya ve Singapur gibi) önemli bir faktör olmuştur. Bu durumun sebebi, gelişmiş ülkelerde yaşanan skandalların, olayların ve başarısızlıkların ortaya çıkmış olması ve bu durumun diğer ülkelerdeki denetimi de etkilemiş olmasıdır.

Denetimde beklenti boşluğu denetim mesleğini icra eden kişiler için önemli bir kavram olup, bu kişilere olan güvenilirliğin, itibarlarının ve gelirlerinin azalmasına neden olmaktadır. Bu konu ayrıca yatırımcıları da etkilemektedir. Ücretli emeğe dayalı ekonominin mesuliyet ve güven konusunda hassas olduğu bir dünya içinde bu konunun önemi de daha fazla ortaya çıkmaktadır (Erdoğan, 2018:122).Bu konuyla alakalı Porter'ın 1993 yılında yapmış olduğu çalışmada ele aldığı beklenti boşluğu bileşenleri Şekil 7.'de gösterilmiştir.

Şekil 7. Denetim ve Performans Boşluğunun Yapısı



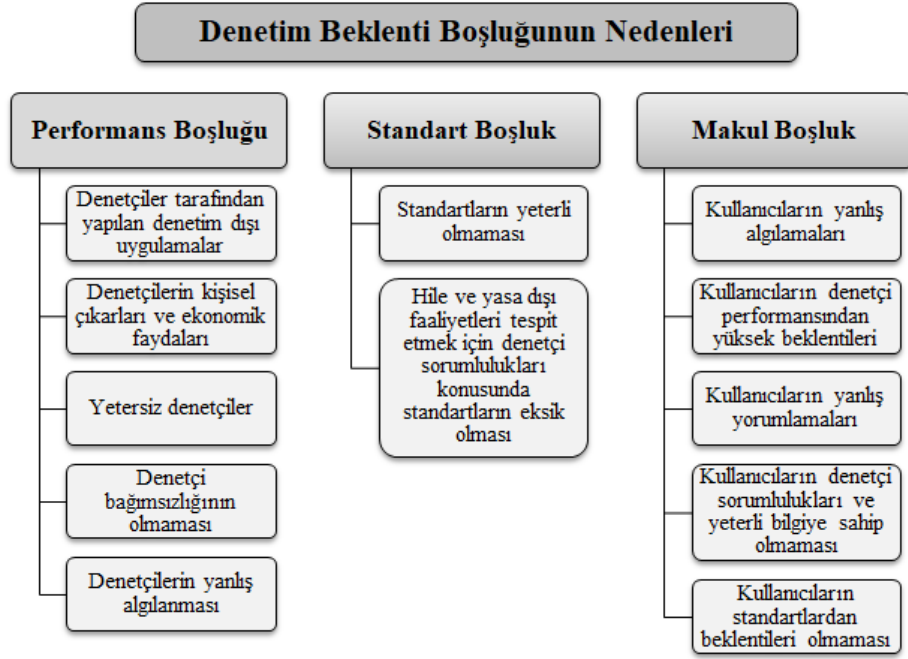
Kaynak: Porter, Brenda (1993). Akt. Erdoğan S. ve Köse Y. 2015: 195).

Denetimde Beklenti Boşluğunun Nedenleri

Denetimde beklenti boşluğunun önemi geçmişte yaşanan skandallar ve finansal krizler ile artmıştır. Ayrıca zamanla değişim gösteren denetim rolü de beklentileri etkilemiş ve yaşanan bu skandallar ve krizler de denetimle alakalı beklentiyi arttırmıştır (Sarısoy, 2019:44). Bağımsız denetçiler, inceledikleri bağımsız denetim çalışmalarında bağımsız denetim standartları kapsamında hazırlanmış olan bir çalışmada bile bulunan önemli yanlışlıkları, hataları veya usulsüzlükleri bazen görmeyebilmektedirler.

Şirketlerin yönetimindeki kişiler, şirket içindeki otoritelerini kullanarak, çalışanlarını bazı işlerini yaptırmak üzere emirler vererek, çalışanlarının bilgileri olarak veya olmayarak bir takım usulsüzlükler yaptırabilirler (Erdoğan, 2018:124). İlgili durum beklenti boşluğuna neden olup, üretilen sebepler haricinde farklı durumlarda Tablo 8.'de özetlenmiştir.

Şekil 8. Denetimde Beklenti Boşluğunun Nedenleri



Kaynak:(Salehi, 2011:8383).

2.4. BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARININ YAYINLADIKLARI ŞEFFAFLIK RAPORLARI

Bu bölümde kurumsal yönetimin önemli ilkelerinden birisi olan şeffaflık kavramı bağımsız denetçilerin yayınlamış olduğu şeffaflık raporları perspektifinden incelenecektir. Bu doğrultuda şeffaflık raporlarının bileşenleri ve şeffaflık raporlarında olması gereken başlıklar ele alınacaktır.

2.4.1. Şeffaflık Kavramı ve Önemi

Şeffaflık kavramı, kamu tarafından bilgilendirilme hakkı ve şirketin bilgilerini gizleme hakkının kesişiminin de yer almaktadır (Sarica, 2016:44). Kamu tarafından bilgilendirme hakkı çıkar gruplarının; işletmenin yönetimi, finansal durumu, faaliyetleri, geleceğe yönelik hedefleri, uygulamış olduğu strateji ve politikaları ile ilgili bilgi edinmesini ifade etmektedir. Şirketlerin bilgilerini saklama hakkı ise; işletme ile ilgili bilgilerin toplanmasının, kullanımının ve açıklanmasının kontrolünü elinde tutma hakkı olarak ifade edilmektedir (Metin, 2019:34).

Şeffaflık kavramı literatürde genel olarak şu şekilde tanımlanmaktadır:

“Ticari sır niteliği taşıyan ve kamuya henüz açıklanmamış bilgiler haricinde, işletme hakkında finansal ve finansal olmayan bilgilerin eksiksiz, anlaşılır, yorumlanabilir ve düşük maliyetle ulaşılabilir nitelikte olan bilgilerin kamuya açıklanması yaklaşımıdır.” (İven, 2019:83).

Bir denetim şirketi ne kadar şeffafsa, o kuruluş için güven o kadar artmaktadır. Şeffaflık raporları da çıkar grupları ve karar vericilerin, şeffaflık raporlarındaki kriterler doğrultusunda raporların güvenilirliği ve doğruluğu açısından fikir edinmelerinde önemli rol oynamaktadır.

2.4.2. Şeffaflık Raporunun Tarihsel Gelişim Süreci

Geçmiş yıllarda yaşanmış olan muhasebe skandalları sonucu şeffaflık kavramı yeniden önem kazanmıştır. Denetim kuruluşları tarafından yapılan denetimlerin kalitelerini arttırmak ve faaliyetlerin daha şeffaf olması amacı ile önlemler alma gereksinimi duyulmuştur.

Avrupa Birliği 2006/43/EC sayılı yönerge ile denetim kuruluşlarının çalışmalarını kamuya bilgilendirerek şeffaf bir şekilde yürütülmesi amacı ile yıllık olarak şeffaflık raporu hazırlanıp, bu hazırlanan şeffaflık raporlarını şirketlerin kendi internet sitelerinde yayınlamalarını zorunlu kılmıştır. Belirlenen şartları karşılayan her denetim kuruluşu ve denetçi kendi internet sitesinde şeffaflık raporu yayınlamak zorundadır (Metin, 2019:41).

AB tarafından hazırlanmış olan, Haziran 2018’den itibaren geçerliliği kabul edilen 8. Yönergeye göre; AB çerçevesinde şeffaflık raporları yıllık olarak beyan edilmektedir. Yönergeye göre, şeffaflık raporlarında belirtilmesi gereken asgari hususlar aşağıda sıralanmıştır:

- Hukuki yapı ve ortaklık yapısı
- Kilit yöneticiler ve sorumlu denetçiler
- İdari yapı
- İç Kontrol Yapısı
- Kalite güvence incelemesinin yapıldığı son tarih
- KAYİK Listesi

- Bağımsızlığa uyum ilkesi
- Denetçi eğitimlerinin sürekliliği hakkında bilgi sunulması
- Finansal Bilgilerin sunulması(Sarica, 2016:52).

Bir şeffaflık raporunda belirtilmesi gereken kriterler ilgili ülke mevzuatına göre değişiklik gösterebilir. Ancak, genel olarak birçok ülke arasında benzerlik göstermektedir. Şeffaflık raporları içerik olarak benzerlik göstermelerinin yanı sıra yayınlanmış oldukları yetki bölgelerine göre farklılık gösterebilmektedir. Türkiye’de yayınlanan şeffaflık raporlarına temel teşkil eden ise AB’nin 2006 tarihli direktifi olmuştur (İven, 2019:90).

2.4.2.1. Avrupa Birliği Ülkelerinde Şeffaflık Raporları

Avrupa Birliği Parlamentosu ve Konseyi’nin 2006 yılında yayınlamış olduğu 43/EC sayılı yönergeye göre 2008 yılının Haziran ayından itibaren şeffaflık raporu yayınlamak zorunlu hale gelmiştir (Metin, 2019:36).Yönergede bu kısım 40. maddede açıkça belirtilmektedir:

“Üye devletlerin, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların zorunlu denetimini yapan denetçi ve denetim firmalarının, mali yılın bitişini takiben üç ay içinde, kendi web sitelerinde, yıllık şeffaflık raporu yayınlamalarını sağlaması gerekir.” (İven, 2019:90).

Yönergedeki 40. Maddenin devamında şeffaflık raporlarının içermesi gereken kriterler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır:

- Yasal yapının ve mülkiyetin açıklaması
- Denetim firmasının bir ağa ait olduğu durumlarda, ağ ile ilgili yasal ve yapısal düzenlemelerin açıklaması
- Denetim firmasının yönetim yapısının açıklaması
- Denetim firmasının idari veya yönetim organının işleyişinin etkinliği hakkında iç kalite kontrol sisteminin açıklanması
- 29. maddede atıfta bulunulan kalite güvence sisteminin incelemesinin en son ne zaman yapıldığının açıklaması
- Önceki mali dönem boyunca denetim firmasının yasal denetimlerini yaptığı KAYİK Listesi

- Denetim firmasının bağımsızlık uygulamalarına ilişkin ve bağımsızlık uyumluluğunun iç incelemesinin yapıldığını da teyit eden bir açıklama
- 13. maddede atıfta bulunulan yasal denetçilerin sürekli eğitimi hakkında denetim firmasının izlediği politika hakkında bir açıklama
- Denetimin önemini gösteren finansal bilgiler
- Ortaklık ücretinin temeline ilişkin bilgiler (İven, 2019:90).

2.4.2.2. Türkiye’deki Bağımsız Denetçilerin Şeffaflık Raporları

Ülkemizde şeffaflık raporları ilk olarak 2008 yılında Resmi Gazetede yayımlanan yönetmelik çerçevesinde hazırlanmaya başlanmıştır. Bu yönetmeliğe göre *“Türkiye’de ve uluslararası ülkelerde kurulmuş olan sigorta ve reasürans şirketlerinin ülkemizde teşkilatı ile emeklilik şirketleri tarafından sigortacılık ile emeklilik mevzuatı dahilinde yayımlanacak konsolide ve konsolide olmayan finansal tabloları bağımsız denetime tabidir.”* Ancak Kamu Gözetimi Kurumu, Resmi gazetede yayınlanan 26/12/2012 tarihli 28509 sayılı yönetmelik ile bu hususta bazı düzenlemeler yapmıştır. Yönetmeliğin 2017 tarihli güncellemeleri ile birlikte 36.maddenin 1.kıstasına göre; *“Bir takvim yılında KAYİK denetimi yapmış denetim kuruluşları ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşları ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporunu kuruma bildirir ve kendi internet sitesinde yayımlar.”*

Yönetmeliğin 36.maddesinin devamında bağımsız denetim kuruluşları hakkında şeffaflık raporlarında bulunması gereken asgari hususlar şu şekilde sıralanmıştır:

- Hukuki yapısı ve ortakları
- Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri
- İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özellikleri
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama
- Organizasyon yapısı

- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi
- Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK listesi
- Denetçilerin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar
- Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumunun gözden geçirilmiş olduğunu da teyit eden açıklama
- Toplam gelirlerin, bağımsız denetim faaliyetlerinden, diğer denetim faaliyetlerinden, defter tutma hizmetlerinden ve danışmanlık hizmetlerinden elde edilen gelirler itibarıyla dağılımı gibi denetim faaliyetinin ağırlığını gösteren finansal bilgiler
- Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esaslarına ilişkin bilgiler
- Kalite kontrol sisteminin tanıtımı ve bu sistemin etkin olarak çalıştığına dair denetim kuruluşu yönetiminin beyanı
- Kurum tarafından istenen diğer bilgiler.

Yukarıda verilen bilgiler yönetmelik kapsamında bildirilmesi gerekli asgari hususları içermektedir. Bağımsız denetim şirketlerinin bu bilgiler dışında daha geniş kapsamlı bilgiler sunmaları mümkün olmakla birlikte hedef kitle açısından yararlarına bir sonuç oluşturabilir. Bu yüzden denetim şirketinin asgari hususlar dışında bilgiler sunmaya çalışmaları gerekmektedir. Bu çalışma kapsamında asgari hususların önemlilikleri değerlendirilmiş olup Tablo 9.'da gösterilmiştir.

Tablo 9. Şeffaflık Raporlarındaki Yayınlanması Zorunlu Asgari Hususların Önemliliklerinin Değerlendirilmesi

Asgari Hususlar	Açıklama
Hukuki yapı ve ortaklar hakkında	Hukuki yapı ve ortaklar bilgilerinin şeffaflık raporlarında yayınlanması zorunluluğu hedef kitle açısından denetim faaliyetlerine duyulan güveni arttırmaktadır. Bu bilginin yayınlanması firmaların büyüklüklerini karşılaştırmada da rol oynamaktadır. Araştırmalara göre, yönetim kurulundaki üye sayısı ile firmanın büyüklüğü orantılıdır. Bu kanı da hedef kitlenin fikirlerine etki etmektedir.
Kilit yöneticiler ve sorumlu denetçiler hakkında	Kilit yöneticiler şirketlerin yönetimi ve denetleme kurulları gibi şirket açısından önemli görevlerde bulunan kişileri, sorumlu denetçiler ise, şirkette aktif rol oynayan kişileri ifade etmektedir. Denetim faaliyetinin güvenilirliği açısından kilit yöneticilerin ve sorumlu denetçilerin özellikleri hedef kitleye yönelik güven düzeylerini arttırmaktadır.
Denetim ağının hukuki ve yapısal özellikleri hakkında	Denetim Şirketlerinin bir denetim ağı içerisinde yer alması, hedef kullanıcılar açısından önem arz etmektedir. Çünkü şirketin, geniş bir mesleki dayanışma ağının parçası olması hedef kullanıcılar açısından denetim faaliyetlerinin güvenilirliğini ve geçerliliğini arttırmaktadır.
Kalite güvence sistemi incelemeleri hakkında	Denetim şirketlerinin nasıl bir kalite sistemine sahip olduğu ve kalite kontrollerinin nasıl ve kimler tarafından gerçekleştirildiğine dair bilgiler sunulduğunu içeren kriterdir. Hedef kullanıcılar ve müşteri şirketler açısından bu kriterin denetim şirketinin kabulü açısından önemli bir faktör olduğu öngörülmektedir.
Denetlenen KAYİK sayısı hakkında	Denetim şirketlerinin denetledikleri KAYİK şirketlerini sunmaları, önceki dönemde hangi kurumların faaliyetlerini gerçekleştirdiklerinin bilgisini sağlamaktır. Denetim şirketinin bu liste bilgisini sunması, denetim şirketinin bünyesinde çalıştırdığı denetçi sayısını da vermektedir. Her bir şirket için en az 3 denetçi bulundurma zorunluluğu vardır. Bu da denetim şirketinin faaliyetlerindeki uzmanlaşmalarını müşterilerine sunmaktadır.
Sürekli eğitim politikası hakkında	Ülkemizde eğitim faaliyetlerine yönelik yeterli bilgi sunulmamaktadır. Fakat KGK, denetim şirketlerinden, denetçilerin belirli düzeyde mesleki eğitim almış olmalarını istemektedir. Denetçilerin yeterli düzeyde eğitim almış olmaları hedef kitle için güvenilirliği arttırmaktadır.
Gelirin dağılımı hakkında	Denetim şirketlerinin gelirlerinin detaylı bir şekilde sunulması denetim faaliyetlerinden elde edilen gelirlerin düzeylerini ortaya çıkarmaktadır. Denetim faaliyetlerinden yüksek gelir elde edilmesi şirketlerin kalitesini etkilemektedir.
Sorumlu denetçilerin ücretlendirilme esasları hakkında	Sorumlu denetçiler, denetim şirketinde aktif rol oynadıkları için yapılan denetimin kalitesine, güvenilirliğine ve geçerliliğine etki etmektedir. Şirketlerin sorumlu denetçilerine ödemiş oldukları ücretler, onların verimlilik ve etkinliklerine etki etmektedir. Şirketler açısından, denetçilerin özelliklerine göre bir ücret sistemi uygulamaları da denetim kalitesini arttırmaları açısından önem arz etmektedir.

Kaynak:(Demirkol ve İkvan, 2019: 118-121).

2.4.3. Şeffaflık Raporları ve Denetim Kalitesi İlişkisi

Şeffaflık, işletmelerin ticari sır niteliğindeki bilgileri hariç, kamuya fayda sunacak bilgileri eksiksiz, doğru ve anlaşılabilir bir şekilde kamuya paylaşmasıdır. Ancak, şeffaflık raporları kamuyu aydınlatma haricinde finansal bilgi kullanıcıları açısından da tercih edilebilme yönünden etkilidir.

Bağımsız denetimi yapan denetim şirketleri tarafından finansal bilgilerin açık bir şekilde paylaşılması, hangi kuruluş tarafından gelir elde ettiğinin açıklanması, ortak bilgisinin bilinmesi, denetimde kalite kontrol sisteminin yeterliliğinin bilgisinin verilmesi gibi konuların kamuya açık bir şekilde doğru, güvenilir ve yeterli bilgilerle beyanı finansal bilgi kullanıcılarının yararına bir durumdur (Sarica, 2016:48).Şeffaflık raporlarında ulaşılabilecek bu bilgiler denetim kalitesi açısından önem teşkil etmektedir. Bu bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği ve şeffaflığı finansal bilgi kullanıcılarının fikirlerini etkilemektedir.

Şeffaflık raporlarının denetim kalitesi üzerindeki etkisi şirketler arasındaki rekabete de etki etmektedir. Beyan edilen bilgilere duyulan güven şirketler arasında tercih edilme fikrini değiştirebilmektedir. Şeffaflık raporlarında sunulan bilgilerin eksiksiz bir şekilde beyanı şirketin kaliteli denetim yaptığı yönünde fikir sağlamaktadır.

2.5. ŞEFFAFLIK RAPORLARINA YÖNELİK LİTERATÜRDEKİ ÇALIŞMALARIN İNCELENMESİ

Denetim şirketlerinin kamuya açıklaması amacıyla yayınlamış olduğu şeffaflık raporları, denetim kalitesini belirleyen önemli bir unsur olarak literatürde yer almaktadır. Şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesi üzerine etkisi araştırılarak literatürde birçok çalışma yapılmıştır. Bu araştırma kapsamında da araştırma konusu ile direkt ilgisi olan çalışmalara değinilecektir.

Şeffaflık raporlarına yönelik yabancı çalışmalar incelendiğinde bağımsız denetim kuruluşlarınca yayınlanan şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkisi üzerine yapılan çalışmalardan Deumes vd. 2012 yılında AB ülkelerinde 103 denetim şirketinin şeffaflık raporlarını inceleyerek denetim

kalitesi ile ilişkili olup olmadığını incelemişlerdir. Şeffaflık raporlarında elde edilen bir örneğe dayanarak, denetim şirketleri arasında kapsam ve türleri bakımından farklılık olduğu tespit edilmiştir. Denetim şirketinin iç kalite kontrol sistemiyle alakalı zayıf bir ilişki dışında, denetim kalitesiyle ilgili bir bağlantı bulunamamıştır. Fu vd. (2015), Avustralya’da önde gelen 21 denetim şirketinin 2013 yılına ait şeffaflık raporlarında ifşa ettikleri bilgileri karşılaştırarak bir çalışma yapmışlardır. Araştırma sonucunda, incelenen şirketlerin şeffaflık raporlarının asgari gereklilikleri sağladığı, fakat denetim kalitesini etkileyecek alanlarda iç kalite kontrol sistemleri, bağımsızlık uygulamaları, sürekli eğitim ve ortakların ücret yapıları gibi farklılıkların olduğu ve bu alanlarda yoğunlaşıldığı sonucuna varılmıştır. Rosa vd. (2018), denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarındaki kurumsal yönetim ifşalarının ve ifşa edildiği ülkenin denetim fonksiyonları, denetim firmasının portföyündeki KAYİK’lere yatırımcı güvenine ve denetim pazarındaki rekabete yönelik bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada 10 AB ülkesinden 122 denetim şirketinin 2010-2012 yılları incelenerek kurumsal yönetim ifşa endeksinin farklı ölçümleri hesaplanmıştır. Sonuçlar, kurumsal bağlamın AB ülkeleri arasındaki farklılıkları açıklamadaki rolünü doğrulamaktadır. Ayrıca, şeffaflık raporlarının yönetim ifşa endeksinin yatırımcı güvenini arttırdığına yönelik bir sonuca varılmıştır. Cular (2014), Hırvatistan’daki denetim şirketlerinin 2011 ve 2012 yıllarındaki şeffaflık raporlarını inceleyerek Hırvatistan denetim yasalarına uygun olup olmadığını ve bu yıllardaki denetim şeffaflığını araştıran bir çalışma yapmıştır. Bu araştırmanın sonucu için şeffaflık raporlarının kalite endeksi ve denetim şirketlerinin finansal bilgileri kullanılmıştır. Çalışma sonucunda, denetim şirketlerinin tam olarak şeffaflığının söz konusu olmadığı sonucuna varılmıştır.

Şeffaflık raporlarının yayınlanması ile ilgili yapılan çalışmalardan Pott vd. 2008 yılında yaptıkları bir çalışmada 92 deneyimli uygulayıcı üzerinden anket yöntemi kullanılarak şeffaflık raporlarını nasıl değerlendirdiklerini incelemişlerdir. Çalışma sonucunda şeffaflık raporlarının yayınlanmasında zorunluluk veya gönüllülük esasına bağlı olup olmadığı ya da raporun denetlenip denetlenmediği gibi hususlar kapsamında önemli bir fark

olmadığı saptanmıştır. Denetçiler şeffaflık raporlarını, müşteriler ile aralarındaki bağ olarak görmemekte, tersine yerine getirmeleri zorunlu bir yükümlülük olarak görmektedirler. Caruana ve Elvira (2010), Malta'daki yasal denetçiler ve kamu yararına tüzel kişileri denetleyen denetim şirketlerinin yayınlama zorunluluğu olan şeffaflık raporlarına yönelik denetim şeffaflığı üzerine bir analiz gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada, banka temsilcileri ve hisse senedi komisyoncuları ile bir takım görüşmeler yapılmıştır. Araştırma sonucunda paydaşların genel olarak şeffaflık raporlarını yayınlama zorunluluğunun farkında oldukları fakat kullanımının faaliyette benimsenmediği yönünde bir sonuca varmışlardır.

Türkiye'deki şeffaflık raporlarına ilişkin literatür incelendiğinde Bağımsız denetim kuruluşlarınca yayınlanan şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkisi üzerine yapılan çalışmalardan Demirçalı (2020) Türkiye'de KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim şirketlerinin 2018 yılına ait şeffaflık raporlarında asgari olarak bulunması gereken hukuki bilgiler, sürekli eğitim süreleri, bağımsız denetim gelir dağılımları, kalite kontrol sistemleri, bağımsızlık ilkesine uyum, ortak payları ve ücretlendirme sistemleri karşılaştırmalı olarak incelenmiş ve analiz edilmiştir. Frekans analiz yöntemi kullanılan çalışmada 127 bağımsız denetim şirketinden 81 tanesinin şeffaflık raporuna ulaşılmıştır. Analiz sonucunda, bağımsız denetim şirketlerinin sürdürülebilirliğini korumak için önemli olduğu düşünülen kalite kontrol, sürekli eğitim ve bağımsızlık ilkesine uyum olarak 3 başlıktan bahsedilmiştir. Denetim kalitesinin bu 3 başlıktan bağımsız olarak hareket edemeyeceği öne sürülmüştür. İven (2019) tarafından yapılan bir başka çalışmada, bağımsız denetim şirketleri tarafından yayınlanan şeffaflık raporlarının bağımsız denetim kalitesine etkisi üzerine bir araştırma yapılmıştır. Nitel araştırma yöntemi kullanılan çalışmanın amacı, konu ile ilgili çalışmalarıyla öne çıkan akademisyenlerin ve düzenleyici kurumların şeffaflık raporlarının denetim kalitesine etkisi hakkında konuya bakış açılarını ortaya koyarak değerlendirmelerine ve önerilerine ulaşmaya çalışmaktır. Araştırma sonucu, genel olarak şeffaflık raporlarının bir sorumluluk beyanı niteliği taşıdığı dolayısıyla da disipline edici olduğu ve beraberinde de kaliteye olumlu yönde etkisi olduğu vurgulanmıştır. Sarıca

(2016) tarafından yapılan bir diğer çalışmada ise, bağımsız denetimin kalite göstergesi olarak şeffaflık raporlaması ve denetim kalitesiyle ilişkisi üzerine bir araştırma yapılmıştır. Bu çalışmada 81 denetim kuruluşundan denetim gelirleri yüksek olan 28 tanesinin 2014 yılı şeffaflık raporları veri derleme formu esas alınarak derecelendirilmiştir. Puanlama yöntemi kullanılmıştır ve sonuç olarak denetim faaliyetleri açısından 18 tanesinin kalitesiz olduğu, 9 tanesinin kalitesiyle ilgili önemli sorunları olduğu, 1 tanesinin kısmi sorunları olduğu ve tam anlamıyla hiçbir denetim şirketinin kaliteli olmadığı kanısına varılmıştır. Yılmaz (2018), denetim kalitesi ve şeffaflık üzerine bir çalışma yapmıştır. Bu çalışmada 2017 yılı şeffaflık raporları içerik analizi yöntemi ile incelenmiştir. Araştırma kapsamında literatürdeki diğer çalışmalarda incelenmiş olup, bu çalışmalardaki tespit edilen eksiklerin 2017 yılı şeffaflık raporlarında çoğunlukla giderildiği sonucuna varılmıştır. Araştırma sonucunda, dört büyük denetim şirketi haricinde diğer denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarını yayınlamalarının yararlı olacağı ve denetim kalitesi ile ilgili bilgi vererek rekabet yönünden artılarının olabileceği düşünülmektedir.

Şeffaflık raporlarının bağımsız denetim sektöründeki yeri ile ilgili yapılan çalışmalardan Demirkol ve İkvan (2019), şeffaflık raporlarının bağımsız denetimdeki yeri ve önemi konusunu literatürdeki çalışmalardan yola çıkarak analiz etmiştir. Araştırma sonucunda, hedef kullanıcıların denetim faaliyetlerinden kararlarını destekleyici doğru ve güvenilir bilgi beklediği, kamu otoritelerinin de hedef kullanıcıların mağduriyetini önlemek amacıyla 2013 yılından itibaren KAYİK denetimi yapılan denetim şirketlerinde şeffaflık raporlarını yayınlamanın zorunlu kıldıkları ve şeffaflık raporlarının da bu yönden denetim faaliyetine önemli katkılar sunduğu yönünde bir açıklama yapılmıştır. Erdoğan ve Solak (2016) tarafından yapılmış olan bir başka çalışmada Türkiye’de bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladığı şeffaflık raporları ve bağımsız denetim sektörüne yönelik bir araştırma yapılmıştır. Çalışmada 72 denetim kuruluşunun 2013 yılı şeffaflık raporlarında belli kriterler içerik analizi yöntemi kullanılarak incelenmiştir. İncelemeler sonucunda, ülkemizdeki denetim faaliyetlerinin çok yeni olduğu, denetim kuruluşlarının çoğunluğunun İstanbul başta olmak

üzere büyük şehirlerde olduğu ve dört büyük denetim şirketinin önderliğinde ilerledikleri tespit edilmiştir.

Bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarında bulunan kriterler üzerinden incelenmesi üzerine yapılan çalışmalardan Metin (2019) tarafından yapılan çalışmada, şeffaflık raporlarının kalite kontrol analizi üzerine 2016 ve 2017 yılları incelenmiştir. Çalışmada 128 bağımsız denetim şirketinden 79 tanesinin şeffaflık raporuna ulaşılmış olup, içerik analiz yönetimi kullanılmıştır. Araştırma sonucuna göre, Türkiye’deki bağımsız denetim uygulamalarının İstanbul, Ankara ve İzmir başta olmak üzere büyük şehirlerde kümelendiği vurgulanmaktadır. Devamında da bağımsız denetim kuruluşlarının şeffaflıklarını sağlamalarında eksikliklerinin olduğuna değinilmiştir. Keskin vd. (2019), Türkiye’de bağımsız denetim kuruluşlarının yayınladığı şeffaflık raporlarının kalite kontrol sistemi unsurları kapsamında incelenmesine yönelik bir araştırma yapmışlardır. Bu çalışmada kalite kontrol standartlarına uyumla ilgili KAYİK denetimi yapılan denetim kuruluşlarının 2017 yılı şeffaflık raporları KKS 1’de belirtilen açıklamalar doğrultusunda analiz edilmiştir. Araştırma sonunda, şirketlerin uluslararası ağı üyelik durumları uluslararası standartların ve uygulamaların benimsenmeye çalışıldığı ve bu durumun önem arz ettiği yönünde bir açıklama yapılmıştır. Uluslararası ağı bağlı olan şirketlerin diğer kriterlerle bağlantısı olduğu ve diğer kriterleri de olumlu yönde etkilediği sonucuna varılmıştır. İlgün (2019) tarafından denetimde kalite güvence mekanizmasının oluşturulması üzerine Kamu Gözetimi Kurumu’nun 2017 yılı inceleme raporu incelenerek bir çalışma yapılmıştır. Çalışma sonucunda, ülkemizdeki bağımsız denetim şirketlerinin yayınladığı şeffaflık raporlarının, mevzuatın zorunlu kıldığı kriterleri en düşük düzeyde karşılayacak şekilde hazırladığı ve genel ifadeler içerdikleri yönünde bir açıklama yapılmıştır. Devamında, şirketlerin yayınladıkları şeffaflık raporlarını uluslararası düzeylere taşıyacak adımlar atmalarının ve kalitelerini uluslararası standartlara taşıyabilmelerinin mümkün olduğuna değinilmiştir.

Tanç ve Gümrah (2016), yapmış olduğu çalışmada 69 bağımsız denetim şirketinin, 2014 yılına ait şeffaflık raporlarını inceleyerek sürekli eğitim politikaları hakkında verilmiş olan bilgiler ışığında bir analiz yapmışlardır. Yapmış oldukları araştırma sonucunda, denetim kuruluşlarının şeffaflık raporlarını yasal bir zorunluluk olarak gördükleri ve asıl araştırma konusu olan sürekli eğitim konusunda gereken önemi göstermedikleri vurgulanmıştır. Bağımsız denetim şirketlerinin yayınladıkları şeffaflık raporlarında eğitim faaliyetlerinin konuları, süreleri ve katılımcı bilgilerine zorunlu olarak yer vermeleri gerekirken bu bilgilerin paylaşma oranının oldukça düşük olduğuna değinilmiştir. Çetin ve Yaşar (2020), benzer bir başka çalışmada 127 bağımsız denetim şirketinden şeffaflık raporu yayınlayan 82 bağımsız denetim şirketinin 2018 yılına ait şeffaflık raporlarını incelenerek sürekli eğitim konuları yönünde içerik analizi yöntemi ile bir araştırma yapmışlardır. Araştırma sonucunda elde edilen bulgulara göre, bağımsız denetim kuruluşlarının genel olarak “*Bağımsız Denetim Standartları*”, “*Türkiye Finansal Raporlama Standartları*”, “*Büyük ve Orta Boy İşletmeler İçin Finansal Tablo Standartları*”, “*Vergi Mevzuatı*”, “*Türkiye Muhasebe Standartları*” ve “*Bağımsız Denetimde Etik İlkeler*” başlıklarına önem vererek eğitimlerine bu başlıklar altında yoğunlaştıkları belirtilmiştir. Yazıcı (2019), Türkiye’deki bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerini belirleyen kriterleri belirlemek amacıyla 2015, 2016 ve 2017 yılı şeffaflık raporlarını analiz ederek bir çalışma yapmıştır. Çalışmada SPSS programı kullanılarak çoklu regresyon analizi yöntemi uygulanmıştır. Analiz sonucunda 2015-2017 yılları karşılaştırıldığında şirket yaşı, ortak sayısı, sorumlu denetçi sayısı ve denetim sayısı değişkenlerinin gelirler üzerindeki etkisinin araştırma kapsamındaki beklentilerle, yıllar geçtikçe daha fazla paralellik gösterdiği, yani şeffaflık raporlarının kalitesinin arttığı gözlemlenmiştir.

Erdoğan ve Kutay (2016), benzer bir başka çalışmada denetim kuruluşlarının özelliklerinin denetim gelirleri üzerine etkisini araştırmışlardır. Çalışmada 2015 yılı şeffaflık raporları veri analizi yöntemi ile incelenmiştir. Yapılan analizde iki grup halinde gözlem yapılmıştır. İlk grupta Türkiye’de bağımsız denetim faaliyeti gösteren tüm kuruluşlar veri

setine dahil edilmiştir. İkinci grupta ise sadece dört büyük denetim kuruluşunun verileri ele alınmış olup, Türkiye bağımsız denetim sektöründeki konumuna bakıldığında tüm veriler üzerinde etkisinin çok büyük olduğu saptanmıştır ve bu sebeple analiz dışında bırakılmıştır. Genel olarak yapılan analizler sonucunda, bağımsız denetim şirketlerinin kuruluş yılının, sermayelerinin ve sorumlu ortak denetçi sayılarının denetim gelirleri üzerinde hiçbir etkiye sahip olmadığı gözlemlenmiştir. Tam aksine, bağımsız denetim şirketlerinin KAYİK sayılarının denetim gelirleri üzerinde pozitif yönde etkisi olduğu saptanmıştır. Son olarak da şirketlerin uluslararası ağa üyelik durumları incelenmiş olup, tüm veri setinin geneline bakıldığında hiçbir etkisi olmayan bu değişkenin, ikinci grupta yer alan denetim şirketlerine pozitif yönde etkisinin olduğu gözlemlenmiştir. Kaya (2017), Türkiye'deki denetim kuruluşlarının 2015 yılı şeffaflık raporlarında yer alan denetçi sayılarını etkileyen faktörler hakkında bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çoklu doğrusal regresyon analizi ve korelasyon analizi kullanılan çalışmada bağımlı değişken olarak denetim kadrosu büyüklüğü, bağımsız değişkenler olarak da toplam gelir, toplam sermaye, ortak sayısı, uluslar arası denetim ağına sahip olma ve şirket yaşı kullanılmış olup, denetçi sayısını etkileyen en önemli unsur ortak sayısı olmuştur. Bu durum şirkete ortak olan kişilerin genellikle denetçi statüsünde olmalarıyla açıklanmıştır. Sayar ve Karataş tarafından 2016 yılında yapılan çalışmada şeffaflığın sağlanmasında ve denetim kalitesinin artırılmasında kamu gözetiminin rolünü incelemek üzere AB düzenlemelerini ve üye ülkelerin uygulamaları üzerine bir araştırma yapılmıştır. Bu araştırmaya göre, üye olan 23 ülkede kamu gözetimi mekanizması en son 2014 yılında resmi gazetede yayımlanan direktif ve düzenlemeler ile yürütülmektedir.

Keskin vd. (2019), belirledikleri ülkeler bazında karşılaştırmalı olarak muhasebe kültürü açısından şeffaflık raporlarının üzerindeki etkisi kapsamında bir çalışma yapmışlardır. Bu çalışmada uluslararası faaliyet gösteren dört büyük denetim şirketinin yayınladıkları şeffaflık raporları, Hofstede-Gray modeli ile kültürel farklılıklar açısından incelenmiştir. Araştırma MAXQDA paket programı kullanılarak nitel araştırma yöntemi ile gerçekleştirilmiştir. Araştırma sonucunda, şirketlerin yayınlamış

oldukları şeffaflık raporlarında kurumsal veya örgütsel yapıdan daha çok toplumsal kültürün etkili olduğuna değinilmiştir.

Altan (2017), dört büyük denetim şirketi ile ülkemizdeki denetim şirketlerinin kurumsallaşma ve toplumsal itibar düzeyi yönünden karşılaştırılması üzerine bir çalışma yapmıştır. Dört büyük denetim şirketinin kalite itibarına yönelik literatürdeki çalışmalar incelenmiş olup, Türkiye’deki 10 denetim şirketinin 2015 yılı gelirleri baz alınarak kalite kontrol sistemleri belirtilmiştir. Araştırma sonucu, uluslararası denetim şirketlerinin sanayi devriminin olduğu 19. yy başlarında kurulmaya başlanmış olduğu fakat Türkiye’de kurulan ilk şirketin 1987 yılında olduğu yani uluslararası denetim şirketlerinin Türkiye’ye göre daha tecrübeli olduklarına ve rekabet yönünden de avantajlı olduklarına değinilmiştir.

2.6. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNE YÖNELİK LİTERATÜRDEKİ ÇALIŞMALARIN İNCELENMESİ

Bağımsız denetim kalitesine ilişkin literatürde birçok çalışma yapıldığı görülmektedir. Bu araştırma kapsamında da araştırma konusu ile direkt ilgisi olan çalışmalara değinilecektir. Bağımsız denetim kalitesine yönelik yabancı çalışmalar incelendiğinde;

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler ile ilgili yapılan çalışmalardan ilk olarak DeAngelo (1981) tarafından denetim kalitesi ve denetim firmasının büyüklüğü arasındaki ilişki incelenmiştir. Yapılan bu çalışmada, bağımsız denetim kalitesini etkileyen diğer faktörlerin sabit kalacak olması şartıyla, denetim firması büyüklüğü ile bağımsız denetim kalitesi arasında pozitif yönde ilişki olduğu yani büyük denetim şirketlerinin kaliteli denetim yaptıkları yönünde bir sonuca varılmıştır. Al-Khaddash vd. (2013), Ürdün’deki ticari bankalara yönelik bağımsız denetim kalitesini etkileyen en önemli faktörler hakkında bir çalışma yapmışlardır. Araştırma için elde edilen veriler banka denetimi ve deneyimine sahip kişilere ve Ürdün’deki ticari bankalardaki denetçilere anket uygulanarak toplanmıştır. Anket verilerine bir dizi istatistiksel teknik ve prosedür uygulanmıştır. Analiz sonuçlarına göre, denetim kalitesi ile denetimde verimlilik, denetim ofisinin itibarı, denetim ücretleri, denetim ofisinin büyüklüğü, denetçinin

yeterliliği ve uzmanlık arasında olumlu ve önemli bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Carey ve Simnett (2006), Avustralya’da denetimde zorunlu rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmayla ilgili iş ortağı görev süresinin uzunluğunun izlendiği bir kesit analizi yapılmıştır. Analiz kısmında kullanılacak gerekli veriler için, Avustralya’daki listelenen tüm şirketlerin seçilen yıl ve rotasyon politikasının zorunlu hale gelmesinden önceki yıl arasındaki ilişki lojistik regresyon analizi yöntemi ile incelenmiştir. Analiz sonucuna göre, iş ortağı görev süresinin uzun olması ile denetim kalitesi arasında olumsuz bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir. Ziaee (2014), İran’da yapmış olduğu çalışmada finansal performansın denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemiştir. Araştırmanın örneklemini 2008-2012 yılları arasında İran Tahran Borsasına kayıtlı 300 şirket oluşturmaktadır. Bu örneklemden anket yöntemi ile elde edilen veriler korelasyon analizi ile incelenmiştir. Çalışmada finansal performans ile denetim kalitesi, denetim firmasının itibarı ve denetim dönemi ayrı ayrı analiz edilmiştir. Analizler sonucunda, finansal performans ile analiz edilen faktörler arasında olumlu ve pozitif yönde ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Augustine vd. (2014), Nijerya’da denetim kalitesi ile denetçi bağımsızlığı, denetçi deneyimi ve denetçi hesap verebilirliği arasındaki ilişkiyi incelemek amacıyla bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada veriler Nijerya’daki denetçilere sunulan anketler ile toplanmıştır. Toplam 260 anket posta yoluyla gönderilmiş olup, ancak 210 kullanılabilir yanıt geri dönmüştür. Çalışma denetim firması özelliklerinin denetim kalitesini büyük ölçüde etkilediğini ortaya çıkarmıştır. Çalışma sonucunda, denetçi bağımsızlığı ve denetçi hesap verebilirliği denetim kalitesinin yükselmesine etki ederken, denetçi deneyiminin denetim kalitesini etkileyen bir unsur olmadığı gözlemlenmiştir. Wang ve Zhou (2012), yapmış oldukları çalışmada PCAOB’nin 5 no’lu denetim standardının denetim ücretleri ve bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi analiz etmişlerdir. Analizler sonucunda, PCAOB 5 no’lu standardın yürürlüğe girmesiyle birlikte

denetim ücretlerinde düşüş yaşandığı gözlemlenmiş olup, beraberinde denetim kalitesi ile ilgili bir artış veya azalış gözlemlenmediği sonucuna varılmıştır.

Löfving ve Widenius (2016), yapmış oldukları çalışmada denetimde rotasyon uygulamasının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmışlardır. Araştırmada örneklem olarak 2008-2014 yılları arasında İsveç'te borsada kayıtlı şirketler kullanılmıştır. Çalışmada denetim kalitesi göstergesi olarak ihtiyari tahakkuklar kullanılmıştır. Analiz işlemleri en küçük kareler (OLS) yöntemi ile yapılmıştır. Analizler sonucunda, denetimde rotasyon uygulamasının denetim kalitesi üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı gözlemlenmiştir. Aledvan vd. (2015), yapmış oldukları çalışmada finansal performans ile bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Çalışmanın örneklemini, Ürdün'de faaliyet gösteren 20 çimento firması oluşturmaktadır. Elde edilen veriler çoklu regresyon analizi yöntemi ile incelenmiştir. Çalışmada, denetim kalitesi göstergesi olarak denetçi ücreti (denetçi bağımsızlığı) kullanılırken, finansal performans için de net kar marjı kullanılmıştır. Analiz sonucunda, finansal performans ve denetim kalitesi arasında pozitif yönde bir ilişki olduğu gözlemlenmiştir.

Tandeloo ve Venstraelen (2008), Belçika, Finlandiya, Fransa, Hollanda, İspanya ve İngiltere olmak üzere 6 ülke için dört büyük denetim şirketinin, halka açık olmayan şirketlerde yaratıcı muhasebe uygulamalarını sınırlandırıp sınırlandırmadığı ve denetim kalitesinin ülkelere göre değerlendirilip farklılık gösterip göstermediği üzerine bir çalışma gerçekleştirilmiştir. Çalışmada bahsi geçen ülkeler bazında, 1998-2000 yılları arasındaki 64831 işletme-yıl verisi ile analiz edilmiştir. Analizler sonucunda dört büyük denetim şirketlerinin denetlediği işletmelerin, diğer denetim şirketlerince denetlenen işletmelere göre yaratıcı muhasebe uygulamalarını daha az tercih ettiği gözlemlenmiştir.

Bağımsız denetim kalitesine ilişkin Türkiye'de yapılmış olan çalışmalar incelendiğinde, Aslanoğlu vd. (2016), yapmış oldukları çalışmada yaratıcı muhasebe uygulamalarının bağımsız denetim kalitesi üzerinde etkisini

incelemiştir. Araştırma kapsamında 2010 – 2013 yılları arasındaki BİST’te kayıtlı ve imalat sektöründe faaliyet gösteren 60 işletmenin finansal tabloları ve denetim raporları analiz edilip, değerlendirilmiştir. Bunların yıllar itibariyle gerçek, doğru ve güvenilir bilgileri tam anlamıyla yansıtmayı, yansıtmadıkları ve bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkileri tespit edilmeye çalışılmıştır. Analiz kısmında toplanan verilerin uygulamasında regresyon denklemi kurulmuş ve regresyon denklemi E-Views6.0 ve Stata10.1 istatistik programı kullanılarak test edilmiştir. Çalışma kapsamında incelenen şirketlerin yaratıcı muhasebe uygulamalarının göstergesi olarak kullanılan ihtiyari tahakkukları ve dört büyük denetim şirketleriyle çalışması arasındaki ilişki analiz edilmiştir. Sonuç olarak analiz kapsamındaki şirketlerin dört büyük denetim firmasıyla çalışması yaratıcı muhasebe uygulamalarını kısıtlamadığı anlaşılmaktadır. Bekçi ve Gör (2015), yapmış oldukları çalışmada kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesi üzerine etkisini araştırmışlardır. Araştırma kapsamında KAP’ta kayıtlı olan bağımsız denetim şirketlerine uygulanan anket sonucu elde edilen veriler incelenmiştir. Çalışma 3 aşamadan oluşmaktadır. İlk olarak anket sonuçlarına faktör analizi uygulanmıştır. İkinci aşamada eşli t testi kullanılmıştır. Son olarak da regresyon analizi yöntemi kullanılmıştır. Sonuç olarak kurumsal yönetim uygulamalarının denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği gözlemlenmiştir.

Cengiz (2019), bağımsız denetim kalitesinin muhasebe ihtiyatlılığı üzerindeki etkisini araştırmıştır. Çalışmada Borsa İstanbul’da işlem gören 73 şirketin 2012 – 2016 yıllarına ait verileri kullanılmıştır. Bağımsız değişken olarak denetim firması büyüklüğü, denetim görüşü ve denetim firmasının yıllar itibariyle değişmesi, bağımlı değişken olarak da muhasebe ihtiyatlılığı kullanılmıştır. Analiz yöntemi olarak regresyon analizi uygulanmıştır. Çalışma sonucunda, denetim firmasının büyüklüğü ve denetim görüşü ile ihtiyatlılık arasında pozitif yönde bir ilişki gözlemlenirken, denetim firmasının yıllar itibariyle değişmesi ile ihtiyatlılık arasında istatistiksel açıdan anlamlı bir ilişki bulunamamıştır. Cengiz vd. (2017), çalışmalarında 2010 – 2014 yılları arasında BİST’te işlem gören 90 işletmenin verilerini kullanarak bağımsız denetim kalitesinin finansal

performans üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Araştırmada elde edilen verilere regresyon analizi yöntemi uygulanmıştır. Sonuç olarak, genel anlamda denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisinin istatistiksel açıdan anlamlı ve pozitif yönde olduğu gözlemlenmiştir.

Önder ve İrkörücü (2020), BİST 100 endeksinde yer alan şirketleri inceleyerek bağımsız denetim kalitesi ve finansal performans arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Veri olarak 2012 – 2016 yıllarına ait BİST 100 endeksine kayıtlı 96 şirkete ait 480 şirket/yıl verisi, panel veri analizi ile test edilmiştir. Yapılan analizler sonucunda bağımsız denetim kalitesi ve finansal performans arasında istatistiki açıdan anlamlı ve pozitif bir ilişki tespit edilmiştir. Özger ve Tuğay (2020), bağımsız denetçilerin algılarına göre denetimde zorunlu rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesine etkisi ve rotasyon ile denetim kalitesi arasındaki ilişkide denetçi bağımsızlığının aracı rolünü tespit etmek amacıyla bir çalışma gerçekleştirmişlerdir. Çalışmada KGK tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilere anket yapılmış olup anketlerden elde edilen veriler SPSS 2.0 paket programı ile istatistiksel olarak analiz edilerek değerlendirilmiştir. Analiz sonucuna göre; denetimde rotasyonun denetçi bağımsızlığı ve denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği ve rotasyon ile denetim kalitesi arasında denetçi bağımsızlığının aracı etkisi olduğu tespit edilmiştir.

Selimoğlu ve Yeşilçelebi (2014), yapmış oldukları çalışmada mesleki aidiyetin denetim kalitesi üzerindeki etkisini incelemişlerdir. Araştırmada 103 bağımsız denetçiye yapılan anketler sonucunda elde edilen verilere keşfedici faktör analizi, doğrulayıcı faktör analizi ve yapısal eşitlik modeli uygulanarak analiz gerçekleştirilmiştir. Analizler sonucunda, mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği görülmüştür. Tuan (2019), çalışmasında denetimde rotasyon uygulamasının bağımsız denetim kalitesini nasıl etkilediğini araştırmıştır. Araştırma kapsamında 2010 – 2017 yılları arasında BİST’te işlem gören finansal olmayan kuruluşlardan elde edilen 1230 şirket – yıl verisi regresyon analizi kullanılarak test edilmiştir. Analizler sonucunda denetimde rotasyon

uygulaması ile bağımsız denetim kalitesi arasında istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olmadığı gözlemlenmiştir.

Şenyiğit ve Zeytinoğlu (2014), yapmış oldukları çalışmada zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkilerini araştırmışlardır. Çalışmada literatür taraması yapılarak bir inceleme gerçekleştirilmiştir. Yapılan literatür incelemesi sonucunda denetim kalitesinin artması için düzenleyici kurumların zorunlu denetçi rotasyonu uygulamasını destekledikleri, denetim firmalarının genellikle bu uygulamaya karşı çıktıkları, bağımsız denetimin müşterisi konumunda olan işletmelerin ve finansal rapor kullanıcılarının ise konuyla ilgili görüş birliği içerisinde olmadıkları belirlenmiştir. Terzi vd. (2014), kurumsal yönetim uygulamalarının bağımsız denetim kalitesine etkisi üzerine bir çalışma yapmışlardır. Bu çalışma için BİST 100 endeksinde işlem gören şirketlerin 2012 yılı verileri kullanılmış olup, kullanılan değişkenler şirketlerin finansal tablolarından, faaliyet raporlarından ve kurumsal internet adreslerinden elde edilmiştir. Bağımlı ve bağımsız değişkenler arasındaki ilişkinin tespiti için regresyon analiz yöntemi kullanılmıştır. Analizler sonucunda yönetim kurulunun yapısı ve kurumsal yatırımcıların bağımsız denetim kalitesi üzerinde istatistiksel açıdan anlamlı ve pozitif yönde etkisi olduğu gözlemlenmiştir.

Acar vd. (2011), denetim firmaları üzerinden finansal raporlama konseyi ve SarbanesOxley yasası tarafından belirlenen kriterler çerçevesinde bağımsız denetim kalitesi ile ilgili bir değerlendirme yapmışlardır. Çalışmada ana kütle olarak 2009 yılı itibariyle SPK'da yer alan 94 şirket seçilmiştir. Veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada kriterlerin incelenmesinde frekans ve çapraz frekans analizleri kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre, verilen eğitimin yeterli olduğu, denetçilerin denetim sürecindeki müşteri firmanın daha önceki denetçi tarafından düzenlenen iç kontrol ve iç denetim raporlarının dikkate alındığı, denetim dışı hizmetlerin denetim gelirlerine oranla yüksek olduğu bu durumun bağımsızlığı zedeleyebileceği ve dolayısıyla denetim kalitesini etkilediği, denetim standartları bilgi düzeyinin yetersiz olduğu, denetim

şirketlerinin büyük bir çoğunluğunun kalite güvence sistemi oluşturmadığı, oluşturanlarında son zamanlarda kalite incelemesinden geçmediği, şeffaflık raporları yayınlamada yetersiz kaldığı tespit edilmiştir.

Ada (2016), bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler hakkında bir çalışma yapmıştır. Bu çalışma kapsamında ulusal ve uluslararası literatür incelenmiştir. Literatür incelemesi sonucunda, araştırma doğrultusunda bir model oluşturulmuş ve bu araştırma modeli yapısal eşitlik modellemesi yöntemlerinden biri olan PLS-SEM yöntemi ve istatistiki analiz yazılımı olarak da SmartPLS uygulanarak test edilmiştir. Sonrasında daha iyi anlaşılabilirlik için SPSS 17.0 istatistiki analiz yazılımı kullanılarak frekans analizi, yüzde analizi ve fark testleri uygulanmıştır. Araştırma sonucuna göre, denetlenen işletme, bağımsız denetçi ve yasal düzenlemeler ve kurumlar gibi faktörlerin bağımsız denetim kalitesi üzerinde olumlu etkileri gözlemlenirken, bağımsız denetim firması ve bilişim teknolojileri kullanımının anlamlı bir etkisinin olmadığı sonucuna varılmıştır.

Atıcı (2020), denetimde rotasyon uygulamasının bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmak üzere bir çalışma yapmıştır. Çalışmada 2018 yılında BİST'te işlem gören şirketlerden elde edilen 138 işletme verisi ve cezalandırılmış lojistik regresyon ve lojistik regresyon yöntemleri kullanılarak analiz gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, zorunlu ve gönüllü sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun bağımsız denetim kalitesini arttırdığı görülmektedir. Ceyhan (2019), yapmış olduğu çalışmada veri madenciliğinin bağımsız denetim kalitesi üzerindeki etkisini araştırmıştır. Uygulama bölümünde BİST'te kayıtlı gözaltı pazarında yer alan 20 firma ve ulusal pazarda yer alan 20 firma olmak üzere toplam 40 firmanın finansal tablo verileri veri madenciliği algoritmalarıyla finansal olarak başarılı ya da başarısız olarak gruplandırılarak analitik inceleme sürecinin kısa sürede ve minimum hata ile tamamlanması hedeflenmiştir. İncelemeler sonucunda, finansal tablo denetiminde veri madenciliğinin uygulanmasının denetim kalitesini arttırıcı bir araç olabileceği görülmüştür.

Akçay ve Bilen (2018), yapmış oldukları çalışmada denetim kalitesi hakkında genel bir bilgi vermeyi amaçlamışlardır. Denetim kalitesinin

ölçümü ile ilgili genel tek bir yaklaşım olmasa da denetim kalitesi göstergeleri ve farklı denetim şirketleri karşılaştırılarak bunun mümkün kılındığına değinilmiştir. Sonuç olarak, konu ile ilgili yapılan çalışmalardan yola çıkarak, denetim kalitesinin ölçümü için kullanılan farklı göstergeler müşteri firmanın finansal tablolarına ve yapılan denetimlere olan güveni arttırmış olduğu öne sürülmüştür. Çetin (2019), çalışmasında denetim kalitesi ve gelir tablosu kalemlerine ilişkin sınıflandırmanın değiştirilmesi yoluyla kar yönetimi arasındaki ilişkinin araştırılmasını amaçlamıştır. Çalışmada denetim göstergelerinden denetim firması büyüklüğü kullanılmış olup, 2009-2017 yılları arasında BİST'te faaliyet gösteren imalat sanayii firmalarına ait elde edilen veriler en küçük kareler regresyon yöntemi kullanılarak analiz gerçekleştirilmiştir. Analiz sonuçlarına göre, dört büyük denetim şirketlerinin denetlediği firmalarda sınıflandırma değiştirmesi uygulanma ihtimalinin daha yüksek olacağını göstermekte olduğuna değinilmiştir.

Esendemir (2011), çalışmasında bağımsız denetim kalitesi ile ilgili yeni yaklaşımlar konusu üzerine İzmir ilindeki YMM'lere yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. Veri toplama aşamasında yeminli mali müşavirlere anket çalışması uygulanmıştır. Bu araştırmadan elde edilen anket verileri faktör analizi ile iki evrede incelenmiştir. Yapılan incelemeler sonucunda, İzmir ilindeki yeminli mali müşavirlerin denetim kalitesi ile ilgili öne çıkardıkları boyutlar ve bu boyutlarla ilgili alt boyutlar belirlenmiştir. Sarıççek ve Aytekin (2020), tarafından yapılan çalışmada Türkiye'deki bağımsız denetçilerin denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma düzeylerinin tespit edilmesi ve demografik özelliklerine göre denetim kalitesini azaltan davranışların bir farklılık gösterip göstermediğini belirlemek amaçlanmıştır. Araştırma kısmında, KGK'dan yetki almış denetçilere anket uygulanmış olup, elde edilen 319 veri analiz edilmiştir. Analiz sonucunda, denetçilerin bağımsız denetim kalitesini azaltan davranışlarda bulunma olasılığının düşük olduğu ve denetçilerin demografik özelliklerine göre de denetim kalitesini azaltan davranışlarının farklılık gösterdiği gözlemlenmiştir. Sakin ve Türk (2019), yapmış oldukları çalışmada bağımsız denetim şirketlerinin özellikleri ile denetim gelirlerinin arasındaki ilişkinin bağımsız denetim

kalitesine etkilerini araştırmayı amaçlamışlardır. Araştırma kapsamında Türkiye’de faaliyet gösteren 72 denetim şirketinin 2017 yılına ait şeffaflık raporları incelenerek belli kriterler belirlenmiş olup, analiz gerçekteşirilmiştir. Analizler sonucunda, faaliyet yılı, sorumlu denetçi sayısı ve KAYİK sayısının denetim gelirlerini olumlu yönde etkilediği, ortak sayısının, yönetim kurulu ye sayısının ve uluslararası tecrübe durumunun ise denetim gelirleri üzerinde olumlu ya da olumsuz bir etki göstermediği gözlemlenmiştir.

Kesen ve Salur (2020), bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkilerini araştırmayı amaçlamışlardır. Araştırma kapsamında, Borsa İstanbul imalat sanayiinde faaliyet gösteren 148 şirketin 2013-2018 yılları arasındaki finansal tabloları çoklu regresyon analizi yöntemi ile incelenmiştir. Uygulama kısmında bağımsız değişken olarak denetim kalitesini ölçmek için denetim firmasının 4 büyük denetim şirketlerinden biri olup olmadığı ve denetim görüşleri kullanılmış olup, bağımlı değişken olarak da finansal performans ltleri için ROA (Aktif Karlılık Oranı), ROE (zsermaye Karlılığı Oranı) ve TobinQ oranları kullanılmıştır. Analizler sonucunda, denetim kalitesinin finansal performans ltleri arasından ROA üzerinde olumlu ve pozitif yönde etkileri olduğu gözlemlenirken, denetim kalitesini ROE'nin ROA kadar etkilemediği ve TobinQ’nun da anlamlı düzeyde açıklandığı ama bu oranın istatistiksel olarak sağlıklı bir sonuç vermediği belirtilmiştir. Gökoğlan ve Tan (2019), yapmış oldukları çalışmada yatırım kuruluşlarının bağımsız denetimin kalitesinin artmasıyla birlikte sağlanan katma değer algılarını belirlemeyi amaçlamışlardır. Araştırma kapsamında örnekleme 2018 yılında faaliyet gösteren yatırım kuruluşlarındaki yetkili denetim personeli oluşturmaktadır. Elde edilen verilere yapısal eşitlik modellemeleri yapılarak analiz gerçekteşirilmiştir. Analizler sonucunda, denetim kalitesinin artmasının işletmelerdeki ekonomik büyümeye olumlu yönde etki etmiş olduğu, fakat söz konusu denetim kalitesinin artmasının bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliği ile arasında negatif ve anlamlı yönde bir etki sağladığı gözlemlenmiştir.

Güleç vd. (2018), yapmış oldukları çalışmada denetim kalitesi ile kazanç yönetimi uygulamaları arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırma kapsamında 2010-2014 yılları arasında BİST'te işlem gören 152 finansal olmayan şirket ve 650 firma-yıl gözlemi analiz edilmiştir. Kazanç yönetimi Modifiye Edilmiş Jones Modeli kullanılarak hesaplanmış olup, isteğe bağlı olarak tahakkuklar tespit edilmiştir. Kukla değişken olarak da denetim kalitesinin belirlenmesi yönünde 4 büyük denetim şirketi kullanılmıştır. Analiz sonuçlarına göre, 4 büyük denetim şirketi tarafından denetlenme ile kazanç yönetimi arasında negatif yönlü bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Göger (2006), bağımsız denetim kalitesini belirleyen etkenler kapsamında bir çalışma yapmış olup, Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilere yönelik bir anket hazırlamıştır. Elde edilen veriler analiz edilerek, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler belirlenmeye çalışılmıştır. Bağımsız denetçilerden alınan geri dönüşler doğrultusunda, denetçilerin GKGDS'na ve GKGMİ'ne uygun denetimler gerçekleştirmesinden ziyade, bağımsız denetim şirketlerinin örgütsel yapıya sahip olmalarını ve denetçilerin denetim faaliyetlerinde bağımsız, tarafsız ve dürüst davranmaları gerektiğinin bağımsız denetim kalitesini belirleyen en önemli faktörler olarak görüldüğü gözlemlenmiştir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNİN YAYINLADIKLARI ŞEFFAFLIK RAPORLARININ BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ ÜZERİNE ETKİSİ

3.1. Araştırmanın Amacı

Denetim şirketleri, işletme mali tablo ve finansal bilgilerini denetim süzgecinden geçirirerek doğruluğu ve güvenilirliği hakkında makul güvence sunmaktadır. Denetim şirketlerinin şeffaflaşmaları da bu yüzden önem teşkil etmektedir. Düzenleyici kurumlar denetim şirketlerinin şeffaflaşmaları adına KAYİK denetimi yapan bağımsız denetim kuruluşlarının, belirlenen kriterler çerçevesinde şeffaflık raporlarını kendi internet sitelerinde yayınlamalarını zorunlu kılmıştır. Çalışmanın temel amacı 2013-2019 yılları arasında bağımsız denetim firmalarının yayınlamış oldukları şeffaflık raporları üzerinden bağımsız denetim kalitesine yönelik genel değerlendirmeleri ortaya koymaktır. Bu kapsamda denetim şirketlerinin kendi internet sitelerinde yayınlamış oldukları şeffaflık raporlarında literatürde de ele alınan temel kriterler belirlenerek, bu kriterler ile bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişki ortaya konulmuştur.

Çalışmada içerik analizi yöntemi kullanılmıştır. Şeffaflık raporları ile bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi ele alan bu çalışmanın literatüre katkı sağlayacağı düşünülmektedir. Şeffaflık raporlarının içeriğini belirleme konusunda yasal düzenlemeler yapılmıştır. Bu çalışmada da şeffaflık raporlarında verilmesi gereken asgari kriterler (ortaklık yapısı, kuruluş sermayeleri, uluslararası ağı bağlılık, finansal bilgiler, kayık listesi, verilen eğitimler vs.) incelenerek yapılacaktır.

3.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmada veri kaynağı olarak 2019 yılında KGK'nın resmi internet sitesinde yayınlanan bağımsız denetim şirketlerinin kendi sitelerinde yayınladıkları şeffaflık raporları ele alınmıştır. Çalışmada 314 bağımsız denetim şirketinden aşağıda tabloda verilen 105 bağımsız denetim şirketinin

şeffaflık raporlarına ulaşılmış olup veriler bu şeffaflık raporlarından elde edilmiştir.

Tablo 10. Bağımsız Denetim Şirketleri

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ					
1	A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.	36	C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı A.Ş.	71	Köker YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.
2	AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	37	Consulta Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	72	Lidya Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
3	Abaküs Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	38	CPA Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	73	Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
4	AC İstanbul Uluslararası BD ve SMMM A.Ş.	39	Crowe Horwath Olgun Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	74	MBK Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
5	ACC Bağımsız Denetim A.Ş.	40	Çözüm Ünlüer BD ve YMM A.Ş.	75	Mega Global Uluslar Arası BD A.Ş.
6	Adalya Uluslar Arası Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	41	Denge Ankara Bağımsız Denetim YMM A.Ş.	76	Mercek Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
7	Aday Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	42	Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	77	Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim A.Ş.
8	AG Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.	43	Detay Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	78	MGI Bağımsız Denetim A.Ş.
9	Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.	44	DMF Sistem Uluslararası BD Danışmanlık ve YMM A.Ş.	79	MMB Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
10	Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.	45	DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	80	Mod Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.
11	AKT Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	46	DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	81	Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve YMM A.Ş.
12	Aktan Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	47	Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	82	Onat Bağımsız Denetim A.Ş.
13	Alternatif Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	48	Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	83	Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.
14	Analitik BD ve Danışmanlık A.Ş.	49	Ege Bağımsız Denetim A.Ş.	84	Pür Bağımsız Denetim YMM A.Ş.
15	Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.	50	Elit Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	85	PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
16	Aren Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	51	Engin Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	86	Randıman Denetim YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.
17	Anlar Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	52	Erciyas YMM ve BD A.Ş.	87	Rasyonel BD ve YMM A.Ş.
18	Arkan Ergin Uluslararası BD A.Ş.	53	Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	88	Reform Bağımsız Denetim A.Ş.
19	Artı Değer Uluslararası BD ve YMM A.Ş.	54	Finansal Eksen BD ve Danışmanlık A.Ş.	89	Rehber Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
20	As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	55	GRC Bağımsız Denetim A.Ş.	90	SAM-DEN Samson BD A.Ş.
21	Ata Uluslararası BD ve SMMM A.Ş.	56	Güçbir Bağımsız Denetim A.Ş.	91	Ser-Berker Bağımsız Denetim A.Ş.
22	Avrasya BD ve YMM A.Ş.	57	Güncel BD Danışmanlık ve YMM A.Ş.	92	SUN Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
23	AYK BD ve Danışmanlık A.Ş.	58	Güney BD ve SMMM A.Ş.	93	Türkerler BD ve YMM A.Ş.
24	Bakış Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.	59	Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	94	Türkmen Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
25	Ban-Den BD Hizmetleri A.Ş.	60	HLB Saygın Bağımsız Denetim A.Ş.	95	Ulusal BD ve YMM A.Ş.
26	Batı YMM ve BD A.Ş.	61	HSY Danışmanlık ve BD A.Ş.	96	Uluslararası Bağımsız Denetim A.Ş.
27	BD Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	62	IHY Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	97	Universal Bağımsız Denetim A.Ş.
28	BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	63	İBD İstanbul BD ve SMMM A.Ş.	98	Uzman YMM ve BD A.Ş.
29	BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	64	İrfan Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	99	Vezin Bağımsız Denetim A.Ş.
30	Bilgi Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	65	Işık YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	100	Vizyon Grup Bağımsız Denetim A.Ş.
31	Bilgili Bağımsız Denetim A.Ş.	66	İtimat Bağımsız Denetim A.Ş.	101	Yeditepe BD ve YMM A.Ş.
32	Birleşik Ekol Bağımsız Denetim A.Ş.	67	Karar BD ve Danışmanlık A.Ş.	102	Yıldızlar BD ve YMM A.Ş.
33	Birleşik Uzmanlar YMM ve Bağımsız Denetim A.Ş.	68	Karma Bağımsız Denetim A.Ş.	103	YKY Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
34	Birleşim Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	69	Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık A.Ş.	104	Yorum Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.
35	BM Bağımsız Denetim A.Ş.	70	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	105	Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim A.Ş.

Bağımsız denetim şirketlerine ait şeffaflık raporlarında 2013-2019 yılları baz alınmış olup içerik analizi uygulanmıştır. Araştırmanın analiz kısmında 105 bağımsız denetim şirketinden elde edilen verilerin ortalamaları alınarak ekte sunulmuş ve yorumlarda değinilmiştir. Fakat çalışma genel olarak bu bağımsız denetim şirketleri arasından, toplam geliri en yüksek dört denetim şirketi ve dört büyük denetim şirketinin verilerinin karşılaştırılması üzerine yapılmıştır. Araştırma konusu olan bu bağımsız denetim şirketlerinin yayınlamış oldukları şeffaflık raporlarının verilerine göre verilen bilgilerin denetim kalitesi ile ilişkili olup olmadığı incelenmiştir. Çalışma kapsamında karşılaştırılacak olan dört büyük denetim firmalarının Türkiye'deki üyesi olan şirketlerin kuruluş bilgileri Tablo 11.'de sunulmuştur.

Tablo 11. Dört Büyük Denetim Şirketi Kuruluş Bilgileri

DÖRT BÜYÜK DENETİM ŞİRKETİ KURULUŞ BİLGİLERİ				
	DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.
Uluslararası Ağ	Deloitte Touche Tohmatsu Limited ("DTTL" veya "Deloitte Global")	Ernst & Young Global Limited (EYG)	KPMG International Cooperative (KPMG International)	PricewaterhouseCoopers International Ltd. (PWC)
Kuruluş Yeri	İstanbul	İstanbul	İstanbul	İstanbul
Kuruluş Tarihi	-	2002	2002	1981
Yönetim Kurulu Başkanı	2016'ya kadar Hüseyin Gürer - 2018'de Hasan Kılıç	Hatice Dilek Çilingir Köstem	Murat Alsan	Haluk Yalçın
Kuruluşun Sermayesi	50.000,00 TL	90.000,000 TL	50.000,00 TL	50.000,00 TL
Şeffaflık Raporu Yayınladığı Yıllar	2019-2018-2016-2015-2014-2013	2019-2018-2017-2016-2015	2019-2018-2017-2016-2015-2014-2013	2019-2018-2017-2016-2015-2014

Çalışma kapsamında incelenecek olan 105 denetim şirketinin verileri ekler bölümünde sunulduğundan dolayı tablolarda dört büyük denetim şirketi ve ortalama toplam gelirlerine göre sıralanmış dört denetim şirketinin bilgileri tablolarda sunulmuştur. Türkiye'deki bağımsız denetim şirketlerinin arasında toplam geliri en yüksek dört denetim firmasının kuruluş bilgileri Tablo 12.'de verilmiştir. Bu çalışma Tablo 11. ve Tablo 12.'de yer alan firmaların karşılaştırılması ve şeffaflık raporlarında yer alan bilgiler incelenerek gerçekleştirilmiştir.

Tablo 12. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Kuruluş Bilgileri

TOPLAM GELİRİ EN YÜKSEK DÖRT DENETİM ŞİRKETİ KURULUŞ BİLGİLERİ				
	Gürelî YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.
Uluslararası Ağ	Baker Tilly International	Grant Thornton International	Mazars Société Coopérative à Responsabilité Limitée (Mazars SCRL)	Nexia International
Kuruluş Yeri	İstanbul	İstanbul	İstanbul	İstanbul
Kuruluş Tarihi	1984	2008	1990	2007
Yönetim Kurulu Başkanı	A.Hüsnü Gürelî	Aykut Halit	İzel Levi Coşkun	Osman Tuğrul Özşüt
Kuruluşun Sermayesi	200.000,00 TL			50.000,00 TL
Şeffaflık Raporu Yayımladığı Yıllar	2019-2018-2017-2016-2015	2019-2018-2017-2016-2015-2014-2013	2019-2018-2017-2016	2019-2018-2017-2016-2015-2014-2013

Diğer 97 şirkete ait uluslararası ağa bağlılıkları ile ilgili bilgiler Tablo 13.'te sunulmuştur.

Tablo 13. Bağımsız Denetim Şirketleri Uluslararası Ağa Bağlılık Durumu

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ ULUSLARARASI AĞA BAĞLILIK DURUMU	
Şirketler	Bağlı Olduğu Uluslararası Ağ
A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	-
AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Abaküs Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
ACC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	-
Adalya Uluslar Arası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	ACG FinExpertiza Uluslararası Muhasebe ve Denetim Ağının üyesi olarak Türkiye Temsilciliği ile yetkilendirilmiştir.
Aday Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
AG Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	-
Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	-
AKT Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Aktan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Alternatif Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Analitik Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	-

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ ULUSLARARASI AĞA BAĞLILIK DURUMU	
Şirketler	Bağlı Olduğu Uluslararası Ağ
Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Antea Alliance of independent firms
Aren Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Nexia International
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	JPA International
Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Jeffreys Henry, IFAC, Task International
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Avrasya Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
AYK Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	-
Bakış Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	IPG (International Praticce Group)
Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	-
Batı Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	AGN International
BD Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	-
BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	BDO International Limited
Best Capital Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri Anonim Şirketi	-
Bilgi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Bilgili Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	AGN INTERNATIONAL
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	AGN INTERNATIONAL
Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Prime Global
Birleşim Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	GMN International
BM Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	HLB International
C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı Anonim Şirketi	-
Consulta Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	INAA GROUP
CPA Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	-
Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Crowe Horwath International
Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Mazars Société Coopérative à Responsabilité Limitée (Mazars SCRL)
Detay Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	INTERNATIONAL EXPERTS AND CONSULTANTS (IECnet)
DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Russell Bedford International
DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	-
Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ecovis International
Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	-
Ege Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	CH International

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ ULUSLARARASI AĞA BAĞLILIK DURUMU	
Şirketler	Bağlı Olduğu Uluslararası Ağ
Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	CPA Associates International
Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Grant Thornton International
Erciyes Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	-
Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	GGI Geneva Group International AG (GGI)
GRC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	-
Güçbir Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	IAPA International
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Groupe Laviale Sohaco
HLB Saygın Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	HLB International
HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Crowe Global
IHY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Morison KSI
İBD İstanbul Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	BKR International
İtimat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	-
Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Jeffreys Henry International (JHI) Global organizasyonu
Karma Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Parker Randall International
Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Crowe Global
Köker Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	AGN International
Lidya Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	TGS Global
Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Morison International
MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Moore Stephens International
Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Jeffreys Henry International Global
Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	05 Eylül 2006 tarihinde PCAOB, 2009 yılında The Leading Edge Alliance
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	INPACT International
MGI Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	MGI WORLDWIDE
MMB Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	-
Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	EUROPA FIDES
Onat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	-
Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	-
Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Randıman Denetim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	-
Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	EuraAudit International

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ ULUSLARARASI AĞA BAĞLILIK DURUMU	
Şirketler	Bağlı Olduğu Uluslararası Ağ
Reform Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Allinial Global
Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	ANTEA Alliance of Independent Firms
SAM-DEN Samson Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	PCAOB
Ser-Berker Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	DKF International
SUN Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Pannell, Kerr, Forster (PKF) International Ltd.
Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Premier International Associates
Türkmen Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Russel Bedford International (RBI)
Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	-
Universal Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	-
Uzman Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	World Wide Network Urbach Hacker Young International
Vezin Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	HLB International
Vizyon Grup Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	AGN International
Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Praxity-Global Alliance Ltd.
Yıldızlar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)
YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	-
Yorum Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	IAPA International
Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Nexia International

Tablo 13'te verilen uluslararası ağa bağlılık bilgilerine göre; 2 şirket Nexia International, 5 şirket AGN International, 2 şirket Russel Bedford International, 3 şirket Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB), 3 şirket HLB International, 2 şirket Crowe Global 2 şirket IAPA International ve 3 şirket Jeffrey's Henry International Global ağına bağlıdır.

Tablo 12.'de toplam geliri en yüksek dört denetim şirketinin bağlı olduğu ağlara ve Tablo 13.'te diğer denetim şirketlerinin bağlı olduğu ağlara bakıldığında; 2 şirket As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.'nin bağlı olduğu Nexia International, 1 şirket Denge Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.'nin bağlı olduğu Mazars Société Coopérative à Responsabilité Limitée (Mazars SCRL), ve 1 şirket de Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.'nin bağlı olduğu Grant Thornton International ağına bağlıdır. 41 şirket ise hiçbir ağa üye değildir.

3.3. Araştırma Bulguları

3.3.1. Ortaklık Yapısı

3.3.1.1. Dört Büyük Denetim Şirketinin Ortaklık Yapısı

Denetim faaliyetleri açısından dünyada uzun zamandır faaliyet gösteren ve küresel Şirketler olarak değerlendirilen dört büyük denetim firması ortaklık yapıları ve toplam gelirleri açısından incelenmiştir. AŞağıda verilen tablolardan yararlanılarak firmaların ortaklık sayısının artması ya da azalması neticesinde toplam gelirlerindeki değişim ele alınmış ve yorumlanmıştır. Tablo 14.'te görüldüğü üzere bazı Şirketlerin 2013 ve 2014 yılları verilerinin eksikliğinden dolayı 2015-2019 yılları arasındaki veriler yorumlanmıştır. 2015 yılından 2019 yılına kadar Tablo 14.'teki veriler incelenmiş, dört büyük bağımsız denetim firmasının ortaklık yapılarının çok fazla deęiŐmemesine rağmen toplam gelirlerinde sürekli olarak artış olduğu gözlemlenmiştir. Dört büyüklerin gelirlerindeki artış ortaklara dayalı olmayıp, markalaŐmaları nedeniyle tercih edilmelerinden kaynaklı olabilir. Dört büyükler sektörde süreklilik saęlamıŐ, bununla birlikte toplam gelirlerini arttırdıkları gözlemlenmiştir.

Tablo 14. Dört Büyük Denetim Şirketi Ortaklık Yapısı ve Toplam Gelirleri

DÖRT BÜYÜK DENETİM ŞİRKETİ ORTAKLIK YAPISI								
Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş	Ortak Sayısı	24	26	*	27	26	23	26
	Gelir	159.886.000	132.707.000	*	112.751.000	114.692.000	100.035.000	77.375.000
Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş	Ortak Sayısı	23	19	17	17	17	*	*
	Gelir	128.244.000	110.827.000	84.659.000	76.733.000	65.500.000	*	*
KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş	Ortak Sayısı	24	24	19	19	14	14	14
	Gelir	205.137.920	162.977.964	131.728.162	109.931.104	93.804.932	74.555.778	65.723.002
PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş	Ortak Sayısı	25	26	25	25	26	25	*
	Gelir	183.686.017	148.196.134	122.110.285	103.990.298	92.534.402	75.016.905	*
TOPLAM ORTAK SAYISI		96	95	61	88	83	62	40
TOPLAM GELİR		676.953.937	554.708.098	338.497.447	403.405.402	366.531.334	249.607.683	143.098.002

3.3.1.2. Toplam Geliri En Yüksek Dört Bağımsız Denetim Şirketi Ortaklık Yapısı

Ülkemizde faaliyet gösteren dört büyük denetim firması dışında kalan diğer bağımsız denetim firmalarının toplam geliri en yüksek dört denetim şirketinin yıllara göre ortaklık sayısı ve toplam gelirleri ele alınarak aşağıda yer alan yorumlar yapılmıştır. 2013, 2014 ve 2015 yıllarında bazı şirketlerin ortaklık yapısı ve gelir verilerine ulaşamadığı için yorumlar 2016-2019 yılları arasındaki veriler üzerine yapılmıştır. Tablo 15. incelendiğinde şirketlerin ortak sayılarında genel olarak çok fazla bir değişiklik olmadığı fakat toplam gelirlerinin sürekli olarak artış gösterdiği görülmektedir. Toplam gelirin artışının, bağımsız denetime tabi olma sınırının aşağı çekilmesi, bağımsız denetim ücretlerinin arttırılması ve ortak sayısındaki artıştan kaynaklandığı gözlemlenmiştir. Bağımsız denetim firmalarına yeni dahil olan ortakların, beraberinde getirmiş oldukları mükelleflerle beraber bağımsız denetim firmalarının gelirlerine olumlu katkı sağladığı gözlemlenmiştir.

Tablo 15.'te görüldüğü üzere bağımsız denetim şirketleri arasında toplam geliri en yüksek dört şirket gelirlerini sürekli olarak arttırmış bunun nedeni olarak firmalara dahil olan yeni ortaklarla beraber yeni mükelleflerin kazanılması, ortak sayısının artmasıyla birlikte sektörel denetimlerde uzmanlaşılması, daha çeşitli hizmetlerin verilebilmesi, mükelleflerin istekleri doğrultusunda birebir meslek mensupları ile görüş alışverişinde bulunmaları, bağımsız denetime tabi olma sınırının yıllar itibari ile sürekli aşağı çekilmesi ve bağımsız denetimin mükelleflerce kabullenilerek yeni hizmetlerin ortaya çıkması olarak sıralanabilir.

Tablo 15. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Ortaklık Yapısı ve Toplam Gelirleri

TOPLAM GELİRİ EN YÜKSEK DÖRT DENETİM ŞİRKETİ ORTAKLIK YAPISI								
		2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Ortak Sayısı	19	19	19	20	23	*	*
	Gelir	62.485.259	51.591.623	47.390.421	40.421.013	38.819.276	32.290.095	*
Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Ortak Sayısı	8	8	8	8	9	7	7
	Gelir	32.498.845	28.584.259	22.889.873	21.808.224	20.296.438	17.205.686	14.270.262
Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Ortak Sayısı	9	9	10	10	*	*	*
	Gelir	18.659.875	19.221.283	13.205.676	11.497.337	*	*	*
As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Ortak Sayısı	10	10	10	10	9	8	7
	Gelir	14.665.075	13.130.493	10.299.112	9.833.321	9.766.878	8.018.156	7.727.230
TOPLAM ORTAK SAYISI		46	46	47	48	41	15	14
TOPLAM GELİR		128.309.054	112.527.658	93.785.082	83.559.895	68.882.592	57.513.937	21.997.492

Ek-1’de verilen tabloda diğ er 97 bağımsız denetim şirketinin ortak sayısı ve gelir verileri verilmiştir. Bu veriler incelendiğinde, 2013-2019 yılları arasında toplam ortak sayılarının sürekli olarak artış gösterdiği ve toplam gelirlerinde doğru orantıda artış gösterdiği gözlemlenmiştir.

3.3.2. Finansal Bilgiler

3.3.2.1. Dört Büyük Denetim Şirketinin Finansal Bilgileri

Tablo 16.’da uluslararası faaliyette bulunan 4 büyük denetim firmasının finansal bilgileri yer almaktadır. Yıllar itibariyle firmaların finansal bilgileri ortalaması alınarak tabloda yer verilmiştir. Dört büyükler olarak adlandırılan Deloitte, E&Y, KPMG ve PWC uluslararası alanda yapmış oldukları bağımsız denetim faaliyetleri ile ön plana çıkmışlardır. Ülkemizde özellikle yabancı sermayeli şirketler, yurtdışından kredi kullanan şirketler ve ihracat yüzdesi fazla olan şirketler dört büyükler ile çalışmaktadır. Dört büyükler uluslararası arenada ülkemizde faaliyet gösteren şirketler için referans görevi görmekte olup firmaların güvenilirliğini arttırmaktadır. Bu nedenle dört büyüklerin gerek geliri, gerekse mükellef sayısı ülkemizde faaliyet gösteren diğ er denetim firmalarından daha yüksektir.

2013 yılında Deloitte ve KPMG’nin verilerine ulaşılmış olup yapılacak yorumlar bu iki şirketin verileri üzerine olacaktır. Bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen gelirler, toplam gelir içerisinde %77 oranındadır. Görüleceği üzere bağımsız denetim faaliyetlerinden elde edilen gelirler ilgili firmaların temel gelirlerini oluşturmaktadır.

2014 yılında Deloitte, KPMG ve PWC’nin verilerine ulaşılmış olup yapılacak yorumlar bu üç şirketin verileri üzerine olacaktır. İlgili yıl bağımsız denetimden elde edilen gelirler toplam gelir içerisinde %78 oranındadır. Gelir artışının sebepleri arasında bağımsız denetime tabi olma sınırının %50 oranında aşağı çekilmesi ve bağımsız denetim ücretlerinin artması söylenebilir.

2015 yılında dört büyük denetim şirketinin bağımsız denetimden elde ettiği gelirler toplam gelir içerisinde %80 oranındadır. Diğ er gelirlere kıyasla bağımsız denetimden elde edilen gelird e görülen artış bağımsız

denetime tabi olma sınırının yarı yarıya aşağı çekilmesi ve bağımsız denetim ücretlerinin artışı ile açıklanabilir.

2016 yılında dört büyük denetim şirketinin bağımsız denetimden elde ettiği gelirler toplam gelir içerisinde %77 oranındadır. Dört büyük denetim şirketinin bağımsız denetimden elde ettiği gelirlerin bir önceki yıla göre %3 oranında azalış göstermiş olduğu gözlemlenmiştir fakat TL bazında incelendiğinde artış olduğu görülmektedir. Bunun sebebi diğer gelirlerden elde edilen payın toplam gelir içerisinde artış göstermesidir. Buna bağlı olarak da denetimden elde edilen gelirler azalış göstermiştir. Diğer gelirlerdeki artış bağımsız denetimin önem kazanması ve bununla birlikte zorunlu bağımsız denetim hizmetlerinin dışında yapılan diğer bağımsız denetim faaliyetlerinin sunulması şeklinde açıklanabilir.

2017 yılında E&Y, KPMG ve PWC'nin verilerine ulaşılmış olup yapılacak yorumlar bu üç şirketin verileri üzerine olacaktır. 2017 yılında dört büyük denetim şirketinin bağımsız denetimden elde ettiği gelirler toplam gelir içerisinde %71 oranındadır. Bir önceki yıla göre bağımsız denetimden elde edilen gelir %6 oranında azalmış, diğer gelirlerse aynı oranda artmıştır. Fakat TL bazında bakıldığında bir önceki yıla oranla toplam gelirden artış gözlemlenmektedir. Bunun sebebi, denetim kalitesinin artması ile birlikte denetim faaliyetlerinin çeşitlenmesi ve buna bağlı olarak bağımsız denetim ücretlerinin ve diğer gelirlerin (eğitim, danışmanlık vs.) artması ile açıklanabilir.

2018 yılında dört büyük denetim şirketinin bağımsız denetimden elde ettiği gelirler toplam gelir içerisinde bir önceki yıl ile aynı şekilde %71 oranındadır. Fakat TL bazında incelendiğinde artış gözlemlenmiştir.

2019 yılında dört büyük denetim şirketinin bağımsız denetimden elde ettiği gelirler toplam gelir içerisinde %69 oranındadır. 2019 yılında dört büyük denetim şirketinin bağımsız denetim gelirlerinin oranı bir önceki yıla göre %2 oranında azalış göstermiş olup, diğer gelirler de %2 oranında artmıştır. Fakat yine TL bazında incelendiğinde 2018 yılına göre artış gözlemlenmektedir.

Tablo 16. Dört Büyük Denetim Şirketi Finansal Bilgileri

DÖRT BÜYÜK DENETİM ŞİRKETİ FİNANSAL BİLGİLER															
Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
(Deloitte) DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Denetimden Elde Edilen Gelirler	92.460.000	58	87.413.000	66	*	*	78.601.000	70	86.582.000	75	74.334.000	74	69.624.000	90
	Diğer Gelirler	67.426.000	42	45.294.000	34	*	*	34.150.000	30	28.110.000	25	25.701.000	26	7.751.000	10
	Toplam	159.886.000	100	132.707.000	100	*	*	112.751.000	100	114.692.000	100	100.035.000	100	77.375.000	100
(Ernst & Young) Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Denetimden Elde Edilen Gelirler	111.960.000	87	89.073.000	80	69.847.000	83	63.344.000	83	59.400.000	91	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	16.284.000	13	21.753.000	20	14.811.000	17	13.388.000	17	6.100.000	9	*	*	*	*
	Toplam	128.244.000	100	110.827.000	100	84.659.000	100	76.733.000	100	65.500.000	100	*	*	*	*
(KPMG) KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Denetimden Elde Edilen Gelirler	123.646.893	60	102.096.181	63	78.303.634	59	88.303.792	80	74.135.078	79	59.508.443	80	41.144.826	63
	Diğer Gelirler	81.491.027	40	60.881.783	37	53.424.528	41	21.627.312	20	19.669.854	21	15.047.335	20	24.578.176	37
	Toplam	205.137.920	100	162.977.964	100	131.728.162	100	109.931.104	100	93.804.932	100	74.555.778	100	65.723.002	100
(PWC) PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Denetimden Elde Edilen Gelirler	142.083.752	77	113.881.809	77	92.535.594	76	81.015.711	78	73.621.656	80	61.832.755	82	*	*
	Diğer Gelirler	41.602.265	23	34.314.325	23	29.574.691	24	22.974.587	22	18.912.746	20	13.184.150	18	*	*
	Toplam	183.686.017	100	148.196.134	100	122.110.285	100	103.990.298	100	92.534.402	100	75.016.905	100	*	*

Tablo 17. Dört Büyük Denetim Şirketinin Gelirlerinin Yıllara Göre Ortalamaları

Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013		
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Yıllara Göre Ortalama Gelir	Denetimden Elde Edilen Gelirler	117.537.661	69	98.115.998	71	80.228.743	71	77.816.126	77	73.434.684	80	65.225.066	78	55.384.413	77
	Diğer Gelirler (Ortalama)	51.700.823	31	40.560.777	29	32.603.406	29	23.034.975	23	18.198.150	20	17.977.495	22	16.164.588	23
	Toplam Gelir (Ortalama)	169.238.484	100	138.677.025	100	112.832.482	100	100.851.351	100	91.632.834	100	83.202.561	100	71.549.001	100

3.3.2.2. Toplam Geliri En Yüksek Dört Bağımsız Denetim Şirketi Finansal Bilgileri

Tablo 19.'da Türkiye'de faaliyette bulunan 101 bağımsız denetim firması arasından toplam geliri en yüksek dört denetim şirketinin finansal bilgileri yer almaktadır. Yıllar itibariyle firmaların finansal bilgileri ortalaması alınarak tabloda yer verilmiştir. 2013, 2014 ve 2015 yıllarında bazı şirketlerin gelir verilerine ulaşamadığı için yorumlar 2016-2019 yılları arasındaki veriler üzerine yapılmıştır.

2016 yılında toplam geliri en yüksek dört denetim şirketinin bağımsız denetimden elde ettiği gelirler toplam gelir içerisinde %54 oranında olup, diğer gelirler toplam gelir içerisinde %46 oranındadır. Bağımsız denetimden elde edilen gelirlerinin diğer gelirlere oranının fazla olması, bağımsız denetim sınırının aşağı çekilmesi ve bağımsız denetim ücretlerinin artışı olmakla birlikte ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerinin onay görmesi, önem kazanması nedeniyle kurumsal birçok firmanın zorunlu denetim faaliyetlerinin yanında birçok bağımsız denetim hizmetini de alması şeklinde açıklanabilir.

2017 yılında toplam geliri en yüksek dört denetim şirketinin bağımsız denetimden elde ettiği gelirler toplam gelir içerisinde %57 oranında olup, diğer gelirler toplam gelir içerisinde %43 oranındadır. 2017 yılında bir önceki yıla oranla gelir artışının olmasının sebebi olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesinin ve çeşitliliğinin artması neticesinde bağımsız denetim ücretlerinin de artması gösterilebilir.

2018 yılında toplam geliri en yüksek dört denetim şirketinin bağımsız denetimden elde ettiği gelirler toplam gelir içerisinde %59 oranında olup, diğer gelirler toplam gelir içerisinde %41 oranındadır. Bağımsız denetim gelirleri yüksek oranda artarken, diğer gelirler daha az artış göstermiştir. Bunun nedeni olarak tam tasdik hizmetleri, danışmanlık hizmetleri ve eğitim faaliyetlerinin geçmiş yıllara nazaran azalmış olmasıdır. Bağımsız denetim firmalarının personel kaynakları daha az riskli ve verimli olan bağımsız denetim faaliyetlerine yönlendirilmiştir.

2019 yılında toplam geliri en yüksek dört denetim şirketinin bağımsız denetimden elde ettiği gelirler toplam gelir içerisinde %55 oranında olup, diğer gelirler toplam gelir içerisinde %45 oranındadır. Toplam geliri en yüksek dört denetim şirketinin bağımsız denetimden elde ettiği gelirlerin bir önceki yıla göre %4 oranında azalış göstermiş olduğu gözlemlenmiştir fakat TL bazında bakıldığında artış olduğu görülmektedir. İncelenen yıllardaki gelirler genel olarak artış trendi göstermiş olup bunun nedeni bağımsız denetim faaliyetlerinin, gerek bağımsız denetim firmaları gerekse mükellefler tarafından kabul görmüş olması ve hizmet çeşitliliği ve kalitesinin artması ile açıklanabilir.



Tablo 18. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Finansal Bilgileri

TOPLAM GELİRİ EN YÜKSEK DÖRT DENETİM ŞİRKETİ FİNANSAL BİLGİLER															
Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Denetimden Elde Edilen Gelirler	14.569.280	23	14.392.576	28	11.211.008	24	8.205.465	20	8.008.417	21	4.705.004	15	*	*
	Diğer Gelirler	47.915.979	77	37.199.047	72	36.179.413	76	32.215.548	80	30.810.859	79	27.585.091	85	*	*
	Toplam	62.485.259	100	51.591.623	100	47.390.421	100	40.421.013	100	38.819.276	100	32.290.095	100	*	*
Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Denetimden Elde Edilen Gelirler	28.340.876	87	25.697.188	90	21.351.445	93	20.208.519	93	9.813.442	48	9.463.127	55	7.651.439	54
	Diğer Gelirler	4.157.969	13	2.887.071	10	1.538.428	7	1.599.705	7	10.482.996	52	7.742.559	45	6.618.823	46
	Toplam	32.498.845	100	28.584.259	100	22.889.873	100	21.808.224	100	20.296.438	100	17.205.686	100	14.270.262	100
Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Denetimden Elde Edilen Gelirler	13.380.875	72	10.155.728	69	10.283.670	88	7.763.432	81	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	5.279.000	28	4.532.778	31	1.461.003	12	1.854.453	19	*	*	*	*	*	*
	Toplam	18.659.875	100	14.688.506	100	11.744.673	100	9.617.885	100	*	*	*	*	*	*
As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Denetimden Elde Edilen Gelirler	14.526.275	99	13.056.682	99	9.575.753	93	8.001.617	81	1.326.373	14	939.962	12	577.150	7
	Diğer Gelirler	138.800	1	73.811	1	723.359	7	1.831.705	19	8.440.505	86	7.078.194	88	7.150.080	93
	Toplam	14.665.075	100	13.130.493	100	10.299.112	100	9.833.321	100	9.766.878	100	8.018.156	100	7.727.230	100

Tablo 19. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketinin Gelirlerinin Yıllara Göre Ortalamaları

Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Yıllara Göre Ortalama Gelir														
Faaliyet														
Denetimden Elde Edilen Gelirler	17.704.327	55	15.825.543	59	13.105.469	57	11.044.758	54	6.382.744	28	5.036.031	26	4.114.295	37
Diğer Gelirler (Ortalama)	14.372.937	45	11.173.177	41	9.975.551	43	9.375.353	46	16.578.120	72	14.135.281	74	6.884.452	63
Toplam Gelir (Ortalama)	32.077.264	100	26.998.720	100	23.081.020	100	20.420.111	100	22.960.864	100	19.171.312	100	10.998.746	100

Ek-2’de verilen tabloda diğ er 97 Şirketin finansal bilgileri verilmiştir. Tabloda ortalama gelirler incelendiğ inde bağımsız denetimden elde edilen gelirlerin diğ er gelirlere oranı 2016 yılına göre düşük seyrederken 2017 yılından itibaren bağımsız denetimden elde edilen gelirlerin artış gösterdiğ i ve diğ er gelirlere göre oranlarının arttığ ı gözlemlenmiştir.

3.3.3. KAYİK Sayıları

3.3.3.1. Dört Büyük Denetim Şirketinin KAYİK Sayıları

Ülkemizde faaliyette bulunun dört büyük denetim Şirketi uluslararası arenadaki faaliyetlerinin getirmiş olduğ u tanınmiŐlıkla beraber sektörde büyük rağbet görmüŐtür. Bağımsız denetim pastasının büyük bir oranını sayısal olarak elinde tutmakta olan dört büyük denetim firması yıllar itibariyle genel olarak denetledikleri mükellefleri ve gelirlerini artan oran da arttırmıştır.

2014 yılında KAYİK sayısında bir önceki yıla göre %16 oranında bir artış olduğ u gözlemlenmiş olup, gelird e ise %74 oranında artış olduğ u görölmektedir.

2015 yılında KAYİK sayısında bir önceki yıla göre %75 oranında yüksek bir artış gözlemlenmiştir. Gelird e ise artış %47 oranındadır.

2016 yılında KAYİK sayısı bir önceki yıla göre %36 oranında artarken, gelird e de %10 oranında bir artış gözlemlenmiştir.

2017 yılında KAYİK sayısında ve gelird e bir önceki yıla göre düşüş gözlemlenmektedir. Kayık sayısında %8 oranında ve gelird e %16 oranında düşüş görölmektedir.

2018 yılında KAYİK sayısında bir önceki yıla göre %17 oranında artış görölmekte olup, gelird eki artış %64 oranındadır.

2019 yılında KAYİK sayısında bir önceki yıla göre %16 oranında bir artış gözlemlenmekte olup, gelird eki artış oranı ise %22dir. Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerinin yaygınlaşması ile birlikte KAYİK sayısı sürekli artış göstermiştir. Dört büyük denetim firması ölkemizdeki faaliyet alanlarını genişletmiŐ, yıllar itibari ile daha fazla mükellefe ulaŐmıŐtır.

Tablo 20. Dört Büyük Denetim Şirketinin KAYİK Sayıları ve Gelirleri

DÖRT BÜYÜK DENETİM ŞİRKETİ KAYİK SAYILARI VE GELİRLERİ								
Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
(Deloitte) DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Şirket Sayısı	147	122	147	222	192	130	140
	Gelir	159.886.000	132.707.000	*	112.751.000	114.692.000	100.035.000	77.375.000
(Ernst & Young) Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Şirket Sayısı	463	238	156	408	143	74	*
	Gelir	128.244.000	110.827.000	84.659.000	76.733.000	65.500.000	*	*
(KPMG) KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Şirket Sayısı	319	335	249	255	256	123	136
	Gelir	205.137.920	162.977.964	131.728.162	109.931.104	93.804.932	74.555.778	65.723.002
(PWC) PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Şirket Sayısı	476	518	487	250	241	149	133
	Gelir	183.686.017	148.196.134	122.110.285	103.990.298	92.534.402	75.016.905	*

Tablo 21. Dört Büyük Denetim Şirketi KAYİK Sayıları ve Gelirleri Toplamları

Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
TOPLAM KAYİK	1405	1213	1039	1135	832	476	409
TOPLAM GELİR	676.953.937	554.708.098	338.497.447	403.405.402	366.531.334	249.607.683	143.098.002

Tablo 22. Dört Büyük Denetim Şirketinin KAYİK Sayıları ve Gelirlerindeki Yıllara Göre Değişim Oranları

Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014
TOPLAM KAYİK	%16	%17	-%8	%36	%75	%16
TOPLAM GELİR	%22	%64	-%16	%10	%47	%74

3.3.3.2. Toplam Geliri En Yüksek Dört Bağımsız Denetim Şirketi KAYİK Sayıları

Ülkemizde dört büyük denetim firmasının dışında kalan denetim firmaları arasında toplam geliri en yüksek dört denetim firmasının yıllar itibari ile KAYİK sayısını sürekli olarak arttırdığı gözlemlenmiştir. Firmaların bağımsız denetim faaliyetlerindeki edinmiş oldukları tecrübe, ortak sayılarını arttırması, bağımsız denetim faaliyetlerinin kabul görmesi ve firmaların denetim kalitelerini arttırması bu artışın nedenleri arasında gösterilebilir. Ülkemizde bağımsız denetim faaliyetlerinin uluslar arası arenadaki diğer ülkelere kıyasla daha geç zorunlu hale getirilmesi, bağımsız denetim personeli yetiştirmeye ilişkin faaliyetlere gerek üniversitelerde gerekse de meslek kuruluşlarında çok geç başlanması neticesinde yetişmiş personel sıkıntısı yaşanması ve vergi usul kanununun getirmiş olduğu denetimlerde yıllar itibariyle tecrübe kazanan meslek mensuplarının bağımsız denetim faaliyetlerine uyum sağlamakta güçlük çekmesi nedeniyle dört büyükler dışında kalan diğer bağımsız denetim firmalarının sisteme geç uyum sağlamasına sebep olmuştur. Bağımsız denetim firmalarının kayık listesi belirtilen nedenlerden dolayı sınırlı kalmıştır. Bağımsız denetim firmaları faaliyetlerine uyum sağlayarak personel sayılarını, kalitelerini ve hizmetlerini çeşitlendirerek yıllar itibariyle kayıklarını arttırmıştır.

Tablo 23. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi KAYİK Sayıları ve Gelirleri

TOPLAM GELİRİ EN YÜKSEK İLK DÖRT BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETİ								
Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Şirket Sayısı	36	34	42	35	25		
	Toplam Gelir	62.485.259	51.591.623	47.390.421	40.421.013	38.819.276	32.290.095	
Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Şirket Sayısı	6	7	7	9	7	8	37
	Toplam Gelir	32.498.845	28.584.259	22.889.873	21.808.224	20.296.438	17.205.686	14.270.262
Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Şirket Sayısı	21	61	87	51			
	Toplam Gelir	18.659.875	19.221.283	13.205.676	11.497.337			
As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Şirket Sayısı	1	2	2	1	1	2	2
	Toplam Gelir	14.665.075	13.130.493	10.299.112	9.833.321	9.766.878	8.018.156	7.727.230

Tablo 24. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi KAYİK Sayıları ve Gelirleri Toplamları

Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
TOPLAM KAYİK	64	104	138	96	33	10	39
TOPLAM GELİR	128.309.054	112.527.658	93.785.082	83.559.895	68.882.592	57.513.937	21.997.492

Ek-3'te verilen tabloda diğer 97 Şirketin KAYİK sayısı ve gelir bilgileri verilmiştir. Tablo incelendiğinde KAYİK sayılarının yıllar itibariyle çok fazla değişiklik göstermediği fakat toplam gelirin s¼rekli olarak artış gösterdiği gözlemlenmiştir.

3.3.4. Verilen Eğitimler

3.3.4.1. D¼rt B¼y¼k Denetim Şirketi Verilen Eğitimler

Tablo 25.'de uluslararası faaliyette bulunan d¼rt b¼y¼k denetim firmasının ¼lkemizdeki ¼ye firmaların Şeffaflık raporlarından elde edilen verilen eğitim sayıları, s¼releri (saat) ve ek olarak analiz kısmında yardımcı olacak olan yıllara g¼re ortalamaları verilmiştir. Tablo incelendiğinde G¼ney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ő.'nin 2013 yılı verilerine ulaŐılamadıđı için ortalama analizleri 2014 – 2019 yılları arasındaki verilen bilgilere g¼re yorumlanmıştır.

2014 yılında d¼rt b¼y¼k denetim Şirketinin verilen eğitim sayıları ortalaması 60 ve verilen eğitim s¼releri ortalaması 840 saattir.

2015 yılında Şirketlerin eğitim sayılarının ortalaması bir ¼nceki yıla g¼re değişiklik göstermemiŐ olup, eğitim s¼relerinde ise %1'lik bir azalma gözlemlenmektedir.

2016 yılında d¼rt b¼y¼k denetim Şirketinin ortalama verilen eğitim sayısı 58 olup, bir ¼nceki yıla oranla %4'l¼k bir azalma gözlemlenmiştir. Buna bağlı olarak verilen eğitim s¼relerinde de ortalama 815 saate d¼Őm¼Ő ve %2'lik bir azalma gözlemlenmiştir.

2017 yılında diğer yıllardaki azalmaların tam tersine bir ¼nceki yıla g¼re ortalama verilen eğitim sayılarında %19 oranında bir artış gözlemlenmiş olup, ortalama verilen eğitim s¼relerinde de %12 oranında artış g¼r¼lmektedir.

2018 yılında Şirketlerin ortalama verilerinde tekrar d¼Ő¼Ő yaşandığı gözlemlenmiştir. Ortalama verilen eğitim sayıları %16 ve eğitim s¼releri ise %11 oranında azalmıŐtır.

2019 yılında ortalama verilen eğitim sayılarında bir önceki yıla kıyasla %7 oranında artış görülmektedir, ortalama verilen eğitim sürelerinde ise verilen eğitim sayılarının tam tersine %10 oranında azalma gözlemlenmektedir.

Tablo 25. Dört Büyük Denetim Şirketi Verilen Eğitimler

DÖRT BÜYÜK DENETİM ŞİRKETİ VERİLEN EĞİTİMLER								
Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
(Deloitte) DRT Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	35	45	51	50	61	66	70
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	547	908	665	785	871,6	706	686,5
(Ernst & Young) Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	58	62	107	65	70	86	*
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	1018,5	880	1603	1066	824	1058	*
(KPMG) KPMG Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	143	110	104	97	89	67	73
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	695,8	744,15	721,35	643	835	714,5	786,5
(PWC) PWC Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	12	15	14	19	20	20	21
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	662	707	662	766	807	883	829
Ortalama Verilen Eğitim Sayısı		62	58	69	58	60	60	55
Ortalama Toplam Eğitim Süresi (Saat)		731	810	913	815	834	840	767

Tablo 26. Dört Büyük Denetim Şirketinin Verilen Eğitim Verilerindeki Yıllara Göre Değişim Oranları

	2019	2018	2017	2016	2015
Verilen Eğitim Sayısı	%7	-%16	%19	-%4	%0
Eğitim Süresi (Saat)	-%10	-%11	%12	-%2	-%1

3.3.4.2. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Verilen Eğitimler

Tablo 27.'de ülkemizde faaliyet gösteren 101 denetim şirketinden toplam geliri en yüksek dört denetim şirketinin verilen eğitim sayıları, süreleri ve ek olarak ortalamaları yer almaktadır. Tablo 27. incelendiğinde şirketlerin 2013, 2014 ve 2015 yılı verilerinin eksikliğinden dolayı analizler 2016-2019 yılları arasındaki verilen bilgilere göre yorumlanmıştır.

2016 yılında dört şirketin verilen eğitim sayıları ortalaması 14, verilen eğitim süreleri ortalaması ise 144 saattir.

2017 yılında şirketlerin ortalama verilen eğitim sayıları ve verilen eğitim süreleri bir önceki yıla göre %37 oranında artış göstermiştir.

2018 yılında şirketlerin ortalama verilen eğitim sayılarının %23 oranında artış göstermiş olduğu ve buna bağlı olarak ortalama verilen eğitim sürelerinin de %12 oranında artış göstermiş olduğu gözlemlenmiştir.

2019 yılında dört şirketin ortalama verilen eğitim sayılarında ve sürelerinde azalma olduğu gözlemlenmiş olup, verilen eğitim sayılarında % 9 ve verilen eğitim sürelerinde %20 oranında azalma görülmektedir.

Tablo 27. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Verilen Eğitimler

TOPLAM GELİRİ EN YÜKSEK DÖRT DENETİM ŞİRKETİ VERİLEN EĞİTİMLER								
Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Gürel YMM ve Bağımsız Denetim Hizmetleri A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	9	18	10	16	14	*	*
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	109	142	158	129	99	*	*
Eren Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	14	17	19	9	11	10	7
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	98	147	172	95	78	240	82
Denge Bağımsız Denetim SMMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	48	41	31	24	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	254	270	151	279	*	*	*
As Bağımsız Denetim ve YMM A.Ş.	Verilen Eğitim Sayısı	12	15	14	5	5	4	3
	Toplam Eğitim Süresi (Saat)	241	320	306	72	*	*	*
Ortalama Verilen Eğitim Sayısı		21	23	19	14	10	7	5
Ortalama Toplam Eğitim Süresi (Saat)		176	220	197	144	89	240	82

Tablo 28. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketinin Verilen Eğitim Verilerindeki Yıllara Göre Değişim Oranları

	2019	2018	2017
Verilen Eğitim Sayısı	-%9	%23	%37
Eğitim Süresi (Saat)	-%20	%12	%37

3.3.5. Şeffaflık Raporu Sayfa Sayısı

Denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biri denetim firmaları tarafından hazırlanan şeffaflık raporlarıdır. Denetim kalitesini ölçmede kullanılan birçok farklı gösterge olsa da şeffaflık raporlarının denetim firmalarının mesleki uygulamalarını kamuya açıklayan bir özelliğe sahip olması dolayısıyla denetim kalitesinde önemli bir unsur olacağı düşünülmektedir. Şeffaflık raporu sayfa sayısı kriteri de şeffaflık raporlarında ne kadar bilgiye yer verildiği, içeriğinin zenginliği vb. açısından önemli olabileceği söylenebilir. Tablo 29. ve 30.'da dört büyük denetim şirketi ve toplam geliri en yüksek dört denetim şirketinin şeffaflık raporu sayfa sayıları ve yıllar bazında ortalamalarına yer verilmiştir.

Tablo 29. Dört Büyük Denetim Şirketi Şeffaflık Raporu Sayfa Sayısı

DÖRT BÜYÜK DENETİM ŞİRKETİ ŞEFFAFLIK RAPORU SAYFA SAYISI								
Şirketler	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	Ortalama
DRT Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	56	50	*	42	36	32	29	41
Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş	35	32	43	33	31	*	*	35
KPMG Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	48	46	43	63	58	42	29	47
PWC Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	25	24	17	17	15	15	*	19

Tablo 30. Toplam Geliri En Yüksek Dört Denetim Şirketi Şeffaflık Raporu Sayfa Sayısı

TOPLAM GELİRİ EN YÜKSEK DÖRT DENETİM ŞİRKETİ ŞEFFAFLIK RAPORU SAYFA SAYISI								
Şirketler	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013	Ortalama
Gürel Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	26	26	26	26	24	*	*	26
Eren Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	35	35	35	35	35	35	35	35
Denge Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	19	20	21	20	*	*	*	20
As Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	32	31	32	34	32	18	17	28

SONUÇ

Finansal bilgi kullanıcıları denetim şirketlerinden kaliteli, doğru ve güvenilir bilgiler beklemektedir. Bu bağlamda denetim şirketlerinin bu finansal bilgi kullanıcılarına karşı şeffaf olmaları önem teşkil etmektedir. Düzenleyici kurumlar denetim şirketlerinin şeffaf olmaları adına bağımsız denetime tabi olan denetim şirketlerinin, belirlenen kriterler çerçevesinde şeffaflık raporlarını kendi internet sitelerinde yayınlamalarını zorunlu kılmıştır. Çalışmanın temel amacı ise; 2013-2019 yılları arasında bağımsız denetim şirketlerinin yayınlamış oldukları şeffaflık raporları üzerinden bağımsız denetim kalitesine yönelik genel değerlendirmeleri ortaya koymaktır. Bu kapsamda denetim şirketlerinin kendi internet sitelerinde yayınlamış oldukları şeffaflık raporlarında literatürde de ele alınan temel kriterler belirlenerek, bu kriterler ile bağımsız denetim kalitesi arasındaki ilişki ortaya konulmuştur.

Bu çalışma sonucunda kriterler tek tek incelenmiştir. İlk olarak ortaklık yapısı bakımından incelendiğinde; ülkemizin bağımsız denetim anlayışı ikiye ayrılabilir. Birinci anlayışa göre, ülkemizde dört büyüklerin dışında kalan bağımsız denetim firmalarının tercih nedeni olan kişi orjinini ortak temelli bağımsız denetim anlayışı; bu anlayışa göre mükellefler (bağımsız denetime tabi olan firmalar), bağımsız denetim ortaklarına güvenerek hareket edip onları tercih etmekte, markalaşma ya da dünya çapında ün kazanma bir tercih sebebi olmamaktadır. İkinci anlayışa göre ise; firmalar dünya genelinde çalışmalarını yürüten markalaşmış büyük firmaları yani dört büyükleri tercih etmiş olduğu anlayıştır. Bu iki anlayıştan ikinci anlayış ülkemizde daha çok rağbet görmüş olup bunun nedeni olarak markalaşmanın firmalara dünya çapında olumlu referans getirmesi bir neden olarak söylenebilir.

Finansal bilgiler verileri incelendiğinde; Denetçilere ödenen ücretler denetim kalitesini iki yönde etkileyebilir. İlk olarak denetçilere ödenen yüksek ücretler denetçilerin çabalarını arttırabilir. İkinci olarak da ödenen yüksek ücretler denetçilerin müşterilerine karşı bağımlı olmasına ve bu bağımlılık sonucu müşterilerini kaybetme korkusu ile karşı karşıya gelerek, bu

durumun denetim faaliyetlerinde kalitesizliğe neden olabileceği düşünülmektedir. İkinci yönden bakıldığında akla denetim kalitesini etkileyen faktörlerden bir diğeri olan denetimde rotasyon gelebilir. Denetçi ile müşteri firma arasında uzun süren bir iş ilişkisinin olması ve bunun yaratabileceği olumsuzluklar rotasyon uygulamasının gerekliliğini ön plana çıkarabilir.

Denetim şirketlerinin KAYİK listeleri incelendiğinde; ülkemizde faaliyet gösteren bağımsız denetim firmaları ikiye ayrılarak kayikleri ve gelirleri tablolarda incelenmiştir. İncelenme neticesinde dört büyükler olarak adlandırılan bağımsız denetim firmalarının KAYİK'lerinin ve buna oranla gelirlerinin bir hayli yüksek olduğu gözlemlenmiştir. Bunun nedeni olarak daha öncede bahsettiğimiz üzere dört büyüklerin gerek markalaşması gerekse bağımsız denetim faaliyetlerindeki kalitesinden dolayı piyasayı domine ettiği görülmüştür. Diğer bağımsız denetim firmalarının yıllara yaygın olarak kayiklerinde ve gelirlerinde artışlar olduğu gözlemlenmiş bu artışların nedeni ise kayiklerin bağımsız denetim sınırının aşağı çekilmesi ile artması, diğer bağımsız denetim firmalarının hem sayı hemde kalitelerini arttırması olarak söylenebilir. Bağımsız denetim, denetim faaliyetleri ile birlikte iç denetim ve finansal denetimi de yapmaktadır. Firma üst yöneticileri bağımsız denetim faaliyetleri ile birçok hizmeti sağlamasından dolayı bağımsız denetimde kalite, güvenilirlik, ve uluslararası referansı tercih etmekte olup, denetim ücretlerini ikinci plana itmektedir.

Denetim firması büyüklüğü denetim kalitesi belirleyicilerindedir. Denetlenen KAYİK sayısı da denetim firması büyüklüğüyle ilişkili olduğu için denetim kalitesini etkilediği düşünülmektedir. Büyük denetim firmalarının geniş bir müşteri kitlesine sahip olmalarının müşteri kaygısını yok edeceğini ve bu durumun da beraberinde kaliteli denetim faaliyetinin gerçekleşmesini sağlayacağı düşünülmektedir.

Verilen eğitimler incelendiğinde ise; dört büyük denetim şirketinin verilerine yıllar itibariyle bakıldığında 2013 yılından 2019 yılına kadar verilen eğitim sayıları ve süreleri belli dönemlerde artış göstermiş olup, belli dönemlerde azalış göstermiştir. Bunun sebebi yıllar itibariyle yaşanan

gelişmeler ve denetim kalitesine duyulan ihtiyacın artması şeklinde açıklanabilir. Toplam geliri en yüksek dört denetim şirketinin verilerine yıllar itibari ile bakıldığında sürekli artış olduğu gözlemlenmiş olup, bunun sebebi yine aynı şekilde denetim kalitesine duyulan ihtiyaç olarak yorumlanabilir.

Denetim kuruluşları ve denetimi üstlenen kişiler, etik kurallara uygun ve yüksek kalitede hizmet verebilmeleri için, mesleki beceri ve bilgilerini yeterli düzeyde tutmak ve geliştirebilmek için sürekli eğitime tabi tutulur. Bu eğitimler bağımsızlık ve tarafsızlık ilkesinin sağlanması, denetime olan güvenin ve denetim kalitesinin artırılması amacı ile verilmektedir. Denetimi kaliteli bir şekilde yapabilmek için önce denetçinin iyi eğitilmesi gereklidir ve denetçinin iyi eğitilmesi de almış olduğu eğitimlere bağlıdır. Bu çalışmada sayısal istatistiklere yer verilmiştir fakat verilen eğitimlerin içeriğine bakıldığında denetçilerin en çok Excel, Temel Vergi, Muhasebe, TFRS, TMS ve BOBİ FRS alanında eğitimler aldığı ve Kelite Yönetimi, Bağımsızlık, Risk Yönetimi gibi alanlarda daha az eğitim aldığı görülmektedir.

Çalışmanın şeffaflık raporlarından edinilemeyen bilgiler yönünden engelleri bulunmaktadır. Gelecekteki çalışmalar şeffaflık raporlarının iyileştirilmesine odaklanabilir ve farklı kriterler geliştirilebilir. Diğer çalışmalar, farklı ülkeler için daha geniş kapsamda veri setleri içeren analizler oluşturabilir.

KAYNAKÇA

- Acar, D. vd. (2011). “Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma”, *SÜ İİBF Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 11, S. 22, ss. 273-306.
- Acar, D. Vd. (2012). “Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri”, *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 34, ss. 116.
- Ada, Ş. (2016). *Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerinde Etkili Olan Faktörler: Türkiye Örneği*, Doktora Tezi. Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kahramanmaraş. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 440741), ss. 30.
- Akçay, A. ve Bilen, A. (2018). “Denetim Kalitesi Ve Göstergeleri”, *Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 40, ss. 227-256.
- Al-Khadash, H., Al-Nawas, R. And Ramadan, A. (2013), “Factors affecting the quality of auditing: the case of Jordanian commercial banks”, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 4 No. 11, pp. 206-222.
- Aledvan, B.A., Yaseen, A.A.B., Alkubisi, A. (2015). “The Role Of Audit Quality On The Relationship Between Auditor’s And Financial Performance Quality Of Selected Cement Firm In Jordan”, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 6, No. 12, pp. 138-146.
- Altan, F.M. (2017). *Bilinirliği Yüksek Yabancı Denetim Firmalarının Kurumsallaşma Ve Toplumsal İtibar Düzeyinin Türk Denetim Firmaları İle Karşılaştırılması*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Aydın Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 454518).

- Aslanoğlu, S. vd. (2016). “Yaratıcı Muhasebe Uygulamalarının Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: BİST’de Bir Uygulama”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, ss. 1-24.
- Atıcı, R. (2020). *Denetçi Rotasyonunun Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi. Çukurova Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 643142).
- Augustine, O. E., Mgbame, C., Efayena, O., and Edegware, J. (2014). “Audit firm characteristic sand auditing quality: Thenigerian experience”, *Research Journal of Finance and Accounting*, 5(6), pp. 23-34.
- Aygün, M. ve Sayın, H.C. (2016). “Kurumsal Yönetim ve Denetim Kalitesi: Borsa İstanbul Şirketleri Üzerine Bir İnceleme”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, C. 53, S. 618, ss. 52.
- Başpınar, A. (2005). “Türkiye’de ve Dünyada Denetim Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış”, *Maliye Dergisi*, ss. 35-62.
- Bekçi, İ. ve Gör, Y. (2015). “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi Üzerine Bir Araştırma”, *Çankırı Karatekin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 7(1), ss. 165-194.
- Boon, K., McKinnon, J. and Ross, P. (2008), "Audit service quality in compulsory audit tendering: Preparer perception sand satisfaction", *Accounting Research Journal*, Vol. 21 No. 2, pp. 93-122.
- Bozkurt, N. (2012). *TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları*. Ankara: TÜRMOB Yayınları. ss. 2.
- Bozkurt, N. (2018). *Muhasebe Denetimi*. İstanbul: Alfa Yayınları, ss. 91-92.
- Bulmuş, S. (2018). *Bağımsız Denetim Görüş Türlerinin Oluşma Nedenleri Üzerine Bir Araştırma: BİST İmalat Sektörü Örneği*, Yüksek Lisans Tezi. Kırklareli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kırklareli. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 530636), ss. 3.

- Carey, P.,and R. Simnett. (2006). “Audit partner tenure and audit quality”,
The Accounting Review 81, pp. 653-676.
- Carlin, T.M., Finch, N. and Hidayah Laili, N. (2009), "Investigating audit quality among Big 4 Malaysian firms", *Asian Review of Accounting*, Vol. 17 No. 2, pp. 96-114.
- Cengiz, S. (2019). “Bağımsız Denetim Kalitesinin Muhasebe İhtiyatlılığı Üzerindeki Etkisi: BİST’te Bir Araştırma”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10(EkSayı), ss.140-149.
- Cengiz, S. vd. (2017). “Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerindeki Etkisinin İncelenmesi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama”, *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C. 9, S. 19, ss. 171-197.
- Ceyhan, İ.F. (2014). *Bağımsız Denetim Kalitesini Artırıcı Bir Yöntem Olarak Veri Madenciliği: Borsa İstanbul Uygulaması*, Doktora Tezi. Sakarya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, Sakarya.
<https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 380204).
- Ceylan, E. (2013). *Bağımsız Dış Denetim Ve 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu*, Yüksek Lisans Tezi. Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 337586), ss. 8-31.
- Cheng, Y., Liu, Y. and Chien, C. (2009), "The association between auditor quality and human capital", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 24 No. 6, pp. 523-541.
- Coşkun, A. (2013). *Adli Muhasebede Farkındalık; Türkiye’deki Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi. Adnan Menderes Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, Aydın. .
<https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 327403), ss. 77.
- Cular, M. (2014). “Transparency of Audit Firms in Croatia”, World Academy of Science, Engineering and Technology International

Journal of Social”, *Management, Economics and Business Engineering*, Vol. 8, No.3, pp. 677-681.

Çakmak, N. (2006). *İşletmelerde İç Ve Dış (Bağımsız) Denetim Faaliyetleri Ve Bankalarda Uygulanışı*, Yüksek Lisans Tezi. Kocaeli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kocaeli. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 204347), 9-12.

Çetin, E. (2019). *Bağımsız Denetim Kalitesi ve Gelir Tablosu Kalemlerine İlişkin Sınıflandırmanın Değiştirilmesi Kullanılarak Kâr Yönetimi Arasındaki İlişki: Bist İmalat Sanayii Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 547001).

Çetin, E. ve Yaşar, A. (2020). “Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Şeffaflık Raporlarının Sürekli Eğitim Konuları Yönünden İncelenmesi”, 4. Çukurova Uluslararası Bilimsel Araştırmalar Kongresi, Adana.

Dalak, G. (2000). “Denetim ve Kalite Denetimi”, *Muğla Üniversitesi SBE Dergisi*, C. 1, S. 1, ss. 65-79.

DeAngelo, L. E. (1981). “Auditor Size and Audit Quality”, *Journal of Accounting and Economics* 3, North-Holland Publishing Company, no. 3, pp. 183-199.

Deisand Giroux (1992). “Determinants of Audit Quality in the Public Sector”, *American Accounting Association*, Vol.67, No. 3, pp. 462-479.

Demir, E. ve Çiftçi, Y. (2016). “Denetçi Bağımsızlığının Etik İlkeler Çerçevesinde İncelenmesi: Bir Denetim Firması Uygulaması”, *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, C. 2, S. 31, ss. 91.

Demircan, A.S. (2007). *Sarbanes Oxley (2002) Yasası Ve Bağımsız Denetim Etkileri*, Yüksek Lisans Tezi. Trakya Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Edirne. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 240922), ss. 46.

- Demirçalı, G. (2020). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Yayınlanan Şeffaflık Raporları Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 625141).
- Demirkol, Ö.F. ve İkvan, A. (2019). “Şeffaflık Raporlarının Bağımsız Denetimdeki Yeri Ve Önemi”. *4. Uluslararası GAP İşletme Bilimleri ve Ekonomi Kongresi*. Şanlıurfa: İKSAD- İktisadi Kalkınma ve Sosyal Araştırmalar Enstitüsü, ss. 113-123.
- Deumes, R., Schelleman, C., Bauwhede, H.V. and Vanstraelen, A. (2012), “Audit firm governance: Do transparency reports reveal audit quality?”, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, Vol. 31 No. 4, pp. 193-214.
- Dopuch, N., and D. Simunic. (1982). “The competition in auditing: An assessment”. *In Fourth Symposium on Auditing Research*. Urbana: University of Illinois.
- Dönmez, A., vd. (2005). “Ülkemiz Bağımsız Dış Denetim Standartlarının Abd Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları-Ab Sekizinci Yönergesi Ve Uluslararası Denetim Standartlarıyla Karşılaştırılması”, *Akdeniz İ.İ.B.F. Dergisi*, C. 9, ss. 52-78.
- Erdemir, N.K. (2015). *Muhasebede Sürekli Denetim Anlayışı ve Yeni Türk Ticaret Kanununda Muhasebe Meslek Mensuplarının Rolü*, Doktora Tezi. Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 393108), ss. 62-106.
- Erdoğan, M. (2002). “Muhasebe, Denetim Ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, C. 3, S. 1, ss. 51-63.
- Erdoğan, M. (2006). *Denetim / Kavramsal ve Teknolojik Yapı*. Maliye ve Hukuk Yayınları, ss.2.
- Erdoğan, S. (2018). *Denetim Beklenti Boşluğu ve Türkiye’de Denetim Beklenti Boşluğu Varlığının İncelenmesi*. Şırnak Üniversitesi Yayınları, ss. 3-124.

- Erdoğan, S. ve Köse, Y. (2015). “The Audit Expectations Gap in Turkey”,
Muhasebe ve Finansman Dergisi, ss. 195.
- Erdoğan, S. ve Kutay, N. (2016). “Türkiye’de Bağımsız Denetim
Şirketlerinin Karakteristiklerinin Bağımsız Denetim Gelirleri
Üzerindeki Etkisi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*,
C. 12, S. 27, ss. 108.
- Erdoğan, S. ve Solak, B. (2016). “Türkiye’de Şeffaflık Raporları ve
Bağımsız Denetim Sektörüne Yönelik Ampirik Bir Çalışma”,
Çankırı Karatekin Üniversitesi İİBF Dergisi, C. 6, S. 2, ss. 175-195.
- Ertaş, A. (2018). *Bağımsız Denetim Kapsamında Türkiye’de Yapılan Yasal
Düzenlemelerin Bağımsız Denetim Üzerine Etkileri*, Doktora Tezi.
Afyon Kocatepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, Afyon.
<https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 502413), ss. 14.
- Esendemir, E. (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesi İle İlgili Yeni Yaklaşımlar
ve İzmir İlinde Yeminli Mali Müşavirlere Yönelik Bir Araştırma*,
Doktora Tezi. Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü,
Manisa. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No.296613), ss. 3.
- Esendemirli, E. (2013). “Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol ve YMM’lere
Yönelik Bir Uygulama”, *MÖDAV*, ss. 111-144.
- Ferguson, A. and Matolcsy, Z. (2004), “Audit quality and post earning
announcement drift”, *Asia-Pacific Journal of Accounting and
Economics*, Vol. 11 No. 2, pp. 121-137.
- Francis, J., and Ke, B., 2006. “Disclosure of fees paid to auditor and the
market valuation of earnings surprises”, *Review of Accounting
Studies* 11, pp. 495–523.
- Frankel, R.M., Johnson, M.F., and Nelson, K.K. (2002). “The Relation
between Auditors’ Fees for Non audit Services and Earnings
Management”, *The Accounting Review*, Vol. 77, No. 1, pp. 71–105.
- Fu, Y., Carson, E. and Simnett, R. (2015).
“Transparency report disclosure by Australian audit firms and opportunity

esforresearch”, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 30(8/9), pp. 870-910.

Göger, T. (2006). *Türkiye’de Bağımsız Denetim Uygulamalarında Bağımsız Denetim Kalitesini Belirleyen Etkenler Ve Türkiye’deki Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul.
<https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 207817), ss. 6-15.

Gökoğlan, K. (2019). *Bağımsız Denetimin Kalitesi Açısından Denetimin Katma Değeri: Yatırım Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Üniversitesi, Nevşehir. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 618309).

Gör, Y. (2016). *Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Bağımsız Denetim Şirketleri Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 426338), ss. 35-47.

Gülçek, T. (2016). *Bağımsız Denetimde Kamu Gözetimi Uygulamalarının Dünya Ve Türkiye Açısından Karşılaştırılması: Bağımsız Denetim Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi. Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nevşehir. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 448539), ss. 32-72.

Güleç, Ö.F. “Bağımsız Denetim Uygulamaları ve Kurumsal Yönetim Faaliyetleri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi”, *Denetimde Seçme Konular*, der. Prof. Dr. Ganite Kurt ve Doç. Dr. Fevzi Serkan Özdemir. Ankara: Gazi Kitabevi, 2019, ss. 60.

Güleç, Ö.F. (2018). “Denetim Kalitesinin Kazanç Yönetimi Uygulamaları Üzerindeki Etkisi: BİST Şirketleri Üzerine Bir Araştırma”, *2nd International Trakya Accounting Finance and Auditing Symposium*, Edirne, ss. 164-175.

Gültekin, S. (2017). *Bağımsız Denetimde KKS-1 Kalite Kontrol Standardının İncelenmesi Ve Bir Uygulama*, Yüksek Lisans Tezi.

- Atılım Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara.
<https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 454477), ss. 38.
- Güredin, E. (2014). *Denetim ve Güvence Hizmetleri*. İstanbul: Türkmen Kitabevi.ss. 4-115.
- İlgün, G. (2019). *Denetimde Kalite Güvence Sisteminin Oluşturulması ve Bir Öneri*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Ticaret Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No 606912).
- İşgüden, B. (2012). *Bilgi Teknolojilerinin İç Denetimde Yarattığı Değişimler Ve İç Denetim Birimlerinin Değişimleri Değerlendirmesine Yönelik İMKB-100 İşletmelerinde Bir Uygulama*, Doktora Tezi. Anadolu Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Eskişehir. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 304210), ss. 50-51.
- İven, M. (2019). *Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Yayınlanan Şeffaflık Raporlarının Denetimin Kalitesi Üzerine Etkisi*, Yüksek Lisans Tezi. Nevşehir Hacı Bektaş Veli, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Nevşehir. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 569665), ss. 75-90.
- Karahan, A. (2018). *Bağımsız Denetçinin Mesleki Şüphesizliğinin Denetim Standartları Bağlamında Denetim Kalitesine Etkisi Ve Bir Araştırma*, Doktora Tezi. İnönü Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Malatya. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 510355), ss. 50.
- Karakaş, A. (2008). *Dış Denetçilerin Bağımsızlığına İlişkin Düzenlemeler ve Bu Düzenlemelerin Yeterliliğinin Tespitine Yönelik Bir Pilot Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 261628), ss. 4.
- Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M. ve Uzay, Ş. (2017). *Bağımsız Denetim*. Ankara: Nobel Yayınları. ss. 3-142.
- Kardeş Selimoğlu, S. ve Yeşilçelebi, G. (2014). “Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler

- Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 64, ss. 29-30.
- 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*, S. 50, ss. 45-60.
- Kesen, B. ve Salur, M.N. (2020). “Bağımsız Denetim Kalitesinin Şirketlerin Finansal Performansı Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul’da Bir Uygulama”, *Ömer Halisdemir Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 13, S. 3, ss. 559-576.
- Keskin, D. vd. (2019). “Kalite Güvence Mekanizması Olarak Şeffaflık Raporları: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Kuruluşlarına Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (58), ss. 157-172.
- Keskin, D. vd. (2019). “Şeffaflık Raporlarının Hofstede-Gray Modeliyle Muhasebe Kültürü Açısından Karşılaştırılması: Türkiye, Nijerya, Letonya ve İngiltere Örneği”. *Proceedings of MODAV 16th International Conference on Accounting- MODAVICA*. ss.100-108.
- KGK. (2012). “Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Yönetmelik”, *Kamu Gözetimi Kurumu*: Ankara.
- KHK.660. (2011). “Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname”, *660 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname*: Ankara.
- Kılıç, İ. (2014). *6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Muhasebe Ve Muhasebe Denetimine Getirdiği Yeniliklerin 6762 Sayılı Türk Ticaret Kanunu İle Karşılaştırmalı Olarak İncelenmesi*, Yüksek Lisans Tezi. Osmaniye Korkut Ata Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Osmaniye. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 389778), ss. 12.

- La Rosa, F., Caserio, C. And Bernini, F. (2019). “Corporate governance of audit firms: Assessing the use fulness of transparency reports in a Europe-wide analysis”, *Corp Govern Int. Rev.* 27, pp. 14- 32.
- Lim, C.Y., and Tan, H.T. (2008). “Non-audit Service Fees and Audit Quality: The Impact of Auditor Specialization”, *Journal of Accounting Research*, Printed in USA. Vol. 46, No. 1, pp. 199-246.
- Löfving, F., and Widenius, E. (2016). *Audit firm rotation: Increasing or decreasing audit quality?*, Master's Thesis. Uppsala University, Uppsala, Sweden). Retrieved from <http://uu.diva>.
- Metin, E.K. (2019). *Bağımsız Denetim Şirketlerinin Yayınladıkları Şeffaflık Raporlarının Kalite Kontrol Analizi*, Yüksek Lisans Tezi. Hitit Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Çorum. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 583110), ss. 19-41.
- Muğal, E. (2007). *Uluslararası Denetim Standartları Ve Kurumsal Yönetim Açısından Türkiye’de Muhasebe Denetimi*, Yüksek Lisans Tezi. Uludağ Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Bursa. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 220991), ss. 81.
- Oğuz, O. (2015). *Bağımsız Denetimde Kalite Kontrol Standardının Uygulama Aşamaları*, Yüksek Lisans Tezi. Başkent Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 394718), ss. 26-36.
- Önder, Ş. ve İrkörücü, İ.E. (2020). “Bağımsız Denetim Kalitesi İle Finansal Performans Arasındaki İlişki: BIST 100 Endeksinde Yer Alan Şirketler Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (86), ss. 141-152.
- Özger, S. ve Tuğay, O. (2020). “Bağımsız Denetimde Zorunlu Rotasyonun Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesine Etkisi ve Rotasyon ile Denetim Kalitesi Arasındaki İlişkide Denetçi Bağımsızlığının Aracılık Rolü: Bağımsız Denetçilerin Algılarına Yönelik Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87), ss. 33-52.

- Özgül, T. (2019). *Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetime Tabi Firmaların Denetim Kalitesi Algularının İncelenmesi Ve Türkiye Geneline Bir Uygulama*, Doktora Tezi. Selçuk Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Konya. ss. 33-84.
- Özyurt, A. (2010). *Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Etmenlerden Bağımsız Denetçi Özelliklerinin İncelenmesine Yönelik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi. Hacettepe Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 265173), ss. 10-11.
- Porter, Brenda (1993), “An Empirical Study of the Audit Expectation-Performance Gap”, *Accounting and Business Research*, Vol. 24, No. 93, pp. 49-68.
- Pott, C., Mock, T. J. And Watrin, C. (2008), “The effect of a transparency report on auditor independence: practitioners’ self-assessment”, *Review of Managerial Science*, Vol. 2 No. 2, pp. 111-127.
- Sakin, İ. ve Türk, Z. (2019). “Bağımsız Denetim Kalitesi Açısından Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Özellikleri Ve Denetim Gelirleri: Bağımsız Denetim Kuruluşları Üzerine Bir Araştırma”, *Business & Management Studies: An International Journal*, Vol. 7, No. 3, pp. 200-220.
- Salehi, M. (2011). “Audit Expectation Gap: Concept, Nature And Trace”, *African Journal of Business Management*, Vol. 5(21), pp. 8376-8392.
- SarbanesOxleyAct,(2002),<http://eww.İasplus.Com/ Resource/Usreform.Pdf>, pp. 745-746.
- Sarica, E. (2016). *Bağımsız Denetimin Kalite Göstergesi Olarak Şeffaflık Raporlaması Ve Denetim Kalitesiyle İlişkisi Üzerine Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi. Dumlupınar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Kütahya. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 447802), ss. 44-52.
- Sarıççek, R. Ve AYTEKİN, M. (2020). “Türkiye’deki Bağımsız Denetçilerin Denetim Kalitesini Azaltan Davranışlarının Analizi”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (87), ss. 89-106.

- Sarisoy, Ö. ve Kepçe, N.(2019). “Bağımsız Denetim Raporunda Kilit Denetim Konularına Yer Verilmesi Ve Beklenti Farkları”, *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, 29(153), 39-66.
- Sayar, Z. ve Karataş, M. (2016). “Şeffaflığın Sağlanmasında Ve Denetimin Kalitesinin Artırılmasında Kamu Gözetiminin Rolü: Avrupa Birliği Düzenlemeleri Ve Üye Ülkelerin Uygulamaları”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 18, S. 1, ss. 231-264.
- Senal, S. (2011). *Bağımsız Denetim Kalitesinin Arttırılmasında Kamu Gözetim Kurulu'nun Rolü: Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma*, Doktora Tezi. Süleyman Demirel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Isparta. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No.280130), ss. 6-36.
- Senal, S. (2013). “Denetim Beklenti Aralığı Ve Tespitine Yönelik Bir Araştırma”,*Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, S.41,ss. 137-164.
- Şeker, Y. (2015). *Bağımsız Denetimde Kalite Kültürü Anlayışı Ve Kalite Kontrol Standardının Uygulama Etkinliğinin Belirlenmesi: Bağımsız Denetim Şirketlerine Yönelik Ampirik Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi. Karadeniz Teknik Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 388380), ss.16-21.
- Şenyiğit, Y.B. ve Zeytinoğlu, E. (2014). “Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması”, *İ. Ü. İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, S. 77, ss. 79-98.
- Tanç, A. ve Gümrah, A. (2016). “Şeffaflık Raporları Çerçevesinde Bağımsız Denetim Kuruluşlarının Sürekli Mesleki Eğitim Politikalarının Analizi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, C. 18, S. 1, ss. 419-438.
- TDS, (2019). “Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar”, *Türkiye Denetim Standartları*: Ankara.

- Temel, H. (2008). “Bağımsız Denetimde Sarbanes Oxley Kanunu ve SPK Düzenlemelerinin Karşılaştırılması”, *Finans Politik & Ekonomik Yorumlar*, C. 45, S. 519, ss. 81-96.
- Temiz, H. “Bağımsız Denetimin Tarihsel Gelişimi ve Türkiye Açısından İncelenmesi”, *Denetimde Seçme Konular*, der. Prof. Dr. Ganite Kurt ve Doç. Dr. Fevzi Serkan Özdemir. Ankara: Gazi Kitabevi, 2019, ss. 1-21.
- Terzi, S. vd. (2014). “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul’da Ampirik Bir Araştırma”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C. 10, S. 23, ss. 191-206.
- Tipi, O. (2018). *İşletmelerde Hilelerin Önlenmesine Yönelik İç Kontroller Ve Bist İmalat Sektöründe Bir Araştırma*, Yüksek Lisans Tezi. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 533481), ss. 62-63.
- Toroslu, M. V. (2012), *Finansal Tablolar Denetimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, ss. 106.
- Torun, E. (2018). *Türk Ticaret Kanunu'na Göre Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetçi*, Yüksek Lisans Tezi. İstanbul Arel Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. <http://tez2.yok.gov.tr/> (Tez No. 492080), ss. 22-24.
- TTK, 6102. (2011). *Türk Ticaret Kanunu*, Ankara. ss. 11103.
- Tünaydın, İ.B. (2016). *Quality Control For Auditing Firms In Turkey: A Research On Difficulties Encountered By External Auditors In Compliance With Quality Control Standards*, Doktora Tezi. Marmara Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul. <http://tez2.yok.gov.tr/> (Tez No. 437149), ss. 119.
- Tuan, K. (2019). “Bağımsız Denetim Firması Rotasyonu Ve Denetim Kalitesi”, *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 37, S. 4, ss. 703-719.

- Uzun, Y. (2013). 6102 Sayılı Türk Ticaret Kanununun Muhasebe ve Denetim Uygulamasına Getirdiği Yenilikler, Yüksek Lisans Tezi. Gazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, Ankara. <https://tez.yok.gov.tr/> (Tez No. 331228), ss. 130-132.
- Van Tendeloo, B., and A. Vanstraelen. (2008). “Earnings management and audit quality in Europe: Evidence from the private client segment market”. *European Accounting Review* 17 (3),pp. 447-469.
- Yanık, S. ve Karataş, M. (2017). “Denetim Raporlarının Geleceği: Yeni Düzenlemeler Ve Ülke Uygulamaları”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S. 73, ss. 1-26.
- Yardımcıoğlu, M ve Ada, Ş. (2013). “Kronolojik Bir Sırayla Muhasebe Ve Finansal Raporlamada Usulsüzlük Ve Skandallar”, *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, ss. 50-51.
- Yazıcı, N. (2019). “Türkiye’de Bağımsız Denetim Şirketlerinin Gelirlerini Etkileyen Unsurların Şeffaflık Raporlarının Analizi ile Belirlenmesi”, *Gümüşhane Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Elektronik Dergisi*, 10(1), ss. 168-180.
- Yılmaz, Z. (2018). “Denetim Kalitesi ve Şeffaflık”, *İnsan ve Toplum Bilimleri Araştırmaları Dergisi*, C. 7, S. 4, ss. 3059-3087.
- Ziaee, M. (2014). “The Effect Of Audit Quality On The Performance Of Listed Companies In Tehran Stock Exchange”, *International Letters of Social and Humanistic Sciences*, Vol:21, pp. 36- 44.
- Wang, D.,and J. Zhou. (2012). “The impact of PCAOB Auditing Standard No. 5 on audit fee sand audit quality”, *Accounting Horizons*, 26 (3), pp. 493-511.
- <https://sozluk.gov.tr/>, “Denetim”, İktisat Terimleri Sözlüğü, 2004.
- <https://sozluk.gov.tr/>, “Güvence”.
- <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>, md.4, 2011, ss. 1.

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Public_Oversight_Authority_TR.pdf, “Bağımsız

Denetim”, “Kamu Gözetimi”, ss. 2.

<https://www.kgk.gov.tr/DynamicContentDetail/5222/Bag%CC%86%C4%B1ms%C4%B1zDenetc%CC%A7iYetkilendirmesineI%CC%87lis%C%77kin-Genel-Bilgiler>, “Bağımsız Denetçi Yetkilendirmesine İlişkin Genel Bilgiler”.

https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/BKK%20Kar%C5%9F%C4%B1la%C5%9Ft%C4%B1rma%20Tablosu%2011_06_2018.pdf, “26/03/2018 Tarihli ve 2018/11597 Sayılı Bağımsız Denetime Tabi Şirketlerin Belirlenmesine Dair Bakanlar Kurulu Kararı”.

<https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Mevzuat/BDY/Gunce1%20BDY%202020.pdf>, “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”.

EKLER

Ek-1: Bağımsız Denetim Kuruluşları Ortaklık Yapısı

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI								
Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	17	17	16	18	17	21	17
	Toplam Gelir	1.113.372	933.296	740.827	604.796	733.065	742.375	459.087
AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	9	9	9	9	9	7	*
	Toplam Gelir	923.824,45	534.533	267.636	366.226	149.160	*	*
Abaküs Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	8	7	9	11	*	*	*
	Toplam Gelir	1.145.552	2.350.522	2.535.148	631.077	*	*	*
AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	4	3	3	3	3	3	5
	Toplam Gelir	2.363.353	2.027.144	1.903.798	2.443.752	2.487.890	1.846.653	1.268.500
ACC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	8	5	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	639.796,61	287.586	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Adalya Uluslar Arası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	5	5	7	7	8	12	13
	Toplam Gelir	836.201,80	573.466	489.602	372.193	260.321	228.902	457.685
Aday Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	9	6	6	6	6	6	*
	Toplam Gelir	8.476.892	6.963.317	4.543.678	3.502.638	2.673.166	2.674.026	1.466.106
AG Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	1	1	1	1	*	*	*
	Toplam Gelir	2.755.451,37	1.654.677	984.169,01	498.017,77	*	*	*
Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	10	10	10	8	12	13
	Toplam Gelir	*	1.070.222	1.045.793	689.772	972.053	710.798	1.185.520
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	22	24	19	22	*	*	*
	Toplam Gelir	3.368.256	3.889.234	2.937.072	1.419.543	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
AKT Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	4	6	6	5	6	8
	Toplam Gelir	*	420.705	214.111	663.200	869.788	1.353.625	1.336.720
Aktan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	12	12	12	12	12	11	8
	Toplam Gelir	2.490.509,14	2.585.244	2.097.155	1.835.472	1.739.395	1.916.727	1.564.090
Alternatif Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	*	6	6	6	6	5
	Toplam Gelir	*	*	2.565.311	1.982.006	1.931.794	759.533	539.860
Analitik Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	18	17	17	*	*	*
	Toplam Gelir	*	79.766	59.462	31.128	*	*	*
Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	13	13	13	14	16	16	15
	Toplam Gelir	5.168.853	4.570.768	3.786.337	3.927.666	3.376.299	3.512.790	3.111.383

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Aren Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	9	9	10	10	*	*	*
	Toplam Gelir	2.294.188	1.281.350	1.079.054	1.440.069	*	*	*
Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	4	4	4	4	5	5	5
	Toplam Gelir	5.384.936	4.649.624	4.114.106	3.341.158	2.559.289	2.063.104	1.714.911
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	10	10	10	3	4	6	7
	Toplam Gelir	6.401.883	5.034.602	5.392.067	7.612.176	6.025.927	5.108.747	4.011.781
Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	7	6	5	4	5	6	7
	Toplam Gelir	*	1.777.634	1.340.573	1.313.614	999.881	1.344.176	*
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	5	6	4	4	5	5	*
	Toplam Gelir	8.619.941	11.188.818	11.608.115	11.247.079	9.252.160	7.238.074	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Avrasya Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	3	3	3	3	*	*	*
	Toplam Gelir	*	*	*	*	*	*	*
AYK Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	11	11	11	*	*	*	12
	Toplam Gelir	610.057	395.975	404.990	*	*	*	180.700
Bakış Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	9	13	12	*	*	*	11
	Toplam Gelir	1.271.019,51	998.206	528.020	*	*	*	*
Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	9	10	10	11	13	13	13
	Toplam Gelir	759.297	898.733	336.509	281.206	269.900	228.838	193.812
Batı Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	13	*	*	*	3	3	*
	Toplam Gelir	5.816.364,34	*	*	*	*	1.945.306	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
BD Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	11	11	11	8	8	8	10
	Toplam Gelir	1.159.350	829.266	749.647	420.096	149.751	370.471	485.757
BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	20	20	20	17	17	*
	Toplam Gelir	*	640.116	293.354	265.944	266.427	245.670	*
BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	10	10	10	10	8	9	14
	Toplam Gelir	12.406.374	8.860.444	6.761.019	5.297.771	5.106.142	5.618.354	4.797.034
Bilgi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	10	*	*	*	8	8
	Toplam Gelir	*	1.712.322	*	*	*	1.175.742	1.111.880
Bilgili Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	7	7	6	8	9	7
	Toplam Gelir	*	741.649	865.810	793.200	1.288.059	1.384.601	1.019.614

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	10	8	10	11	12	10	*
	Toplam Gelir	735.540,20	531.467	347.550	130.658	146.480	19.701	*
Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	*	5	5	*	5	6
	Toplam Gelir	*	*	6.820.775	5.942.526	*	6.932.719	6.829.965
Birleşim Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	10	8	9	9	8	9	9
	Toplam Gelir	2.145.518	1.000.879	1.134.046	1.672.802	1.616.729	1.465.253	1.006.819
BM Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	*	13	13	14	13	*
	Toplam Gelir	*	*	411.547	249.243	338.468	152.351	*
C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	8	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	*	277.239	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Consulta Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	6	5	5	4	4	4	*
	Toplam Gelir	10.825.950	8.444.156	6.822.628	6.317.113	5.594.124	4.795.060	*
CPA Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	5	5	5	5	5	6	7
	Toplam Gelir	574.533	716.375	414.347	377.740	116.151	373.494	*
Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	11	17	20	20	21	21	21
	Toplam Gelir	3.126.203,16	2.494.450	2.124.252	1.498.462	966.786	621.557	389.660
Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	2	3	4	5	6	7	*
	Toplam Gelir	3.710.209,68	2.857.904	2.454.603	2.027.841	*	*	*
Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	7	7	7	6	*	*	*
	Toplam Gelir	10.355.505	8.549.228	7.425.973	6.577.840	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Detay Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	10	9	*	*	*	10	8
	Toplam Gelir	1.166.725,00	1.122.953	*	*	*	739.515	594.572
DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	7	9	9	9	*	*	*
	Toplam Gelir	9.409.914	8.289.974	7.140.448	6.176	*	*	*
DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	9	8	8	8	8	8	8
	Toplam Gelir	1.169.757	806.532	534.864	537.466	437.157	578.077	725.028
Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	10	9	10	10	10	11	11
	Toplam Gelir	10.304.598	8.601.620	7.126.147	8.035.677	6.622.581	5.706.744	5.900.446
Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	7	7	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	1.112.211	485.440	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Ege Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	*	*	*	16	15	15
	Toplam Gelir	*	*	*	*	327.977	269.508	*
Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	6	6	6	6	6	5	4
	Toplam Gelir	3.685.316,64	3.210.613	2.736.172	2.579.666	2.387.176	*	1.953.628
Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	5	5	6	6	6	6	6
	Toplam Gelir	13.027.661	11.602.080	8.218.548	8.367.211	8.916.780	7.144.682	5.287.674
Erciyes Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	4	*	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	3.592.489,81	*	*	*	*	*	*
Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	8	8	9	9	*	*	*
	Toplam Gelir	2.040.092	1.005.629	610.322	336.995	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
GRC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	3	3	3	3	2	*	*
	Toplam Gelir	992.936,42	489.127	452.703	410.199	413.775	*	*
Güçbir Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	10	9	10	11	11	8
	Toplam Gelir	*	90.100	244.516	383.953	297.923	422.187	385.952
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	6	11	11	11	15	6	*
	Toplam Gelir	4.453.260,59	2.403.791	1.872.923	1.879.260	855.284	655.607	*
HLB Saygın Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	9	9	8	7	5	*
	Toplam Gelir	*	1.026.034	853.621	836.145	798.616	620.939	*
HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	7	7	10	10	11	11	11
	Toplam Gelir	4.642.396,05	2.651.097	1.916.083	1.583.446	1.074.289	854.728	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
İHY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	6	*	*	7	9	8	8
	Toplam Gelir	2.741.699	*	*	2.261.626	2.477.847	2.241.861	2.484.375
İBD İstanbul Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	8	8	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	987.168	814.576	*	*	*	*	*
İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	4	4	4	3	3	3	3
	Toplam Gelir	4.704.326	4.312.257	3.375.614	4.462.026	4.739.102	3.748.874	3.372.457
Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	7	8	8	8	8	8	8
	Toplam Gelir	5.592.036,49	4.892.658	6.611.785	9.793.634	5.375.531	6.600.581	5.409.377
İtimat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	10	9	7	7	7	7	8
	Toplam Gelir	1.345.491	1.155.226	706.987	451.436	549.407	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	10	8	8	8	7	*	*
	Toplam Gelir	1.695.249	1.411.353	1.100.186	532.000	800.149	*	*
Karma Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	8	*	10	9	10	*	*
	Toplam Gelir	3.021.667,13	*	2.886.059	2.158.097	2.038.093	*	*
Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	8	8	9	6	5	5	5
	Toplam Gelir	3.320.219	3.220.421	3.877.476	3.749.105	3.435.260	3.288.261	2.655.174
Köker Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	8	7	6	6	6	6	6
	Toplam Gelir	5.847.064	5.175.264	4.463.514	4.020.695	3.820.549	3.497.707	3.026.406
Lidya Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	8	8	8	8	*	*	*
	Toplam Gelir	1.535.287,04	1.080.079	1.022.606	1.036.183	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	4	5	5	5	4	8	*
	Toplam Gelir	766.297	724.827	725.000	773.850	1.057.802	1.159.009	*
MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	5	7	5	5	5	5	5
	Toplam Gelir	10.898.271,88	10.356.346	7.719.115	6.891.187	6.437.963	5.011.214	4.032.391
Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	8	7	5	6	6	7	13
	Toplam Gelir	621.124,03	930.681,79	930.682	917.259	1.071.771	*	*
Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	19	19	19	19	18	18	18
	Toplam Gelir	3.427.700	2.767.646	2.468.508	2.083.149	1.855.742	1.373.011	1.399.574
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	26	26	29	28	27	23	*
	Toplam Gelir	2.296.029,43	1.970.674	1.667.837	1.037.975	515.177	277.000	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
MGI Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	3	3	3	5	5	3	3
	Toplam Gelir	2.311.005	1.743.401	1.694.145	1.642.644	1.721.461	1.242.001	1.016.537
MMB Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	*	*	8	8	8	*
	Toplam Gelir	*	*	*	159.671	185.219	155.000	*
Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	6	6	6	7	7	7	8
	Toplam Gelir	722.712	651.686	338.040	309.083	198.440	187.591	154.285
Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	8	*	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	3.261.699	*	*	*	*	*	*
Onat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	8	8	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	440.321	454.135	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	3	3	2	5	4	5	5
	Toplam Gelir	530.928	367.318	400.362	253.662	282.419	221.080	143.153
Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	*	5	5	5	5	5
	Toplam Gelir	*	*	4.253.558	3.865.613	3.870.373	3.801.764	3.328.154
Randıman Denetim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	*	*	*	*	2	5
	Toplam Gelir	*	*	*	*	*	1.635.703	2.704.062
Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	7	6	*	*	*	*
	Toplam Gelir	*	*	1.323.970	*	*	*	*
Reform Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	9	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	*	1.010.273	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	6	6	6	6	5	*	*
	Toplam Gelir	*	3.873.479	3.203.979	2.686.662	2.913.845	*	*
SAM-DEN Samson Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	*	11	11	11	10	9
	Toplam Gelir	*	*	353.621	223.953	142.211	111.334	96.007
Ser-Berker Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	9	10	10	*	*	*	*
	Toplam Gelir	2.724.841,44	2.308.947	2.037.837	*	*	*	*
SUN Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	10	9	10	11	10	10	10
	Toplam Gelir	11.724.776	9.685.113	7.566.989	6.986.844	6.780.085	6.328.166	5.779.084
Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	6	6	5	5	5	5	5
	Toplam Gelir	1.392.379,90	1.064.583	861.050	781.189	642.709	602.001	576.627

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Türkmen Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	4	5	5	5	7	7
	Toplam Gelir	*	1.195.349	1.623.790	1.912.655	2.394.520	3.195.927	2.145.283
Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	11	11	13	13	13	13	13
	Toplam Gelir	6.661.132	5.962.389	4.828.080	4.205.700	3.933.405	3.843.391	3.649.180
Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	3	4	7	7	7	7	*
	Toplam Gelir	2.435.308,20	1.208.099	452.365	475.042	208.239	200.528	*
Universal Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	7	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	*	1.517.637	*	*	*	*	*
Uzman Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	6	6	6	6	6	6
	Toplam Gelir	*	1.744.114	1.288.897	1.412.006	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Vezin Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	6	6	7	*	*	*
	Toplam Gelir	*	1.640.652	1.479.529	990.433	*	*	*
Vizyon Grup Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	7	6	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	2.626.161,26	1.438.300	*	*	*	*	*
Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	15	18	17	18	17	15	*
	Toplam Gelir	3.441.485	2.426.328	1.662.982	1.149.504	1.097.231	897.566	*
Yıldızlar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	*	*	*	*	*	4
	Toplam Gelir	*	*	*	*	*	*	31.557
YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	5	5	6	6	6	6
	Toplam Gelir	*	460.724	249.124	230.250	168.814	137.065	66.300

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞLARI ORTAKLIK YAPISI

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Yorum Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	4	4	6	6	6	6	*
	Toplam Gelir	1.516.221	381.500	230.780	559.133	602.528	358.175	*
Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Ortak Sayısı	*	*	*	6	6	6	6
	Toplam Gelir	*	*	*	3.084.122	2.836.327	2.451.703	3.342.765
TOPLAM ORTAK SAYISI		626	734	718	703	610	586	472
TOPLAM GELİR		377.973.940	324.079.602	282.494.981	255.386.504	203.055.573	181.901.083	115.388.424

Ek-2: Bağımsız Denetim Şirketleri Finansal Bilgiler

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER															
Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.113.372	100	933.296	100	740.827	100	604.796	100	733.065	100	742.375	100	459.087	100
	Diğer Gelirler	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Toplam	1.113.372	100	933.296	100	740.827	100	604.796	100	733.065	100	742.375	100	459.087	100
AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	720.257	78	367.308	69	267.636	100	366.226	100	149.160	100	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	203.568	22	167.225	31	0	0	0	0	0	0	*	100	*	*
	Toplam	923.824	100	534.533	100	267.636	100	366.226	100	149.160	100	*	100	*	*
Abaküs Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.073.655	94	1.590.622	68	2.011.485	79	273.814	43	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	71.897	6	759.900	32	523.663	21	357.263	57	*	*	*	*	*	*
	Toplam	1.145.552	100	2.350.522	100	2.535.148	100	631.077	100	*	*	*	*	*	*
AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.841.422	78	1.745.156	86	1.341.120	70	1.439.619	59	1.268.077	51	1.290.710	70	909.662	72
	Diğer Gelirler	521.931	22	281.988	14	562.678	30	1.004.133	41	1.219.813	49	555.943	30	358.838	28
	Toplam	2.363.353	100	2.027.144	100	1.903.798	100	2.443.752	100	2.487.890	100	1.846.653	100	1.268.500	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
ACC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	283.874	44	287.586	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	355.923	56	0	0	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	639.797	100	287.586	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Adalya Uluslar Arası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	687.422	82	390.950	68	470.381	96	293.000	79	203.500	78	219.000	96	204.068	45
	Diğer Gelirler	148.780	18	182.516	32	19.220	4	79.193	21	56.821	22	9.902	4	253.618	55
	Toplam	836.202	100	573.466	100	489.602	100	372.193	100	260.321	100	228.902	100	457.685	100
Aday Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	3.403.837	40	2.973.642	43	1.577.645	35	1.157.718	33	1.057.457	40	740.503	28	434.091	30
	Diğer Gelirler	5.073.055	60	3.989.675	57	2.966.033	65	2.344.920	67	1.615.709	60	1.933.523	72	1.032.215	70
	Toplam	8.476.892	100	6.963.317	100	4.543.678	100	3.502.638	100	2.673.166	100	2.674.026	100	1.466.306	100
AG Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	806.565	29	289.798	18	208.515	21	143.800	29	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	1.948.887	71	1.364.878	82	775.654	79	354.218	71	*	*	*	*	*	*
	Toplam	2.755.451	100	1.654.677	100	984.169	100	498.018	100	*	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	1.055.422	99	958.239	92	534.860	78	734.994	76	544.243	77	561.500	95
	Diğer Gelirler	*	*	14.800	1	87.555	8	154.912	22	170.369	24	166.555	23	31.500	5
	Toplam	*	*	1.070.222	100	1.045.793	100	689.772	100	972.053	100	710.798	100	593.000	100
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	2.963.936	88	1.936.924	50	1.918.264	65	1.091.901	77	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	404.320	12	1.952.310	50	1.018.808	35	327.642	23	*	*	*	*	*	*
	Toplam	3.368.256	100	3.889.234	100	2.937.072	100	1.419.543	100	*	*	*	*	*	*
AKT Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	399.699	95	117.000	55	337.700	51	435.447	50	601.600	44	633.711	47
	Diğer Gelirler	*	*	21.006	5	97.111	45	325.500	49	434.341	50	752.025	56	703.009	53
	Toplam	*	*	420.705	100	214.111	100	663.200	100	869.788	100	1.353.625	100	1.336.720	100
Aktan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.054.823	42	981.150	38	598.376	29	428.340	23	466.271	27	259.958	14	65.712	4
	Diğer Gelirler	1.435.687	58	1.604.094	62	1.498.779	71	1.407.132	77	1.273.124	73	1.656.769	86	1.498.378	96
	Toplam	2.490.509	100	2.585.244	100	2.097.155	100	1.835.472	100	1.739.395	100	1.916.727	100	1.564.090	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Alternatif Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	*	*	504.300	20	428.230	22	315.835	16	421.973	56	185.105	34
	Diğer Gelirler	*	*	*	*	2.061.011	80	1.553.776	78	1.615.959	84	337.560	44	354.755	66
	Toplam	*	*	*	*	2.565.311	100	1.982.006	100	1.931.794	100	759.533	100	539.860	100
Analitik Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	26.000	33	56.640	95	28.320	91	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	*	*	53.766	67	2.822	5	2.808	9	*	*	*	*	*	*
	Toplam	*	*	79.766	100	59.462	100	31.128	100	*	*	*	*	*	*
Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.545.988	30	932.766	20	712.075	19	563.191	14	460.268	14	615.357	18	303.415	10
	Diğer Gelirler	3.622.865	70	3.638.002	80	3.074.262	81	3.364.475	86	2.916.031	86	2.897.433	82	2.807.968	90
	Toplam	5.168.853	100	4.570.768	100	3.786.337	100	3.927.666	100	3.376.299	100	3.512.790	100	3.111.383	100
Aren Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.186.144	52	739.808	58	643.065	60	571.330	40	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	1.108.044	48	541.542	42	435.989	40	868.739	60	*	*	*	*	*	*
	Toplam	2.294.188	100	1.281.350	100	1.079.054	100	1.440.069	100	*	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.655.029	31	1.501.203	32	1.242.627	30	1.214.147	36	866.874	34	607.600	29	462.626	27
	Diğer Gelirler	3.729.907	69	3.148.421	68	2.871.479	70	2.127.011	64	1.692.415	66	1.455.504	71	1.252.285	73
	Toplam	5.384.936	100	4.649.624	100	4.114.106	100	3.341.158	100	2.559.289	100	2.063.104	100	1.714.911	100
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	6.401.883	100	5.034.602	100	4.202.067	78	3.759.059	49	2.916.256	48	2.738.723	54	1.867.039	47
	Diğer Gelirler	0	0	0	0	1.190.000	22	3.853.117	51	3.109.671	52	2.370.024	46	2.144.742	53
	Toplam	6.401.883	100	5.034.602	100	5.392.067	100	7.612.176	100	6.025.927	100	5.108.747	100	4.011.781	100
Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	930.730	52	780.244	58	575.355	44	677.695	68	516.062	38	*	60
	Diğer Gelirler	*	*	846.904	48	560.329	42	738.259	56	322.186	32	828.114	62	*	40
	Toplam	*	*	1.777.634	100	1.340.573	100	1.313.614	100	999.881	100	1.344.176	100	*	100
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	7.367.354	85	5.640.417	50	10.302.412	89	10.133.049	90	8.246.498	89	6.445.033	89	*	*
	Diğer Gelirler	1.252.587	15	5.548.401	50	1.305.703	11	1.114.030	10	1.005.662	11	793.041	11	*	*
	Toplam	8.619.941	100	11.188.818	100	11.608.115	100	11.247.079	100	9.252.160	100	7.238.074	100	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Avrasya Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	74	*	87	*	92	*	97	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	*	26	*	13	*	8	*	3	*	*	*	*	*	*
	Toplam	*	100	*	100	*	100	*	100	*	*	*	*	*	*
AYK Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	450.057	74	278.475	70	126.000	31	*	*	*	*	*	*	93.000	51
	Diğer Gelirler	160.000	26	117.500	30	278.990	69	*	*	*	*	*	*	87.700	49
	Toplam	610.057	100	395.975	100	404.990	100	*	*	*	*	*	*	180.700	100
Bakış Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.252.716	99	975.256	98	493.010	93	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	18.304	1	22.950	2	35.010	7	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	1.271.020	100	998.206	100	528.020	100	*	*	*	*	*	*	*	*
Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	468.492	62	221.124	25	240.128	71	281.206	100	269.900	100	228.838	100	193.812	100
	Diğer Gelirler	290.805	38	677.609	75	96.381	29	0	0	0	0	0	0	0	0
	Toplam	759.297	100	898.733	100	336.509	100	281.206	100	269.900	100	228.838	100	193.812	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Batı Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	328.500	6	*	*	*	*	*	*	*	*	34.000	2	*	*
	Diğer Gelirler	5.483.228	94	*	*	*	*	*	*	*	*	1.911.306	98	*	*
	Toplam	5.816.364	100	*	*	*	*	*	*	*	*	1.945.306	100	*	*
BD Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.159.350	100	829.266	100	749.647	100	420.096	100	149.751	100	349.581	94	462.836	95
	Diğer Gelirler	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	20.890	6	22.921	5
	Toplam	1.159.350	100	829.266	100	749.647	100	420.096	100	149.751	100	370.471	100	485.757	100
BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	640.116	100	293.354	100	265.264	100	265.272	100	243.479	99	*	*
	Diğer Gelirler	*	*	0	0	0	0	680	0	1.155	0	2.191	1	*	*
	Toplam	*	*	640.116	100	293.354	100	265.944	100	266.427	100	245.670	100	*	*
BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	10.945.135	88	7.635.375	86	5.912.256	87	4.632.444	87	4.245.185	83	3.507.208	62	3.363.955	70
	Diğer Gelirler	1.461.239	12	1.225.069	14	848.763	13	665.327	13	860.957	17	2.111.146	38	1.433.079	30
	Toplam	12.406.374	100	8.860.444	100	6.761.019	100	5.297.771	100	5.106.142	100	5.618.354	100	4.797.034	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Bilgi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	256.920	15	*	*	*	*	*	*	30.000	3	7.000	1
	Diğer Gelirler	*	*	1.455.402	85	*	*	*	*	*	*	1.145.742	97	1.104.880	99
	Toplam	*	*	1.712.322	100	*	*	*	*	*	*	1.175.742	100	1.111.880	100
Bilgili Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	601.900	81	759.899	88	793.200	100	1.288.059	100	1.140.441	82	995.711	98
	Diğer Gelirler	*	*	139.749	19	105.911	12	0	0	0	0	244.160	18	23.903	2
	Toplam	*	*	741.649	100	865.810	100	793.200	100	1.288.059	100	1.384.601	100	1.019.614	100
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	735.540	100	514.167	97	295.650	85	130.658	100	142.700	97	16.281	83	*	*
	Diğer Gelirler	0	0	17.300	3	51.900	15	0	0	3.780	3	3.420	17	*	*
	Toplam	735.540	100	531.467	100	347.550	100	130.658	100	146.480	100	19.701	100	*	*
Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	*	*	1.041.344	15	807.939	14	*	*	803.734	12	627.785	9
	Diğer Gelirler	*	*	*	*	5.779.431	85	5.134.587	86	*	*	6.128.985	88	6.202.180	91
	Toplam	*	*	*	*	6.820.775	100	5.942.526	100	*	*	6.932.719	100	6.829.965	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Birleşim Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	2.145.518	100	1.000.879	100	1.079.046	95	1.512.369	90	1.528.767	95	1.344.529	92	995.934	99
	Diğer Gelirler	0	0	0	0	55.000	5	160.433	10	87.962	5	120.724	8	10.885	1
	Toplam	2.145.518	100	1.000.879	100	1.134.046	100	1.672.802	100	1.616.729	100	1.465.253	100	1.006.819	100
BM Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	*	*	357.631	87	219.844	88	227.578	67	152.351	100	*	*
	Diğer Gelirler	*	*	*	*	53.916	13	29.399	12	110.890	33	0	0	*	*
	Toplam	*	*	*	*	411.547	100	249.243	100	338.468	100	152.351	100	*	*
C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	277.239	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	*	*	0	0	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	*	*	277.239	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Consulta Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	3.423.102	32	2.315.540	27	1.595.805	23	1.096.426	17	710.512	13	543.290	11	*	*
	Diğer Gelirler	7.402.848	68	6.128.616	73	5.226.823	77	5.220.688	83	4.883.612	87	4.251.771	89	*	*
	Toplam	10.825.950	100	8.444.156	100	6.822.628	100	6.317.113	100	5.594.124	100	4.795.060	100	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
CPA Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	524.201	91	616.375	86	393.554	95	350.527	93	104.833	90	293.500	79	*	41
	Diğer Gelirler	50.332	9	100.000	14	20.793	5	27.213	7	11.317	10	79.994	21	*	59
	Toplam	574.533	100	716.375	100	414.347	100	377.740	100	116.151	100	373.494	100	*	100
Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	2.642.206	85	2.494.450	100	2.040.460	96	1.313.006	88	869.752	90	522.961	84	276.270	71
	Diğer Gelirler	483.997	15	0	0	83.792	4	185.456	12	97.034	10	98.596	16	113.390	29
	Toplam	3.126.203	100	2.494.450	100	2.124.252	100	1.498.462	100	966.786	100	621.557	100	389.660	100
Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	318.106	9	119.306	4	2.426.603	99	1.999.841	99	*	99	*	99	*	*
	Diğer Gelirler	3.392.104	91	2.738.598	96	28.000	1	28.000	1	*	1	*	1	*	*
	Toplam	3.710.210	100	2.857.904	100	2.454.603	100	2.027.841	100	*	100	*	100	*	*
Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.206.715	12	510.927	6	364.900	5	301.257	5	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	9.148.790	88	8.038.301	94	7.061.073	95	6.276.583	95	*	*	*	*	*	*
	Toplam	10.355.505	100	8.549.228	100	7.425.973	100	6.577.840	100	*	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Detay Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.166.725	100	1.122.953	100	*	*	*	*	*	*	437.050	59	252.950	43
	Diğer Gelirler	0	0	0	0	*	*	*	*	*	*	302.465	41	341.622	57
	Toplam	1.166.725	100	1.122.953	100	*	*	*	*	*	*	739.515	100	594.572	100
DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	8.092.503	86	6.818.388	82	964.554	14	1.016.142	16	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	1.317.411	14	1.471.586	18	6.175.894	86	5.160.158	84	*	*	*	*	*	*
	Toplam	9.409.914	100	8.289.974	100	7.140.448	100	6.176.300	100	*	*	*	*	*	*
DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	739.580	63	468.050	58	335.500	63	358.000	67	309.800	71	311.400	54	56.330	8
	Diğer Gelirler	430.177	37	338.482	42	199.364	37	179.466	33	127.357	29	266.677	46	668.698	92
	Toplam	1.169.757	100	806.532	100	534.864	100	537.466	100	437.157	100	578.077	100	725.028	100
Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	9.091.563	88	7.280.359	85	899.498	13	931.783	12	796.422	12	425.195	7	346.063	6
	Diğer Gelirler	1.213.035	12	1.321.261	15	6.226.649	87	7.103.894	88	5.826.160	88	5.281.549	93	5.554.384	94
	Toplam	10.304.598	100	8.601.620	100	7.126.147	100	8.035.677	100	6.622.581	100	5.706.744	100	5.900.446	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.110.373	100	485.203	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	1.838	0	237	0	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	1.112.211	100	485.440	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Ege Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	*	*	*	*	*	*	327.977	100	254.528	94	*	100
	Diğer Gelirler	*	*	*	*	*	*	*	*	0	0	14.980	6	*	*
	Toplam	*	*	*	*	*	*	*	*	327.977	100	269.508	100	*	100
Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	3.641.824	99	3.086.294	96	1.970.439	72	2.297.340	89	668.409	28	*	*	465.938	24
	Diğer Gelirler	43.493	1	124.319	4	765.732	28	282.326	11	1.718.767	72	*	*	1.487.690	76
	Toplam	3.685.317	100	3.210.613	100	2.736.172	100	2.579.666	100	2.387.176	100	*	*	1.953.628	100
Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	7.972.903	61	7.405.361	64	5.395.494	66	5.309.919	63	5.336.505	60	3.804.387	53	3.247.691	61
	Diğer Gelirler	5.054.758	39	4.196.719	36	2.823.054	34	3.057.292	37	3.580.275	40	3.322.911	47	2.039.983	39
	Toplam	13.027.661	100	11.602.080	100	8.218.548	100	8.367.211	100	8.916.780	100	7.144.682	100	5.287.674	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Erciyes Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	2.412.446	67	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	1.180.044	33	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	3.592.490	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.743.466	85	1.005.629	100	610.322	100	314.912	93	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	296.626	15	0	0	0	0	22.083	7	*	*	*	*	*	*
	Toplam	2.040.092	100	1.005.629	100	610.322	100	336.995	100	*	*	*	*	*	*
GRC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	992.936	100	485.127	99	299.103	66	170.622	42	213.043	51	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	0	0	4.000	1	153.599	34	239.577	58	200.732	49	*	*	*	*
	Toplam	992.936	100	489.127	100	452.703	100	410.199	100	413.775	100	*	*	*	*
Güçbir Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	90.100	100	242.719	99	377.090	98	289.978	97	415.336	98	385.952	100
	Diğer Gelirler	*	*	0	0	1.797	1	6.863	2	7.945	3	6.851	2	0	0
	Toplam	*	*	90.100	100	244.516	100	383.953	100	297.923	100	422.187	100	385.952	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	2.086.756	47	2.255.355	94	1.868.055	100	1.139.913	61	416.521	49	488.121	74	*	*
	Diğer Gelirler	2.366.505	53	148.436	6	4.869	0	739.347	39	438.763	51	167.486	26	*	*
	Toplam	4.453.261	100	2.403.791	100	1.872.923	100	1.879.260	100	855.284	100	655.607	100	*	*
HLB Saygın Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	979.821	95	808.725	95	814.220	97	786.591	98	611.659	99	*	*
	Diğer Gelirler	*	*	46.213	5	44.896	5	21.925	3	12.025	2	9.280	1	*	*
	Toplam	*	*	1.026.034	100	853.621	100	836.145	100	798.616	100	620.939	100	*	*
HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	4.594.396	99	2.651.097	100	1.916.083	100	1.453.446	92	1.049.289	98	854.728	100	*	*
	Diğer Gelirler	48.000	1	0	0	0	0	130.000	8	25.000	2	0	0	*	*
	Toplam	4.642.396	100	2.651.097	100	1.916.083	100	1.583.446	100	1.074.289	100	854.728	100	*	*
IHY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	479.991	18	*	*	*	*	336.162	15	351.309	14	173.512	8	193.466	8
	Diğer Gelirler	2.261.708	82	*	*	*	*	1.925.463	85	2.126.539	86	2.068.349	92	2.290.909	92
	Toplam	2.741.699	100	*	*	*	*	2.261.626	100	2.477.847	100	2.241.861	100	2.484.375	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
İBD İstanbul Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	557.849	57	166.662	20	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	429.319	43	647.914	80	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	987.168	100	814.576	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.667.314	35	2.023.861	47	1.490.032	44	2.056.407	46	2.278.627	48	3.519.332	94	3.348.282	99
	Diğer Gelirler	3.037.012	65	2.288.396	53	1.885.582	56	2.405.619	54	2.460.476	52	229.542	6	24.175	1
	Toplam	4.704.326	100	4.312.257	100	3.375.614	100	4.462.026	100	4.739.102	100	3.748.874	100	3.372.457	100
Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.357.593	24	847.250	17	784.899	12	582.789	6	744.329	14	736.485	11	434.623	8
	Diğer Gelirler	4.234.443	76	4.045.408	83	5.826.886	88	9.210.845	94	4.631.202	86	5.864.096	89	4.974.754	92
	Toplam	5.592.036	100	4.892.658	100	6.611.785	100	9.793.634	100	5.375.531	100	6.600.581	100	5.409.377	100
İtimat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.285.068	96	1.035.226	90	503.855	71	403.023	89	492.960	90	*	13	*	5
	Diğer Gelirler	60.423	4	120.000	10	203.132	29	48.413	11	56.447	10	*	87	*	95
	Toplam	1.345.491	100	1.155.226	100	706.987	100	451.436	100	549.407	100	*	100	*	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.385.694	82	1.180.811	84	943.186	86	405.000	76	672.620	84	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	309.555	18	230.542	16	157.000	14	127.000	24	127.529	16	*	*	*	*
	Toplam	1.695.249	100	1.411.353	100	1.100.186	100	532.000	100	800.149	100	*	*	*	*
Kararma Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	212.500	7	*	*	118.200	4	85.940	4	62.927	3	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	2.809.167	93	*	*	2.767.859	96	2.072.157	96	1.975.166	97	*	*	*	*
	Toplam	3.021.667	100	*	*	2.886.059	100	2.158.097	100	2.038.093	100	*	*	*	*
Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.548.549	47	1.641.986	51	3.484.121	90	3.535.479	94	3.117.459	91	2.894.473	88	2.154.230	81
	Diğer Gelirler	1.771.670	53	1.578.435	49	393.355	10	213.626	6	317.801	9	393.788	12	500.944	19
	Toplam	3.320.219	100	3.220.421	100	3.877.476	100	3.749.105	100	3.435.260	100	3.288.261	100	2.655.174	100
Köker Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	5.810.064	99	5.151.264	100	4.355.443	98	3.849.230	96	3.681.036	96	3.266.874	93	2.853.396	94
	Diğer Gelirler	37.000	1	24.000	0	108.071	2	171.465	4	139.513	4	230.834	7	173.010	6
	Toplam	5.847.064	100	5.175.264	100	4.463.514	100	4.020.695	100	3.820.549	100	3.497.707	100	3.026.406	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
		TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Lidya Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	692.612	45	386.716	36	323.348	32	219.243	21	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	842.675	55	693.363	64	699.258	68	816.941	79	*	*	*	*	*	*
	Toplam	1.535.287	100	1.080.079	100	1.022.606	100	1.036.183	100	*	*	*	*	*	*
Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	766.297	100	724.827	100	725.000	100	763.850	99	979.505	93	305.250	26	*	*
	Diğer Gelirler	0	0	0	0	0	0	10.000	1	78.297	7	853.759	74	*	*
	Toplam	766.297	100	724.827	100	725.000	100	773.850	100	1.057.802	100	1.159.009	100	*	*
MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	10.529.489	97	10.147.471	98	7.479.718	97	6.641.980	96	6.235.231	97	2.147.214	43	3.805.848	94
	Diğer Gelirler	368.783	3	208.875	2	239.397	3	249.207	4	202.732	3	2.864.000	57	226.544	6
	Toplam	10.898.272	100	10.356.346	100	7.719.115	100	6.891.187	100	6.437.963	100	5.011.214	100	4.032.391	100
Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	387.150	62	49.450	5	156.204	17	162.685	18	129.862	12	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	233.974	38	881.232	95	774.478	83	754.574	82	941.909	88	*	*	*	*
	Toplam	621.124	100	930.682	100	930.682	100	917.259	100	1.071.771	100	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	2.071.913	60	1.527.662	55	1.419.244	57	809.136	39	440.039	24	236.353	17	277.056	20
	Diğer Gelirler	1.355.787	40	1.239.984	45	1.049.264	43	1.274.013	61	1.415.703	76	1.136.658	83	1.122.518	80
	Toplam	3.427.700	100	2.767.646	100	2.468.508	100	2.083.149	100	1.855.742	100	1.373.011	100	1.399.574	100
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	2.257.936	98	1.945.849	99	1.636.042	98	971.061	94	374.000	73	277.000	100	*	*
	Diğer Gelirler	38.093	2	24.825	1	31.795	2	66.914	6	141.177	27	0	0	*	*
	Toplam	2.296.029	100	1.970.674	100	1.667.837	100	1.037.975	100	515.177	100	277.000	100	*	*
MGI Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.914.451	83	949.903	54	826.394	49	1.103.574	67	1.256.921	73	973.816	78	572.339	56
	Diğer Gelirler	396.554	17	793.498	46	867.751	51	539.070	33	464.540	27	268.185	22	444.198	44
	Toplam	2.311.005	100	1.743.401	100	1.694.145	100	1.642.644	100	1.721.461	100	1.242.001	100	1.016.537	100
MMB Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	*	*	*	*	159.671	100	185.219	100	155.000	100	*	*
	Diğer Gelirler	*	*	*	*	*	*	0	0	0	0	0	0	*	*
	Toplam	*	*	*	*	*	*	159.671	100	185.219	100	155.000	100	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	697.712	97	599.143	92	331.040	98	283.024	92	112.384	57	114.746	61	131.656	85
	Diğer Gelirler	25.000	3	52.542	8	7.000	2	26.059	8	86.056	43	72.845	39	22.629	15
	Toplam	722.712	100	651.686	100	338.040	100	309.083	100	198.440	100	187.591	100	154.285	100
Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.994.743	61	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	1.266.956	39	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	3.261.699	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Onat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	329.784	75	454.135	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	110.537	25	0	0	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	440.321	100	454.135	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	530.928	100	363.493	99	269.321	67	142.009	56	200.535	71	103.949	47	89.662	63
	Diğer Gelirler	0	0	3.825	1	131.041	33	111.653	44	81.884	29	117.131	53	53.491	37
	Toplam	530.928	100	367.318	100	400.362	100	253.662	100	282.419	100	221.080	100	143.153	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	*	*	512.017	12	492.750	13	599.298	15	574.683	15	218.720	7
	Diğer Gelirler	*	*	*	*	3.741.541	88	3.372.863	87	3.271.075	85	3.227.081	85	3.109.434	93
	Toplam	*	*	*	*	4.253.558	100	3.865.613	100	3.870.373	100	3.801.764	100	3.328.154	100
Randıman Denetim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	182.000	11	231.928	9
	Diğer Gelirler	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	1.453.703	89	2.472.134	91
	Toplam	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	1.635.703	100	2.704.062	100
Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	*	*	947.250	72	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	*	*	*	*	376.720	28	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	*	*	*	*	1.323.970	100	*	*	*	*	*	*	*	*
Reform Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	966.350	96	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	*	*	43.923	4	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	*	*	1.010.273	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Rahber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	1.012.515	26	1.057.985	33	825.459	31	693.625	24	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	*	*	2.860.964	74	2.145.994	67	1.861.203	69	2.220.220	76	*	*	*	*
	Toplam	*	*	3.873.479	100	3.203.979	100	2.686.662	100	2.913.845	100	*	*	*	*
SAM-DEN Samson Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	*	*	294.092	83	169.133	76	92.598	65	67.082	60	96.007	100
	Diğer Gelirler	*	*	*	*	59.529	17	54.820	24	49.613	35	44.251	40	0	0
	Toplam	*	*	*	*	353.621	100	223.953	100	142.211	100	111.334	100	96.007	100
Ser-Berker Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	2.661.341	98	2.000.347	87	1.724.300	85	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	63.500	2	308.600	13	313.537	15	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	2.724.841	100	2.308.947	100	2.037.837	100	*	*	*	*	*	*	*	*
SUN Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.962.520	17	1.571.341	16	854.930	11	771.744	11	582.861	9	451.190	7	280.574	5
	Diğer Gelirler	9.762.256	83	8.113.772	84	6.712.060	89	6.215.100	89	6.197.223	91	5.876.976	93	5.498.510	95
	Toplam	11.724.776	100	9.685.113	100	7.566.989	100	6.986.844	100	6.780.085	100	6.328.166	100	5.779.084	100

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	253.880	18	145.070	14	59.634	7	27.786	4	33.500	5	18.000	3	9.000	2
	Diğer Gelirler	1.138.500	82	919.513	86	801.416	93	753.403	96	609.209	95	584.001	97	567.627	98
	Toplam	1.392.380	100	1.064.583	100	861.050	100	781.189	100	642.709	100	602.001	100	576.627	100
Türkmen Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	261.000	22	127.650	8	67.600	4	15.575	1	80.246	3	95.701	4
	Diğer Gelirler	*	*	934.349	78	1.496.140	92	1.845.055	96	2.378.945	99	3.115.680	97	2.049.582	96
	Toplam	*	*	1.195.349	100	1.623.790	100	1.912.655	100	2.394.520	100	3.195.927	100	2.145.283	100
Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	1.741.797	26	1.446.424	24	1.078.615	22	488.674	12	455.282	12	287.207	7	477.784	13
	Diğer Gelirler	4.919.335	74	4.515.965	76	3.749.465	78	3.717.026	88	3.478.123	88	3.556.184	93	3.171.396	87
	Toplam	6.661.132	100	5.962.389	100	4.828.080	100	4.205.700	100	3.933.405	100	3.843.391	100	3.649.180	100
Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	2.434.308	100	1.136.314	94	452.365	100	426.007	90	203.139	98	200.528	100	*	*
	Diğer Gelirler	1.000	0	71.785	6	0	0	49.035	10	5.100	2	0	0	*	*
	Toplam	2.435.308	100	1.208.099	100	452.365	100	475.042	100	208.239	100	200.528	100	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Universal Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	1.450.317	96	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	*	*	67.320	4	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	*	*	1.517.637	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
Uzman Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	163.003	9	123.637	10	98.521	7	*	0	*	0	*	0
	Diğer Gelirler	*	*	1.581.111	91	1.165.260	90	1.313.485	93	*	100	*	100	*	100
	Toplam	*	*	1.744.114	100	1.288.897	100	1.412.006	100	*	100	*	100	*	100
Vezin Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	921.400	56	878.610	59	771.066	78	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	*	*	719.252	44	600.919	41	219.367	22	*	*	*	*	*	*
	Toplam	*	*	1.640.652	100	1.479.529	100	990.433	100	*	*	*	*	*	*
Vizyon Grup Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	2.524.029	96	1.023.300	71	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Diğer Gelirler	102.132	4	415.000	29	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam	2.626.161	100	1.438.300	100	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	3.026.331	88	2.094.046	86	1.502.806	90	1.092.470	95	919.135	84	652.791	73	*	*
	Diğer Gelirler	415.154	12	332.282	14	160.176	10	57.034	5	178.096	16	244.775	27	*	*
	Toplam	3.441.485	100	2.426.328	100	1.662.982	100	1.149.504	100	1.097.231	100	897.566	100	*	*
Yıldızlar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	26.520	84
	Diğer Gelirler	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	5.037	16
	Toplam	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	*	31.557	100
YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	460.724	100	249.124	100	230.250	100	168.814	100	137.065	100	66.300	100
	Diğer Gelirler	*	*	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0	0
	Toplam	*	*	460.724	100	249.124	100	230.250	100	168.814	100	137.065	100	66.300	100
Yorum Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	582.000	38	294.500	77	178.000	77	178.500	32	126.500	21	173.000	48	*	*
	Diğer Gelirler	934.221	62	87.000	23	52.780	23	380.633	68	476.028	79	185.175	52	*	*
	Toplam	1.516.221	100	381.500	100	230.780	100	559.133	100	602.528	100	358.175	100	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ FİNANSAL BİLGİLER

Şirketler	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Denetimden Elde Edilen Gelirler	*	*	*	*	*	*	104.067	3	504.667	18	467.125	19	236.615	7
	Diğer Gelirler	*	*	*	*	*	*	2.980.056	97	2.331.660	82	1.984.578	81	3.106.150	93
	Toplam	*	*	*	*	*	*	3.084.122	100	2.836.327	100	2.451.703	100	3.342.765	100

	Yıllar	2019		2018		2017		2016		2015		2014		2013	
	Faaliyet	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%	TL	%
Yıllara Göre Ortalama Gelir	Denetimden Elde Edilen Gelirler (Ortalama)	3.108.775	59	2.245.508	59	1.844.958	53	1.558.566	48	1.244.574	41	1.029.043	36	868.449	36
	Diğer Gelirler (Ortalama)	2.140.798	41	1.558.621	41	1.644.904	47	1.687.399	52	1.785.111	59	1.812.890	64	1.523.137	64
	Toplam Gelir (Ortalama)	5.249.638	100	3.804.129	100	3.469.555	100	3.245.965	100	3.030.680	100	2.842.204	100	2.391.586	100

Ek-3: Bağımsız Denetim Şirketleri KAYİK Listesi

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYİK LİSTESİ								
Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	9	7	7	5	4	5	8
	Toplam Gelir	1.113.372	933.296	740.827	604.796	733.065	742.375	459.087
AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	6	6	3	2	3	2	*
	Toplam Gelir	923.824,45	534.533	267.636	366.226	149.160	*	*
Abaküs Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	6	12	9	3	*	*	*
	Toplam Gelir	1.145.552	2.350.522	2.535.148	631.077	*	*	*
AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	10	14	14	17	17	19	20
	Toplam Gelir	2.363.353	2.027.144	1.903.798	2.443.752	2.487.890	1.846.653	1.268.500
ACC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	1	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	639.796,61	287.586	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Adalya Uluslar Arası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	*	*	*	1	3
	Toplam Gelir	836.201,80	573.466	489.602	372.193	260.321	228.902	457.685
Aday Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	18	20	13	17	14	19	17
	Toplam Gelir	8.476.892	6.963.317	4.543.678	3.502.638	2.673.166	2.674.026	1.466.106
AG Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	7	20	18	11	*	*	*
	Toplam Gelir	2.755.451,37	1.654.677	984.169,01	498.017,77	*	*	*
Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	*	1.070.222	1.045.793	689.772	972.053	710.798	1.185.520
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	23	17	16	4	*	*	*
	Toplam Gelir	3.368.256	3.889.234	2.937.072	1.419.543	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
AKT Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	1	1	6	7	5	5
	Toplam Gelir	*	420.705	214.111	663.200	869.788	1.353.625	1.336.720
Aktan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	1	4	3	2	3	4
	Toplam Gelir	2.490.509,14	2.585.244	2.097.155	1.835.472	1.739.395	1.916.727	1.564.090
Alternatif Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	4	3	2	3	4
	Toplam Gelir	*	*	2.565.311	1.982.006	1.931.794	759.533	539.860
Analitik Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	5	1	1	*	*	*
	Toplam Gelir	*	79.766	59.462	31.128	*	*	*
Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	2	5	2	2	19	19	20
	Toplam Gelir	5.168.853	4.570.768	3.786.337	3.927.666	3.376.299	3.512.790	3.111.383

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Aren Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	3	2	3	2	*	*	*
	Toplam Gelir	2.294.188	1.281.350	1.079.054	1.440.069	*	*	*
Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	3	3	2	4	4	4	2
	Toplam Gelir	5.384.936	4.649.624	4.114.106	3.341.158	2.559.289	2.063.104	1.714.911
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	38	22	23	39	25	31	29
	Toplam Gelir	6.401.883	5.034.602	5.392.067	7.612.176	6.025.927	5.108.747	4.011.781
Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	4	2	2	8	8	6
	Toplam Gelir	*	1.777.634	1.340.573	1.313.614	999.881	1.344.176	*
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	22	13	28	17	26	23	*
	Toplam Gelir	8.619.941	11.188.818	11.608.115	11.247.079	9.252.160	7.238.074	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Avrasya Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	2	2	1	*	*	*
	Toplam Gelir	*	*	*	*	*	*	*
AYK Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	1	1	*	*	*	1
	Toplam Gelir	610.057	395.975	404.990	*	*	*	180.700
Bakış Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	1	1	*	*	*	14
	Toplam Gelir	1.271.019,51	998.206	528.020	*	*	*	*
Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	3	3	2	2	6	4	1
	Toplam Gelir	759.297	898.733	336.509	281.206	269.900	228.838	193.812
Batı Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	*	*	*	*	1	*
	Toplam Gelir	5.816.364,34	*	*	*	*	1.945.306	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
BD Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	1	2	2	3	5	12
	Toplam Gelir	1.159.350	829.266	749.647	420.096	149.751	370.471	485.757
BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	28	18	15	13	17	*
	Toplam Gelir	*	640.116	293.354	265.944	266.427	245.670	*
BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	41	10	10	10	35	41	62
	Toplam Gelir	12.406.374	8.860.444	6.761.019	5.297.771	5.106.142	5.618.354	4.797.034
Bilgi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	1	*	*	*	1	1
	Toplam Gelir	*	1.712.322	*	*	*	1.175.742	1.111.880
Bilgili Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	16	15	14	30	17	13
	Toplam Gelir	*	741.649	865.810	793.200	1.288.059	1.384.601	1.019.614

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	8	5	3	8	5	3	*
	Toplam Gelir	735.540,20	531.467	347.550	130.658	146.480	19.701	*
Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	1	1	*	2	2
	Toplam Gelir	*	*	6.820.775	5.942.526	*	6.932.719	6.829.965
Birleşim Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	7	10	13	12	6	8	5
	Toplam Gelir	2.145.518	1.000.879	1.134.046	1.672.802	1.616.729	1.465.253	1.006.819
BM Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	1	*	*	10	*
	Toplam Gelir	*	*	411.547	249.243	338.468	152.351	*
C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	3	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	*	277.239	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Consulta Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	5	4	4	4	3	4	*
	Toplam Gelir	10.825.950	8.444.156	6.822.628	6.317.113	5.594.124	4.795.060	*
CPA Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	9	9	6	4	3	2	2
	Toplam Gelir	574.533	716.375	414.347	377.740	116.151	373.494	*
Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	2	5	3	7	3	1	1
	Toplam Gelir	3.126.203,16	2.494.450	2.124.252	1.498.462	966.786	621.557	389.660
Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	3.710.209,68	2.857.904	2.454.603	2.027.841	*	*	*
Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	5	*	*	1	*	*	*
	Toplam Gelir	10.355.505	8.549.228	7.425.973	6.577.840	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Detay Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	1	*	*	*	2	7
	Toplam Gelir	1.166.725,00	1.122.953	*	*	*	739.515	594.572
DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	1	1	1	*	*	*
	Toplam Gelir	9.409.914	8.289.974	7.140.448	6.176	*	*	*
DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	1	1	1	9	7	5
	Toplam Gelir	1.169.757	806.532	534.864	537.466	437.157	578.077	725.028
Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	10	10	8	11	9	4	2
	Toplam Gelir	10.304.598	8.601.620	7.126.147	8.035.677	6.622.581	5.706.744	5.900.446
Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	2	1	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	1.112.211	485.440	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Ege Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	*	*	1	9	12
	Toplam Gelir	*	*	*	*	327.977	269.508	*
Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	7	9	4	2	2	2	2
	Toplam Gelir	3.685.316,64	3.210.613	2.736.172	2.579.666	2.387.176	*	1.953.628
Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	11	13	22	30	33	25	7
	Toplam Gelir	13.027.661	11.602.080	8.218.548	8.367.211	8.916.780	7.144.682	5.287.674
Erciyes Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	2	*	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	3.592.489,81	*	*	*	*	*	*
Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	3	2	2	2	*	*	*
	Toplam Gelir	2.040.092	1.005.629	610.322	336.995	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
GRC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	2	2	2	2	2	*	*
	Toplam Gelir	992.936,42	489.127	452.703	410.199	413.775	*	*
Güçbir Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	1	1	2	2	2	4
	Toplam Gelir	*	90.100	244.516	383.953	297.923	422.187	385.952
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	8	5	2	2	2	4	*
	Toplam Gelir	4.453.260,59	2.403.791	1.872.923	1.879.260	855.284	655.607	*
HLB Saygın Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	1	3	4	6	4	*
	Toplam Gelir	*	1.026.034	853.621	836.145	798.616	620.939	*
HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	17	16	14	8	2	3	2
	Toplam Gelir	4.642.396,05	2.651.097	1.916.083	1.583.446	1.074.289	854.728	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
IHY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	2	*	*	1	3	3	2
	Toplam Gelir	2.741.699	*	*	2.261.626	2.477.847	2.241.861	2.484.375
İBD İstanbul Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	1	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	987.168	814.576	*	*	*	*	*
İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	7	1	*	43	39	32	58
	Toplam Gelir	4.704.326	4.312.257	3.375.614	4.462.026	4.739.102	3.748.874	3.372.457
Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	6	4	6	6	22	16	19
	Toplam Gelir	5.592.036,49	4.892.658	6.611.785	9.793.634	5.375.531	6.600.581	5.409.377
İtimat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	2	2	*	1	4	4	2
	Toplam Gelir	1.345.491	1.155.226	706.987	451.436	549.407	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	15	7	6	7	9	*	*
	Toplam Gelir	1.695.249	1.411.353	1.100.186	532.000	800.149	*	*
Karma Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	2	*	*	*	4	*	*
	Toplam Gelir	3.021.667,13	*	2.886.059	2.158.097	2.038.093	*	*
Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	3	7	6	10	36	25	18
	Toplam Gelir	3.320.219	3.220.421	3.877.476	3.749.105	3.435.260	3.288.261	2.655.174
Köker Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	3	1	1	1	2	12	14
	Toplam Gelir	5.847.064	5.175.264	4.463.514	4.020.695	3.820.549	3.497.707	3.026.406
Lidya Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	4	5	5	2	*	*	*
	Toplam Gelir	1.535.287,04	1.080.079	1.022.606	1.036.183	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	1	1	1	2	4	
	Toplam Gelir	766.297	724.827	725.000	773.850	1.057.802	1.159.009	*
MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	3	2	5	4	5	1	3
	Toplam Gelir	10.898.271,88	10.356.346	7.719.115	6.891.187	6.437.963	5.011.214	4.032.391
Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	9	11	6	6	1	*	*
	Toplam Gelir	621.124,03	930.681,79	930.682	917.259	1.071.771	*	*
Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	13	12	8	11	4	3	2
	Toplam Gelir	3.427.700	2.767.646	2.468.508	2.083.149	1.855.742	1.373.011	1.399.574
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	6	5	6	5	1	*	*
	Toplam Gelir	2.296.029,43	1.970.674	1.667.837	1.037.975	515.177	277.000	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
MGI Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	10	10	10	11	16	16	14
	Toplam Gelir	2.311.005	1.743.401	1.694.145	1.642.644	1.721.461	1.242.001	1.016.537
MMB Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	8	9	9	7	*
	Toplam Gelir	*	*	*	159.671	185.219	155.000	*
Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	2	5	6	6	8	8	8
	Toplam Gelir	722.712	651.686	338.040	309.083	198.440	187.591	154.285
Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	2	*	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	3.261.699	*	*	*	*	*	*
Onat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	1	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	440.321	454.135	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	4	3	1	3	3	3	3
	Toplam Gelir	530.928	367.318	400.362	253.662	282.419	221.080	143.153
Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	1	1	1	2	7
	Toplam Gelir	*	*	4.253.558	3.865.613	3.870.373	3.801.764	3.328.154
Randıman Denetim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	*	*	*	4	5
	Toplam Gelir	*	*	*	*	*	1.635.703	2.704.062
Rasyonel Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	3	*	*	*	*
	Toplam Gelir	*	*	1.323.970	*	*	*	*
Reform Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	9	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	*	1.010.273	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Rehber Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	9	9	5	5	2	*	*
	Toplam Gelir	*	3.873.479	3.203.979	2.686.662	2.913.845	*	*
SAM-DEN Samson Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	*	1	*	*	1
	Toplam Gelir	*	*	353.621	223.953	142.211	111.334	96.007
Ser-Berker Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	11	12	11	*	*	*	*
	Toplam Gelir	2.724.841,44	2.308.947	2.037.837	*	*	*	*
SUN Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	3	2	1	1	*	1	1
	Toplam Gelir	11.724.776	9.685.113	7.566.989	6.986.844	6.780.085	6.328.166	5.779.084
Türkerler Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	1	1	1	1	1	1	1
	Toplam Gelir	1.392.379,90	1.064.583	861.050	781.189	642.709	602.001	576.627

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Türkmen Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	1	1	1	*	*	3
	Toplam Gelir	*	1.195.349	1.623.790	1.912.655	2.394.520	3.195.927	2.145.283
Ulusal Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	13	11	11	17	16	12	11
	Toplam Gelir	6.661.132	5.962.389	4.828.080	4.205.700	3.933.405	3.843.391	3.649.180
Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	4	4	4	4	4	2	*
	Toplam Gelir	2.435.308,20	1.208.099	452.365	475.042	208.239	200.528	*
Universal Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	*	1.517.637	*	*	*	*	*
Uzman Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	*	1.744.114	1.288.897	1.412.006	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Vezin Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	3	3	3	*	*	*
	Toplam Gelir	*	1.640.652	1.479.529	990.433	*	*	*
Vizyon Grup Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	16	1	*	*	*	*	*
	Toplam Gelir	2.626.161,26	1.438.300	*	*	*	*	*
Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	26	17	16	10	3	2	*
	Toplam Gelir	3.441.485	2.426.328	1.662.982	1.149.504	1.097.231	897.566	*
Yıldızlar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	*	*	*	*	1
	Toplam Gelir	*	*	*	*	*	*	31.557
YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	2	*	3	4	2
	Toplam Gelir	*	460.724	249.124	230.250	168.814	137.065	66.300

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ KAYIK LİSTESİ

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Yorum Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	3	1	1	1	1	1	*
	Toplam Gelir	1.516.221	381.500	230.780	559.133	602.528	358.175	*
Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Şirket Sayısı	*	*	*	1	8	6	6
	Toplam Gelir	*	*	*	3.084.122	2.836.327	2.451.703	3.342.765

TOPLAM KAYIK	480	464	427	457	513	489	454
TOPLAM GELİR	377.973.940	324.079.602	282.494.981	255.386.504	203.055.573	181.901.083	115.388.424

Ek-4: Bağımsız Denetim Şirketleri Verilen Eğitimler

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VERİLEN EĞİTİMLER								
Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
A-1 Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
AAC Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	10	11	11	11	11	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	108	104	104	104	104	*	*
Abaküs Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	4	4	4	4	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	84	88	88	88	*	*	*
AC İstanbul Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	13	12	12	12	12	12	12
	Toplam Eğitim Süresi	41 gün	39	38	37	36	37	35
ACC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	2	2	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	42 saat	21	*	*	*	*	*
Adalya Uluslar Arası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	1						
	Toplam Eğitim Süresi	3 gün						
Aday Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	6	6	6	6	6	6	6
	Toplam Eğitim Süresi	260	260	260	250	250	250	250
AG Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	12	12	12	9	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	298	276	276	395 saat	*	*	*
Akademik Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	16	15	19	10	10	10
	Toplam Eğitim Süresi	*	60	60	60	56	36	30
Aksis Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	10	9	10	9	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	124	96	90	294	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VERİLEN EĞİTİMLER

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
AKT Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
Aktan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
Alternatif Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	5	5	5	5	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	1000	1000	1100	800	*
Analitik Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	10	10	10	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	30	30	30	*	*	*
Anıl Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	14	12	10	10	10	10	11
	Toplam Eğitim Süresi	536	420	516	823	816	696	592
Aren Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	18	18	18	18	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	204	202	210	210	*	*	*
Arılar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	17	15	13	11	11	18	23
	Toplam Eğitim Süresi	126	122	38	26	24	40	52
Arkan Ergin Uluslararası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	15	16	13	19	10	8	8
	Toplam Eğitim Süresi	169	179	135	188	174	164	190
Artı Değer Uluslararası Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	11	11	11	11	11	6
	Toplam Eğitim Süresi	*	20	20	20	20	20	39
Ata Uluslararası Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	13	14	11	13	11	14	*
	Toplam Eğitim Süresi	320	592	635	644	590	618	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VERİLEN EĞİTİMLER

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Avrasya Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	8	12	17	23	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	111	82	65	58	*	*	*
AYK Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	4	3	3	*	*	*	4
	Toplam Eğitim Süresi	7 gün	13 gün	9 gün	*	*	*	18 gün
Bakış Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	8	*	8	*	*	*	4
	Toplam Eğitim Süresi	8 gün	*	8 gün	*	*	*	28 gün
Ban-Den Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	8	10	10	4	5	5	5
	Toplam Eğitim Süresi	121	146	165	112	112	114	160
Batı Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	8	*	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	71	*	*	*	*	*	*
BD Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	9	10	10	11	13	13	13
	Toplam Eğitim Süresi	210	203	215	203	95	95	95
BDD Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	4	4	2	1	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	14	*
BDO Denet Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	61	33	12	19	25	20	20
	Toplam Eğitim Süresi	432	358	238	254	*	*	*
Best Capital Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Hizmetleri Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
Bilgi Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VERİLEN EĞİTİMLER

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Bilgili Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	7	8	7	9	9	13
	Toplam Eğitim Süresi	*	190	208	148	184	184	262
Birleşik Ekol Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	2	11	12	12	9	18	*
	Toplam Eğitim Süresi	5 gün	21 saat	51 saat	50 saat	395 saat	36 saat	*
Birleşik Uzmanlar Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	12	12	*	12	12
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
Birleşim Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	13	15	14	14	12	13	48
	Toplam Eğitim Süresi	123	204	179	166	201	204	442,5
BM Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	*	4	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	9 gün	*
C&Ç Bağımsız Denetim ve Yönetim Danışmanlığı Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	6	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
Consulta Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	3	7	7	12	14	15	*
	Toplam Eğitim Süresi	63	105	112	112	165	*	*
CPA Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	11	11	11	11	11	4	4
	Toplam Eğitim Süresi	153	153	218	218	156	*	*
Crowe Horwath Olgu Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	24	16	17	21	29	5	10
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
Çözüm Ünlüer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	5	5	5	5	5	5	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VERİLEN EĞİTİMLER

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Denge Ankara Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	10	15	18	18	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	206	179	154	151	*	*	*
Detay Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	7	7	*	*	*	7	7
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
DMF Sistem Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	9	25	23	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	136	107	*	*	*	*
DMR Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	4	5	8	7	6	5	4
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	3 gün 77 saat	113 saat	131 saat	224 saat	104 saat
Ecovis Değer Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	15	10	12	11	11	14	17
	Toplam Eğitim Süresi	200	200	200	200	200	150	100
Edit Bağımsız Denetim Hizmetleri Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	7	7	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	26	52	*	*	*	*	*
Ege Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	8	3	3
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	200	200
Elit Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	15	18	20	30	13	19	10
	Toplam Eğitim Süresi	109	109	94	31	160	130	80
Engin Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebecilik Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	14	17	19	9	11	10	7
	Toplam Eğitim Süresi	98	147	172	95	78	240	82

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VERİLEN EĞİTİMLER

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Erciyes Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	6	*	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
Finansal Eksen Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	12	13	8	8	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	124	94	80	72	*	*	*
GRC Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	7	7	7	7	6	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	49	49	47	52	44	*	*
Güçbir Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	8	8	7	7	8	6
	Toplam Eğitim Süresi	*	210	216	207	207	225	200
Güncel Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	8	8	8	8	8	8
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
HLB Saygın Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
HSY Danışmanlık ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	9	9	6	6	6	6	6
	Toplam Eğitim Süresi	200	200	200	200	200	200	200
İHY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	12	*	*	12	6	7	6
	Toplam Eğitim Süresi	346	*	*	58,5	*	*	*
İBD İstanbul Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
İrfan Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	5	5	5	5	5	5	5
	Toplam Eğitim Süresi	62	62	74	116	62	62	62

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VERİLEN EĞİTİMLER

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Işık Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	11	7	4	3	3	3	5
	Toplam Eğitim Süresi	267	152	145	124	124	124	156
İtimat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	14	8	53	10	6	8	7
	Toplam Eğitim Süresi	90	45	60	80	60	80	70
Karar Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	15	2	3	3	3	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	79	23	*	*	*	*	*
Karma Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	6	*	5	5	5	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	22	*	24	24	34	*	*
Kavram Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	13	20	19	14	12	15	3
	Toplam Eğitim Süresi	211	350,5	461	746	243	224	2 ay 10 gün
Köker Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	10	11	8	14	15	16	30
	Toplam Eğitim Süresi	11	18	8	14	16	16	30
Lidya Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	9	*	*	5	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	91	*	*	*	*	*	*
Lisans Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	5	5	5	4	3	3	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
MBK Bağımsız Denetim ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	6	6	5	7	4	5	5
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	67	22	18	16	16
Mega Global Uluslar Arası Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	11	10	10	10	10	6	6
	Toplam Eğitim Süresi	27 gün	25 gün	154 saat	30 gün	30 gün	*	*

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VERİLEN EĞİTİMLER

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	14	11	11	14	6	7	6
	Toplam Eğitim Süresi	156	132	117	229	104	102	95
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	2	6	6	5	4	3	*
	Toplam Eğitim Süresi	28	54	45	31	51	40	*
MGI Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	10	9	8	*	16	15	15
	Toplam Eğitim Süresi	296	956	798	884	108	99	126
MMB Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	9	9	9	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	4	4	9	5	3	5	5
	Toplam Eğitim Süresi	77 saat	7 gün	11 gün	5 gün	3 gün	6 gün	7 gün
Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	18	*	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	80	*	*	*	*	*	*
Onat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	7	7	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	155	206	*	*	*	*	*
Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	6	6	1	1	1	3	2
	Toplam Eğitim Süresi	98	98	32	32	32	80	*
Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	9	9	9	6	4
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	120	120	100	44	83
Randıman Denetim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	*	3	3
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	12	25

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VERİLEN EĞİTİMLER

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Mercek Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	14	11	11	14	6	7	6
	Toplam Eğitim Süresi	156	132	117	229	104	102	95
Meridyen Kurumsal Çözüm ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	2	6	6	5	4	3	*
	Toplam Eğitim Süresi	28	54	45	31	51	40	*
MGI Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	10	9	8	*	16	15	15
	Toplam Eğitim Süresi	296	956	798	884	108	99	126
MMB Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	9	9	9	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
Mod Bağımsız Denetim Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	4	4	9	5	3	5	5
	Toplam Eğitim Süresi	77 saat	7 gün	11 gün	5 gün	3 gün	6 gün	7 gün
Note Office Uluslararası Bağımsız Denetim Danışmanlık ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	18	*	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	80	*	*	*	*	*	*
Onat Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	7	7	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	155	206	*	*	*	*	*
Önder Bağımsız Denetim ve Danışmanlık Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	6	6	1	1	1	3	2
	Toplam Eğitim Süresi	98	98	32	32	32	80	*
Pür Bağımsız Denetim Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	9	9	9	6	4
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	120	120	100	44	83
Randıman Denetim Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	*	3	3
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	12	25

BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ VERİLEN EĞİTİMLER

Şirketler	Yıllar	2019	2018	2017	2016	2015	2014	2013
Universal Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	3	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	5 gün	*	*	*	*	*
Uzman Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	10	9	9	9	9	9
	Toplam Eğitim Süresi	*	55 saat	*	*	*	*	*
Vezin Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	4	4	4	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	*	19,5	10	10	*	*	*
Vizyon Grup Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	6	4	*	*	*	*	*
	Toplam Eğitim Süresi	150 saat	153 saat	*	*	*	*	*
Yeditepe Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	13	13	13	14	15	13	*
	Toplam Eğitim Süresi	118	178	189	95	87	89	*
Yıldızlar Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	*	*	*	3
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	*	*	*	*
YKY Bağımsız Denetim ve Yeminli Mali Müşavirlik Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	9	15	12	11
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	66 saat	88 saat	12 gün	220 saat
Yorum Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	8	9	10	9	12	12	*
	Toplam Eğitim Süresi	68 saat	81 saat	104 saat	131 saat	197 saat	185	*
Yöntem Yeminli Mali Müşavirlik ve Bağımsız Denetim Anonim Şirketi	Verilen Eğitim Sayısı	*	*	*	12	11	13	13
	Toplam Eğitim Süresi	*	*	*	210	184	328	328