

**TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN BAĞIMSIZ DENETİM
ŞİRKETLERİNİN DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİNE
UYUMU ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

EMRAH YILDIZ

**MERSİN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME
ANABİLİM DALI**

**MERSİN
EKİM - 2020**

**TÜRKİYE'DE FAALİYET GÖSTEREN BAĞIMSIZ DENETİM
ŞİRKETLERİNİN DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİNE
UYUMU ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA**

DOKTORA TEZİ

EMRAH YILDIZ

**MERSİN ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**İŞLETME
ANABİLİM DALI**

**Danışman
Dr. Öğr. Üyesi Caner ATIŞ**

**MERSİN
EKİM - 2020**

ETİK BEYAN

Mersin Üniversitesi Lisansüstü Eğitim-Öğretim Yönetmeliğinde belirtilen kurallara uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmada,

- Tez içindeki bütün bilgi ve belgeleri akademik kurallar çerçevesinde elde ettiğimi,
- Görsel, işitsel ve yazılı tüm bilgi ve sonuçları bilimsel ahlâk kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Başkalarının eserlerinden yararlanılması durumunda ilgili eserlere bilimsel normlara uygun olarak atıfta bulunduğumu,
- Atıfta bulunduğum eserlerin tümünü kaynak olarak kullandığımı,
- Kullanılan verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığımı,
- Bu tezin herhangi bir bölümünü Mersin Üniversitesi veya başka bir üniversitede başka bir tez çalışması olarak sunmadığımı,
- Tezin tüm telif haklarını Mersin Üniversitesi'ne devrettiğimi beyan ederim.

ETHICAL DECLARATION

This thesis is prepared in accordance with the rules specified in Mersin University Graduate Education Regulation and I declare to comply with the following conditions:

- I have obtained all the information and the documents of the thesis in accordance with the academic rules.
- I presented all the visual, auditory and written informations and results in accordance with scientific ethics.
- I refer in accordance with the norms of scientific works about the case of exploitation of others' works.
- I used all of the referred works as the references.
- I did not do any tampering in the used data.
- I did not present any part of this thesis as an another thesis at Mersin University or another university.
- I transfer all copyrights of this thesis to the Mersin University.

19 Ekim 2020 / 19 October 2020



İmza / Signature

Emrah YILDIZ

ÖZET

İşletmelerin faaliyet dönemlerine ilişkin yayımladıkları finansal tabloların ilgili kullanıcılar tarafından doğruluğunun ve kalitesinin öneminin ortaya çıkmasıyla bağımsız denetim faaliyeti daha önemli hale gelmiştir. Önemli muhasebe skandalları ile karşılaşılması, bağımsız denetim şirketleri ve denetim faaliyetleri ile ilgili birçok eksiklik olduğunu göstermiştir. Bu nedenle bağımsız denetim şirketlerinin denetlenmesi ve bağımsız denetim kalitesinin sağlanması için ilgili kurumlar kurulmuş ve kanunlar çıkarılmıştır. Devam eden süreçte denetim kalitesinin ölçümü için çalışmalar yapılmaya başlanmıştır. Bu çalışmalar birçok ülke ve yetkili kuruluşları tarafından denetim kalitesinin ölçülebilmesi için nicel göstergeler önerilmesi ile gerçekleşmiştir. PCAOB 2015 yılında üç ana bölümde toplam 28 denetim kalitesi göstergesi yayımlamıştır. Göstergelerin kullanımına başlaması ile tüm denetim faaliyetlerinin aynı çerçevede değerlendirilmesi amaçlanmakta ve denetim kalitesinin şirketler arasında karşılaştırılabilir olması beklenmektedir. Birçok ülkede yayımlanan göstergelerin zaman içinde Türkiye’de de uygulamaya konulması beklenmektedir. Bu doğrultuda, çalışmada denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili hükümlerin Türkiye’de faaliyet gösteren denetim şirketleri tarafından kullanılma durumu tespit edilmeye çalışılmıştır. Denetim kalitesi göstergelerinin KKS 1 başta olmak üzere bağımsız denetimle ilgili yönetmelik veya standartlardaki kullanımlarla benzerlikleri olup olmadığını ve denetim kalitesi göstergesi adı altında olmasa da bağımsız denetim şirketlerinin bu gösterge ölçümlerine ilişkin içerikleri uygulama durumlarını tespit etmek amacıyla anket çalışması gerçekleştirilmiştir. Anket soruları PCAOB tarafından yayımlanan 28 denetim kalitesi göstergesinin kullanım durumunu tespit etmeye yönelik sorulardan oluşturulmuştur. KKS 1’de yer alan maddeler anket soruları ile incelenmiş ve 15 denetim kalitesi göstergesine ait anket sorusunun KKS 1’de yer aldığı belirlenmiştir. Anket sonuçlarına göre ise 18 denetim kalitesi göstergesinin kullanımının yüksek oranda gerçekleştiği tespit edilmiştir. Denetim şirketi türüne göre yapılan karşılaştırmalarda da uluslararası ağa dâhil olan şirketlerle, sadece ulusal düzeyde olan şirketler arasında birçok gösterge uygulaması bakımından farklılık tespit edilmiştir. Yani uluslararası ağa dâhil firmaların denetim faaliyetine ilişkin uygulamalarının daha kapsamlı olduğu görülmüştür. KKS 1 ile uyumlu olması ve hali hazırda kullanılması nedeniyle ve diğer ülkelerdeki ortak kullanılan göstergeler ve denetim şirketi türlerine göre değerlendirme yapıldığında, 16 denetim kalitesi göstergesinin Türkiye’de uygulamaya konulabileceği önerilmektedir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız denetim, Denetim kalitesi, Denetim kalitesi göstergeleri, Denetim şirketi, Kalite Kontrol Standardı 1

Danışman: Dr. Öğr. Üyesi Caner ATİŞ, İşletme Anabilim Dalı, Mersin Üniversitesi, Mersin.

ABSTRACT

Independent audit activity has become more crucial with the emergence of the importance of the accuracy and quality of the financial statements published by the companies regarding their activity periods for the relevant users. The occurrence of significant accounting scandals demonstrate that there are many deficiencies in independent audit firms and their audit activities. Therefore, related institutions are established and laws are enacted to inspect audit institutions and to assure the independent audit quality. In the ongoing process, studies have been started to measure audit quality. These studies were carried out by the proposing quantitative indicators to measure the quality of the audit conducted by the authorized institutions of many countries. PCAOB published a total of 28 audit quality indicators in three main sections in 2015. Beginning to use the indicators aim to evaluate all audit activities within the same framework and the expectation is to compare the audit quality between companies. It is expected that audit quality indicators published in many countries will be practised in Turkey in time. In the study, accordingly, it was tried to determine whether the adjustments on audit quality indicators are used by audit firms in Turkey. In this study, accordingly, it is intended to determine whether audit quality indicators and related regulations are used by audit firms. A survey was conducted to figure out whether there is a similarity between the audit quality indicators, especially ISQC 1, and regulations and standards regarding the independent audit. Additionally, this survey was designed to find out the implementation status of the contents regarding the indicator measurements followed by independent audit firms even if they are not under the title of audit quality indicators. The survey was composed of questions aimed at determining the usage status of 28 audit quality indicators published by PCAOB. The items in ISQC 1 were examined with survey questions and it was determined that 15 audit quality indicators fell into in ISQC 1. According to the survey results, it was concluded that 18 audit quality indicators were used at a high rate. The difference was found out in terms of many indicator applications between companies in the international audit network and only at national level companies in comparisons based on the types of audit firms. In other words, it has been ascertained that the practices of companies included in the international audit network regarding audit activities are more comprehensive. When common indicators in other countries and analysis based on types of audit firms are taken into consideration, it is suggested that 16 audit quality indicators can be put into practice in Turkey as they are compatible with ISQC 1 and are currently used by various audit firms.

Keywords: Independent audit, Audit quality, Audit quality indicators, Audit firms, International Standard on Quality Control 1

Advisor: Assist. Prof. Dr. Caner ATİŞ, Department of Business, The University of Mersin, Mersin

TEŞEKKÜR

Doktora sürecimin başından itibaren yardım ve desteklerini hiç esirgemeyen, tez yazım sürecinde de kıymetli vaktini ayırarak tezin tamamlanmasına katkı veren başta danışmanım Dr. Öğr. Üyesi Caner Atış'a çok teşekkür ederim. Tez izleme komitesinde yer alan Prof. Dr. Turhan Korkmaz ve Doç. Dr. Levent Koşan'a da çalışmanın geliştirilmesi için verdikleri destekten dolayı çok teşekkür ederim. Yine tez savunmamda yer alan ve katkılarını esirgemeyen Doç. Dr. Jale Sağlar hocama teşekkürlerimi sunarım.

Doktora tezimi, yıllar süren akademik hayatın içinde biriktirdiklerimin bir ürünü ve uzun yıllar devam eden öğrenciliğimin birikimi olarak görüyorum. Dolayısıyla bu aşamaya gelene kadar bana yol gösteren, bildiklerimi öğreten ve her zaman destek sağlayan tüm hocalarıma teşekkürü de borç bilirim.

İlk muhasebe dersimi yürüterek beni bu alanla tanıştıran ve tez konusunun belirlenmesinde yol gösterici olan sayın hocam Prof. Dr. Şaban Uzay'a ayrıca teşekkür ederim.

Tez araştırma döneminde yardımlarını esirgemeyen Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu yetkililerine ve verdikleri bilgi ve veriler ile beraber kıymetli fikir ve katkılarından dolayı bağımsız denetim kuruluşlarına teşekkür ederim.

Tüm hayatım boyunca yanımda olan, yardımlarını hiçbir zaman esirgemeyen aileme sonsuz minnettarım.

İÇİNDEKİLER

	Sayfa
İÇ KAPAK	ii
ONAY	iii
ETİK BEYAN	iv
ÖZET	v
ABSTRACT	vi
TEŞEKKÜR	vii
İÇİNDEKİLER	viii
TABLolar DİZİNİ	xi
KISALTMALAR ve SİMGELER	xiv
1. GİRİŞ	1
2. DENETİM VE DENETİM KALİTESİ	4
2.1. Denetimin Genel Çerçevesi	4
2.2. Denetimin Amacı ve Özellikleri	8
2.3. Bağımsız Denetim Kalitesi	9
2.4. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler	13
2.4.1. Denetim Şirketinin Büyüklüğü	15
2.4.2. Denetim Şirketi Kültürü, Etik Davranışlar ve Yaklaşımlar	16
2.4.3. Bağımsız Denetçinin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Dürüstlüğü	17
2.4.4. Bağımsız Denetçinin Mesleki Yeterliliği, Tecrübesi ve Görev Süresi	18
2.4.5. Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	19
2.4.6. İnsan kaynakları Politikaları	20
2.4.7. Teknoloji	21
2.4.8. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Kalite Kontrol Sistemine Sahip Olması	21
2.4.9. Denetim Kalitesi ile İlgili Diğer Faktörler	22
2.5. Denetim Kalitesi İle İlgili Düzenlemeler	22
2.5.1. Uluslararası Düzenleyici Kuruluşlar ve Bağımsız Denetim Kalitesi Yaklaşımları	23
2.5.1.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)	23
2.5.1.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS)	24
2.5.1.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)	25
2.5.1.4. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)	26
2.5.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)	32
2.5.1.6. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurulu (PCAOB)	34
2.5.1.7. Birleşik Krallık Finansal Raporlama Konseyi (FRC)	35
2.5.1.8. Denetim Kalite Merkezi (CAQ)	39
2.5.1.9. Kanada Kamu Gözetim Kurulu (CPAB)	41
2.5.1.10. Hollanda Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (NBA)	44
2.5.1.11. İsviçre Birleşik Denetim Gözetim Kurumu (FAOA)	45
2.5.1.12. Avustralya ve Yeni Zelanda Yeminli Mali Müşavirler Birliği (CAANZ)	46
2.5.1.13. Singapur Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Otoritesi (ACRA)	47
2.5.1.14. Uluslararası Menkul Kıymet Düzenleyiciler Kurumu (IOSCO)	48
2.5.2. Türkiye'deki Düzenleyici Kuruluşlar ve Bağımsız Denetim Kalitesi Düzenlemeleri	49
2.5.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Düzenlemeleri	53
2.5.2.2. 3568 Sayılı Kanundaki Düzenlemeler ve TÜRMOB' un Çalışmaları	54
2.5.2.3. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu'nun (BDDK) Düzenlemeleri	54
2.5.2.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu'nun (EPDK) Düzenlemeleri	55
2.5.2.5. Hazine Müsteşarlığı'nın Düzenlemeleri	56
2.5.2.6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Düzenlemeleri	56
2.5.2.6.1. Türkiye Denetim Standartları	59
2.5.2.6.2. Kalite Kontrol Standardı 1	61
2.5.2.6.3. KGK Kalite Kontrol Sistemine Yönelik İnceleme Raporları	69

2.5.2.6.4. Şeffaflık Raporları	71
2.5.2.6.5. Bağımsız Denetim Yönetmeliği	74
3. DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİ	77
3.1. PCAOB Denetim Kalite Göstergeleri Tanımı ve Ortaya Çıkışı	77
3.2. Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergeleri	82
3.3. Denetim Kalite Göstergelerinin Kullanımı ve Uygunluğu	85
3.3.1. Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanıcıları	86
3.3.2. Denetim Kalitesi Göstergeleri Verilerinin Elde Edilmesi ve Dağıtımı	92
3.3.3. Zaman İçinde Uygulanması	93
3.3.4. Bazı Denetim Şirketlerinin ve Bazı Denetimlerin Hariç Tutulması	94
3.4. Denetim Kalitesi Göstergeleri	95
3.4.1. Denetçi	95
3.4.1.1. Uygunluk	95
3.4.1.2. Yeterlilik	99
3.4.1.3. Odaklanma	102
3.4.2. Denetim Süreci	104
3.4.2.1. Yönetim Felsefesi ve Liderlik	104
3.4.2.2. Teşvikler	104
3.4.2.3. Bağımsızlık	106
3.4.2.4. Altyapı	107
3.4.2.5. İzleme ve İyileştirme	107
3.4.3. Denetim Sonuçları	109
3.4.3.1. Finansal Tablolar	109
3.4.3.2. İç Kontrol	111
3.4.3.3. Süreklilik	112
3.4.3.4. Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim	113
3.4.3.5. Yaptırım ve Davalar	113
3.5. Denetim Kalitesi Göstergelerinin Türkiye ve Uluslararası Kuruluşların Mevzuatlarında Yer Alan Standartlardaki Yeri ve İlişkisi	114
3.6. Denetim Kalitesi Göstergelerinin Karşılaştırılması	119
4. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNİN DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİNE UYUMUNUN TESPİTİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA	123
4.1. Araştırmanın Amacı	123
4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları	124
4.3. Hipotezler	125
4.4. Araştırma Yöntemi	126
4.5. Literatür İncelemesi	127
4.6. Araştırma Bulguları	129
4.6.1. Anket Sorularının Değerlendirilmesi ve Denetim Kalitesi Göstergeleri Karşılıkları	130
4.6.2. Frekans Dağılımları	134
4.6.2.1. Genel Bilgiler	134
4.6.2.2. Denetçi – Uygunluk	141
4.6.2.3. Denetim Ekibi – Yeterlilik	145
4.6.2.4. Denetim Ekibi – Odaklanma	151
4.6.2.5. Denetim Süreci – Yönetim Felsefesi ve Liderlik	152
4.6.2.6. Denetim Süreci – Teşvikler	153
4.6.2.7. Denetim Süreci – Bağımsızlık	156
4.6.2.8. Denetim Süreci – Altyapı	157
4.6.2.9. Denetim Süreci – İzleme ve İyileştirme	159
4.6.2.10. Denetim Sonuçları – Finansal Tablolar	161
4.6.2.11. Denetim Sonuçları – İç Kontrol	163
4.6.2.12. Denetim Sonuçları – Süreklilik	164
4.6.2.13. Denetim Sonuçları – Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim	165
4.6.2.14. Denetim Sonuçları – Yaptırımlar ve Hukuki İhtilaf	166

4.6.2.15. Kalite Kontrol Sisteminin Uygulanması	166
4.6.3. Bağımsız Denetim Kalite Göstergeleri İle İlgili Bulguların Karşılıklı Analizi	168
4.6.3.1. Uygunluk Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	173
4.6.3.2. Yeterlilik Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	175
4.6.3.3. Odaklanma Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	176
4.6.3.4. Yönetim Felsefesi ve Liderlik Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	178
4.6.3.5. Teşvikler Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	179
4.6.3.6. Bağımsızlık Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	180
4.6.3.7. Altyapı Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	181
4.6.3.8. İzleme ve İyileştirme Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	182
4.6.3.9. Finansal Tablolar Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	183
4.6.3.10. İç Kontrol Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	184
4.6.3.11. Süreklilik Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	185
4.6.3.12. Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	186
4.6.3.13. Yaptırımlar ve Hukuki İhtilaf Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri	187
4.6.4. Denetim Kalite Göstergeleri Analiz Sonuçlarının Karşılaştırılması	188
5. SONUÇ ve ÖNERİLER	195
KAYNAKLAR	202
EKLER	211
ÖZGEÇMİŞ	219

TABLÖLAR DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 2.1. IAASB Denetim Kalitesi Çerçevesi	30
Tablo 2.2. FRC Denetim Kalitesi Göstergeleri	36
Tablo 2.3. ISQC 1 Denetim Kalitesi Göstergeleri	37
Tablo 2.4. FRC 2020 Denetim Kalitesi Göstergeleri	38
Tablo 2.5. CAQ Denetim Kalitesi Göstergeleri	40
Tablo 2.6. CPAB Denetim Kalitesi Göstergeleri	42
Tablo 2.7. CPAB Denetim Kalitesi Göstergeleri	43
Tablo 2.8. Hollanda Denetim Kalitesi Göstergeleri	45
Tablo 2.9. İsviçre Denetim Kalitesi Göstergeleri	46
Tablo 2.10. CAANZ Denetim Kalitesi Göstergeleri	47
Tablo 2.11. ACRA Denetim Kalitesi Göstergeleri	48
Tablo 2.12. TDS 2018 Seti	59
Tablo 2.13. Uluslararası Denetim Standartları	60
Tablo 2.14. KGK 2018 İnceleme Bulguları	71
Tablo 3.1. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri	84
Tablo 3.2. Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanım Alanları	86
Tablo 3.3. Personel Çalışma Saatleri Ölçümlerinin Karşılaştırılması	97
Tablo 3.4. Denetim Kalitesi Göstergeleri Karşılıkları Tablosu	115
Tablo 3.5. Farklı Uygulayıcıların Denetim Kalitesi Göstergeleri Karşılaştırma Tablosu	120
Tablo 4.1. Denetim Kalitesi Çalışmaları Literatür İncelemesi	128
Tablo 4.2. Güvenilirlik Testi	130
Tablo 4.3. Güvenilirlik Düzeyleri	130
Tablo 4.4. Anket Sorularının DKG ve KKS 1'deki Yeri	131
Tablo 4.5. Ortak Sayıları	134
Tablo 4.6. Ortak Sayı Grupları	135
Tablo 4.7. Şirket Türleri	135
Tablo 4.8. Katılımcıların Eğitim Düzeyi	135
Tablo 4.9. Katılımcıların 3568 Sayılı Kanuna Göre Unvanları	136
Tablo 4.10. Katılımcıların Denetçi Unvanı	136
Tablo 4.11. Katılımcıların Denetim Faaliyetinde Çalıştıkları Süre (Yıl)	137
Tablo 4.12. Katılımcıların Bağımsız Denetçi Ruhsat Süresi	138
Tablo 4.13. Katılımcı Firmalar Tarafından Denetlenen Şirket Sayıları	139
Tablo 4.14. Denetlenen Şirket Sayısı Grupları	140
Tablo 4.15. KAYİK Denetimi Yapılan Şirket Sayı Grupları	140
Tablo 4.16. Denetimde Görev Alma Sürelerinin Takip Edilmesi	141
Tablo 4.17. Denetimde Görev Alma Sürelerinin Denetim Faaliyeti Bazında Takip Edilmesi	142
Tablo 4.18. Denetçi İş Yüklerinin Dengelenmesi	142
Tablo 4.19. Fazla Çalışma Saatinin Mesleki Özeni Etkilemesi	143
Tablo 4.20. Denetim Faaliyetinde Firma İçi Teknik Personel Desteği Alınması	143
Tablo 4.21. Denetim Faaliyetinde Firma Dışı Teknik Personel Desteği Alınması	144
Tablo 4.22. Denetim Ekibi Dışından Alınan Teknik Destek Faaliyet Sürelerinin Takip Edilmesi	144
Tablo 4.23. Denetçinin Rotasyon Süresince Değişmemesinin Verimliliğe Etkisi	145
Tablo 4.24. Denetçinin Rotasyon Süresince Değişmemesinin Mesleki Şüphencilik Etkisi	146
Tablo 4.25. Sektör Tecrübesinin Denetim Ekibinin Belirlenmesinde Önemi	146
Tablo 4.26. Denetçi Devir Oranı Hesaplamasının Yıllık Yapılması	147
Tablo 4.27. Denetçi Devir Hızının Denetim Faaliyeti Bazında Takip Edilmesi	147
Tablo 4.28. Denetim Yerinin Sorumluluğa Etkisi	148
Tablo 4.29. Yıl İçerisinde Denetim Faaliyeti İçin Alınan Eğitim	148
Tablo 4.30. Denetim Ekibinin Belirli Periyotlarda Eğitime Tabi Tutulması	149

Tablo 4.31. Denetçi Unvanlarına Göre Eğitim Saatlerinin Değişiklik Göstermesi	150
Tablo 4.32. Bağımsızlık ve Etik Eğitimlerinin Ayrıca Takip Edilmesi	150
Tablo 4.33. Riskli Alanlardaki Çalışmaların Takip Edilmesi	151
Tablo 4.34. Denetim Aşamalarında Çalışma Saatlerinin Takibi	151
Tablo 4.35. Yapılan Denetim ve Verilen Eğitimlerin Değerlendirilmesi İçin Anket Uygulanması	152
Tablo 4.36. Firma Değerlendirmesi İçin Personele Anket Uygulanması	153
Tablo 4.37. Denetim Kalite Ölçümlerinin Yapılması	153
Tablo 4.38. Denetçilerin Performans Değerlendirmesinin Yapılması	154
Tablo 4.39. Performans Derecesinin Denetçi Ücretini Etkilemesi	154
Tablo 4.40. Denetim Ücreti ile Denetimde Çalışma Saati Arasında Pozitif İlişki	155
Tablo 4.41. Denetçi Unvanının Denetim Ücretini Etkilemesi	155
Tablo 4.42. Her Denetim Öncesi Bağımsızlık Uygunluğunun Kontrol Edilmesi	156
Tablo 4.43. Yıllık Bağımsızlık Beyanlarının Alınması	156
Tablo 4.44. Her Denetim Öncesi Bağımsızlık Eğitimi Verilmesi	157
Tablo 4.45. Yıllık Bağımsızlık Eğitimi Verilmesi	157
Tablo 4.46. Denetim Sözleşme Gelirinin Belirli Yüzdesinin Yatırıma Ayrılması	158
Tablo 4.47. Şirket Toplam Gelirine Göre Yatırımların Artması	158
Tablo 4.48. ARGE Çalışmalarının Yapılması	159
Tablo 4.49. İç Denetimin Denetim Planlaması ile İlişkisi	159
Tablo 4.50. KGK İnceleme Eksikliklerinin Düzeltmesi	160
Tablo 4.51. Denetçi Gelişiminin Takip Edilmesi	160
Tablo 4.52. Denetçi Yardımcılarının Gelişiminin Takip Edilmesi	161
Tablo 4.53. Finansal Tablo Düzeltmelerinin Takip Edilmesi	161
Tablo 4.54. Hileli Finansal Tablo Sonuçlarının Denetçi Görüşünü Etkilemesi	162
Tablo 4.55. Hatalı Finansal Tablo Sonuçlarının Denetçi Görüşünü Etkilemesi	162
Tablo 4.56. Denetim Kalitesi Tespitinde Finansal Raporlama Kalitesinden Faydalanılması	163
Tablo 4.57. İç Kontrol Sistemindeki Eksikliklerin Raporlanması	163
Tablo 4.58. Süreklilik İlkesine Aykırı Raporların Tespit Edilmesi	164
Tablo 4.59. Sürekliliği Tehlikeye Düşüren Durumlara Özel Denetim Programı Oluşturulması	165
Tablo 4.60. Gerekli İletişim Kanallarına Sahip Olunması	166
Tablo 4.61. Kalite Kontrol Sisteminin Olması	167
Tablo 4.62. Denetim Kültürü ile İlgili Politika ve Prosedürlere Sahip Olunması	167
Tablo 4.63. Denetçi Alt Bölümlerinin Frekans Ortalamaları	171
Tablo 4.64. Denetim Süreci Alt Bölümleri Frekans Ortalamaları	171
Tablo 4.65. Denetim Sonuçları Alt Bölümleri Frekans Ortalamaları	171
Tablo 4.66. Normallik Dağılımı	172
Tablo 4.67. Karşılaştırma Analizlerinde Kullanılan Testler	172
Tablo 4.68. Uygunluk/Şirket Türü Farklılık Analizi	173
Tablo 4.69. Uygunluk/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	174
Tablo 4.70. Yeterlilik/Şirket Türü Farklılık Analizi	176
Tablo 4.71. Yeterlilik/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	176
Tablo 4.72. Odaklanma/Şirket Türü Farklılık Analizi	177
Tablo 4.73. Odaklanma/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	177
Tablo 4.74. Yönetim Felsefesi ve Liderlik/Şirket Türü Farklılık Analizi	178
Tablo 4.75. Yönetim Felsefesi ve Liderlik /Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	178
Tablo 4.76. Teşvikler/Şirket Türü Farklılık Analizi	179
Tablo 4.77. Teşvikler/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	179
Tablo 4.78. Bağımsızlık/Şirket Türü Farklılık Analizi	180
Tablo 4.79. Bağımsızlık/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	180
Tablo 4.80. Altyapı/Şirket Türü Farklılık Analizi	181
Tablo 4.81. Altyapı/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	181
Tablo 4.82. İzleme ve İyileştirme/Şirket Türü Farklılık Analizi	182

Tablo 4.83. İzleme ve İyileştirme/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	182
Tablo 4.84. Finansal Tablolar/Şirket Türü Farklılık Analizi	183
Tablo 4.85. Finansal Tablolar/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	183
Tablo 4.86. İç Kontrol/Şirket Türü Farklılık Analizi	184
Tablo 4.87. İç Kontrol/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	184
Tablo 4.88. Süreklilik/Şirket Türü Farklılık Analizi	185
Tablo 4.89. Süreklilik/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	185
Tablo 4.90. İletişim Kanalları / Şirket Türü Farklılık Analizi	186
Tablo 4.91. İletişim Kanalları/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	186
Tablo 4.92. Yaptırım ve Davalar / Şirket Türü Farklılık Analizi	187
Tablo 4.93. Yaptırım ve Davalar /Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi	187
Tablo 4.94. Farklılık Analiz Sonuçları Özet Tablo	188
Tablo 4.95.Hipotezi Kabul Edilen Göstergeler	189
Tablo 4.96. Her İki Grup Açısından Hipotezi Kabul Edilen Ortak Göstergeler	190
Tablo 4.97. Her İki Grup Açısından Anlamlı Farklılık Göstermeyen Göstergeler	190
Tablo 4.98. Göstergelere Verilen Ortalama Cevaplar ve Farklılık Sonuçları	191



KISALTMALAR ve SİMGELER

Kısaltma/Simge	Tanım
[AAA]	Amerikan Muhasebe Birliği
[ACAP]	Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi
[ACRA]	Singapur Muhasebe ve Şirket Düzenleme Otoritesi
[AICPA]	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
[AQI]	Audit Quality Indicators
[BDDK]	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu
[BDS]	Bağımsız Denetim Standartları
[BDY]	Bağımsız Denetim Yönetmeliği
[CAANZ]	Avustralya ve Yeni Zelanda'nın Yeminli Mali Müşavirler Birliği
[CAQ]	Denetim Kalite Merkezi
[CPAB]	Kanada Kamu Gözetim Kurulu
[DKG]	Denetim Kalitesi Göstergeleri
[EPDK]	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
[EQCR]	Denetim Sözleşmesi Kalite Kontrol İnceleme Saatleri
[FAOA]	İsviçre Birleşik Denetim Gözetim Kurumu
[FAQ]	Framework of Audit Quality
[FEE]	Avrupa Muhasebeciler Federasyonu
[FRC]	Finansal Raporlama Konseyi (UK)
[GAAP]	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
[GAAS]	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
[GAO]	General Accounting Office (ABD)
[GDS]	Güvence Denetim Standartları
[GKGDS]	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
[IAASB]	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
[IAPC]	Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi
[IAS]	Uluslararası Muhasebe Standartları
[IASB]	Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu
[IASC]	Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi
[IESBA]	Uluslararası Etik Standartları Kurulu
[IFAC]	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
[IFRS]	Uluslararası Finansal Raporlama Standartları
[IOSCO]	Uluslararası Menkul Kıymet Düzenleyiciler Kurumu
[ISA]	Uluslararası Denetim Standartları
[ISB]	Bağımsız Standartlar Kurulu
[ISQC 1]	Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1
[KAP]	Kamu Aydınlatma Platformu
[KAYİK]	Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar
[KGK]	Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
[KHK]	Kanun Hükmünde Kararname
[KKS 1]	Kalite Kontrol Standardı 1
[NBA]	Hollanda Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü
[PCAOB]	Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu
[SBDS]	Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları
[SEC]	Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu
[SMMM]	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
[SPK]	Sermaye Piyasası Kurulu
[TTK]	Türk Ticaret Kanunu
[TÜRMOB]	Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
[YMM]	Yeminli Mali Müşavir

1. GİRİŞ

Uluslararası ticaret hacimlerinin ve şirket birleşmelerinin son yıllarda artması, uluslararası yatırımların gelişmekte olan ülkelere yönelmesi gibi gelişmeler işletmeleri değişen koşullara uyum sağlamaya zorlamaktadır. İşletmeler, rekabet güçlerini artırabilmeleri ve gelişen sermaye piyasalarına kolayca girebilmeleri için mevcut muhasebe sistemlerini daha etkin hale getirip finansal tablolarını faydalı finansal bilginin niteliksel özellikleri olan ihtiyaca uygun ve gerçeğe uygun olarak sunmalıdır. Finansal tabloların karşılaştırılabilir, anlaşılabilir, doğrulanabilir ve zamanında sunulmuş olması, finansal tabloların faydasını artıracaktır. Muhasebe sistemleri neticesinde elde edilen finansal tabloların bağımsız denetime tabi tutularak önemli bir yanlışlık içermediğine dair makul güvence sağlaması gerekmektedir.

İşletmelerin faaliyetleri ile ilgili birçok kişi ve kuruluş bulunmaktadır. Bu kişi ve kuruluşların, işletmelerin faaliyetleri ile doğrudan veya dolaylı ilgileri bulunmakta, paydaş (menfaat grubu) olarak da ifade edilen bu grupların işletme ile ilgili temel bilgi kaynağı finansal tablolar olmaktadır. İlgili kişi ve kuruluşlar verecekleri kararları etkilemesi açısından elde ettikleri bu bilgilerin güvenilir olmasını beklemektedir. Bu çerçevede işletmelerden bu paydaşlara iletilen bilginin güvenilir olması bir ihtiyaçtır. Güvenilir bilgi ise hazırlanan finansal tabloların denetimi ile mümkün olmaktadır. Güvenilir bilgi sağlaması beklenen finansal tabloların işletme ve diğer ilgili kişi ve kuruluşlar açısından güvenilirliğinin bağımsız bir denetimle desteklenmesi önemlidir.

Finansal tabloların, güvenilir bir bağımsız kurum tarafından denetiminin yapılması halinde güvenilir olacağından bağımsız denetim, denetim kurumları, denetçiler ve denetim raporlarının önemi büyük ölçüde artmıştır. Denetlenen şirketin bağımsız denetim raporu ile ilgili tarafların ihtiyaç duyduğu bilgilerin güvenilir bir şekilde sunulması, denetimin kalitesini olumlu anlamda etkileyecektir.

Denetim faaliyeti sonunda varılan yargının güvenilirliği denetim kalitesidir. İşletme ile ilgili tarafların alacakları kararların doğruluğu, işletmenin sunduğu bilgilerin şeffaflığı ile yakından ilgilidir. Bu da sağlıklı ve kaliteli bir denetim faaliyeti ile sağlanabilecektir.

Kaliteli bir denetim faaliyeti sağlayabilmek için denetim kalitesini oluşturan şartların belirlenmesi öncelik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim kuruluşu ve yasal düzenlemeler ile bu düzenlemeleri sağlayan kurum veya kuruluşları da içine alan faktörler, denetim kalitesini etkileyen başlıca unsurlardır.

Denetimin güvenilirliği, denetim kalitesine dolayısıyla da denetçinin kalitesine bağlıdır. Denetçilerin mesleki yeterlilik düzeylerinin yüksek olması, sektör tecrübeleri, mesleki özen ve titizliği gibi faktörlerin yanı sıra meslek örgütleri ve yasal kuruluşlar tarafından belirlenen

uzmanlık derecesine sahip olmaları gibi faktörler denetim kalitesine denetçi açısından etki eden temel unsurlardır.

Bağımsız denetim kuruluşlarının büyüklüğü, uluslararası kuruluş olması, kalite kontrol sistemine sahip olması, kullandığı bilgi teknolojileri sistemleri ve denetçilerin eğitimine verdiği önem gibi faktörler bağımsız denetim kuruluşlarının denetim kalitesine etkisi açısından temel unsurlar olarak sıralanmaktadır.

Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilerin mesleki kuruluşlar ve düzenleyici otoriteler tarafından düzenlenmiş denetim standartlarına uygun denetimler gerçekleştirmeleri zorunluluk olup, düzenleyici otoritelerin bağımsız denetim kuruluşlarının gerçekleştirdikleri denetim faaliyetlerini denetlemeleri, denetim kalitesine doğrudan etki eden bir faktör olmaktadır.

Türkiye’de, muhasebe ve denetim standartları konusunda yetkili kuruluş olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Türkiye Bağımsız Denetim Standartları’nı, Uluslararası Muhasebe Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları çerçevesinde yayımlamaktadır.

IFAC çatısı altında oluşturulan Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB); bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim ve diğer güvence hizmetleri ile ilgili standartlar yayımlamaktadır. Bu kurulun yayımladığı Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA) Türkiye’de bazı eklemeler yapılarak Türkiye Bağımsız Denetim Standartları olarak yayımlanmakta ve kullanılmaktadır.

Türkiye’de KGK tarafından yürütülen denetim kalitesine yönelik uygulama, IFAC tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1’in Türkçe tercümesi olan Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetim ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol” standardı ve BDS 220 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol” standardının kullanımından oluşmaktadır.

ABD’de bulunan Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) ve Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe ve Gözetim Kurulu (PCAOB) denetim kalitesi konusunda çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. PCAOB ilk olarak 2013 başlarında tamamlanan denetim kalitesi göstergeleri projesi ile sunulan denetim kalitesi göstergelerinin son halini Temmuz 2015’te Kavramsal Metin ile yayımlamıştır.

Denetim Kalite Göstergeleri (DKG) (Audit Quality Indicators-AQI); denetim komiteleri, denetim kuruluşları ve potansiyel yatırımcı olarak kamuoyu gibi finansal raporlama ve denetim süreci ile ilgilenen kişiler için tasarlanmış, halka açık şirket denetimi ile ilgili niceliksel ölçüm portföyüdür. Bu göstergeler tüm denetim ve denetim şirketleri için standart olacak ve denetim kalitesinin ölçümü karşılaştırılabilir olacaktır.

PCAOB'ye göre denetim kalitesi göstergeleri üç ana gruba ayrılmaktadır. Birinci bölümde denetim profesyonelleri olarak denetim mesleğini icra eden bağımsız denetçilere yönelik göstergeler, ikinci bölümde denetim şirketi ve sürecine ilişkin göstergeler ve son bölümde denetim sonuçlarına ilişkin göstergeler olmak üzere toplam 28 gösterge yer almaktadır.

Denetim kalitesi göstergeleri ile denetim kalitesinin ölçümüne ilişkin standart ölçütler ortaya konularak kalite ölçümünün karşılaştırılabilir olması amaçlanmaktadır. Kavramsal Metin'de amaçlar "Göstergelerin tutarlı kullanımı diyalogu, denetimlerin anlaşılmasını ve kalitelerini değerlendirmenin yollarını artırabilir ve aynı zamanda göstergeler portföyünün nasıl ve kim tarafından en iyi şekilde kullanılabildiğini ortaya koyar. Bu çabalar sonucunda daha kaliteli denetim ortaya çıkacağı ifade edilmektedir (PCAOB, CR, 2015:2).

Bu çalışma ile denetim kalitesi ve denetim kalitesi ölçümünün Türkiye için daha iyi anlaşılacağı amaçlanmış ve bu doğrultuda denetim kalitesinin önemi ve ölçümleri için gerekli olan denetim kalitesi göstergelerinin kullanılması ile ilgili durum tespit edilmeye çalışılmıştır. Denetim kalitesi ölçümü için sunulan potansiyel denetim kalitesi göstergelerinin kullanım düzeyini ve faydasını araştırabilmek amacıyla çalışma giriş bölümü dışında üç bölüm olarak hazırlanmıştır.

Tezin ikinci bölümünde denetim, denetim kalitesi ve denetim kalitesi ile ilgili Türkiye'de ve yurtdışında yapılan düzenlemeler araştırılmıştır. Bu konuda yapılmış araştırmalara ilişkin literatür çalışmalarına yer verilmiştir.

Tezin üçüncü bölümünde PCAOB tarafından yayımlanan potansiyel denetim kalitesi göstergeleri açıklanmıştır. Bu göstergelerin Türkiye'deki mevcut denetim kalitesi çalışmalarındaki karşılıkları tespit edilmiş ve diğer ülkelerdeki göstergeler ile karşılaştırmaları yapılmıştır.

Tezin uygulama bölümü olan dördüncü bölümünde ise Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerine yönelik anket çalışmasına yer verilmiştir. Ankette denetim kalitesi göstergelerinin uygulanma durumunun tespitine yönelik araştırma soruları yer almaktadır. Anket ile bağımsız denetim şirketlerinin denetim kalitesinin sağlanması açısından kullandıkları uygulamaların tespiti ve Türkiye'de de denetim kalitesi göstergelerinin uygulanmaya başlanması durumunda bağımsız denetim şirketlerinin mevcut yapılarının ne kadar sürede buna uyum sağlayacağı hakkındaki görüşlere ulaşılması amaçlanmıştır.

Anket yöntemiyle elde edilen veriler ile denetim şirketlerinin türü ve denetledikleri şirket sayısı gruplarına göre karşılaştırma yapılarak bağımsız denetim şirketlerinin denetim kalitesi göstergelerini ifade eden uygulamaların kullanımı ile ilgili farklılıklar olup olmadığı analiz edilmiştir.

2. DENETİM VE DENETİM KALİTESİ

Dünyada ve Türkiye’de bağımsız denetim, kurumsal bir yapıya dönüştürülerek bağımsız denetim kuruluşları tarafından gerçekleştirilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılan denetim ile denetimi gerçekleştiren denetçinin denetlediği finansal tabloların, gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterilip gösterilmediği konusunda görüş bildirmesi gerekmektedir. Denetçinin görüşü finansal tabloların güvenilirliği veya işletme faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği hakkında tüm ilgililere yeterli bilgiyi sağlama konusunda katkı sunacaktır.

Yapılan denetimin önceden belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kalite kontrol standartlarına uygunluk derecesi, denetim kalitesi hakkında bilgi sağlamaktadır. İşletmelerin sunduğu finansal tablolara güvenin sağlanması bağımsız denetimle, bu güvenin artırılması ise bağımsız denetimin kalitesi ile mümkün olmaktadır. Bağımsız denetimde düzenleyici kurum olan KGK tarafından yayımlanan Kalite Kontrol Standardı 1 ve bağımsız denetim standartlarına uyum, bağımsız denetim kalitesini artırabilecektir.

Çalışmanın bu bölümünde denetim ve denetim kalitesine değinilmiştir. Daha sonra denetim kalitesi ile ilgili uluslararası kurum veya kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen çalışmalar ve Türkiye’deki çalışmalardan bahsedilmiştir.

2.1. Denetimin Genel Çerçevesi

Denetim kavramı, iktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçlarını ilgi duyanlara aktarmak amacıyla bağımsız bir şekilde kanıt toplayan ve kanıtları değerleyen sistematik bir süreç olarak ifade edilmektedir (Çaldag, 2007:37).

Denetim kavramının ilk kullanımı M.Ö. 3000’li yıllara dayanmaktadır. Ancak “Auditor-Denetçi” kavramı meslek unvanı olarak ilk kez 1289’da İngiltere’de kullanılmıştır. Muhasebe denetiminin ise ancak sanayi devriminden sonra İskoçya Fermanlı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından yazılı hale getirildiği bilinmektedir (Toroslu, 2012: 51).

Denetim, 1900’lü yıllara kadar modern anlamda sanayi devriminden sonra gelişim göstermekle birlikte, hata ve hilelerin ortaya çıkartılmasını esas alan “Belge Denetimi Yaklaşımı” olarak ifade edilen bir denetim uygulanmıştır. Zamanla tüm belge ve kayıtların incelenmesinin zaman ve maliyet bakımından pek mümkün olmadığı görülmüştür (Bozkurt, 1999:17). İşletmelerdeki hata ve hilelerin tek tek ortaya çıkartılması yerine, finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunu belirlemek için 1900-1930 yıllarında, “Finansal Tablo Denetimi Yaklaşımı” uygulanmıştır. Bu yaklaşımda finansal tablolarla ilgili tek bir görüşe ulaşılması amaçlanmıştır (Haftacı, 2011:2). Finansal tablo denetiminde, finansal bilginin oluşmasında

kullanılan tüm belge ve kayıtların yerine önemli olan belge ve kayıtların incelenmesi ön plana çıkmıştır (Bozkurt, 1999:18).

Denetim alanındaki büyük gelişmelerden biri de 1930'lu yıllardan itibaren işletmelerin iç kontrol sistemini kullanmaya başlaması olmuştur. İç kontrol yapılarının nitelikleri, finansal tabloların güvenilirliklerinin bir göstergesi olarak kabul edilmeye başlanmıştır. İç kontrol yapısının incelemesini temel alan bu yaklaşım "Sistemlere Dayalı Denetim Yaklaşımı" olarak adlandırılmıştır (Haftacı, 2011:2).

Yirminci yüzyılın ikinci yarısından itibaren de bilgi teknolojisi ve denetim alanındaki gelişmelerle birlikte muhasebe kayıtları ve belgeleri dışında işletme faaliyetlerinin de denetimini kapsayan "Yönetim Denetimi Yaklaşımı" gelişmeye başlamıştır (Haftacı, 2011:2). Bu yaklaşımda denetim bilgi işlem teknolojisi, istatistiki ve matematiksel yöntemler ve analitik inceleme prosedürleri uygulanmıştır (Bozkurt, 1999:18).

Tarih boyunca her zaman çeşitli alanlarda kontrol etmek ihtiyacı ile denetim ön plana çıkmış ve çeşitli şekillerde denetimin uygulanmasına çalışılmıştır. Karşılaşılan büyük ölçekli muhasebe skandalları sonucunda 2000'li yıllardan sonra denetime olan güven azalmıştır. Denetim faaliyetinin temel amacı işletme ile ilgili kişi ve kurumlara işletme hakkında güvenilir bilgiler sağlamak olduğundan, yaşanan muhasebe skandalları bu anlayışın zarar görmesine neden olmuştur (Terzi, 2012:15). Muhasebe skandallarının yaşanmasının nedenlerinden biri olarak denetim şirketleri ve denetçilerin gösterilmesi ile birlikte denetim şirketi ve denetçi sorumluluklarında da bazı değişimler ortaya çıkmıştır. Bu değişimlerle birlikte 2000'li yıllardan sonra "Risk Odaklı Yaklaşım" ortaya çıkmıştır. Risk odaklı denetim; bir süreç, yaklaşım, yöntem ve bunların tek bir yerde birleşmesi olarak tanımlanabilir (Çetinkaya, 2017:112).

Denetim (audit) sözcüğü Latince kökenli olup duyma, işitme anlamına gelen audire sözcüğünden gelmektedir. İlk başlarda hesapların sözlü olarak okunması yoluyla incelenmesi şeklinde uygulanmış ve günümüzde de hesapların incelenmesi anlamında uygulanmaktadır (Cömert, 2016:9).

Denetim kavramının teftiş, kontrol gibi ifadelerle karıştırılmaması gerekmektedir. Teftiş uygunluk denetimi kapsamındadır. Genellikle üst makam tarafından yayımlanan düzenlemeler ya da diğer politika ve prosedürlere uygunluğun belirlenmesine yönelik inceleme faaliyetleridir. Kontrol ise işlem sürecinin belirlenen politika ve prosedürlere uygun olarak gerçekleştiğinden emin olmak için yapılan incelemedir (Tuan ve Sağlar, 2015: 17). COSO (Committee of Sponsoring Organisations), ortak bir kontrol tanımı yapmanın güç olduğunu belirtmiş ve kontrolün sağlanması için öncelikle bir amaç belirlenmesi gerektiği ve daha sonra bu amaca ulaşabilmek için yönlendirme, yol gösterme, kısıtlama ve düzenleme gibi faaliyetlerde bulunmak olarak ifade etmiştir (Cömert, 2016:9). Amaçlara ulaşmak için alınan önlemler

kontrol faaliyetini açıklamakta olup, teftiş daha dar kapsamda ve daha özel durumlara uygulanan ve işletme personeli tarafından yürütülen faaliyetlerdir (Kaval, 2008:4).

Denetimle ilgili birçok kaynakta çeşitli tanımlamalar yapıldığı görülmektedir. Maliye Hesap Uzmanları Derneği, “denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” şeklinde tanımlamıştır (Tuan ve Sağlar, 2015:18).

Bozdoğan (2014), denetimin en genel tanımının 1971 yılında Amerikan Muhasebe Birliği (AAA/American Accounting Association) tarafından yapıldığını ifade etmiştir. Amerikan Muhasebe Birliği (1971); “denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili olarak sunulan iddialar ile daha önceden belirlenmiş ölçütler arasındaki uygunluk derecesini araştırmak için bu iddialar hususunda tarafsızca kanıt toplandığı, değerlendirildiği ve sonuçların bilgi kullanıcılarına raporlandığı sistematik bir süreçtir.” şeklinde tanım yapmıştır (Bozdoğan, 2014:6).

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nda (TTK) denetime ilişkin yer alan tanımlar ise şu şekildedir:

- TTK 225. maddede (kollektif şirketler-2.bölüm), “Bir ortak yönetim hakkını ve görevini haiz olmasa da şirket işlerinin gidişi hakkında bizzat bilgi edinmek, şirketin belgelerini ve defterlerini incelemek, bunlara göre kendisi için şirketin finansal durumunu gösterecek bir hesap tablosu düzenlemek hakkını haizdir” şeklinde ifade edilmektedir.
- TTK 397. maddede (anonim şirketler-4.bölüm) denetimle ilgili; anonim şirketler ve şirketler topluluğundan denetime tabi olanların finansal tabloları, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yayımlanan uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına göre ilgili denetçi tarafından denetleneceği hükmü yer almaktadır. Ayrıca yıllık faaliyet raporunda yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlılığı ve gerçeği yansıtır yansıtmadığı da denetim kapsamı içinde yer almaktadır.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde ise, “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması” olarak tanımlanmıştır (BDY, madde 4b).

Muhasebe bilgilerinin denetlenmesi ekonomiye çeşitli faydalar sağlamaktadır. Bu faydalar denetlenen firma ve yatırımcılar açısından farklılık gösterebilmektedir. Bu suretle

denetim, yatırımcılarla yöneticilerin farklı tercihlerini yerine getiren bir faaliyet olarak adlandırılabilir (Wallin, 1992:121).

Yapılan tanımların bir diğerinde ise denetim, ekonomik faaliyet ve olaylarla ilgili finansal sonuçların, finansal raporlama standartları ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ya da yasal düzenlemelere uygunluk derecesini ölçmek için tarafsız bir biçimde kanıt toplanması, değerlendirilmesi ve sonuçların ilgili taraflara iletilmesi süreci olarak tanımlanmaktadır (Erdoğan, 2002:55).

Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler ile Yeminli Mali Müşavirlerin Çalışma Usulleri Hakkında Yönetmelik'in 48. maddesinde denetim, "muhasebe bilgilerinin ilgili mevzuat ve genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak ekonomik olayların gerçek mahiyetinin kayıtlarda yer alıp almadığını tarafsız olarak kanıtları ile araştırarak sonuçlandıran ve onaylayan sistematik çalışmadır" şeklinde tanımlanmıştır.

Denetim bir işletmenin mali tablo ve diğer finansal bilgilerinin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (Deloitte, 2011:1).

Bu tanımda dikkat çekilmesi gereken üç önemli unsur vardır. Bunlardan birincisi dış denetimin önceden belirlenmiş ölçütlere dayanmasıdır. Bu ölçütler denetçinin bilgileri değerlendireceği standartlardır. İşletmeler ekonomik faaliyetlerini sürdürdükleri farklı çevrelere ya da yönetim amaçlarına göre finansal tablo ve diğer bilgilerini sunarlar. Denetimde kullanılacak standartlar denetimin amacına göre değişmektedir (Deloitte, 2011:2). Önceden belirlenmiş ölçütler; Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ile Türkiye Muhasebe Standartları olarak kabul edilmektedir (Selimoğlu, 2008:4).

Tanımla ilgili ikinci önemli unsur bağımsızlık ilkesidir. Bağımsızlık ilkesi, denetim raporunda yer alan bilgileri kullananların, denetçinin bağımsızlığına güven duymaları ile ilgilidir. Denetim raporunun tarafsız ve güvenilir olması ihtiyaç duyulan önemli bir unsur olarak öne çıkmaktadır (Selimoğlu, 2008:4). Yapılan denetimin değeri denetim raporunu kullanan kişilerin denetçinin bağımsızlığına olan güvenlerine bağlıdır. Birçok farklı mali tablo okuyucusunun bağımsız denetçi raporu istemesinin nedeni tarafsız ve güvenilir bir bakış açısına duydukları ihtiyaçtır. Denetçi, konusunda uzman bir kişi olarak gerek kanıt toplarken ve gerekse topladığı kanıtları değerlendirirken önyargıdan uzak bir şekilde objektif ve tarafsız hareket etmelidir (Deloitte, 2011:3).

Üçüncü önemli unsur ise denetim standartlarına uyumdur. Denetimin başarılı ve güçlü olması açısından, denetçi çeşitli kurum veya kuruluşlar tarafından açıklanan denetim standartlarına uymak zorundadır (Selimoğlu, 2008:4). Globalleşen iş ve sermaye piyasaları tüm dünyada ortak kullanılan ve tam benzerlik gösteren denetim standartlarını geliştirme

konusunda güçlü bir eğilim içindedirler. Bu çerçevede denetçi çeşitli otoriteler tarafından yayınlanmış olan denetim ilkeleri ve standartlarına uymak zorundadır (Deloitte, 2011:4).

Denetim Kavramları Komitesi'nin yapmış olduğu tanımda; "Denetim, iktisadi 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." şeklinde ifade edilmiştir (Güredin, 2008:11). Yapılan denetim tanımlarında ifade edildiği üzere birçok tanımın odak noktasının aynı olduğu görülmektedir.

2.2. Denetimin Amacı ve Özellikleri

Denetimin amacı finansal tabloların, raporlama standartları doğrultusunda tüm önemli yönleriyle işletmenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır (Deloitte, 2011:10).

Bağımsız Denetim Standardı 200 "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi" standardında denetimin amacı, hedef kullanıcıların finansal tablolara duyduğu güven seviyesini artırmak olarak ifade edilmektedir. Bu amaca, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin denetçi tarafından verilen görüşle ulaşılır (KGK, BDS 200).

Bağımsız denetimin kapsamını ise denetimi amacına uygun olarak gerçekleştirebilmek için uygulanan denetim yöntem ve teknikleri oluşturmaktadır. Bağımsız denetimin amacı doğrultusunda kapsamını belirleyen esas unsurlar ise denetimle ilişkili taraflardır. İlişkili tarafların bağımsız denetim raporlarından yararlanma amaçlarına göre de denetimin süreci, içeriği ve teknikleri yön bulacak ve denetim amacı doğrultusunda denetim faaliyeti gerçekleşecektir. BDS 550 İlişkili Taraflar standardına göre finansal tabloların amacı doğrultusunda ortaklar, üst düzey yöneticiler ve yönetim kurulu üyeleri, aileleri ve onlar tarafından kontrol edilen veya onlara bağlı şirketler, iştirak ve ortaklıklar ile nitelikli yatırımcılar ve onların ilişkili oldukları kişi ve kurumlar "İlişkili taraflar" olarak kabul ve ifade edilmişlerdir (KGK, BDS 550).

Muhasebe denetiminin amacı, finansal tablolarda açıklanan bilgilerin gerçeğe uygun, doğru ve güvenilir olduğunu tespit etmektir. Ayrıca, finansal tablolarda yer alan bilgilerin sahip olduğu riskin kullanıcılara sunulmadan önce azaltılması ve bu sayede ilgili bilgi kullanıcılarının korunması olarak da nitelendirilebilmektedir (Uğur, 1999:38).

Denetimin özellikleri ise özetle şu başlıklarda ifade edilebilmektedir (Erdoğan, 2002:56).

- Denetim bir süreçtir.
- Denetim iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgilidir.
- Denetim, önceden belirlenmiş ortak esaslara (ölçütlere) dayanır.
- Denetim tarafsızdır.
- Sonuçları bildirme (rapor) denetimin son aşamasıdır.
- Denetim ileriye dönüktür.

Denetimin amacı ve özellikleri doğrultusunda paydaşları (ortak, yönetici, kamu, yatırımcılar vb.) göz önünde bulundurarak yapılan denetimin ve denetim raporunun beklentileri karşılayabilmesi, denetim raporundaki bilgilerin ve denetim sürecinin güvenilir olması ile mümkün olacaktır. Denetim standartları doğrultusunda yapılan doğru, bağımsız ve makul güvenceye sahip denetim sayesinde denetim kalitesi kolaylıkla sağlanabilecektir.

2.3. Bağımsız Denetim Kalitesi

Kalite” kavramı, Latince'deki “qualitas” kelimesinden türetilmiş olmakla beraber, “nasıl olduğu” anlamına gelmektedir. Birçok yazar tarafından ise “mahiyet veya nitelik” anlamlarında kullanıldığı görülmektedir. Ancak, kalite konusunda yapılan farklı tanımlamalar bulunmaktadır (Atış ve Kurtlar, 2015:65).

Juran ve Godfrey kalite ile ilgili yaptıkları çalışmada kalite yönetimi açısından iki önemli tanımın öne çıktığını ifade etmiştir. Bunlardan ilkinde göre kalite, müşteri ihtiyaçlarını karşılayan ve böylece müşteri memnuniyeti sağlayan ürünlerin özellikleri anlamına gelmektedir. Burada müşteri memnuniyeti sağlayarak geliri artırmak öne çıkmaktadır. Diğer genel kabul gören tanımda ise müşteri taleplerini dikkate alarak, ürün hatalarını azaltmak şeklinde ifade edilmiştir (Juran ve Godfrey, 1998:2.2).

Kalitenin sözlük anlamına bakıldığında “Kalite, bir mal ya da hizmetin özelliğinin ve sunumunun var olan ya da ileride gerek duyulabilecek müşteri gereksinimlerini karşılayabilme yeteneğidir” şeklinde tanımlanmıştır. Kaliteyi; Philip Crosby, “Şartlara uygunluk.”; W. Edwards Deming, “Müşterinin mevcut ve gelecekteki ihtiyaçlarını sürekli karşılayabilmesi.”; Walter A. Shewart, “Kalite, objektif ve subjektif özelliklerden oluşur. Objektif kalite, insan unsurundan bağımsız olan objektif özelliklerin kalitesidir. Subjektif kalite ise objektif gerçeğin bir sonucu olarak insanların gördükleri, hissettikleri ve düşündükleri özelliklerdir.”; Armand V. Feigenbaum, “Müşterinin beklentilerini karşılayacak ürün veya hizmetin kazandığı toplam karakteristikleridir.”; Genichi Taguchi, “Tasarım özelliklerine uygunluktur.” ve Kaoru Ishikawa, “Müşterilerin tanımladıkları ürün performansının üreticilerin tanımladıkları ürün performansı ile karşılaştırılmasıdır.” şeklinde açıklamışlardır (Sevim ve Sarıca, 2017:6). ISO 9000:2005’te

yer alan kalite tanımında “Yapısal özellikler bütünü’nün şartları karşılama derecesidir.” şeklinde tanımlanmıştır.

Kaliteli finansal tablolar ihtiyacını ortaya çıkaran nedenlere bakıldığında şüphesiz Enron ve World Com gibi muhasebe skandalları olduğu görülmektedir. Dönemin beş büyük denetim şirketinden biri olan Arthur Andersen’in denetlediği Enron şirketi skandalı, dünya piyasaları üzerinde şok etkisi yaratmış ve muhasebe ilkeleri üzerinde dikkate değer bir baskı oluşturmuştur (Gendron vd., 2006:170). Muhasebe skandalları yanı sıra ortaya çıkan ve tüm dünyayı etkileyen küresel finansal krizlerden sonra gerek işletme içi gerekse işletme dışı finansal tablo kullanıcıları tarafından finansal bilgi, finansal raporlama ve bağımsız denetim kalitesine olan talep artmıştır (Zureigat, 2011:38). Fargher ve Jiang (2008) yaptıkları çalışmalarında 2000-2002 döneminin öncesi ve sonrası hakkında süreklilik görüşleri ile ilgili eğilimleri araştırmıştır. Yapılan çalışmada finansal açıdan krizde olan şirketlere, krizden hemen sonraki dönemde denetçilerin muhafazakârlıklarının artması ile şirketlerin sürekliliği hakkında bilgi veren raporların daha fazla olduğu sonucuna varmıştır (Fargher and Jiang, 2008:55). Bu sonuç, bağımsız denetçilerin bu tür krizler sonrasında daha dikkatli davranmaları, iş ahlakına uygun hareket etmeleri ve yaptıkları işin kalitesine garanti vermeleri gerektiğine yönelik bir uyarı niteliğindedir (Cengiz vd., 2017:2). Tüm bu olayların sonucunda bağımsız denetim kalitesinin sağlanması yönündeki düşüncelerde artış gerçekleşmiştir.

Bağımsız denetim kalitesi, günümüzde denetim uygulamalarının en önemli konularından birisi haline gelmiştir. Çünkü şirketler başta olmak üzere tüm finansal bilgi kullanıcıları, denetlenmiş finansal bilgilerin kalitesiyle ilgilenmektedir. Kaliteli finansal raporlama elde etmek için, finansal raporlama tedarik zincirindeki her bir bağlantının bütünlüğüne ihtiyaç duyulmaktadır (IAASB Siong, 2010a:1). Kaliteli denetimler finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini artırır. Böylece finansal raporların kullanılabilirliğine ve kamu yararına hizmet eden sermaye piyasalarının etkin işleyişine katkıda bulunur (ISB, 2000:12).

Bağımsız denetim kalitesiyle ilgili ilk çalışma “Auditor Size and Audit Quality” adlı 1981 yılında Linda Elizabeth DeAngelo tarafından yayınlanmıştır. Angelo bu çalışmada denetim kalitesini; “Bir denetçinin müşterinin muhasebe sistemindeki uygunsuzluğu tespit etmesi ve bu olumsuzluğu raporlamasının piyasa tarafından değerlendirilmiş bileşik olasılığı” olarak tanımlamaktadır (DeAngelo, 1981:186). Bu tanım ile denetim kalitesinin iki içeriğe ayrılacağı şeklinde yorumlanmıştır. İlki, denetçinin mevcut yanlışlıkları ortaya çıkarma olasılığı; ikincisi, ortaya çıkarılan bulgulara göre hareket etme şeklinde ifade edilmektedir. Yine ilk bileşen, bir denetçinin yetkinliği ve çaba düzeyi ile ifade edilirken, ikincisi denetçinin tarafsızlığı, mesleki şüphecililiği ve bağımsızlığı ile ilgilidir (Knechel vd., 2013:387).

U.S. General Accounting Office (GAO) Kasım 2003 yılında yayınladığı “Zorunlu Denetim Firma Rotasyonunun Potansiyel Etkileri Çalışması” adlı raporunda denetim kalitesini, “Denetlenen finansal tabloların ve bunlara ilişkin açıklamaların GAAP’a (Generally Accepted Accounting Principles-Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri) uygun olarak sunulduğu ve hata veya hileden kaynaklı maddi bir yanlışlık olmadığına ilişkin makul bir güvence sağlamak üzere denetçi tarafından denetimin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına (GAAS) uygun olarak gerçekleştirilmesi” şeklinde tanımlamıştır (GAO, 2003:13). Bu tanımdan yola çıkarak bilgi kullanıcısı olan üçüncü kişilerin denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarıncaya yürütüldüğü sonucuna varmış olacağı varsayılır. Standartlardan önemli sapmaların düşük denetim kalitesini yansıttığı, bunun da düzenleyici kurumun literatürü ile tutarlı olduğu ifade edilmektedir (Krishnan ve Schauer, 2000:9). Diğer düzenleyiciler ise hata tespiti ve finansal tablo sonuçlarına, denetçinin raporda kazanç ve hataları tespit ederek finansal tabloların güvenilirliğini artıracaklarını düşünen yüksek kaliteye odaklanmaktadır (Chan and Wong 2002:97; Gul vd., 2002:25; Behn vd. 2008:347; Chang vd., 2009:1085).

Carcello ve diğerleri (2002), denetim ücretleri ile denetim şirketi yönetim kurulu arasındaki ilişkiyi incelemiş; bağımsızlık, titizlik ve uzmanlık arasında önemli pozitif ilişkiler bulmuştur (Carcello vd., 2002:365). Carcello ve diğerleri, denetim kalitesini “Daha yüksek denetim kalitesi, denetim güvencesi gerektiren daha fazla denetim çalışması ile elde edilir” şeklinde ifade etmiştir. (Carcello vd., 2002:368).

Denetim kalitesi üzerine yapılan birçok tanımlamada farklı özellikler ortaya çıkmaktadır. Tanımlar bir arada ele alındığında, denetim kalitesi ile mesleki standartlara bağlılığın, denetçi çabasının ve denetçi bağımsızlığının üzerinde durulduğu görülmektedir (Bedard vd., 2010:C13).

Finansal tablo kullanıcıları açısından denetim kalitesi, önemli yanlış beyanların bulunmaması anlamına gelmektedir. Denetimi gerçekleştiren denetçiler denetim kalitesini, firmanın denetim faaliyeti ile ilgili tanımlamış olduğu tüm görevleri tatmin edici bir şekilde tamamlamaları olarak tanımlamaktadır. Denetim şirketi ise yapılan denetim çalışmasının bir inceleme veya mahkeme karşısında savunulabilmesi olarak değerlendirebilir. Düzenleyici birimler mesleki standartlara uygun olan denetimi, yüksek denetim kalitesi olarak görebilmektedir. Toplum ise yüksek denetim kalitesini bir şirket veya pazar açısından ekonomik problemlerden kaçınma olarak tanımlayabilir. Burada görüldüğü gibi farklı görüşler için farklı tanımlama ölçütleri karşımıza çıkmaktadır (Knechel vd., 2013:386).

Denetim, hissedarların güvenilir bilgi toplamasına yardımcı olan bir izleme mekanizmasıdır. Böylece denetim, bilgi asimetrisini azaltmaya hizmet eder ve bilgi asimetrisindeki azalma, denetim kalitesi seviyesini artıran bir unsur olmaktadır (Schauer, 2002:76).

Bazı denetim araştırmacıları ise denetimden kaynaklanan olumsuz sonuçları belirleyerek zayıf denetim kalitesini tanımlamaya odaklanmaktadır (Peecher and Piercey, 2008:243). Denetimle ilgili ortaya çıkan olumsuz sonuçlarda ise taraflar, genellikle denetçi ihmali olduğunu düşünmekte ve dolayısıyla ilgili tarafları denetçi kaynaklı bir yargılamaya yönlendirmektedir (Kadous ve Magro, 2001:471). Denetçi düşük kaliteli bir denetim raporu yayınlarsa ve yatırımcı veya müşteri bu rapora istinaden olumsuz sonuçla karşılaşarsa, denetçiye denetim başarısızlığının belirtilerini tespit edemediği ve hissedarları bilgilendirmediği için dava açılabilir. Olumsuz bir yargılamanın olması durumunda, denetçi açısından mesleki ve finansal olarak olumsuz sonuçlar ortaya çıkabilir. Denetçilerin yeterliliği ve kararlarının kalitesi ile ilgili bu tür değerlendirmeler, denetlenen şirketin iflas veya iflas durumu hakkındaki bilgi ile yapılabilir (Clarkson vd., 2002:8). Bazı araştırmalar ise denetimde ortaya çıkan geniş çaptaki olumsuz sonuçların denetçilere karşı sahip olunan önyargıdan kaynaklandığını ifade etmiştir (Clarkson vd., 2002:18). Hackenbrack ve Nelson (1996) yaptıkları çalışmada denetçilerin yüksek riskli denetim sözleşmesinden kaçınmaya çalıştıklarını ve muhasebe standartları yorumları ile denetim riskini azaltmaya çalıştıklarını ifade etmiştir (Hackenbrack ve Nelson, 1996:43).

Palmrose (1988) denetim kalitesini güvence düzeyi açısından ele almıştır. DeAngelo'nun tanımında olduğu gibi yüksek güvencenin daha kaliteli denetim sağlayacağını ifade etmektedir (Palmrose, 1988:56-57). Bağımsız denetimin amacı, finansal tablolara ilişkin güvence sağlamak olduğundan, denetim kalitesi finansal tabloların önemli yanlışlık içermemesi olarak da ifade edilebilir. Bu tanım, denetim sonuçlarının yani denetlenmiş finansal tabloların denetim kalitesini yansıtmak için finansal tabloların güvenilirliğini kullanmaktadır (Dang, 2004:15). Buna göre güvence düzeyinin yükselmesi bağımsız dış denetim kalitesini de yükseltecektir (Sevim ve Sarıca, 2017:7). Bu tanımın önemli bir sonucu, denetim hatalarının (önemli eksiklik / yanlışlık içeren finansal tablolar) daha kaliteli hizmetle daha az olası hale gelmesi olarak da ifade edilebilmesidir (Dang, 2004:15).

Titman ve Trueman ise denetimin kalitesinden daha çok denetçinin kalitesi tanımına yoğunlaşmıştır. Denetçi kalitesi, denetçilerin ilgili kullanıcılara sağladıkları bilgilerin doğruluğudur (Titman ve Trueman, 1986:160). Esasında denetçi kalitesi, denetimi gerçekleştiren personellerin uzmanlık ve tecrübesi ile ilgili olduğu ve bunun da denetim kalitesi ile doğrusal bir etkisi olacağı düşünülmektedir.

Davidson ve Nue, denetçinin raporlanan net gelirdeki önemli yanlışlık ve manipülasyonları tespit etme ve ortadan kaldırma yeteneğine dayanan bir denetim kalitesi tanımı yapmıştır (Davidson ve Nue 1993:480).

Lam ve Chang, denetim kalitesinin firma bazında farklı tanımlanması gerektiğini belirtmişlerdir. Bu doğrultuda, denetim kalitesinin her denetim faaliyetini belirten sözleşmeler

çerçevesinde tanımlanması durumunda, denetim kalitesinin ilgili denetimin hizmet kalitesini yansıtacağını ifade etmiştir (Lam ve Chang, 1994:103).

Becker vd. (1998), denetim ile üçüncü kişilerin finansal tabloların geçerliliğini doğrulamasına izin verildiğini ve yöneticiler ve firma paydaşları arasında mevcut olan bilgi asimetrisini azalttığını ifade etmiştir (Becker vd., 1998:6). Bu çalışma ile bağımsız dış denetim kalitesi; bağımsız denetçiler tarafından şüpheli muhasebe uygulamalarının tespit edilmesi, böyle bir uygulamaya izin verilmemesi ve denetim raporlarında bu gibi durumların belirtmesi anlamında kullanılmıştır (Yaşar, 2013:467).

Denetim kalitesinin tanımlarında denetim kalitesini sağlamak için gerekli bazı özelliklerin olduğu ve ilgili tanımlar incelendiğinde de denetim kalitesini oluşturan çok sayıda faktör olduğu görülmektedir. Denetim kalitesi, denetim faaliyetinde bulunan denetçilere getirilen özellikler, denetim şirketlerinin denetim süreci ile ilgili politika ve prosedürleri ve denetim şirketi yöneticilerinin tutum ve eylemleri ("tone at the top" yani yönetim felsefesi olarak ifade kaynağı) başta olmak üzere birçok faktöre bağlıdır (ISB, 2000:12).

2.4. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Denetim kalitesi birçok doğrudan ve dolaylı etkiye bağlıdır. Bazı çalışmalarda denetim kalitesinin doğrudan etkilerine daha fazla vurgu yapılmasına karşın, bu perspektif tek başına denetim kalitesinin daha geniş bağlamda elde edilip edilmediği sorusunu anlamak için yeterli değildir. İlgili paydaşlar arasındaki denetim kalitesi algıları, denetimlere doğrudan katılım düzeylerine ve denetim kalitesini değerlendirdikleri bakış açısına bağlı olarak farklılık gösterebilmektedir. IAASB tarafından ifade edilen yatırımcı ve denetim ekipleri arasında denetim kalitesi algıları şu şekilde ifade edilmektedir (IAASB, 2010a:4).

Yatırımcı açısından bakıldığında denetim kalitesi algısı;

- Denetçi Raporu,
- Denetçi Yeterliliği ve İtibarı,
- Denetimin Uygunluğu

faktörleri ile değerlendirilmektedir.

Denetim komitesi üyesi açısından bakıldığında ise denetim kalitesi algısında;

- Denetçi kalitesinin değerlendirilmesi,
- Denetim süreci kalitesinin değerlendirilmesi,
- Denetçinin iletişim ve etkinliğinin değerlendirilmesi

faktörleri öne çıkmaktadır.

Denetim kalitesinin ilgili paydaşların bakış açılarındaki farklılıklar, tek başına hiçbir faktörün denetim kalitesi üzerinde baskın etkiye sahip olacağının varsayılmaması gerektiğini

göstermektedir. Bu, denetim kalitesini daha bütünsel olarak inceleyerek denetim kalitesi hakkında daha geniş ve daha derin bir anlayış geliştirilmesi gerektiği anlamına gelmektedir. Bu grupların sahip olduğu görüş ve eylemlerin başkalarının denetim kalitesi algısına etkisini düşünmeleri ve denetim kalitesini toplamda nasıl etkileyeceklerini anlamaya çalışmaları, denetim kalitesinin artırılmasında büyük öneme sahip olacaktır (IAASB, 2010a:5).

Firmaların finansal tabloları çeşitli kullanıcıları ilgilendirmekte ve bu kullanıcılar da temsil ettikleri çevre açısından bu finansal tabloların, kullanım amacı doğrultusunda güvenilirliğinden emin olmak istemektedir. Bu suretle örneğin kredi kuruluşları, yatırımcılar gibi kişi veya kurumlar finansal tabloların denetimini yapan bağımsız denetim kuruluşlarının, büyüklük, tecrübe, denetçi sayısı, denetçilere uygulanan eğitim gibi faktörlerinin göz önünde bulundurularak seçilmesini talep etmektedir.

Finansal tabloları denetlenecek bazı firmalar da ülkesinde ve dünyada kullanılan ilgili standartlara tam uyum sağlayan, prosedürlere hâkim, denetim kalitesi ölçütlerine sahip olan bağımsız denetim kuruluşları ile çalışmak isteyecektir. Bu gibi durumlar göz önünde bulundurulduğunda denetim şirketlerinin yapmış oldukları denetimin kalitesini etkileyen denetim şirketi, denetçi gibi çeşitli faktörler ortaya çıkmaktadır.

IAASB tarafından yayımlanan Denetim Kalitesi Çerçevesi'nin unsurları Girdi, Süreç ve Çıktı'dan oluşmaktadır. Bu unsurlar ele alındığında ise girdiyi ifade eden denetim şirketi kültürü, denetim şirketi yaklaşımları, etik değerler; süreci ifade eden denetim şirketleri tarafından uygulanan kalite kontrol standartları gibi faktörler ve çıktıyı oluşturan raporlar ile denetçi görüşü gibi unsurlar da denetim kalitesini etkileyen faktörler olarak ifade edilebilmektedir (Selamet ve Atılğan, 2016:116-119).

DeAngelo'ya göre denetçinin bağımsız olması ve denetçinin niteliği denetim hizmetinin kalitesi ile ilişkilidir. Literatürde, büyük denetim şirketleri ile küçük denetim şirketleri arasında denetim kalitesi bakımından ayrıma neden olan etmenler olarak denetim şirketinin büyüklüğü, denetim ücreti, denetçinin bağımsızlığı, yeteneği ve tecrübesi şeklinde ortaya konulmuştur (DeAngelo, 1981:197-198).

Birçok araştırmada denetim kalitesinin tespiti için çeşitli alternatif kullanım önerileri yapılmıştır. Teoh ve Wong 1993 yılında sekiz büyük denetim şirketi ile sekiz büyüğe dâhil olmayan denetim şirketlerinin kazanç tepki katsayıları (Earning Response Coefficient-ERC) ölçümünü karşılaştırarak denetim kalitelerine etkisi hakkında bir farklılık olup olmadığını incelemiş, büyük denetim şirketlerinin algılanan denetim kalitelerinin büyük olmayan şirketlerin algılanan denetim kalitelerinden yüksek olduğunu ifade etmiştir (Teoh ve Wong, 1993:346).

Denetçiler, finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence sağlayarak yöneticiler ve paydaşlar arasındaki bilgi asimetrisini azaltmaktadır. Denetimin,

kârlılığın ve firma değeri etkinliğinin belirlenmesinde denetçi kalitesinin öne çıktığı ifade edilmektedir (Becker vd., 1998:6).

DeFond (1992) yapmış olduğu çalışmada; bağımsız denetçi seçimi ve müşteri firmada ortaya çıkan temsil çatışmaları arasındaki ilişkiyi ölçmek için 131 denetçi değişimini incelemiştir. Denetçi kalitesindeki değişikliği modellemek için ise denetim şirketinin büyüklüğü, sektörel uzmanlığı ve bağımsızlık gibi değişkenleri kullanmıştır. Çalışma sonucunda işletme yöneticilerinin ile ilgili bir beklentisi olması durumunda, daha yüksek kalitede bir denetim talep ettikleri tespit edilmiştir (Defond, 1992:16).

Denetim kalitesini etkileyen temel faktörler göz önüne alındığında yapılan bazı çalışmalar şu şekildedir (Okolie ve Izedonmi, 2014:155).

- a. Dört büyük ve dört büyük dışı denetim şirketlerinde denetim şirketi büyüklüğünü ele alan çalışmalar (DeAngelo, 1981; Deis & Giroux, 1992; Becker et al, 1998; Francis & Krishnan, 1999; Krishnan & Schauer, 2000; Kim, Chung & Firth, 2003 and Krishnan, 2003);
- b. Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Ücretlerini ele alan çalışmalar (Palmrose, 1986, 1988; Moizer, 1997; Wooten, 2003; Craswel, Stokes, & Laughton, 2002);
- c. Denetçi denetim sürelerini el alan çalışmalar (Knapp, 1991; Lys & Watts, 1994; Geiger & Raghunandan, 2002; Frankel et al, 2002; Myers, Myers & Omer, 2003; Pigé, 2000; Ebrahim, 2001) ve
- d. Denetim Müşterisi ile ilgili çalışmalar (Heninger, 2001; Ebrahim, 2001).

Acar vd. (2011) yapmış oldukları araştırmada denetim şirketleri arasında denetim kalitesine etki eden faktörleri sormuş, aldıkları yanıt itibari ile Hizmet İçi Eğitim, Teknik Bilgi, Personel Niteliği, Denetim Firması Büyüklüğü ve Yabancı firma bağlantılı olması faktörleri sıralamıştır (Acar vd., 2011:291).

Tüm bu çalışmalar bir araya getirildiğinde bağımsız denetim kalitesinin etkilendiği birçok faktör olduğu görülmektedir. Denetim kalitesini etkileyen faktörlerin çok sayıda olmasına karşın bu faktörler denetim firması büyüklüğü, bağımsız denetçi, denetim şirketi değerleri, denetim raporları, yasal düzenlemeler gibi başlıklarda toplamış ve ilgili içeriklere bu başlıklar altında değinilmiştir.

2.4.1. Denetim Şirketinin Büyüklüğü

Denetim kalitesi ile ilgili yapılan birçok çalışmada (Teoh ve Wong, Palmrose vb.) denetim kalitesi ile denetim şirketi büyüklüğü arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır (Li Dang, 2004:5).

DeAngelo (1981), küçük denetim şirketlerinin denetim kalitesinde şirket büyüklüğünün önemli olmadığına dair görüşleri olmasına karşın, çalışmasında denetim şirketi büyüklüğü ile denetim kalitesinin birbirine bağlı olduğunu ifade etmektedir (DeAngelo, 1981:183).

Geiger ve Rama (2006) yapmış oldukları çalışmada denetim şirketinin büyüklüğünün denetim kalitesi ile ilişkisini incelemeye çalışmış bunun için denetim hatalarını ele almıştır. Araştırma sonucunda dört büyük denetim şirketi ile diğer şirketlerin denetim hataları konusunda açık ve anlamlı bir farklılık olduğu, dört büyük şirketin hata sayısının düşük olduğu ifade edilmiştir (Gieger and Rama, 2006:1).

Büyük denetim şirketlerinin küçük şirketlere kıyasla denetçi sayısı, eğitimi ve denetim faaliyetlerinin yürütülmesi ile etkin iç kontrol sistemlerinin bulunması gibi kaynaklar açısından çok daha iyi imkânlarla sahip olmaları denetim kalitesini olumlu yönde etkileyen özelliklerdendir (Davidson ve Neu, 1993:479). Deis ve Grioux (1992), denetçinin denetimdeki süresinin arttıkça denetim kalitesinin azalabileceğini ve müşteri sayısının artması ile denetim kalitesinin artacağı varsayımı üzerine bir araştırma yapmıştır. Araştırmada DeAngelo (1981) ve Goldman – Barlev’in (1974) araştırmalarına benzer sonuçlar ile denetim kalitesi için denetim şirketi büyüklüğü faktörünün kullanımının yeterince doğru olduğu sonucuna ulaşmışlardır (Deis ve Grioux, 1992:462-463).

Büyük bağımsız denetim şirketlerinin geniş bir müşteri portföyüne sahip olmaları, müşteri kaybetme endişelerinin piyasada sahip oldukları ün ve itibarı artırma isteklerinden daha az olması, bağımsız denetimin kalitesini olumlu olarak etkilemektedir (DeAngelo, 1981:184).

Türkiye’de bu konuda yapılan çalışmalarda öncelikle denetim şirketi büyüklüğünün finansal raporlama kalitesine etkisinin ölçülmeye çalışıldığı görülmektedir. Ancak Türkiye’deki bu çalışmaların net bir sonuç verdiğini söylemek mümkün değildir (Balsarı ve Varan, 2014:85).

2.4.2. Denetim Şirketi Kültürü, Etik Davranışlar ve Yaklaşımlar

Denetim ekibinin çalıştığı şirketin sahip olduğu kültür, bağımsız denetçilerin bakış açılarını ve sorumluluklarını yerine getirme potansiyelini önemli ölçüde etkilemektedir. Bu nedenle şirket kültürünün, denetim kalitesini belirleyen girdiler arasında yer alan önemli bir faktör olduğu kabul edilir (Selamet ve Atılgan, 2016:117).

Denetim kalitesine değer veren bir şirket kültürü oluştururken şirket ve çalışan odaklı tüm unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır. Çünkü bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim firmalarının toplum yararına çalışırken aynı zamanda ticari hedeflere odaklanmalarının sağlanabilmesi için uygun bir şirket kültürüne ihtiyaçları vardır. Denetçilerin yaşayabilecekleri zorluklarda diğer denetçilerle veya denetim firması ile istişarede bulunabilmesi de şirket

kültürüne örnek olarak gösterilmektedir. Ayrıca yönetimin kalite, etik ilkeler ve dürüstlük konularındaki tutumu ve bu hususlara bağlı kalınması denetim kalitesini etkileyen girdiler arasında yer almaktadır (Selamet ve Atılgan, 2016:117).

Denetim firmasının ait olduğu toplumun ve iş dünyasının bağımsız denetime bakış açıları, müşteri işletmelerin denetim yaptırma istekleri ve toplumun denetim raporlarını talep etmesi bir kültür unsuru olarak kabul edilerek bağımsız denetim kalitesini etkileyecektir. Şirketlerin kurumsal yapıya sahip olması ve bağımsız denetime tabi olmayı kabul etmesi gibi denetime bakış açıları da denetim kültürü olarak ifade edilebilmektedir.

Bağımsız denetim şirketi ile ilgili ayrıca, bağımsız denetim şirketinin örgütsel yapısı, bağımsız denetim şirketi personelinin kalite konusunda bilinçlendirilmesi ve bağımsız denetim şirketinin terfi politikası ve prosedürlerine sahip olması gibi faktörler de denetim şirketi açısından kaliteyi etkileyen faktörler arasında gösterilmektedir (Oktay, 2013:53-54).

2.4.3. Bağımsız Denetçinin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Dürüstlüğü

Denetçinin bağımsızlığı, denetçinin tarafsız denetim kararları verme kabiliyetini tehlikeye atan baskılardan ve diğer faktörlerden kurtulma özgürlüğüdür. Ancak bu, bir denetçinin tüm baskılardan ve denetçinin karar verme yeteneğini etkileyebilecek diğer tüm faktörlerden arınmış olması gerektiği anlamına gelmemektedir. İlgili tanımda denetçinin bağımsızlığı, denetim kararını etkileyebilecek ya da kararından taviz verebilecek kadar önemli etki altında olmaması, önyargısız karar verebilmesi olarak ifade edilmektedir (ISB, 2000:13).

Denetçi bağımsızlığının amacı, bağımsızlığa kendi başına bir amaç olarak odaklanmak yerine, ilgili kullanıcının finansal raporlama sürecine olan güvenini desteklemek ve sermaye piyasası verimliliğini artırmaktır. Bu amacın odak noktası, finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini artıran ve bu güvenilirliği geliştiren denetimlerin denetim kalitesinin bağımsızlığı olarak ifade edilmektedir (ISB, 2000:14).

Bağımsız denetçinin, bağımsız, tarafsız ve dürüst olma özellikleri ile denetim raporunun doğruluğu ve güvenilirliği arasında da doğrudan bir ilişki olup, bağımsız denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biridir. Denetçinin bu özelliklere sahip olmadığı konusunda şüphe veya tereddüt duyulması, denetim raporunun doğruluğu ve güvenilirliğinin tartışılmasına neden olacaktır (Oktay, 2013:58).

Fearnley vd. (2005) yaptıkları çalışmada bağımsızlık risklerinin denetim kuruluşlarında ortaya çıktığı ve bu risklerin mevcut risk modellerinde tanımlanmadığını ifade etmiştir. Bunun için firma içi riski de içeren genişletilmiş bir risk modeli önerisinde bulunmuşlardır (Fearnley vd., 2005:40).

Denetçinin bağımsızlığı, denetim süreci kalitesinin gerçekleşmesi açısından finansal sistemin önemli bir unsurudur. Bağımsız denetçilik kavramı kamu güvenini temsil etmekte olup, sermaye piyasalarının etkinliğine doğrudan etki eder (Karavardar, 2015:75).

2.4.4. Bağımsız Denetçinin Mesleki Yeterliliği, Tecrübesi ve Görev Süresi

Bağımsız denetçinin mesleğiyle ilgili yeterli bilgi ve tecrübeye sahip olması, bağımsız denetimin kalitesi üzerinde önemli bir etkindir. Mesleki yeterlilik; denetçinin denetim mesleğini ifa edebilecek temel eğitimi almış olması ve mesleğini gerçekleştirebilecek düzeyde mesleki bilgi ve deneyime sahip olmasıdır (Kavut, 2002:8).

DeAngelo'nun denetim kalitesi tanımında değindiği bir ihlalin keşfedilmesi ve bunun raporlanması olasılığı denetçinin mesleki yeterliliği ve bağımsızlığına bağlıdır. Bununla birlikte, teknik yeterliliklere sahip olmadan (örneğin, denetçi deneyimi, eğitim, profesyonellik ve firma denetim yapısı), bağımsızlığın sağlanması zordur. Deis ve Grioux araştırmalarında, daha önce yapılan çalışmalarda denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin mesleki yeterlilik düzeyinin sağlanmış olarak kabul edildiğini ve denetçilerle ilgili sadece bağımsızlık faktörünün kaliteyi etkileyen faktör olarak kullanıldığını ifade etmiştir. Kendi çalışmalarında bağımsızlık faktörünün yanı sıra teknik yeterliliklerin önemini ele almışlardır. (Deis ve Grioux, 1992:464).

Canatach ve Walker, denetçinin kritik muhasebe konularını anlama ve algılayabilme yeteneğinin kaliteli bir denetim için kritik unsur olduğunu ifade etmektedir (Canatach ve Walker, 1999:43).

Bağımsız denetçinin belirli sektörlerde uzmanlaşmış olması da denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkiye sahiptir. Denetçinin müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ile ilgili bilgi ve uzmanlık derecesi arttıkça, sektördeki sorunları, özel durumları ve konuları tespit etme ve ortaya çıkarma kabiliyeti artmaktadır (Kavut, 2002:8).

Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının amacı, denetçi ile müşteri işletme arasındaki ilişkilerin bir çıkar ilişkisi kurulmasına neden olabilecek niteliğe dönüşmesini engellemektir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014:85). IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan "Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar" bir denetim sözleşmesinde uzun süre aynı kıdemli denetçinin kullanılmasının yakınlık ve kişisel çıkar tehditleri oluşturabileceği belirtilerek, yedi yılda bir sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun yapılması tavsiye edilmektedir (IESBA, 2013, 290.154 bölüm:70).

Knapp (1991) yaptığı çalışmada, önceki araştırmalarda elde edilen bulgulara göre denetçinin görev süresinin uzamasının finansal tablo hatalarının raporlanması ile negatif ilişkisi olduğunu belirtmiştir (Knapp, 1991:39). DeAngelo [1981b] görevdeki denetçilerin bir müşteriyi

elde tutmak için maddi hataları bildirmemek adına müşteri ile iş ilişkisinden dolayı gelişen önemli bir ekonomik teşvike sahip olduklarını ifade etmiştir (DeAngelo, 1981b:113).

DeAngelo, denetim faaliyeti devam eden denetçilerin belirli bir müşterinin gelecekteki denetimlerinde rakiplere göre maliyet avantajlarına sahip olduklarını ifade eden bir denetim fiyatlandırması modeli geliştirmiştir. Bu avantajlar, denetim teknolojisi ile birlikte ortaya çıkan önemli başlangıç maliyetleri ve denetçilerin değiştirilmesinin işlem maliyetleri nedeniyle sağlanmaktadır. Denetçilerin denetime devam etmeleri ile denetim ücretlerinin denetim faaliyeti maliyetinin üzerine çıkarılabilir böylece denetçi de müşteriye özel ek kazanç elde edebilecektir. Bu uygulamanın da denetçi bağımsızlığı üzerinde etkisinin olmadığı öngörülmektedir (DeAngelo, 1981b:126).

Geiger ve Raghunandan (2002), yapmış oldukları çalışmada denetçi müşteri ilişkisinin başlangıç dönemlerinde, uzun yıllar hizmet verilmiş olmasına göre daha fazla raporlama hatasıyla karşılaştıklarını belirtmişlerdir. Bu sonucun zorunlu denetçi rotasyonunu inceleyenleri desteklemediğini ve SEC tarafından ifade edilen endişelerin aksine denetçi görev süresi ile denetçi raporlaması hataları arasında ters bir ilişki olduğunun düşünülmesi gerektiğini belirtmişlerdir (Geiger ve Raghunandan, 2002:67).

Sari, 2018 yılında denetçi uzmanlığı ve denetim kalitesi hakkında yapmış olduğu çalışmada elde edilen sonuçlara göre, denetçi uzmanlaşmasının denetim kalitesini olumsuz etkilediğini ve müşteri işletme politikalarının, denetçi uzmanlığı ile denetçi kalitesi arasındaki ilişkiyi olumsuz etkilediğini (zayıflattığını) ifade etmektedir (Sari, 2018:144).

2.4.5. Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Denetim dönemi, denetim ekibinin denetim hizmetleri yapmaya başladığı zaman başlar. Denetim dönemi, denetim raporu yayınlandığında sona erer. Bir denetimin (sözleşmesinin) kabul edilmesine veya sürdürülmesine ya da belirli bir denetçinin ilgili denetim ekibinin bir üyesi olup olmayacağına karar verirken, bağımsızlığa yönelik tehditlerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi gerekir (IESBA, 2013:45).

Denetim şirketlerinin müşteri kabulü ve sürekliliği politikaları gereğince, yeni bir müşterinin kabul edilip edilmeyeceği ya da hâlihazırda bulunan bir müşteriyle olan ilişkiye devam edilmesiyle ilgili kurallara sahip olması gerekir. Bu kurallar kalite ve bağımsızlığı sağlamak, riski yönetmek ve düzenleyici gerekliliklerini karşılamak için önemlidir (E&Y Şeffaflık Raporu, 2016:15).

KKS 1 gereği bağımsız denetim şirketlerinin, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak, denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine ilişkin kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler

oluşturması gerekir (KKS 1, md:26). Müşteri kabulü ve müşteri sözleşmesinin devamı ile ilgili prosedür veya politikaların denetim kalitesinin sağlanması açısından olumlu faktör olduğu görülmektedir.

Denetim şirketi müşteriyle ilgili kararını verirken, özellikle, müşteri işletme yönetiminin dürüstlüğü ile yükleneceği işi mesleki yeterlilik içinde tamamlayıp tamamlayamayacağı konuları üzerinde durmalıdır (Barber ve Gibson, 1996:67). Bu konuları yeterince değerlendirmemek neticesinde alınabilecek yanlış bir karar, denetim sürecini olumsuz yönde etkileyecektir.

Türk (2009), müşteri ilişkisinin devam etmesi ile ilgili yapmış olduğu çalışmada, denetim şirketi müşterisi olan işletmelerin algıladıkları hizmet kalitesinin, müşteri tatmini ve sadakati üzerindeki etkilerini tespit etmeye çalışmıştır. Araştırma sonunda, denetim müşterilerinin algıladıkları hizmet kalitesinin müşteri tatminini anlamlı ve pozitif olarak etkilediği tespit edilmiştir. Müşteri tatmininin de bu doğrultuda sadakati, anlamlı ve pozitif yönde etkilediği ifade edilmiştir (Türk, 2009:413).

2.4.6. İnsan kaynakları Politikaları

Bağımsız denetim kuruluşlarının insan kaynaklarına ilişkin politika ve prosedürlere sahip olması denetim faaliyetini ve kalitesini doğrudan etkilemektedir. Bu politikalar aşağıdaki maddelerden oluşmaktadır:

- İşe Alma
- Yeterlilik
- Eğitim ve Performans Değerlendirmesi
- Kariyer Gelişimi ve Terfi
- Ücret ve Benzeri Haklar

Yüksek bir denetim kalitesi, bağımsız denetim şirketinin personelle ilgili aldığı tüm kararlarda (işe alma, elde tutma ve terfi gibi) ön planda olmalı ve açık bir şekilde ifade edilmelidir (Beasley vd., 2001:65). Bu nedenden dolayı, bağımsız denetim şirketinin bir işe alım programına sahip olması ve programını etkin bir şekilde uygulaması bağımsız denetim kalitesinin sağlanması ve korunması yönünde önemli bir etkiye sahiptir (Oktay, 2013: 54).

Performans değerlendirmesinin ücret ve sair haklar ile terfi prosedürleri, yeterliliğin geliştirilmesi ve sürdürülmesi ile etik ilkelere bağlılığın esas alınmasını ve ödüllendirilmesini sağlayacak şekilde oluşturulması, denetime ve dolayısıyla denetim kalitesine katkı sağlayacaktır.

Denetim şirketleri, performans değerlendirme kriterleri olarak kalite ve etik ilkelere bağlılık (kalite), teknik yeterlilik (operasyonel mükemmellik), ekip ve çevre ile iletişim (insan faktörü) gibi faktörleri başarı kriteri olarak belirleyerek personellere bildirmelidir (E&Y, 2016:18).

Bağımsız denetim şirketinde terfi ettirilecek denetçilerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, denetim hizmetinin kalitesi açısından oldukça önemlidir. Terfi ettirilecek denetçinin, kendisine yüklenecek yeni görev ve sorumlulukları yerine getirebilecek niteliklere sahip olması gerekir. Özellikle üst düzey terfilerde, firmanın finansal başarısına katkıda bulunan denetçilerden ziyade kalite artışını sağlayan denetçilere şans verilmesi önemlidir (Oktay, 2013:51).

2.4.7. Teknoloji

Denetim şirketlerinin denetim işinin uygulanması ve raporlanmasında gerekli teknolojiyi kullanmaları kaçınılmazdır. Şirketler veri güvenliği sağlamak, muhasebe ve denetim alanında düzenleyici çevrelerde meydana gelen değişikliklere cevap verebilmek için güncel yazılımlar ile desteklenmeli ve gelişmiş teknoloji içeren uygulamalar kullanmalıdır.

Kullanılan programlar (yazılımlar) ile denetim süreçleri, mesleki standartlar, denetim planları ve belgelendirme şablonları gibi şirketlerin uygulamaları ile doğrudan bağlantı kurarak denetim faaliyetinin ve raporlamasının standartlaşması ve kalitesi hakkında yardımcı olacaktır.

Teknoloji çağı olarak ifade edilen günümüzde denetim faaliyetlerinde bilgi teknolojilerinin kullanılmasının denetim kalitesi başta olmak üzere, denetim şirketi, denetçi gibi denetim unsurlarına da katkı sağlayacağı açıktır.

2.4.8. Bağımsız Denetim Şirketlerinin Kalite Kontrol Sistemine Sahip Olması

Bağımsız denetim şirketleri kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür (KKS 1, prg:11).

Bağımsız denetimde kalitenin sağlanabilmesi için bağımsız denetim kuruluşu bünyesinde kalite kontrol sisteminin oluşturulması gerekmektedir. Denetim kuruluşlarının oluşturacağı bu sistem ile denetim kuruluşu kurumsal kültürü ve liderlik özelliği, uygulanan etik ilke ve kurallar, çalışanlara yönelik eğitim süreçleri, denetlenen işletme ile kurulacak müşteri ilişkisi boyutu, denetim esnasında uygulanan yöntemler, gerekli izleme ve belgelendirmeye dair politika ve prosedürler denetimin kalitesini büyük ölçüde etkileyen unsurlar olarak ifade edilebilir (Yazar vd., 2018:48).

Bağımsız denetim şirketinin bünyesine uygun bir şekilde yapılandırılmış, etkin bir şekilde işleyen kalite kontrol sisteminin varlığı, denetimin planlama, uygulama ve raporlama bölümlerinin tamamında firmanın yapmış olduğu denetimin kalitesine doğrudan etki yapar.

Denetim raporuna göre karar alan kişilerin hata yapmasını ve zarar görmesini engellemek için denetim çalışmasının ve çalışmayı yürütecek denetçinin belirli bir kalitede

olması gerekmektedir. Bu nedenle denetim çalışmasının, denetçinin ve denetim raporunun kalitesini sağlamak ve ölçmek için yasalar veya standartlar kabul edilmiştir. Bu standartlar hem denetçiye ve denetim çalışmasına kılavuz olmakta hem de denetim çalışmasının kalitesinin ölçülmesinde önemli bir kriter olmaktadır. Ayrıca denetim çalışmasının kalitesi de standartlara uygunluk derecesi ile ölçülebilmektedir (Türk, 2008:38).

Şeker ve Dinç (2016) yapmış oldukları çalışmada bağımsız denetim kuruluşlarında kalite kontrol sisteminin etkinliğini ölçmeye çalışmıştır. Buna istinaden yapılan araştırmada bağımsız denetim şirketlerinin KKS 1'i büyük oranda benimsediğini ve uygulamada sorun yaşamadıklarını ifade etmişlerdir (Şeker ve Dinç, 2016:447).

Kaliteyi etkileyen faktörler arasında yer alan denetim şirketlerinin kalite kontrol standartlarına sahip olmaları hususu, kalitenin tespitinde ele alınabilecek geçerli standartlara ve düzenlemelere olan ihtiyacı da göstermektedir. Bu doğrultuda Türkiye’de ve dünyada gerçekleştirilen denetim kalitesi ile ilgili çalışmalar ve düzenlemeler, denetim kalitesinin sağlanması aşamasında önemli bir role sahiptir.

2.4.9. Denetim Kalitesi ile İlgili Diğer Faktörler

Bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörler çeşitli özelliklere göre değişebilmekte olup, yukarıda anlatılanlar dışında çeşitli kaynaklarda şu faktörlerin de yer aldığı görülmektedir:

- Mesleki standartlara uygun davranılması,
- Bağımsız denetim şirketi veya bağımsız denetçi rotasyonu,
- Müşteri işletme yönetimi baskısı,
- Bağımsız denetim ücreti,
- Bağımsız denetim şirketlerinin gözetim veya denetimi,
- Bağımsız denetim şirketinin örgütsel yapısı.

2.5. Denetim Kalitesi İle İlgili Düzenlemeler

Bağımsız denetim şirketlerini de ilgilendiren muhasebe mesleği ile ilgili birçok kurum ve kuruluş bulunmaktadır. Sermaye Piyasası Kurulu, TÜRMOB, Hazine ve Maliye Bakanlığı, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Türkiye’de faaliyet gösteren ilgili kurum veya kuruluşlardandır. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA), Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) gibi kuruluşlar ise Türkiye dışında faaliyet gösteren ve Türkiye’deki muhasebe ve denetim mesleğini de etkileyen kuruluşlardandır.

2.5.1. Uluslararası Düzenleyici Kuruluşlar ve Bağımsız Denetim Kalitesi Yaklaşımları

Denetçi (auditor) kavramı ilk defa 1289 yılında kullanılmaya başlanılmıştır. Muhasebe denetçileri ile ilgili ilk örgüt ise 1581 yılında Venedik'te kurulmuştur. Muhasebe denetçiliği de İngiltere'de 19. yüzyılın başlarından itibaren büyük bir önem kazanmaya başlamıştır (Uzay vd., 2009:128). 1900 yılında İngiltere'de çıkartılan bir yasa ile sınırlı sorumlu şirketler için denetim zorunluluğu getirilmiştir. William Deloitte, Deloitte&Touch firmasını Londra'da 1845 yılında kurmuştur. Bu şirket günümüzde de faaliyetini sürdürmekte olup dünyanın en büyük dört denetim şirketinden biridir (Yıldırım vd., 1995:149). ABD'de ise mesleğin yasal olarak ilk dayanağı 1896 yılında New York eyaletinde gerçekleşmiş ve bunu bütün eyaletler takip etmiştir. ABD'de sertifikalı kamu muhasebecileri (Certified Public Accountants-CPA) tarafından denetlenmiş ilk mali tablo 1901 yılında yayımlanmıştır (Uzay vd., 2009:128).

Bugünkü anlamda uygulanan bağımsız denetim anlayışı ABD'de 1930'lu yıllarda başlamaktadır. ABD'de 1934 yılında yürürlüğe giren, Sermaye Piyasası Kanunu (Securities Exchange Act) halka açık şirketlere, finansal tablolarını muhasebe denetiminden geçirme ve denetimden geçen finansal tablolarını da yayınlama zorunluluğu getirmiştir. Böylece bağımsız denetimin önemi hüküm altına alınmıştır. AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) tarafından 1936 yılında yayımlanan "Mali Tabloların Bağımsız Kamu Muhasebecilerince İncelenmesi" (Examination of Financial Statement by Independent Public Accountants) bülteni ile bağımsız denetim faaliyeti başlamıştır (Uzay vd., 2009:128).

Denetçilik mesleği ile ilgili İngiltere'den sonra en uzun geçmişi bulunan ülke Almanya'dır. Fransa'da ise denetim 1867 yılında "Companies Charter" yasasının çıkartılması ile başlamıştır. Bu yasaya göre tüm kamu şirketleri hesaplarının en az bir hesap kontrolörü tarafından denetlenmek zorunda olduğu açıklanmıştır. Daha sonra çıkartılan kanunlarda ise denetçilerin nitelikleri belirlenerek denetimin kapsamı genişletilmiştir. 1966 yılında yayınlanan bir kararname ile muhasebe ve denetleme faaliyetleri birbirinden ayrılmıştır (Yıldırım vd., 1995:168).

2.5.1.1. Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA)

Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants/AICPA) 1887 yılına dayanan bir geçmişi olmakla birlikte 1916 yılında Amerikan Kamu Muhasebeciler Birliği (AIPA-American Association of Public Accountants) adında 1.150 üye ile kurulmuştur. 1917 yılında ismi Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü (AIA-American Institute of Accountants) olarak değiştirilmiştir. Şimdiki adına ise 1957 yılında yapılan değişiklik ile kavuşmuştur (aicpa.org).

AICPA, muhasebe mesleğinde kuralları koyan ve standartlar belirleyen kurum olup aynı zamanda yasama organları, çıkar grupları ve diğer mesleki gruplar karşısında, muhasebe mesleğini savunan bir kuruluştur. AICPA muhasebe mesleği alanında ve denetim hizmeti konusunda standartları geliştiren, üyelerinin faaliyetlerini kontrol ederek mesleğin teknik ve etik standartlara uygunluğunu takip eden ve izleyen bir kuruluştur.

Halen 400.000 üzerinde üyesi bulunan AICPA, muhasebe mesleğini dünya çapında temsil eden ve en çok üyeye sahip olan bir kuruluştur. AICPA tüm meslek mensuplarının tek yönde hareket etmelerine ve ortak amaçlara yönlendirilmesine çalışan amaçlara sahiptir.

AICPA amaçlarını gerçekleştirmek ve muhasebe ve denetim mesleğinin gelişimini sağlayabilmek için halen kullanılmakta olan birçok düzenleyici standart önermiş ve literatüre kazandırmıştır.

2.5.1.2. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GAAS)

Amerika’da denetim mesleği ile ilgili düzenlemelerin gözetimi ilk olarak Amerika Sermaye Piyasası Kurulu’nun (SEC) sorumluluğuna bırakılmıştır. Fakat SEC denetim ile ilgili standart oluşturamamış, AICPA tarafından oluşturulan denetim ve etik standartlarını kabul etmiştir. Kamu denetçilerinin Sermaye Piyasası Kurulu’nda gönüllülük esasına göre görev yapması sonucu kendi kendini düzenleyen bir yapı ortaya çıkmıştır (Bather ve Burnaby, 2006:659).

1947 yılında AICPA tarafından çıkartılan ve muhasebe çevrelerince benimsenmiş olan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS - Generally Accepted Auditing Standards /GAAS), bir anlamda denetimin temel yapısını oluşturmaktadır (Duman, 2008:10). Yayımlandığı andan itibaren hemen hemen aynı kalan bu standartlar, denetçiler tarafından uyulması gereken kurallardır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları bir denetimde en azından genel hatları ile nelerin yapılması gerektiği konusunda bir rehber görevi görür. GKGDS on standarttan oluşmakta olup, üç gruba ayrılmıştır.

Genel Standartlar

- Mesleki Eğitim ve Yeterlilik Standardı
- Bağımsızlık Standardı
- Mesleki Dikkat ve Özen Standardı

Çalışma Alanı Standartları

- Planlama ve Yardımcıların Gözlenmesi Standardı
- İç Kontrol Sisteminin İncelenmesi Standardı
- Kanıt Toplama Standardı

Raporlama Standartları

- Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk Standardı
- Tutarlılık Standardı
- Açıklama Standardı
- Görüş Bildirme Standardı

Genel standartlar, denetim faaliyetini yürütecek denetçilere ilişkin standartlar olup, denetçilerin sahip olması gereken mesleki eğitim ve tecrübe, etik ilkeleri ile denetim faaliyetini gerektiği şekilde yürütmesini sağlayacak bağımsızlık ve mesleki özen ve dikkat gibi standartları içerir.

Çalışma alanı standartları ise denetim faaliyetinin gerçekleştiği, denetim sürecine ilişkin uyulması gereken standartlardan oluşmaktadır. Denetim faaliyetinin etkin ve verimli şekilde yürütülmesi için öncelikle planlama yapılmalı ve denetlenen işletmenin iç kontrol sistemi incelenerek denetim yöntemleri oluşturulmalıdır. Denetim ekibinde yer alan yardımcı denetçiler, sorumlu denetçi gözetiminde olmalı ve mutlaka denetim görüşünü destekleyecek kanıtlara sahip olunması gerekmektedir.

Raporlama standartları ise denetim faaliyeti sonunda denetçi tarafından sunulan denetim raporunun sahip olması gereken asgari özellikleri belirtmektedir. Buna göre denetim raporunda mutlaka genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, geçmiş dönemde uygulanan muhasebe politikaları ile tutarlılık hususlarının belirtilmesi ve tam açıklama ilkesine uygun hareket edilmesi gerekmektedir. Denetim raporunda denetçinin denetim süreci sonunda ulaştığı görüşünü belirtmesi gerekir. Eğer denetçi olumlu görüş, olumsuz görüş, şartlı olumlu görüşlerden birine ulaşamadı ise görüş bildirmekten kaçınabilir ve bunu da nedenleri ile birlikte açıkça belirtmelidir.

2.5.1.3. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

1977 yılında, Münih'te yapılan, 11. Dünya Muhasebeciler Kongresinde 51 ülke ve 63 mesleki muhasebe örgütü tarafından kurulmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants/IFAC) bugün kamu, eğitim, endüstri, ticaret gibi alanlarda yaklaşık 3 milyon muhasebeciyi temsil eden bir kuruluştur. Yaklaşık 130 ülkeden 170 temsilci Aralık 2017 itibarıyla IFAC üyesidir (IFAC-AR, 2017:5). Türkiye'den de, "Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği" (TMUD) 1977 yılında Kurucu Üye olarak IFAC'a üyedir. 1994 Yılında da "Türkiye Serbest Muhasebeci, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği" (TÜRMOB) IFAC'a üye olmuştur (Selvi, 2002:1).

Muhasebe mesleğinde uluslararası bir kuruluş olan IFAC; etik, bağımsız denetim ve güvence, eğitim ve kamu muhasebe uygulamaları ile ilgili standartlar yayımlamaktadır. IFAC'ın

misyonu, muhasebe mesleğini dünya çapında güçlendirerek, kamuoyunun menfaatlerine hizmet etmektedir. IFAC bu misyonunu gerçekleştirmek için yüksek kaliteli standartlar yayınlanmasını teşvik etmekte ve aynı zamanda bu standartların uluslararası uyumunu sağlamaktadır (Cosserat ve Rodda, 2009:17).

IFAC bünyesinde yer alan kurullar ve komiteler ise şöyledir:

- Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board)
- Uluslararası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (International Accounting Education Standards Board)
- Uluslararası Muhasebe Etik Standartları Kurulu (International Ethics Standards Board for Accountants)
- Uluslararası Denetçiler Komitesi (Transnational Auditors Committee)
- Yönetim Muhasebesi Komitesi (Professional Accountants in Business Committee)
- Uygunluk Tavsiye Paneli (Compliance Advisory Panel)
- Gelişmekte Olan Ülkeler Komitesi (Developing Nations Committee)
- Küçük ve Orta Ölçekli İşletmeler Komitesi (Small and Medium Practices Committee)
- Kamu Yararı Gözetim Kurumu (Public Interest Oversight Board)

Muhasebe skandalları ve bunların bir sonucu olarak denetimde kalite tartışmaları doğrultusunda Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 2004 yılında Statement of Membership Obligations (SMOs) üyelik yükümlülük bildirgesi ile muhasebe mesleğinde kaliteli hizmet verilebilmesi için yedi başlık belirlemiş ve bunlardan birincisi de kalite güvencesi (Quality Assurance) olmuştur. Ayrıca denetim hizmeti veren şirketlerde kalite kontrolünü düzenleyen Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1'i (ISQC 1) ve Uluslararası Denetim Standartları 220'yi (ISA 220) yayımlamıştır. Tüm bu standartların temel amacı denetimde kalitenin sağlanması, denetim fonksiyonuna ilişkin bir kalite güvence sisteminin oluşturulması ve bu amaçlarla denetim şirketlerine yol gösterilmesini sağlamaktır (Durukan ve İkiz, 2007:29).

2.5.1.4. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB)

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (International Auditing and Assurance Standards Board/IAASB), IFAC bünyesinde kurulan, denetim ve güvence standartları geliştiren ve bu standartların paylaşımını sağlayarak, meslek mensuplarına rehberlik eden bağımsız bir kuruldur. Kurul; bağımsız denetim, gözden geçirme, kalite kontrol, güvence ve ilgili hizmetler hakkında standartlar koymak, ulusal ve uluslararası standartların kullanımını yaygınlaştırmak ve dünya çapında kaliteyi artırarak, küresel ve ulusal denetim ve güvence hizmetlerine olan kamu güvenini güçlendirmeyi amaçlamaktadır. IAASB bağımsız denetim

kalitesine, bağımsız denetim ile ilgili dünyaca tanınan ve kabul edilen standartlar yayımlayarak katkıda bulunmaktadır (IAASB Annual Report, 2010:2).

Bağımsız denetim kalitesinin artırılması için yayımlanan standartlar ile denetçinin yerine getirmesi gereken yükümlülükler hakkındaki belirsizlikler ortadan kaldırılmıştır. Paydaşlardan gelen yoğun talepler ile güvence sözleşmeleri ve ilgili diğer hizmetler hakkındaki standartlar geliştirilmiştir. Bu suretle 2009-2011 yıllarında, IAASB tarafından bütün etkinlikler üç temel amaç olan Netlik, Uygunluk ve Kalite üzerinde yoğunlaştırılmıştır. Küçük ve orta ölçekli işletmelerle ilgili inceleme ve uygunluk sözleşmeleri yeniden düzenlenmiş, proforma finansal bilgiler ve çevre ile ilgili sözleşmeler hakkında yeni bir standart geliştirilmiştir (IAASB, 2010 Annual Report:3).

IAASB Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu başlangıçta yani Mart 1978'de, Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi IAPC (International Auditing Practices Committee) olarak kurulmuştur. Başlangıçtaki çalışmaları daha ziyade finansal tabloların denetimi üzerinde olmuştur (Pekdemir, 2010:123).

IAPC'nin yayımlanan ve uygulamaya başlanan çalışmaları önceleri bildiri (paper) ve yönerge (guideline) düzeyinde kalmış, ilk standardını ise 1991 yılında yayımlamıştır. Böylece günümüze kadar gelen ve ISAs şeklinde kısaltılan International Standards on Auditing (Uluslararası Denetim Standartları) ortaya çıkmaya başlamıştır. IAPC'nin adı 2002 yılında değiştirilerek IAASB'ye (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) dönüştürülmüştür (Pekdemir, 2010:123).

IAASB tarafından günümüze kadar 1 adet kalite kontrol standardı yayınlanmıştır. Bu standart, muhasebe ve denetim şirketlerinin yaptıkları denetim faaliyetleri, finansal raporlama hizmetleri ve bunların dışındaki diğer hizmetlerin gerçekleştirilmesinde, kalite kontrol sisteminin oluşturulması ve işletilmesi ile ilgili sorumluluklarını içermektedir.

IAASB tarafından geliştirilerek yayımlanan diğer standartları aşağıdaki gibi gruplandırmak mümkündür (Pekdemir, 2010:124):

- Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing – ISAs)
- Gözden Geçirme Sözleşmeleri Üzerine Uluslararası Standartlar (International Standards on Review Engagements – ISREs)
- Güvence Altına Alma Sözleşmeleri Üzerine Uluslararası Standartlar (International Standards on Assurance Engagements – ISAEs)
- Diğer İlgili Hizmetler Üzerine Uluslararası Standartlar (International Standards on Related Services – ISRSs)

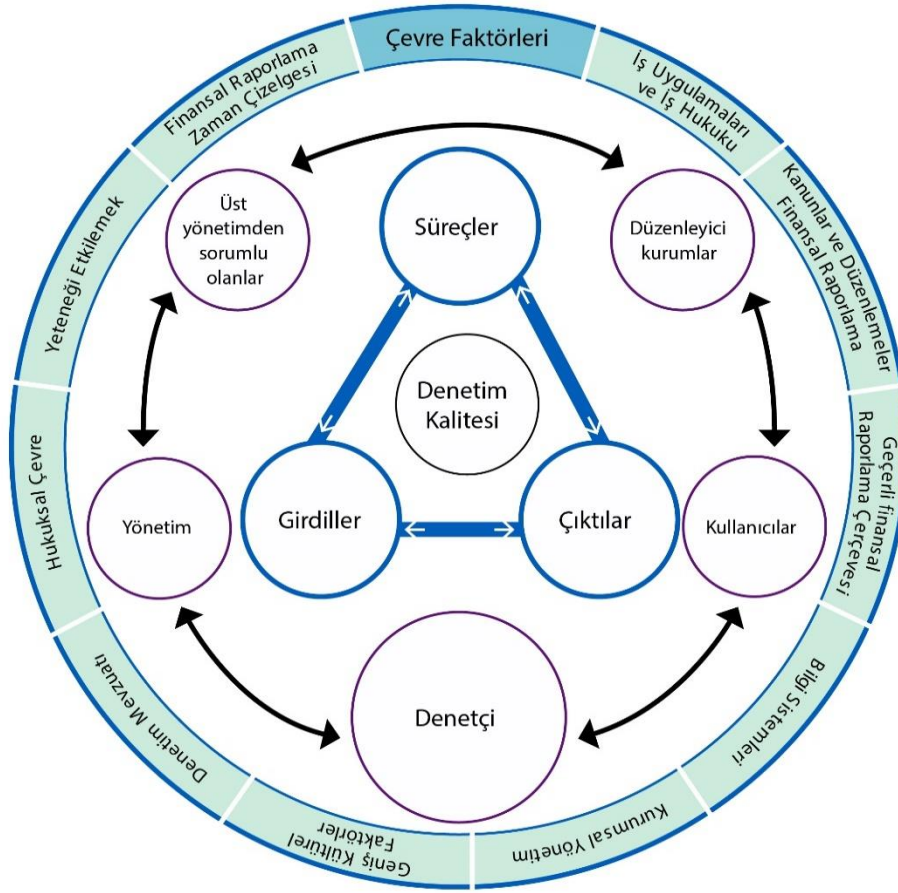
Uluslararası Denetim Standartları'nın belirleyicisi konumda olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu IAASB, Şubat 2014'te Denetim Kalitesi Çerçevesi'ni

yayımlamıştır. Denetim Kalitesi Çerçevesi'nde genel olarak denetim kalitesini etkileyen unsurlar ve aralarındaki etkileşim ele alınmaktadır (Selamet ve Atılğan, 2016:116).

Denetim şirketlerine ve diğer paydaşlara rehberlik edebilmek amacıyla hazırlanan denetim kalitesi çerçevesi, denetim kalitesinin kapsamlı bir şekilde değerlendirilebilmesi için aşağıdaki unsurları içerir (IAASB-FAQ, 2014:5):

- Girdiler
- Süreçler
- Çıktılar
- Finansal Raporlama Tedarik Zincirinde Temel İlişkiler
- Kavramsal Faktörler

Denetim sürecindeki girdi faktörleri, denetim şirketinin kültüründen etkilenen etik ilkeler, değerler ve faaliyetler ile denetçinin denetim bilgi, yetenek ve tecrübesi gibi unsurlardan oluşur. Süreç aşaması ise denetçilerin, yürürlükteki kanun ve yönetmelikler ve standartlarla uyumlu olan kapsamlı bir denetim süreci ve kalite kontrol prosedürlerini içermektedir. Bu faktörlerin denetim kalitesine etkisi ön planda tutulmaktadır. Denetim kalite çerçevesindeki üçüncü aşama olan çıktı ise denetim sonucunda elde edilen, denetim amacı için hazırlanan resmi olarak hazırlanan raporları ve bilgileri ifade etmektedir. Çıktılar, ilgili paydaşlar tarafından değerlendirilerek denetim kalitesinin unsuru olarak görülebilir. Finansal raporlama tedarik zincirinde temel ilişkiler, paydaşlar arasındaki resmi ve gayri resmi iletişimi ve bu etkileşimleri etkileyebilecek bağlamı kapsar. Kavramsal faktörler ise denetim kalitesini etkileyebilecek bir dizi çevresel faktörü içerir (FEE, 2016:4).



Şekil 2.1. IAASB Denetim Kalitesi Çerçevesi

Kaynak: Selamet ve Atılğan, KPMG:116.

Denetim kalite çerçevesinde her bir unsurun nitelikleri kalite göstergesi olarak ayrı ayrı ele alınmıştır. Örneğin, Girdi unsurunda yer alan değerler, etik ilkeler ve yaklaşımlar için denetim sözleşme seviyesi, denetim firma seviyesi ve ulusal seviyede ayrı ayrı kalite özelliklerinin neler olması gerektiği veya nasıl olması gerektiği belirtilmiştir. Buna göre aşağıdaki tabloda her bir özelliği özet bir şekilde görebiliriz.

Tablo 2.1. IAASB Denetim Kalitesi Çerçevesi

Çerçeve Unsurları		
1. Girdi	Düzyey	Nitelikler
Değerler, Etik İlkeler ve Yaklaşımlar	Sözleşme Düzezyi	-Denetim ekibi denetimin daha geniş bir kamu yararına hitap ettiğini bilir. -Denetim ekibi tarafsızlık ve dürüstlük ilkelerine bağlıdır. -Denetim ekibi bağımsızdır. -Denetim ekibi mesleki yeterlilik ve gerekli özeni gösterir. -Denetim ekibi mesleki şüphecilik sergiler.
	Firma Düzezyi	-Firma düzenlemeleri bağımsızlık ve yönetim felsefesi ölçütlerine uygundur. -Firma denetim kalitesi için gerekli olan personel özelliklerini desteklemektedir. -Mali konular, denetim kalitesini olumsuz etkileyecek eylem ve kararları teşvik etmez. -Firma personel ve ortaklarının yüksek teknolojiye erişiminin sağlanmasının önemini belirtir. -Firma zor konularda danışma kültürü oluşmasını sağlar.
	Ulusal Düzezyi	- Hem temel etik ilkeleri hem de uygulanan özel gereklilikleri açık bir şekilde ortaya koyan etik gereklilikler açıklanır. - Düzenleyici kurumlar ve meslek muhasebe kuruluşları, anlaşılır ve tutarlı şekilde uygulanan etik ilkeleri sağlamada aktiftir. -Müşteri kabulü ile ilgili bilgiler denetim şirketleri ile paylaşılır.
Bilgi, Deneyim ve Zaman	Sözleşme Düzezyi	-Ortaklar ve personel gerekli yeterliliğe sahiptir. -Ortaklar ve personel işletme faaliyetini anlamaktadır. -Ortaklar ve personel makul kararlar verir. -Denetim sözleşmesi ortağı, risk değerlendirmesinde aktif olarak yer almakta, gerçekleştirilen işi planlamakta, denetlemekte ve gözden geçirmektedir. -Personel denetim çalışmasını yerinde uygulayacak detaylı ve yeterli bilgiye sahip olup, işleri uygun şekilde yönlendirir, denetler ve gözden geçirir. -Ortaklar ve personel denetimin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için yeterli zamana sahiptir. -Denetim ekibinin diğer üyeleri yönetim ve yönetimle görevlendirilenlere ulaşabilir.
	Firma Düzezyi	-Ortaklar ve personel zor konular ortaya çıktığında onlarla baş edecek yeterli zamana sahiptir. -Sözleşme ekipleri uygun bir şekilde yapılandırılmıştır. -Ortaklar ve kıdemli personel, az deneyimli personele zamanında değerlendirme ve öğreticilik ile işbaşında eğitim sağlar. -Denetim ortaklarına ve personele, muhasebe, denetim ve ilgili endüstri alanlarına ilişkin eğitimler verilir.
	Ulusal Düzezyi	-Denetim firmalarının ve bağımsız denetçilerin lisanslama işlemleri için gerekli düzenlemeler bulunur. -Eğitim gereksinimleri açıkça tanımlanır ve yeterli kaynak ile eğitim düzenlenir. -Denetçilere mevcut konularda ve yeni konularda gerekli eğitimleri vermek için düzenlemeler mevcuttur. -Denetim mesleği yüksek kaliteli bireyleri çekmek ve mevcut personeli elde tutmak için iyi konumdadır.

Tablo 2.1. (Devamı)

Denetim Süreci ve Denetim Kontrol Prosedürleri	Sözleşme Düzeyi	-Denetim ekibi, denetim standartları, ilgili yasa ve yönetmeliklere ve denetim şirketinin kalite kontrol prosedürlerine uyumludur. -Denetim ekibi, bilgi teknolojisini uygun şekilde kullanır. -İç denetçiler de dâhil olmak üzere denetimde yer alan kişilerle etkin iletişim sağlanır. -Denetim verimliliğini sağlayabilmek için yönetim ile uygun düzenlemeler vardır. -Uygun denetim dokümanları vardır.	
	Firma Düzeyi	-Denetim metodolojisi, mesleki standartlara ve iç kalite kontrol incelemeleri bulguları ve dış kontrollere uygun bir şekilde uyarlanmıştır. -Denetim metodolojisi, bireysel denetim ekip üyelerini mesleki şüphecilik uygulamasına ve uygun mesleki yargılama kullanımlarına teşvik eder. -Metodoloji, denetim çalışmasının etkili bir inceleme ve gözden geçirilmesini gerektirir. -Metodoloji, uygun denetim belgeleri gerektirir. -Titiz kalite kontrol prosedürleri oluşturulmakta, denetim kalitesi izlenmekte ve uygun sonuç alınmaktadır. -Gerektiğinde etkin sözleşme kalite kontrol incelemeleri gerçekleştirilir.	
	Ulusal Düzey	-Öncelikli amaçların yanı sıra uygulamadaki belirli gereklilikleri açıklayan denetim standartları yayımlanır. -Dış denetim gözetiminden sorumlu kuruluşlar, hem denetim firmalarında hem de bireysel denetim sözleşmelerinde, denetim kalitesinin ilgili niteliklerini dikkate alır. -Denetim hileleri iddialarını araştırmak ve gerektiğinde ilgili cezayı vermek için etkili sistemler vardır.	
2. Çıktı	Değer ve zamanlama açısından		Nitelikler
	Sözleşme Düzeyi	Denetçiler İçin	-Denetçinin denetlenen finansal tablo kullanıcıları için raporları -Denetçinin kontrolden sorumlu olan uygulayıcılar için raporu -Denetçinin yönetim için raporu -Denetçinin mali kurumlar için raporu
		Denetim Şirketi için	-Denetlenmiş finansal tablolar -Yönetimden sorumlu olanlar ve denetim komiteleri raporları
		Denetim Düzenleyicileri için	-Bireysel denetimler için bilgi sağlamak
	Firma Düzeyi ve Ulusal Düzey	Denetim Şirketi için	-Şeffaflık Raporları -Yıllık Raporlar
		Denetim Düzenleyicileri için	-Denetim firması denetimlerinin sonuçları hakkında genel bir bakış açısı sağlamak
	3.Etkileşim	Denetçiler ile yönetim, yönetimden sorumlu olanlar, kullanıcılar ve düzenleyiciler arasındaki etkileşim.	
Yönetim ile yönetimden sorumlu olanlar, kullanıcılar ve düzenleyiciler arasındaki etkileşim.			
Yönetimden sorumlu olanlar ile kullanıcılar ve düzenleyiciler arasındaki etkileşim.			
Kullanıcılar ile düzenleyiciler arasındaki etkileşim.			
4.Kavramsal Faktörler			
	İş Uygulamaları ve Ticaret Hukuku		
	Finansal raporlama ile ilgili yasa ve yönetmelikler		
	Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi		
	Kurumsal Yönetim		
	Bilgi Sistemleri		
	Finansal Raporlama Zamanlaması		
	Kültürel Faktörler		

Kaynak: IAASB, Framework for Audit Quality, 2013:20-23.

IAASB yukarıdaki tabloda yer alan Denetim Kalite Çerçevesi ile paydaşların da farklı bakış açılarını dikkate alarak denetim kalitesini sağlayan ana faktörleri ortaya koymuştur. Bu çerçevenin oluşabilmesi için IAASB 2011 yılında paydaşlarından dokuz ülke (Avustralya, Kanada, Almanya, Yeni Zelanda, Hollanda, Japonya, Güney Afrika, İngiltere ve ABD) ve IAASB Danışma Tavsiye Kurulu'na bir anket uygulamıştır (IAASB FAQ, 2013:69).

Denetim kalitesi ile ilgili faktörleri belirlerken ele alınan girdi, süreç ve çıktı bölümlerinin diğer ülkelerin denetim kalitesi çalışmalarında ve PCAOB tarafından sunulan Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergeleri'nde de benzer şekilde bölümlendirildiği görülmektedir.

IAASB tarafından denetim raporunun geliştirilmesi için yapılan yeniliklerin en başında kilit denetim konularının (KDK) denetim raporunda bildirilmesi gelmektedir. IAASB, finansal tablo kullanıcılarının yürütülen denetim hakkında daha kapsamlı bilgi edinmeyi istemesi nedeniyle, yapmış olduğu çalışmada denetim sırasında denetçinin odaklandığı konular arasında en çok önem arz eden konuların denetçi raporunda yer alması gerektiğini düşünerek, "Kilit Denetim Konularının Denetçi Raporunda Bildirilmesi" başlıklı ISA 701'i yayımlamıştır (Doğan, 2018:68).

Kilit denetim konuları, üst yönetimden sorumlu olanlara bildirilen konular arasında, denetçinin meslekî muhakemesine göre, cari dönem finansal tablolarının denetiminde en çok önem arz eden konular şeklinde tanımlanmaktadır. Türkiye'de de KGK tarafından BDS 701 standardı olarak yayımlanmıştır. Denetçi görüşüne istinaden denetim raporunda denetim kalitesi adına eklenen önemli bir özellik olarak yürürlüğe girmiştir.

2.5.1.5. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)

Uluslararası Muhasebe Standartlarını oluşturma görevi ise 1973'ten 2001 yılına kadar Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC) tarafından yürütülmüştür. Ancak, belirlediği standartlara uyum konusunda hiçbir yaptırım gücünün olmaması ve üye kuruluşların da çoğunun kendi ülkelerinde muhasebe standardı oluşturma yetkisine sahip olmaları nedeniyle yöneltile eleştiriler doğrultusunda IASC muhasebe standardı belirleme görevini 2001 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Kuruluna (International Accounting Standards Board/IASB) devretmiştir (TMSK, 2008:11).

IASC, 10 ülkenin muhasebe kuruluşları ve IFAC üyesi ülkeler tarafından kurulmuş, sonraki yıllarda destek veren firmaları da bünyesine eklemiştir. Mevcut yapısı itibari ile bir komite gibi faaliyet göstermemiş ve sadece ismi komite olarak tanımlanmıştır. IASC 1997 yılında rolünü etkin bir şekilde yerine getirmeye devam etmek için ulusal muhasebe standartları ve uygulamaları ile yüksek kaliteli uluslararası muhasebe standartları arasında

yakınsama yolunun bulunması gerektiği sonucuna vardı. Bu suretle bir çalışma grubu oluşturarak yapısını değiştirme kararı vermiştir (iasplus.com).

IASC, IFAC'in de katılımıyla yapılan genel kurul toplantısında 24 Mayıs 2000'de bağımsız bir kuruluş haline gelmiştir. Genel kurulda kabul edilen kuruluş sözleşmesi ile standart belirleme kurulu olarak, IASB oluşturulmuştur. Bu yeni yapılanma sonucu, tüm yayın ve yazışmaların IASB adına yapılmasına karar verilmiş ve böylece 1 Nisan 2001'den itibaren IASB, IASC'nin yerini alarak standartları ve taslakları geliştirmek, yayınlamak ve Standart Yorumlama Komitesinin (International Financial Reporting Interpretations Committee - IFRIC) yorumlarını onaylamak görevlerinden de sorumlu olmuştur (iasplus.com).

IASB'nin amacı, uluslararası alanda kabul görmüş muhasebe standartları üretmektir. IASB, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarında değişiklikler ve düzenlemeler yapmakta, bazı Uluslararası Muhasebe Standartlarını, UFRS olarak adlandırılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile değiştirmekte ve yeni standartlar hazırlamaktadır. IASB, finansal tablolarda şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sağlayan, yüksek kalitede, anlaşılabilir ve uygulanabilir, uluslararası muhasebe standartları geliştirmeyi amaçlamaktadır. Kurul ayrıca, ulusal muhasebe standardı belirleyicileri ile birlikte çalışarak, dünya genelinde muhasebe standartlarını birbirine yakınlaştırmayı da amaçlamaktadır. IASB, finansal raporlama standartlarını, dünyada etkin olarak uygulanabilecek nitelikte, basit ve anlaşılabilir olarak hazırlamaktadır. Ayrıca, IASB'nin en önemli görevlerinden biri de, ortaya çıkan uygulama sorunları karşısında, güncelleme ihtiyacı gerektiğinde standartlarda gerekli görülen değişiklikleri yapmaktır (TMSK, 2008:12).

IASB'den önce IASC tarafından yayınlanan standartlar Uluslararası Muhasebe Standartları olarak (International Accounting Standards - IAS) adlandırılmaktaydı ve bu komite IAS kodlu 41 adet standart yayınlanmıştır. Bu standartların bir kısmı IASC ve IASB döneminde yürürlükten kaldırılmış veya bazı standartlarla birleştirilmiştir. Aynı zamanda standartlarla ilgili uygulama kolaylığı sağlamak için IAS kodlu standartların hala geçerliliği bulunmaktadır. Zamanla bazı standartların yürürlükten kalkması, bazılarının da birleştirilmesinden dolayı sıra numaralarında atlamalar olmuştur (Bekçi ve Özdemir, 2006:145).

IASB kurulmasıyla birlikte IFRS (Uluslararası Finansal Raporlama Standartları) kodlu standartlar yayınlamaya başlamıştır ve bugüne kadar IFRS kodlu 17 adet standart yayınlanmıştır. IFRS'ye uyum amacıyla karşılaştırma kolaylığı sağlamak için aynı standart numaralarının Türkiye Muhasebe Standartları'nda da kısaltmaları ile birlikte kullanılması uygun görülmüştür.

2.5.1.6. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurulu (PCAOB)

ABD’de 2001 yılında büyük muhasebe skandalı olarak adlandırılan Enron skandalı ile başlayan ve daha sonra 2002 yılında World-Com, Tyco International ve Adelphia Communications gibi büyük şirketlerde ortaya çıkan muhasebe ve bağımsız denetim skandalları sonucu, sermaye piyasalarına olan güvenin yeniden sağlanması amacıyla Sarbanes-Oxley Kanunu (SOX) yürürlüğe girmiştir. 23 Ocak 2002’de yürürlüğe giren SOX Kanunu ile ABD’deki bağımsız denetim sistemini tamamen değiştirecek yenilikler yapılmış, yasa ile bağımsız denetim sisteminin kalitesinin gözetimi yeniden düzenlenmiştir.

Enron olayında, yöneticiler başta olmak üzere, muhasebeciler, iç ve dış denetçiler, denetim komitesi üyeleri ve mali analiz uzmanlarının yetersizliği sebep gösterilmiş, ayrıca kamu otoritelerinin de kusurlu olduğu vurgulanmış ve bu doğrultuda Sarbanes Oxley Yasası çıkarılmıştır (Uzay, 2006:179). Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetimi Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board/PCAOB), Sarbanes Oxley yasası ile birlikte kurulan ve bağımsız denetim şirketlerini denetleyen bir kurum özelliği taşımaktadır. Kısaca Kamu Gözetim Kurumu olarak da adlandırılmaktadır.

PCAOB; bağımsız denetim şirketlerinin kayda alınmasını, denetim, tasdik ve kalite kontrol standartları ile etik ve bağımsızlık ilke ve kurallarının belirlenmesini sağlamaktadır. Ayrıca denetim şirketlerinin ve denetçilerin bunlara uyumunun denetlenmesinden ve gereken durumlarda da yaptırımların uygulanması konusunda yetkili ve sorumludur (Whittinton ve Pany, 2016:9).

PCAOB, Amerikan Menkul Kıymet Piyasalarında yenilikçi ve uygun maliyetli yöntemler ile bağımsız denetim kalitesini artırmak, bağımsız denetim başarısızlıklarının riskini düşürmek ve kamuoyunun finansal raporlama sürecine ve bağımsız denetim mesleğine olan güvenini sağlamayı amaçlamaktadır. PCAOB yönetim kurulunun beş üyesi, Amerikan Merkez Bankası Yönetim Kurulu Başkanı ve Maliye Bakanının da görüşleri doğrultusunda Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu (Securities and Exchange Commission-SEC) tarafından atanır (PCAOB-AR, 2019:i).

PCAOB tarafından yayımlanan denetim standartları IAASB Denetim Kalite Çerçevesi’nde olduğu gibi Girdi, Süreç ve Çıktı şeklindeki ana bölümlerde toplanmaktadır. Burada Girdi’yi oluşturan Genel Denetim Standartları 14 adet standarttan oluşmaktadır. Süreç’i ifade eden Denetim Prosedürleri bölümünde 30 standart, çıktı süreci Denetim Raporu bölümünde ise 13 toplamda 57 standart bulunmaktadır (PCAOB AS, 2017:1).

PCAOB ayrıca 2003 yılında kalite kontrol standartlarını yayımlamıştır. Kalite kontrol standartları bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol faaliyetlerinin yürütülmesinde kılavuz görevi gören standartlar olarak ifade edilmektedir. PCAOB kalite kontrol standartları, AICPA

tarafından o zamana kadar yayımlanan standartlar olarak karşımıza çıkmaktadır. PCAOB bu standartları Interim Quality Control Standards (Geçici Kalite Kontrol Standartları) ve SEC Uygulama Bölümü Üye Gereksinimleri olarak toplam 8 adet olarak yayımlamıştır (pcaobus.org).

2.5.1.7. Birleşik Krallık Finansal Raporlama Konseyi (FRC)

İngiltere ve İrlanda'da muhasebe ve bağımsız denetim ile ilgili bağımsız düzenleyici kurum Finansal Raporlama Konseyi (United Kingdom Financial Reporting Council - FRC) olarak adlandırılmaktadır. FRC'nin genel amacı, kurumsal raporlamaya ve yönetime olan güvenin artırılmasıdır. Bu doğrultuda denetim kalitesini yükseltmek amacıyla 2006 yılında ilk yayını yapmıştır (FRC, 2006:1).

FRC 2008 yılında denetçiler, denetim komiteleri, düzenleyiciler, yatırımcılar ve diğer paydaşlar arasında denetim kalitesi konusunda etkili iletişimi sağlamak üzere Denetim Kalitesi Çerçevesi'ni yayımlamıştır. Çerçeve, mevcut düzenlemeleri ve yönergeleri tamamlayıcı nitelikte olup, denetim kalitesi ile ilgili aşağıdaki kilit unsurların kullanılması gerektiğini ifade etmektedir:

- Denetim şirketi kültürü,
- Denetim ortaklarının ve personelinin mesleki yeterliliği ve tecrübesi,
- Denetim sürecinin etkinliği,
- Denetim raporlamasının güvenilirliği ve kullanılabilirliği,
- Denetim kalitesini etkileyen denetçilerin kontrolü dışındaki faktörler.

FRC denetim kalitesinin dinamik bir kavram olduğunu, bu yüzden denetim kalitesi unsurları ve göstergelerinin zamanla değişebileceğini ifade etmektedir.

2008 yılında FRC tarafından yayımlanan denetim kalitesi çerçevesinde yer alan kalite unsurları ve göstergeleri ise şu şekildedir (FRC, 2008:3-7).

Tablo 2.2. FRC Denetim Kalitesi Göstergeleri

Kalite Unsurları	Göstergeler
Denetim şirketi kültürü	Denetim şirketinin kültürü ve liderliğinin denetim kalitesine olumlu katkı yapacağı muhtemeldir. - Yüksek kaliteye ulaşmaya değer verilen, yatırım yapılan ve ödüllendirilen bir ortam oluşur. - Kamu yararı açısından “doğru olanı yapmanın” önemini ve bunu hem firma hem de denetçilerin itibarı üzerindeki etkisini vurgular. - Ortakların ve personelin, ortaya çıkan zor sorunlarla başa çıkmak için yeterli zaman ve kaynağa sahip olmasını sağlar. - Denetim kalitesi üzerinde olumsuz etkisi olan finansal konuların, faaliyetler ve kararlarda kullanılmamasını sağlar. - Zor konularda ortakların karar vermelerini kolaylaştırmak için istişare edilmesine ve bunun teşvik edilmesine imkân sağlar. - Müşteri kabulü ve devamlılığı için güçlü sistemlere sahip olunmasını sağlar. - Kaliteli denetimleri sağlamak için gerekli olan kişisel özelliklerin sağlanması konusunda personeli değerlendirme ve ödüllendirme sistemi geliştirir.
Denetim ortaklarının ve personelinin yeterliliği ve tecrübesi	Denetim ortaklarının ve personelin beceri ve kişisel nitelikleri denetim kalitesine olumlu katkıda bulunacaktır. - Ortaklar ve denetçiler müşterilerinin işlerini anlar ve denetim ve etik standartlarına bağlı kalır. - Ortaklar ve denetçiler çalışmalarında mesleki şüphecilik sergiler ve denetim esnasında ortaya çıkan konuları çözebilir. - Denetim faaliyetini yürüten denetçi yeterli deneyime sahiptir ve ortaklar ve yöneticiler tarafından gerekli şekilde denetlenir. - Personellere muhasebe, denetim ve sektörel uzmanlıklar konularında eğitimler verilir.
Denetim sürecinin etkinliği	Aşağıdaki unsurları sağlayan denetim süreci, denetim kalitesine olumlu katkıda bulunacaktır. Denetim uygulaması için iyi bir denetim yöntemi ve denetim araçları yapılandırması gerekir. Bunun için; - Ortak ve yöneticilerin denetim planlamasına etkin katılımı, - Etkin ve verimli denetim kanıtı elde etmek için gerekli prosedürler ve süreçleri oluşturma ve uygun denetim belgelerinin istenmesi, - Denetim standartlarına uyumun sağlanması, - Denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde gözden geçirilmesi, - Denetim kalitesi kontrol prosedürlerinin etkili, anlaşılır ve uygulanabilir olması. - Denetim ekibine gerektiğinde destek sağlanması. - Denetçinin bütünlüğüne, tarafsızlığına ve bağımsızlığına güvenerek etik standartların sağlanması. - Yeterli kanıt toplanması için gerekli altyapının sağlanması.
Denetim raporlarının güvenilirliği ve kullanılabilirliği	Aşağıdaki hususlarla birlikte denetim raporunun denetim kalitesine olumlu katkıda bulunması beklenmektedir. - Denetim raporları, denetçinin finansal tablolara ilişkin görüşlerini net ve açık bir şekilde iletmesi ve geçerli finansal tablolar çerçevesinde finansal tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde yazılması. - Denetçilerin finansal tabloların gerçekliği ve güvenilirliğini sağlaması. - Ayrıca denetçiler ile denetimin kapsamı, denetimin tarafsızlığı ve denetçi görüşünün belirlenmesinde karşılaşılabilecek riskler konusunda denetim komitesi ile olan iletişimin niteliği.
Denetim kalitesini etkileyen denetçilerin kontrolü dışındaki faktörler	Denetçilerin kontrolü dışındaki aşağıdaki hususların sağlanması denetim kalitesini olumlu etkileyecektir. - Denetim süreci, kurumsal ve finansal raporlamaya önem veren kurumsal yönetim yaklaşımı. - Denetim esnasında tespit edilen konular karşısında aktif, mesleki ve güvenilir denetim komiteleri. - Denetçileri destekleyen hissedarların olması, yönetici ve yönetimin güvenilir finansal tabloların hazırlanması ile ilgili yükümlülükler uyması olasılığını artıracaktır.

Kaynak: FRC, 2008:3-7.

UK FRC çalışmaları üzerine altı büyük denetim şirketi, mesleğin gelişmesi ve daha fazla saygınlık kazanabilmesi için bir forum kurarak ve Politika ve İtibar Grubu'nu (Policy and Reputation Group- PRG) oluşturmuştur. PRG; BDO, Deloitte, E&Y, Grant Thornton, KPMG, ve PwC'den oluşan altı firmayı içerir. PRG çalışmalarında tanımlanan DKG'leri; dış incelemeler, iç ve dış denetim kalite izlemesinin sonuçları, denetim uygulaması ve personele yapılan yatırımlar, personel anketleri ve yatırımcı ilişkileri şeklindedir. Bu ana kalite unsurları düzenleyiciler, şirketler, yatırımcılar ve meslek kuruluşları dâhil olmak üzere bir dizi paydaşla gerçekleştirilen diyalog yoluyla geliştirilmiştir (FEE, 2016:10). Göstergelerin tanımlamasında ayrıca Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1'de (ISQC 1) belirtilen kalite çerçevesinin farklı alanlarını kapsayacak şekilde tasarlanmıştır. PRG, ölçülebilir ve açıklanabilir denetim kalitesine katkıda bulunan faktörleri belirleyerek Birleşik Krallık FRC çalışmalarına katkı sunmuştur.

Altı denetim şirketi gönüllü olarak şeffaflık raporlarında ilgili göstergeleri yayımlayarak ölçülebilir bir denetim kalitesi için adım atmışlardır. Beş ana kapsamda toplamda 16 tane denetim kalite göstergesi oluşturulmuştur. Bu yaklaşımda kuralcı olmaktan ziyade, her bir firmanın farklı şekilde çalıştığı ve bu nedenle ISQC 1'de belirtilen farklı kalite alanlarını kapsayacak şekilde bir nebze esneklik sağlamanın uygun olduğu belirtilmiştir (FEE, 2016:10). Sonuç olarak, her şirket DKG'lerinin her bir kategorisi altında Şeffaflık Raporları'nda ölçülebilir bilgiler aracılığıyla nicel bilgi sağlamıştır.

FEE tarafından yayımlanan raporda Birleşik Krallık Kalite Kontrol Standardı 1'e göre denetim firmalarının şeffaflık raporları ile oluşturulan denetim kalite göstergeleri ise aşağıdaki gibidir:

Tablo 2.3. ISQC 1 Denetim Kalitesi Göstergeleri

ISQC 1 Unsurları	Denetim Kalitesi Göstergeleri
1. Liderlik	Personel ölçüm anketi Dış inceleme ölçütleri
2. Etik ve Kültür	Dış inceleme ölçütleri Personel ölçüm anketi
3. İnsan Kaynakları	Personel ölçüm anketi Denetim uygulamasına yapılan yatırımla ilgili ölçütler Ortak ve personel eğitimine yapılan yatırımla ilgili ölçütler
4. Denetim Faaliyet Performansı	Personel ölçüm anketi Dış inceleme ölçütleri İç ve dış kalite gözden geçirme ölçütleri Yatırımcı bağlantılı ölçütler Denetim uygulamasına yapılan yatırımla ilgili ölçütler Ortak ve personel eğitimine yapılan yatırımla ilgili ölçütler
5. İzleme	İç ve dış kalite gözden geçirme ölçütleri Yatırımcı bağlantılı ölçütler Dış inceleme ölçütleri

Kaynak: FEE, Overview AQI, 2016:10

FRC denetim kalitesi göstergelerinin izlenmesi ve geliştirilmesi yönünde çalışmalarını devam ettirmiş ve Mayıs 2020 döneminde Denetim Kalitesi Göstergeleri/Denetim Kalitesi Tematik İnceleme başlıklı raporu yayımlamıştır. Bu raporda Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren altı büyük denetim şirketinin kullandığı denetim kalitesi göstergelerini açıklamıştır. Elde ettiği bulgular ve yaptıkları çalışmalar neticesinde denetim kalitesi göstergelerinin kullanımının teşvik edileceğini ifade etmektedir. Yayımlanan raporda ayrıca FRC denetim kalitesi göstergelerinin son hali şu şekilde ifade edilmiştir (FRC, 2020:5).

Tablo 2. 4. FRC 2020 Denetim Kalitesi Göstergeleri

Denetim Kalitesi Göstergesi	Ölçümü	Denetim Kalitesi Sağlanması İçin
EQCR Saati (Engagement Quality Control Review)	Denetim sözleşmesi kalite kontrolü gözden geçirme saatleri; ya beklenen minimum gözden geçirme saati ile ya da toplam gözden geçirme saatlerinin yüzdesi olarak karşılaştırılır.	Yeterli ve uygun EQCR saati ilişkisi sağlanmalıdır.
Uzman Katılımı	Daha büyük ve karmaşık denetimlere katılan uzman sayısı.	Kritik önemde görüş veya tahmin gerektiren alanlarda kararları desteklemek için doğru uzmanlık becerilerinin kullanılmasını sağlanmalıdır.
Önemlilik Seviyesi	Tüm denetimler için belirlenen önemlilik seviyesi ile firmanın yöntemi tarafından belirlenen kriterler karşılaştırılır ve uyumsuzluklar vurgulanır.	Önemliliği çok yüksek veya düşük olduğu noktalar denetim seviyesini belirleyecektir.
Ortaklar ve kıdemli denetçilerin toplam çalışma yüzdesi	Ortaklar ve kıdemli personel tarafından harcanan toplam sürenin yüzdesi izlenir.	Yeterli ve uygun seviyede ortak ve kıdemli personel katılımı sağlanmalıdır.
Ortağın iş yükü/portföyü	Ortalama bir ortağın iş portföyüne kıyasla, saat cinsinden toplam iş yükü ve müşteri sayısı da dâhil olmak üzere iş yükünün kaliteyi etkileyebilecek yönlerinin ölçümü.	Daha yüksek saatlerde çalışan, daha fazla sayıda müşteriyi yöneten denetim ortakları ve / veya daha yüksek riskli katılımlar kalite için risk olabilir.
Zamanında Tamamlama	Denetimin her kilit aşamasının zamanında tamamlanmasını izler.	Zamanında tamamlanmayan aşamalar, denetim kalitesinin azalmasına neden olur.
Eğitim	Denetim kalitesini gözden geçiren kişiler ve danışma ekipleri de dâhil olmak üzere personelden ortağa tüm denetçiler için zorunlu eğitimin izlenmesi.	Zorunlu eğitime uyum denetim kalitesinin sağlanması için çok önemlidir. Uyumsuzluğun izlenmesi ve takibi denetim personelinin eğitimini sağlar.
Veri Analitiğinin Kullanımı	Veri analitiğinin kullanılmadığı tüm büyük denetimleri belirler.	Yüksek hacimli işlem döngüleri içeren büyük işletmelerin denetiminde veri analitiğinin kullanılmamasının uygunluğu sorgulanmalıdır.

Tablo 2.4. (devamı)

Aşırı fazla mesai / uzun süreli hastalık izni	Hastalık nedeniyle belirli bir saatten fazla çalışmayan kişi düzeyine göre rapor edilir.	Bir denetim ekibi üzerinde denetim kalitesinin düşmesine yol açabilecek aşırı baskı olduğunu gösterebilir. Örneğin firma, ekibe desteği artırarak bu duruma çözebilir.
Danışma/İstişare Sayıları	İstişare sayılarının takibi yapılır.	İstişareler, denetim ekiplerinin karmaşık denetim ve muhasebe konularında teknik tavsiye aldıklarında daha iyi denetim kalitesini gösterebilir.

2.5.1.8. Denetim Kalite Merkezi (CAQ)

ABD Denetim Kalite Merkezi (Center of Audit Quality/CAQ), Nisan 2014'te yayımlanan Approach to Audit Quality Indicators raporu ile dört ana faktörde toplam 23 denetim kalitesi göstergesi yayımlamıştır (CAQ, 2014:14). CAQ, denetim kalite göstergelerinin ana kullanıcısı olarak denetim komitelerini göstermiştir. Özellikle denetim sözleşmesi seviyesini ölçen göstergelerden asıl faydalanacak grubun denetim komiteleri olduğunu ileri sürmüştür (FEE, 2016:13).

CAQ, denetim sözleşme ekiplerinden ve denetim komitelerinden daha pratik geribildirimler toplamak için Denetim Kalitesi Göstergelerini (DKG) test etmiştir. Ocak 2016'da CAQ, pilot testler ve farklı kıtalarda düzenlenen denetim komitesi toplantıları sırasında toplanan bilgileri özetleyen bir rapor yayımlamıştır.

Diğer kalite göstergeleri uygulamasından farklı olarak denetim komiteleri ile denetim kalite göstergeleri iletişimini ön plana çıkarmıştır. CAQ tarafından geliştirilen yaklaşım denetim kalite göstergelerinin denetim komiteleri ile iletişimi şeklinde açıklanmıştır. Denetim sözleşmesi ile ilgili konuların daha iyi anlaşılması ve geliştirilmesi için denetim sözleşmesi-denetim komitesi iletişimi yaklaşımına odaklanmıştır.

CAQ denetim kalitesi çerçevesinin bir parçası olarak dâhil edilen denetim kalitesi göstergeleri, büyük ölçüde PCAOB'nin kalite kontrol standartlarından ve diğer profesyonel standartlardan alınmıştır (CAQ, 2016:4).

Göstergeler dört ana alana bölünmüştür:

1. Firma Liderliği ve Yönetim Kültürü
2. Sözleşme Ekibi Bilgisi, Tecrübesi ve İş yükü
3. İzleme
4. Denetçi Raporu

İlk bölüm de, denetim şirketinin liderliğinin yönetim kültürü ile denetim kalitesinin önemi, mesleki standartlara bağlılık, bağımsızlık ve objektiflik ve denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin etkinliğinden sorumlu tutulduğu vurgulanmaktadır. İkinci bölümde denetim

personelinin bilgili ve deneyimli olduğu ayrıca kaliteli denetimler gerçekleştirmek için yeterli zamana sahip olduğu ifade edilmiştir. Üçüncü bölüm, denetim sözleşmesi performansını ve denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin yeterliliğini değerlendirmek ve gerekli değişiklikleri yapmak için süreçler ve kontroller uygulanması ile ilgilidir. Son bölümde yer alan raporların ise güvenilir, kullanılabilir ve zamanında hazırlanıp, denetçi iletişiminin etkili olması gerektiği anlatılmaktadır (CAQ, 2014:3).

Denetim kalite merkezi tarafından açıklanan kalite göstergeleri aşağıdaki tabloda yer almaktadır.

Tablo 2.5. CAQ Denetim Kalitesi Göstergeleri

Kalite Unsuru	Odak Noktaları	Kalite Göstergesi
1.Firma Liderliği ve Yönetim Kültürü		Liderlik ve Yönetim Felsefesi aracılığı ile denetim kalitesinin vurgulanması ve kalite kontrol standartlarının sorumluluğunun gerçekleştirilmesi.
2. Sözleşme Ekibi Bilgisi, Tecrübesi ve İş yükü	A.Kilit Sözleşme Ekip Üyelerinin Bilgi ve Deneyimi	Sözleşme süresi (yıl)
		Denetim sözleşmesi ile ilgili sektördeki tecrübe süresi (yıl)
		Denetim şirketindeki süresi (yıl)
		Mevcut konumundaki süresi (yıl)
	B.Denetim Şirketi Eğitim Gereksinimleri	Denetim şirketinin eğitim gereksinimlerinin görüşülmesi
		Denetim sözleşme ekibinin denetim şirketi eğitim gereksinimlerine veya diğer standartlara ve (eğer varsa) ilgili iyileştirme faaliyetlerine uymaması durumunda bildirim yapılması.
	C.Sözleşme Saatleri ve İlgili Zamanlama Eğilimleri	Ortaklar, yöneticiler ve personel olmak üzere çeşitli seviyelerde çalışanların denetim saatleri
		Denetim saatlerindeki yıllar arası değişiklik
	D.Kaynakların Önemli Risk Alanlarına Tahsisi	Denetim saatlerinin, özellikle planlama yürütme ve sonuç bölümlerine tahsis edilen süre (saat)
		Önemli risk alanları ile ilişkili kaynakların planlı ve fiili tahsisi
	E. Önemli Risk Alanları İle İlgili Uzmanların Katılımı	Önceki yıl denetimiyle karşılaştırılması da dâhil olmak üzere, uzmanlar veya ulusal ofis personeli (denetim firma merkezi) tarafından gerçekleştirilmesi beklenen denetim saatlerinin sayısı veya yüzdesi.
		Karşılaşılması beklenen konuların niteliği ve önceki yıl denetimine göre yapılan uzmanlık türleri ile ilgili açıklamalar
	F. Kilit Sözleşme Ekip Üyelerinin İş Yükü	Sözleşme ekip üyelerinin her biri için müşteri ve müşteri dışı çalışma saatleri
		Standart iş yükü seviyesinde iş yükü bilgilerinin sağlanması veya 40 saatlik bir çalışma haftasına göre bir yıldaki toplam saat.
		Standart iş yükü seviyelerinden fazla iş yükü seviyesi ve geçmiş yıldaki iş yükü seviyesine göre beklenen fazlalık.

Tablo 2.5. (devamı)

3. İzleme	A. İç Kalite İnceleme Bulguları	Şirket seviyesinde iç kalite inceleme programı sırasında belirlenen hususların kapsamlı bir şekilde tartışılması.
		Sözleşmenin iç denetime konu olması durumunda ek denetim prosedürleri gerektiren inceleme sonuçları ve etkilerinin tartışılması.
	B.PCAOB Denetleme Bulguları	Sözleşmenin PCAOB denetime konu olması durumunda denetleme sonuçları ve onların mevcut yıla etkileri tartışılır.
		PCAOB kapsamındaki denetim sonuçlarının sözleşme sayı ve yüzdelerinin eğilimi
4.Denetçi Raporu	Yeniden Yapılan Düzenlemeler ve Geri Çekilen Denetçi Raporları	Denetim firmasının kalite kontrol sistemindeki değişiklikler de dâhil olmak üzere, eksikliklerin potansiyel nedenlerini ve üstlenilen iyileştirme planlarını anlama çabalarına ilişkin görüşler.
		Finansal tablolardaki yeniden yapılan düzenlemeler ve önceden yayınlanıp geri çekilen ICFR (International Control over Financial Reports) raporları Yeniden düzenlemelerde sıkça karşılaşılan konular ve geri çekilen ICFR raporları

Kaynak: CAQ, 2014:14-16.

2.5.1.9. Kanada Kamu Gözetim Kurulu (CPAB)

Kanada Kamu Gözetim Kurulu (Canadian Public Accountability Board/CPAB), denetim kalitesi konusu hakkında bir görüş elde edebilmek adına denetim kalitesi göstergelerinin uygulanmasını desteklemiştir. Bu doğrultuda 2014 yılında Kanada Kamu Gözetim Kurulu tarafından denetim kalitesi göstergeleri yayımlanmıştır. Bu göstergeler ayrıntılı bilgi içermemekte ve kalite göstergeleri raporlarının sadece kamu yararına olan kuruluşlar veya denetim şirketlerine uygulanıp uygulanmayacağı bilinmemekteydi (FEE, 2016:16).

Göstergelerin yayınında CPAB kısaca denetim kalitesinin potansiyel faydalarını açıklamaktadır. Gösterge raporlarının denetim komitelerinin yıllık ve periyodik incelemelerine hizmet edebileceği belirtilmiştir. Göstergeler aynı zamanda denetim şirketlerinin denetim kalitesi ile ilgili taahhütlerini ve performanslarını göstermeleri için de bir temel sağlayabilecektir. CPAB, firma seviyesindeki göstergelerin kamuya açık olarak paylaşılmasının yararlı olduğuna inanmakta, ancak gizli bilginin korunması gerektiği ve bu nedenle sözleşme seviyesinde belirlenen göstergeler ile ilgili bazı bilgilerin yalnızca denetim komiteleriyle tartışılması gerektiğini ifade etmektedir.

Kasım 2014 yılında gerçekleştirilen denetim kalitesi sempozyumunda denetim kalitesi göstergeleri ele alınmış ve Yeminli Mali Müşavirler Birliği (CPA) ile birlikte PCAOB'nin yayınlayacağı denetim kalitesi göstergelerinden hemen sonra paydaşların Kanada Denetim Kalite Göstergelerine nasıl ulaşacağı hakkında çalışmalar yapılması kararı alınmıştır. CPAB denetim şirketlerini, denetim sonuçlarının ve DKG'lerinin iletişimde daha fazla şeffaflık için çaba göstermeye teşvik etmektedir. Ayrıca, bir dizi DKG geliştirmenin denetçi seçerken kalite ile fiyat arasındaki dengeyi artırabileceğine inanmaktadır (FEE, 2016:16).

Kanada potansiyel denetim kalite göstergeleri aşağıdaki gibidir (CPAB, 2014:1):

Tablo 2.6. CPAB Denetim Kalitesi Göstergeleri

Firma Seviyesinde DKG	Sözleşme Seviyesinde DKG
1.Ortak İş Yüğü	5.Ortaklar ve kilit denetim ekip üyeleri tecrübe yılı
2.Ortak için Personel Kaldırıcı	6.Ortak ve personellerin sektördeki tecrübe yılı
3.Mesleki eğitim saatleri yüzdesi (ortalama)	7.Sözleşmedeki uzman saatleri
4.Mesleki teknik kaynak yüzdesi	8. Yoğun çalışma dönemlerindeki fazla mesai iş yükü de dâhil olmak üzere kilit sözleşme ekibinin iş yükü.

Mart 2016'da CPAB Denetim Kalitesi Göstergeleri ve Şeffaflık Raporları adında başka bir rapor yayımlamıştır. Bu raporda pilot çalışmalar ile denetim kalite göstergelerine ilişkin görüşlerin alınacağı ve 2017 yılında yayınlanacağı belirtilmiştir (FEE, 2016:16).

2016 yılında altı Kanada denetim kuruluşu ile başlatılan denetim kalite göstergeleri pilot uygulaması 2017 yılında 18 işletmede uygulanması için genişletilmiştir (CPAB, Final Report, 2018:1).

2017 yılında yapılan pilot uygulama sonuçlarının yer aldığı geçici raporda en çok alınan geri dönüt yönetsel konularla ilgili denetim kalite göstergeleri hakkında olmuştur. Aşağıdaki başlıklar pilot uygulama sonuçlarını ifade etmektedir (CPAQ, 2017 Interim Update:1):

- Katılımcıların çoğu yönetimin denetim kalitesindeki rolünü ölçmek için bir denetim kalite göstergesi olması gerektiğini ifade etmiştir.
- Katılımcılar, yönetim, denetçi ve denetim komitesi arasındaki açık tartışmaların denetim kalitesine en büyük değeri sağladığını ifade etmişlerdir.
- Denetim kalite göstergelerinin sayısının 8 olması konusunda fikir belirtilmiş bu sayının makul seviye olarak en fazla 10 olabileceği belirtilmiştir.
- Denetim kalitesi göstergelerinin denetim şirketlerinin gereksinimlerine uygun hale gelmesini sağlamak için yıllık olarak göstergelerin incelenmesi gerektiği ifade edilmiştir.
- Katılımcılar kalite değerlendirme kriterlerinin nesnel olmasının önemini dile getirmiş, bunun için denetim şirketleri, denetlenen şirketlerin sektör bazında verilerinin ölçüt olarak alınabileceğinden bahsedilmiştir.

Denetim kalite göstergelerinin %75'inden büyük kısmı pilot uygulamaya katılım gösterenler tarafından seçilmiştir. Bu da denetim kalitesinin önemli olduğu ve kalitenin ölçülebilmesi için paydaşların büyük çoğunluğunun ortak fikirde olduğu anlamına gelmektedir.

CPAB 2018 yılında ise Denetim Kalite Göstergeleri Final Raporu'nda ise 20 adet denetim kalitesi göstergesi yayımlamıştır. CPAB bu rapor ile kilit konulardaki gözlemleri özetlemiştir. CPAB 2016 ve 2017 yıllarında uyguladığı pilot çalışma ile denetim komitelerinin denetim kalite

göstergelerine nasıl yaklaşacağı konusunda inovasyona teşvik etmek istemiştir. Katılımcılardan denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili hedeflerini ve ilgi alanlarını en iyi şekilde karşılayacak DKG'lerini tespit etmeleri beklenmiş ve bununla ilgili herhangi bir sayı sınırı gibi kısıtlamaya gidilmemiştir (CPAB, 2018:2).

2018 final raporunda 2017 raporunda olduğu gibi denetim kalitesi göstergeleri için düşünülen sayı sekiz olup, katılımcılar ideal sayının 10 veya daha az olduğunu ifade etmiştir. Deneyimli katılımcılar, seçtikleri DKG'lerin sağladıkları fayda maliyet avantajını ilk yılın sonunda daha iyi değerlendirebileceklerini belirtmişler ve bazı durumlarda benzer ölçümleri birleştirerek DKG sayısını azaltmışlardır (CPAB - Final Report, 2018:4).

Katılımcılardan gelen talepler doğrultusunda DKG'leri seçiminde önemli çeşitlilikler görülmüştür. Bu da kısmen farklı hedeflerle ve yeni önlemler geliştirmeye çalışan yenilikçi düşüncelerle ortaya çıkmıştır (CPAB - AQ Guide, 2018:10).

Tablo 2.7. CPAB Denetim Kalitesi Göstergeleri

Türü	Denetim Kalitesi Göstergeleri
Denetim Ekibi Göstergeleri	Denetim ekibinin deneyimi
	Eğitim ve mesleki gelişmeler
	Denetim ekibinin devir hızı
	Ortak / yönetici ilişkisi
	Ortak iş yükü
Denetim Faaliyeti Göstergeleri	Riskli Denetim Saatleri
	Denetimin yürütülmesinin zamanlaması
	Denetim sürecinin kilit noktaları
	Denetimde teknoloji
	Uzman denetçi
	Hizmetin gerçekleştirilme merkezi
Yönetici Göstergeleri	Yönetici çalışmaları
	Kontrol eksikliklerinin iyileştirilmesi
	Kontrolle güven
Şirket Düzeyi Göstergeler	İnceleme Sonuçları
	Bağımsızlık
	İtibar
	Yönetim Felsefesi
Müşteri Hizmetleri Göstergeleri	Denetim komitesi ile iletişim
	Görüşlerin paylaşımı

Kaynak: (CPAB – Final Report, 2018:4-5).

Burada en iyi DKG'lerin kısa bir listesi yoktur. Bunun yerine, denetim komitelerinin ihtiyaç ve hedeflerini karşılayan DKG'lerinin, denetim amaçlarının tespit edilmesi ile seçilmesi gerekir (CPA, AQ Guide, 2018:8).

DKG'lerin değerlendirilmesi, DKG'lerin kullanımındaki en önemli zorluklardan biridir. Bu durum özellikle DKG'lerinin ilk kez kullanılması için geçerlidir. DKG'lerinin nasıl değerlendirileceğini belirlemek, beklentilerin belirlenmesine yardımcı olacaktır. Bu yüzden

denetim kalite göstergesinin seçiminden önce nasıl hesaplanması gerektiği de önemle düşünülmesi gereken noktalardandır (CPAB - AQ Guide, 2018:17).

2.5.1.10. Hollanda Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü (NBA)

Hollanda Royal NIVRA ve NOvAA kurumlarının 1 Ocak 2013'te birleşmesi ile NBA (Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants - The Royal Netherlands Institute of Chartered Accountants) kurumu kurulmuştur. Böylece NBA, Hollanda'daki muhasebecilerin yetkili kurumu olmuştur (nba.nl).

NBA ilk olarak 2014 yılında kamu yararına denetim kalitesi isimli bir çalışma yayımlamıştır. Şeffaflık veya yıllık raporlarında kamuya açıklanacak Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşları (KAYİK-PIEs) denetleyen muhasebe denetim şirketleri için 37 adet denetim kalite göstergesini içeren bir liste hazırlanmıştır. NBA daha sonra 2015 baharında, önerilen DKG ile ilgili bir taslak uygulamasının danışma bildirisini yayımladı. Mart 2016'da ise Denetim Kalite Faktörlerinin Açıklanması uygulama notunu yayımlamıştır. Burada firmalara özgü genel denetim kalite faktörlerinden bahsedilmiştir (NBA, 2016:4).

Bir denetim şirketi, performansını denetim kalitesi hedeflerine göre ölçebilecek ve değerlendirebilecek bir dizi kalite faktörü rapor etmelidir. NBA, denetim kuruluşlarından kendilerine özgü denetim kalitesi faktörlerini bir denetim kalite raporunda açıklamalarının yanı sıra, firmanın kalite kontrol sistemini daha iyi anlamada paydaşlara yardımcı olmak için raporlarında şu hususları açıklamalarını önermektedir (FEE, 2016:7):

- (i) Kalite faktörünün amacı,
- (ii) Kalite faktörlerinin kaliteli denetim isteğine nasıl katkıda bulunduğu,
- (iii) Kalite faktörlerinin nasıl ölçüldüğü ve amacı,
- (iv) Hedeflerin zaman içindeki gelişmelere bağlı olarak gerçekleşme durumu.

NBA bir denetim şirketinin, denetim kalitesindeki yatırımlar (girdi), denetimin yapılması esnasında kalitenin nasıl garanti edildiği (süreç) ve sonuçlar (çıkıtı) hakkında bilgi vermesi gerektiğini belirtmektedir. Bir denetim şirketi şeffaflık raporu ile bu aşamalardaki denetim kalitesi ve kalite anlayışı hakkında daha genel bilgi sağlayabilecektir.

Denetim kalitesine yapılan yatırımlar (girdi); insanlara yapılan yatırımlar, denetim sözleşmelerine ayrılan zaman, teknoloji ve yöntem ile ilgilidir. Bir denetim şirketinden ayrıca, sürecin kalite faktörlerini rapor ederek kalite kontrol sistemi hakkında fikir vermesi beklenir. Bu, bir denetim şirketinin en önemli ölçümleri ve bu hususların uygulanmasının nasıl izlendiğini açıklayacağı anlamına gelmektedir. Bu durum aynı zamanda denetim şirketinin bu ölçümlerinin çıktısını anlamayı sağlayacaktır.

Denetim şirketi kalite faktörlerini “yerine getir veya açıklama yap” ilkesi (comply or explain) temelinde raporlamalıdır. Denetim şirketinin belirli bir kalite faktörü hakkında bilgisi

yoksa şirket denetim kalitesi hedeflerini nasıl izlediğine dair bir açıklama yapmalı aksi takdirde, bu görüşle ilgili herhangi bir bilgi toplamadığını belirtmelidir.

Hollanda denetim kalite göstergeleri altı adet Girdi seviyesi, beş adet Süreç seviyesi ve üç adet Çıktı seviyesi olmak üzere toplam 14 kalite göstergesinden oluşmaktadır (FEE, 2016:7-8).

Tablo 2.8. Hollanda Denetim Kalitesi Göstergeleri

GİRDİ
Bir denetim sözleşmesi (denetim faaliyeti) kaldırıcı; Ortak/yönetici çalışma saatinin toplam saate yüzdesi olarak ifade edilmektedir.
Denetim sözleşmelerinde harcanan FTE (Tam Zamanlı Eşdeğer) saatin, sırasıyla denetim sözleşmelerindeki toplam ve fonksiyonuna göre çalışılan saate oranı.
Denetim şirketi tarafından gerçekleştirilen denetimin geliştirilmesi için teknoloji ve metodoloji yatırımları. Yatırımlar yıllık olarak denetim gelirinin yüzdesi olarak tanımlanmalıdır.
Çalışan başına eğitim ve öğretime harcanan ortalama saat (iç ve dış eğitim)
Denetçi devir hızı. Devir hızını takip etmek için şirketin kullandığı yöntemler ile sorumlu ortak yöneticiler ve diğer çalışanlar arasındaki denetim işi bazında yıllık devir hızı.
Denetim kalitesi ve üst düzey yönetimle ilgili çalışanların memnuniyet anket sonuçları.
SÜREÇ
Denetimi desteklemek için harcanan FTE saatleri (Teknik destek ve Uygunluk ve Bağımsızlık uyumluluğu kontrol saatleri). Toplam FTE saatinin veya denetim saatlerinin yüzdesi olarak ifade edilebilir.
Denetim sözleşmelerinin yüzdesi olarak muhasebe ve denetim alanındaki inceleme oranı.
Yasal denetimlerin, denetçi raporunun yayınlanmasından önceki denetim faaliyetlerinin kalite kontrol incelemelerinin (EQCR) ve diğer kalite değerlendirmeleri sayısının yüzdesi
Kalite incelemesinin yapılan denetim sözleşmelerinde harcanan toplam saatin, denetçi raporunun yayınlanmasından önceki EQCR'lerde ve diğer kalite incelemelerinde harcanan saate yüzdesi.
BT uzmanları ve diğer uzmanların denetim sözleşmeleri için harcadıkları saatlerin yüzdesi
ÇIKTI
Yayınlanan denetçi raporlarının toplam sayısının, yapılan toplam kalite incelemeleri sayısına yüzdesi ve kalite incelemelerinin yüzdesi.
Toplam çalışan sayısının, bildirilen bağımsızlık kuralları ihlallerinin sayısına oranı.
Denetçi raporlarının sayısının, finansal tablolarda düzeltilen temel hataların sayısına oranı.

Kaynak: FEE, 2016:7

2.5.1.11. İsviçre Birleşik Denetim Gözetim Kurumu (FAOA)

İsviçre Birleşik Denetim Gözetim Kurumu'nun (The Federal Audit Oversight Authority-FAOA) 1980'lerde duyulan ihtiyaç üzerine kurulum adımları atılmıştır. Bağımsız denetim şirketlerinin denetlenmesinden sorumlu olan bir kamu kurumu olarak faaliyet göstermektedir (www.fer.ch).

FAOA yaklaşık 2008'den itibaren (2015 yılına kadar) yedi yıllık bir süreçte ülkenin en büyük beş denetim kuruluşundan denetim kalitesi ile ilgili önemli bilgileri toplamıştır. Ayrıca

Kalite Kontrol Standartları'nda bahsedilen denetim kalitesi göstergelerini toplamış, hesaplama amacıyla da, genellikle denetlenmemiş verilerden yararlanmıştır (FEE, 2016:9).

FAOA, DKG'leri sunmanın bir yolu olarak nicel bilgileri/oranları kullanmaktadır. Bu veriler, en büyük beş denetim kuruluşunun DKG'lerinin, 2012 yılından başlayarak bir dizi oran şeklinde karşılaştırılmasını sağlamakla kalmıyor, aynı zamanda bir trend analizi yapılmasını sağlıyor. 2014 yılında ise halka açık şirketlerin denetimi payına düşen ortalama denetçi saat sayıları ve denetim başına düşen inceleme saatleri gibi ölçümler eklenmiştir.

FAOA İsviçre'deki beş büyük denetim şirketinden yıllar itibari ile denetim kalitesi ölçümleri ile ilgili bilgileri toplamıştır. Bu verileri ISQC 1 'de yer alan denetim kalitesi verileri ile bir araya getirmiştir. Toplam sekiz adet kalite göstergesi yayınlamış olup aşağıdaki tabloda göstergelere yer verilmiştir:

Tablo 2.9. İsviçre Denetim Kalitesi Göstergeleri

1. Denetçi / ortak başına ortalama yıllık gelir
2. Diğer denetim ücretlerinin denetim ücretlerine oranı -KOBİ şirketleri -Halka açık şirketler
3. Ortak başına düşen personel sayısı
4. Personel devir oranı (%)
5. Sözleşme Başına Ortalama Kalite Kontrol İnceleme Saati -KOBİ şirketleri -Kamu yararını ilgilendiren şirketler
6. Denetçilerin denetimdeki fiili görev saatlerinin ortalaması
7. Kamu şirketlerinde toplam saatlerin % 'si olarak yabancı hizmet merkezleri saat sayısı
8. Halka açık şirket başına denetim sayısı

Kaynak: FEE, 2016:9.

2.5.1.12. Avustralya ve Yeni Zelanda Yeminli Mali Müşavirler Birliği (CAANZ)

2013'ten itibaren, Avustralya ve Yeni Zelanda'daki denetim kuruluşları, listede yer alan on veya daha fazla finansal kurum ve sigorta şirketinin denetimleri ile ilgili şeffaflık raporları yayımlamaya başlamıştır. Avustralya ve Yeni Zelanda'nın Yeminli Mali Müşavirleri Birliği (Chartered Accountants Australia and New Zealand/CAANZ) 2014 yılı şeffaflık raporlarını değerlendirmiş ve bulgularını daha açık olarak şeffaflık raporlarında sunmuşlardır (CAANZ, 2014:5).

CAANZ, yıllık incelemelerini yaparken, IAASB Denetim Kalite Çerçevesinde listelenen ölçümler hakkında denetim kalitesiyle bağlantılı beş unsur için kanıt aramıştır. Ancak, denetim şirketlerinin hiçbirinin bu unsurları özel olarak rapor etmediğinden bahsedilmiştir. En büyük denetim şirketlerinden bazıları daha esnek bir yaklaşım benimsemiş ve kendi denetim kalite ölçütlerini geliştirmiştir (FEE, 2016:17).

Denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarında bulunan DKG'ler, IAASB Denetim Kalite Çerçevesinde listelenen denetim kalite unsurlarıyla bir dereceye kadar karşılaştırılabilir durumdadır. CAANZ tarafından bu çalışmalar doğrultusunda listelenen denetim kalite göstergeleri ise şu şekildedir:

Tablo 2.10. CAANZ Denetim Kalitesi Göstergeleri

GİRDİ	1.Sektörü ve müşterinin risklerini derinlemesine anlayarak denetim ortaklarının ve personelin görevlendirilmesi.
	2. Ortakların ve personelin kişisel nitelikleri ve becerileri
	3.Ortakların ve personelin istenen bilgi ve becerileri elde edebilmeleri için eğitim teknikleri sağlamak
SÜREÇ	4.Denetim yöntemi ve teknolojisi
ÇIKTI	5.Denetim raporu
	6.Yönetimden sorumlu olanlar ve yöneticiler için düzenli raporlama
İLİŞKİ	7. Denetçiler ve yönetim arasındaki mesleki şüphecilik
BAĞLAM	8.Şirket yönetim süreçleri
	9.Yasal ve düzenleyici ortam

Kaynak: FEE, 2016:17.

2.5.1.13. Singapur Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Otoritesi (ACRA)

Singapur Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Otoritesi (Accounting and Corporate Regulatory Authority/ACRA), 2015 Ekim'de Singapur Denetim Kalite Göstergeleri çerçevesini yayımlamıştır. Çerçevede, Ocak 2016 itibari ile Singapur'da listelenen tüm işletmelerin denetim komiteleri tarafından gönüllü olarak kullanılması amaçlanan sekiz kalite göstergesi vardır. Denetim kalite göstergeleri Singapur'daki denetim şirketleri ve denetim komitesi başkanlarıyla işbirliği içinde geliştirilmiştir (FEE, 2016:18).

Göstergeler, gerektiğinde nitel bilgi ekleme seçeneğine sahip çoğunlukla nicel ölçütlerdir. Denetim kalite göstergeleri ile ilgili bilgilerin denetim komitesi ile paylaşımının mali yılın denetiminden sonra ve denetçi değişikliği olduğunda olmak üzere iki şekilde gerçekleşeceği öngörülmektedir. Belirli denetim kalite göstergelerinin de Denetim Sözleşmesi, Denetim Firması veya her ikisi düzeyinde olacağı ifade edilmiştir. Denetim sözleşmesi düzeyi DKG'ler daha çok denetim komiteleriyle ilgilidir. Bununla birlikte, şirket seviyesi göstergeler bir denetim şirketinin kalite güvence önlemlerine genel bir bakış sağlaması açısından çok yararlı olacaktır.

ACRA ayrıca yayımlamış olduğu DKG Bilgilendirme Çerçevesi ile DKG Çerçevesine ek olarak denetim komitelerine rehberlik (Guidance to Audit Committees) ve denetim şirketlerine rehberlik (Guidance to Audit Firms) yapmıştır. Denetim komitelerine rehberlik, DKG'lerinin nasıl yorumlanması gerektiği hakkında daha fazla bilgi için kullanılabilir. Denetim Firmalarına Rehberlik, denetim şirketlerinin DKG verilerini tutarlı bir şekilde hazırlamalarına yardımcı olmak için tasarlanmıştır. ACRA'nın kalite çerçevesi sekiz gösterge içerir. Bazı göstergeler firma

düzeyinde, bazıları denetim sözleşmesi düzeyinde ve bazıları her iki düzeyde de açıklanmaktadır (ACRA, 2016:3). DKG çerçevesinde yer alan göstergeler ise şu şekildedir:

Tablo 2.11. ACRA Denetim Kalitesi Göstergeleri

Sözleşme Düzeyi	1.Denetim Saati	Kıdemli denetçiler ve ortaklar tarafından harcanan zaman
	2.Deneyim	Sektörel uzmanlık ve denetim tecrübe yılı
Denetim Firması Düzeyi	3.Eğitim	Ortalama eğitim saatleri ve sektörel uzmanlık eğitimleri
	4.İnceleme	İç ve dış inceleme sonuçları
	5.Bağımsızlık	Bağımsızlık gereksinimleriyle uygunluk
Her iki düzey için	6.Kalite Kontrol	Kalite kontrol biriminde çalışan sayısı
	7.Personel Gözetimi	Ortak / Yönetici başına personel oranı
	8.Yıpranma Oranı	Belirli dönemde ayrılan personel oranı

Kaynak: FEE, 2016:18.

2.5.1.14. Uluslararası Menkul Kıymet Düzenleyiciler Kurumu (IOSCO)

Denetim kalitesinin tespiti açısından karşılaşılan öznel yorumlardan ötürü belirli denetim kalitesi göstergelerinin geliştirilmesi, yatırımcılara ve diğer paydaşlara denetim kalitesinin değerlendirilmesinde yardımcı olabilecek nesnel bilgiler sağlayabilir (IOSCO, 2009:11). Bu yüzden denetim kalite göstergelerinin nicel ölçütler olması gerektiği ifade edilmektedir.

Uluslararası Menkul Kıymet Düzenleyiciler Kurumu (International Organisation of Securities Commissions/IOSCO) 2009 yılında halka açık şirketlerin denetimini yapan şirketlerin şeffaflık raporunda Girdi ve Çıktı şeklinde iki kategoriye ayrılan denetim kalite göstergelerini açıklamıştır (IOSCO, 2009:14). Girdi kapsamında üç, çıktı kapsamında ise beş gösterge bulunmaktadır. Denetim kalite göstergeleri Girdi kapsamında deneyim, yeterlilik, iş yükü ve kaldırıcı ile teknik kaynaklar bulunmaktadır. Çıktı bölümünde ise gelir bilgileri, bağımsızlığın önemi, yasal konular ve süreçler, düzeltme ve kontrol sonuçları ile müşterinin kabulü veya reddedilmesi yer almaktadır (FEE, 2016:19).

IOSCO 2015 yılında ise şeffaflık raporları için bir rehber ve şeffaflık raporu durumunun yer aldığı halka açık şirketlerin denetimini yapan şirketlerin şeffaflık raporunu yayınlamıştır (IOSCO, 2015:1). Raporda temel olarak denetim şirketlerinin rolüne odaklanılmış ve yüksek denetim kalitesi ve firmaların şeffaflık raporları açısından iyi uygulamaları teşvik edebilecek bir rehber olarak sunulması amaçlanmıştır. IOSCO, denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarını en az yıllık olarak hazırlamalarını önermekte, bu raporların yatırımcılara ve denetim komitelerine en fazla faydayı sağlayacak bir uygulama olacağı düşünülmektedir.

IOSCO, “denetim kalitesini arttırmaya yönelik önlemler” kategorisinde yönetim kültürünün, mesleki şüpheciliğin ve denetim standartlarına uygunluğun, bir firmada nasıl kurulduğunun, değerlendirildiğinin ve izlendiğinin bir açıklaması olması gerektiğine

inanmaktadır. Ayrıca, denetim ekibinde görevlendirilen ortaklar ve personelin iş yükü, teknik yeterlilik ve sektör uzmanlığını içeren denetim tecrübesi yılının da bu çalışmaya dâhil edilmesi gerektiği önerilmektedir. Risk yönetimi ve ortakların denetim kalitesi konusundaki sorumluluğu ve ortakların denetim kalitesi ışığında performans değerlendirmesi, performansa dayalı ücretlendirmeyi açıklamaktadır (FEE, 2016:19).

IOSCO'ya göre girdi ölçütü örnekleri olarak; denetim ve denetim dışı hizmetlerin gelire oranı ile ortakların ve personelin deneyim yıl sayılarının oranına ilişkin, istatistiksel ölçümleri içermesi ve kalite denetimi yapmak için personel ve mevcut kaynaklar hakkında bilgi vermeyi sağlaması beklenmektedir. Firmaların şeffaflık raporlarında çıktı ölçütleri hakkında bilgi vermeleri de ölçütlerin uygulanması sonucunda bunları geliştirecektir. Denetim gözetim organlarının denetim sonuçlarının da denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarına dâhil edilmesi gerektiği belirtilmiştir (IOSCO, 2015:7).

2.5.2. Türkiye'deki Düzenleyici Kuruluşlar ve Bağımsız Denetim Kalitesi Düzenlemeleri

Türkiye'de, 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu ve 2 Kasım 2011 tarihli 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) kurulmuş ve Türkiye'de muhasebe ve denetim standartları yayımlama ve yürütme konusunda tek yetkili kurum olmuştur. KGK'nın standartlar konusunda yetkilendirilmesi ile IFAC tarafından hazırlanan IAS'leri, Türkiye Denetim Standartları çerçevesi olarak yayımlamıştır (Bozdoğan, 2014:47).

Sağlar ve Yüce (2013) tarafından yapılan araştırmada KGK'ya yönelik beklentiler tespit edilmeye çalışılmıştır. Mali müşavirlere yönelik olarak yapılan araştırmada katılımcıların yarısından biraz fazlası gözetim yetkisinin TÜRMOB'a verilmesi gerektiğini düşünse de KGK'ya da karşı durmadığı ifade edilmektedir. Ayrıca KGK bünyesinde bulunan bağımsız denetim şirketi ve denetçilerin sahip olması gereken özelliklerin tespiti ve takibi ile bağımsız denetçi eğitimlerinin ve yetkilendirilmesinin de KGK tarafından yapılması gerektiğini belirtmiştir. Genel anlamda araştırma katılımcıları tarafından KGK'nın gerekli olduğunu ifade ettikleri tespit edilmiştir. Ayrıca bu tespitlerden TÜRMOB'un mevcut yapılanmasında bazı eksikliklerin olduğu ve etkinliğinin daha az olduğu görüşü çıkarılmaktadır (Sağlar ve Yüce, 2015:56-57).

Türkiye Denetim Standartları, 26 Aralık 2012 tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde, "660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname uyarınca yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler," olarak ifade edilmektedir (BDY, 2012:4t).

Türkiye'de muhasebe denetimi mesleğinin yasal olarak kurulması Devlet Bakanlığı ve Başbakan Yardımcılığı tarafından 16 Ocak 1987 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan,

“Bağımsız Denetim Kuruluşlarına İlişkin Tebliğ” ile gerçekleşmiştir. Bu tebliğ ile bankacılık sisteminde faaliyet gösteren şirketlerin denetimini gerçekleştirecek denetim kuruluşlarına ilişkin düzenlemeler ile bağımsız denetimin kapsamına ilişkin düzenlemeler uygulanmaya başlanmıştır (Alagöz, 2008:32). 1987 yılında getirilen düzenlemeler ile yetki alan bağımsız denetim kuruluşu sayısı 35’e yükselmiştir. Bunlardan 27’si yerli denetim kuruluşu, sekizi ise uluslararası nitelikteki denetim kuruluşlarıdır (Uzay vd., 2008:32). Haziran 2018 itibari ile Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirilmiş 256 tane bağımsız denetim kuruluşu faaliyet göstermektedir. Ocak 2020’de aynı listeye baktığımızda ise 315 bağımsız denetim kuruluşunun listelendiği görülmektedir (kgk.gov.tr).

Türk Ticaret Kanunu’na göre bağımsız denetime tabi olacak şirketlerin aşağıdaki şartları taşımaları gerekmektedir:

A. Ekli (I) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler:

1. SPK’ya Tabi Olan Şirketlerden

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Varlık kiralama şirketleri
- Merkezi takas kuruluşları,
- Merkezi saklama kuruluşları
- Veri depolama kuruluşları,
- Derecelendirme kuruluşları
- Değerleme kuruluşları,
- Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem gören ve işlem görmeleri amacıyla SPK tarafından onaylanmış geçerlilik süresi bulunan izahname veya ihraç belgesi bulunan anonim şirketler.
- Bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmemekle birlikte halka arz edilmeksizin pay hariç sermaye piyasası aracı ihraç eden veya bu amaçla SPK tarafından onaylanmış geçerlilik süresi bulunan ihraç belgesi olan anonim şirketler.

2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumunun düzenleme ve denetimine tabi şirketler

3. Sigortacılık Kanunu ile Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu kapsamında faaliyet göstermekte olan sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri

4. Borsa İstanbul piyasalarınca faaliyet gösterilmesine izin verilen; yetkili müesseseler, kıymetli madenler aracı kurumları, kıymetli maden üretimi veya ticareti ile iştigal eden şirketler

5. Tarım Ürünleri Lisanslı Depoculuk Kanunu'na göre kurulan lisanslı depo işletmeleri ile Umumi Mağazalar Kanunu'na göre kurulan umumi mağazalar.

6. Aşağıdaki hak veya lisanslardan en az birine sahip olan medya hizmet sağlayıcı kuruluşlar:

- Karasal ortamdan ulusal televizyon yayını yapma hakkı
- Uydu televizyon yayın lisansı
- Birden fazla ile yönelik olarak kablolu televizyon yayın lisansı

B. Aşağıdaki üç ölçütten en az ikisinin eşik değerlerini art arda iki hesap döneminde aşan diğer şirketler.

1. Sermaye piyasası araçları bir borsada veya teşkilatlanmış diğer piyasalarda işlem görmeyen ancak SPK kapsamında halka açık sayılan şirketler için eşik değerler:

- Aktif toplamı 15 milyon Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 20 milyon Türk Lirası.
- Çalışan sayısı 50 kişi.

2. (II) sayılı listede yer alan şirketler için eşik değerler:

- Aktif toplamı 30 milyon Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 40 milyon Türk Lirası.
- Çalışan sayısı 125 kişi.

3. İlk iki bentte sayılanların dışında olan şirketler için eşik değerler:

- Aktif toplamı 35 milyon Türk Lirası.
- Yıllık net satış hasılatı 70 milyon Türk Lirası.
- Çalışan sayısı 175 kişi.

C. Ekli (II) sayılı liste kapsamında yer alan şirketler, tek başına veya bağlı ortaklıkları ve iştirakleriyle birlikte listede belirtilen sınırlamalar dâhilinde bağımsız denetime tabidir.

Ekli (II) Sayılı Liste:

1. Sermayesinin en az % 25'i kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarına, sendikalara, derneklere, vakıflara, kooperatiflere ve bunların üst kuruluşlarına doğrudan veya dolaylı olarak ait olan şirketler.

2. Yurt dışında günlük olarak gazete yayımlayan şirketler.

3. Çağrı merkezi şirketleri hariç olmak üzere, Elektronik İmza Kanunu, Elektronik Haberleşme Kanunu, Posta Hizmetleri Kanunu, Türk Ticaret Kanunu'nun 1525. maddesi kapsamında Bilgi Teknolojileri ve İletişim Kurumu düzenleme ve denetimine tabi şirketler.

4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumundan lisans, sertifika veya yetki belgesi alıp bu Kurum düzenlemelerine tabi olarak faaliyet gösteren şirketler.

5. (I) sayılı liste kapsamında olanlar hariç olmak üzere;

- Gayri faal olan veya faaliyetleri geçici olarak durdurulan veya iptal edilmiş olan (gerekli ana sözleşme değişiklikleri ve benzeri prosedür işlemleri henüz gerçekleştirilmemiş olanlar dahil) iştirak ve şirketler hariç olmak üzere, Tasarruf Mevduatı ve Sigorta Fonunun iştirakleri ile mülga 4389 sayılı Bankalar Kanunu ve 5411 sayılı Bankacılık Kanunu kapsamında Fon tarafından denetimi ve yönetimi devralınan şirketler.
- 233 sayılı Kamu İktisadi Teşebbüsleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname kapsamında faaliyet gösteren kamu iktisadi teşebbüsleri ve bağlı ortaklıkları ile sermayesinin en az % 50'si belediyelere ait olan şirketler.

Türkiye'de doksanlı yıllarla birlikte özellikle mali sektörde karşılaşılan skandallar bağımsız denetim şirketlerinin ve denetçilerin gözetiminin zayıf olduğunu göstermiştir. 6102 sayılı TTK'nın bağımsız denetim tabanını halka açık olsun veya olmasın tüm sermaye şirketleriyle genişletmesi sonucu, denetçilerin denetimi/gözetimi konusu ön plana çıkmıştır. Bu doğrultuda yapılan çalışmalar neticesinde Türkiye yeni bir özerk kuruma kavuşmuştur (Uzay, 2012:54). KGK'nın faaliyete geçmesi ile Sermaye Piyasası Kurumu (SPK), Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK), Enerji Piyasası Kurulu (EPK), Hazine Müsteşarlığı gibi Türkiye'de kanunları gereği ilgili oldukları işletmelere kamu gözetimi yapma yetkisine haiz kuruluşların bu yetkileri alınmış ve Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir (Arıkan, 2011:9).

ABD'de Sarbanes Oxley Kanununun 2002 yılında kabul edilmesi ve Avrupa Birliğinin bağımsız denetime ilişkin sekizinci direktifi 2006 yılında güncellemesi sonrasında Türkiye'de de bağımsız denetim konusu daha yoğun tartışılmaya başlanmış ve 660 sayılı KHK'nın yayımlanması ve KGK'nın kuruluşu ile somut adımlar atılmıştır (Yavuz, 2011:148).

Türkiye'deki mali piyasalara ilişkin düzenleyici otorite incelendiğinde, 1981 yılında kurulan Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) ile başlayan kurumsal düzenleyici esasına dayanan bir yapılanma görülmektedir. İzleyen yıllarda piyasalarda rekabeti düzenleyen Rekabet Kurulu, bankacılık sistemini düzenleme ve denetleme amacıyla Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu, enerji piyasasını düzenlemek ve denetlemek amacıyla Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu oluşturulmuştur. Banka, sigorta şirketleri ile enerji sektöründe faaliyet gösteren

şirketlerin sermaye piyasası faaliyetleri ile uğraşmaları, halka açık şirket olarak Sermaye Piyasası Kanunu ve SPK tarafından yapılan düzenlemelere tabi olmaları düzenleyici kurullar arasında zaman zaman görüş farklılığı da ortaya çıkarmaktadır (Alagöz, 2008:33).

2.5.2.1. Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK) Düzenlemeleri

Sermaye Piyasası Kurulu 13 Aralık 1987 tarihinde kendi bünyesindeki şirketlerin denetimini gerçekleştirmek amacıyla "Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmeliği" yayımlamıştır. Bu yönetmeliğin sonucunda da Bağımsız Denetim Kuruluşları ortaya çıkmaya başlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu daha sonra yayımladığı tebliğlerle denetim kuruluşları ve denetçilere ilişkin genel esasları, denetim standartları, raporlama ilke ve kurallarını belirlemiştir. Sermaye Piyasası Kurulu 2000'li yılların başında yaşanan denetim skandalları sonucu bunların önüne geçmek amacıyla ABD'de çıkarılan Sarbanes-Oxley Yasası doğrultusunda, "Denetçi Bağımsızlığının Sağlanmasına İlişkin" Seri:X, No:19 sayılı Tebliği yayımlamıştır. Bu tebliğle Seri:X, No:16 sayılı Tebliğ'in bazı maddelerine zamanla eklemeler yapılmış ve bazılarında ise değişikliğe gidilmiştir (Kiracı, 2009:42).

12 Haziran 2006 tarihinde Seri:X, No:22 "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ" Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Bu tebliğ Uluslararası Denetim Standartları (ISAs) ile uyumlu olarak hazırlanmıştır. Standartların denetim kalitesinin sağlanmasında büyük katkısı olduğundan, 22 numaralı tebliğ, Türkiye'de, denetim kalitesi açısından büyük önem taşımaktadır (Alpaslan ve Haksever, 2013: 52).

Tebliğin birinci bölümü Bağımsız Denetim Ekibi ve Sorumlulukları; bağımsız denetim ekibi, bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasında sorumlu ortak baş denetçinin liderlik sorumlulukları, etik ilkeler ve bağımsızlık unsurlarından oluşmaktadır. İkinci bölüm ise Bağımsız Denetim Hizmetinin Üstlenilmesi ve Yürütülmesi ile ilgili; müşteri ile bağımsız denetim ilişkisinin başlatılması, devam ettirilmesi ve özellik arz eden bağımsız denetimler, bağımsız denetim ekibinin belirlenmesi ve göreve başlaması, bağımsız denetim faaliyetinin yürütülmesi, danışma, görüşlerdeki farklılıklar ve bağımsız denetim kalitesinin kontrolü unsurlarını içermektedir. Üçüncü bölüm gözetim faaliyetleri ise kuruluşun kalite kontrol sisteminin gözetimi unsurundan oluşmaktadır (SPK - BD Tebliğ 2006:15).

SPK düzenlemelerine tabi şirketler, SPK düzenlemeleri çerçevesinde hazırladıkları ve kamuya açıklanması zorunlu yıllık finansal tabloları sürekli bağımsız denetime, altı aylık ara dönem finansal tabloları ise sınırlı bağımsız denetime tabidir.

SPK tarafından yayımlanan tebliğ ile işletmelere bağımsız denetimle ilgili denetim komitesi oluşturulması ve finansal tablolar ve yıllık raporların yönetim kurulu tarafından imza ve bildirim sorumluluğu yükümlülükleri getirilmiştir.

2.5.2.2. 3568 Sayılı Kanundaki Düzenlemeler ve TÜRMOB' un Çalışmaları

3568 sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 13 Haziran 1989 yılında 20194 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. 3568 sayılı kanun ile mesleğin kapsamı, mesleğe giriş koşulları, mesleki staj ve mesleki yeterlilik sınavı, yeminli mali müşavirlerin tasdik yetkileri, oda ve birlik örgütlenmesi ile disiplin hükümleri alanlarında düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Ancak 3568 sayılı kanun da bağımsız dış denetim tam anlamıyla düzenlenmemiştir (Alagöz, 2008:49). 2008 yılında yapılan düzenlemede ise Serbest Muhasebeci unvanı kaldırılmıştır.

Kurulduğu günden bu yana TÜRMOB muhasebe ve denetim standartlarına yönelik önemli çalışmalar yapmıştır. TÜRMOB, muhasebe ve denetim standartlarını hazırlama görevini, 9 Şubat 1994 tarihinde, Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kuruluna (TMUDESK) vermiştir. 15.12.1999 tarihinde ise 4487 sayılı kanunla muhasebe standartlarını oluşturma görevi Maliye Bakanlığı'na bağlı, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'na (TMSK) verilmiştir. 22 Ocak 2003 tarihinde ise yine TÜRMOB tarafından, Türkiye Denetim Standartları Kurulu (TÜDESK) kurulmuştur.

TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi 1 Kasım 2010 tarihinde yayımlanan 27746 sayılı Resmi Gazete ile kurulmuştur. Bağımsız Denetim Merkezi'nin kuruluş amacı, ilgili tebliğde şu şekilde ifade edilmiştir:

Denetim mesleğinin performansının ve kalitesinin yükselmesine katkı sağlamak, ulusal ve uluslararası düzeyde, muhasebe denetimine ve meslek mensuplarına olan güveni sürdürülebilir kılmak amacıyla meslek mensuplarının oluşturdukları bağımsız denetim şirketlerinin ve bağımsız denetçilerin onaylanmasını, tescilini, takibini ve kamuya duyurulmasını sağlamak, bağımsız denetim alanındaki ulusal ve uluslararası gelişmeleri takip etmek, meslekte uzmanlaşmaya ilişkin uygulamaları düzenlemek ve gözetmek, kalite güvence sistemine ve bağımsız denetim lisanslamasına, iç denetim ve kurumsal yönetime ilişkin esas ve uygulamaları yürütmek üzere Birlik bünyesinde TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi kurulmuştur.

Ancak 1 Kasım 2010 tarih ve 27746 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe giren Seri: I, No: 1 sayılı TÜRMOB Bağımsız Denetim Merkezi Kurulmasına İlişkin Esaslar Hakkında Tebliğ, 18 Ocak 2011 tarih ve 27819 sayılı Resmi Gazete ile yürürlükten kaldırılmıştır.

2.5.2.3. Bankacılık Denetleme ve Düzenleme Kurumu'nun (BDDK) Düzenlemeleri

1999 yılında çıkarılan 4389 sayılı Bankacılık Kanunu ile bankaların bağımsız denetimi, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti faaliyetlerini gerçekleştirecek olan kuruluşların yetkilendirilmesi görevi Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu'na (BDDK) verilmiştir. 2001 yılında bankacılık sektöründe yaşanan krizlerin ardından BDDK, bankalarda yapılacak

olan bağımsız denetime ve denetimi yapacak olan firmaların yetkilendirilmesine ilişkin ilke ve esasları belirleyen bir takım düzenlemeler yapmıştır.

BDDK tarafından 2002 yılı başında “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik”, “Bağımsız Denetim Yapacak Kuruluşların Yetkilendirilmesi ve Yetkilerin Geçici veya Sürekli Olarak Kaldırılması Hakkında Yönetmelik” ve “Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik” yayımlanmıştır. Böylece bu yönetmelikler bankacılık sektöründe muhasebe ve denetim çalışmalarında yeni bir dönem başlatmıştır (Alagöz, 2008:48).

BDDK, yayımlamış olduğu yönetmeliklerle bankacılık sisteminde iki farklı denetimi uygulamaya koymuştur. “Bağımsız Denetim İlkelerine İlişkin Yönetmelik” ile yürürlüğe konan denetim ve “Özel Bağımsız Denetimin Esas ve Usulleri Hakkında Yönetmelik” ile getirilen özel denetim uygulamaya konulan denetimlerdir. Özel denetim bir nevi denetimin denetimi olarak adlandırılmakta olup, düzenlenen finansal tabloların BDDK tarafından belirlenecek ikinci bir bağımsız denetim şirketi tarafından incelenmesini ifade etmektedir.

BDDK ayrıca 2002 Aralık ayında bankalar için muhasebeleştirme ve tek tip bilanço ve gelir tablosunun ve denetim için gerekli olan bilgilerin sağlıklı şekilde elde edilmesini sağlamak amacıyla “Muhasebe Uygulama Yönetmeliği”ni yayımlamıştır.

BDDK’nın sorumluluğu; bankaların bağımsız denetimi, değerlendirme, derecelendirme ve destek hizmeti faaliyetlerini gerçekleştirecek kuruluşların yetkilendirilmesi, verilen bu yetkilerin geçici veya sürekli olarak kaldırılması şeklindedir. BDDK tarafından yetkilendirilecek bağımsız denetim şirketlerinin çalışmalarına ilişkin esaslar, TÜRMOB, TMSF ve Merkez Bankasının görüşü alınarak düzenlenmektedir.

2.5.2.4. Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu’nun (EPDK) Düzenlemeleri

Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu (EPDK), elektrik piyasalarının düzenlenmesi amacıyla 3 Mart 2001 tarihli 24335 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 4268 Sayılı Elektrik Piyasası Kanunu ile kurulmuştur. Daha sonra çeşitli kanunlarla Kurul’a doğal gaz, petrol ve sıvılaştırılmış petrol gazları piyasalarının da düzenlenmesi görevi verilmiştir. 3 Kasım 2003 tarihinde yürürlüğe giren Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik uyarınca enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler EPDK tarafından gerçekleştirilmeye başlanmıştır (Bozdoğan, 2014: 62).

Enerji Piyasasında Faaliyet Gösteren Gerçek ve Tüzel Kişilerin Bağımsız Denetim Kuruluşlarınca Denetlenmesi Hakkında Yönetmelik uyarınca, enerji piyasasında bağımsız denetime ilişkin yapılan düzenlemeler, SPK düzenlemelerine paralellik göstermektedir. Enerji piyasası ile ilgili kanunlarla da rekabet ortamında özel hukuk hükümlerine göre faaliyet

gösterebilecek, mali açıdan güçlü, istikrarlı ve şeffaf bir enerji piyasasının oluşturulması ve bu piyasada bağımsız bir düzenleme ve denetimin sağlanması amaçlanmıştır (Kaval, 2008:48).

2.5.2.5. Hazine Müsteşarlığı'nın Düzenlemeleri

Hazine Müsteşarlığı'nın görevleri, 20 Aralık 1994 tarih ve 22147 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4059 sayılı Hazine Müsteşarlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Hazine Müsteşarlığı'nın kanunda yer alan görevlerinden biri, sigortacılık sektörüne ilişkin düzenleme ve gözetim faaliyetlerini yerine getirmektir. Sigorta ve reasürans şirketlerinin bağımsız denetime tabi tutulmasına yönelik iki tür düzenleme vardır. Birincisi, Devlet Bakanlığı tarafından 8 Eylül 2003 tarihli Sigorta ve Reasürans Şirketlerinde Bağımsız Denetim Yapılmasına İlişkin yönetmelik, ikincisi ise Hazine Müsteşarlığı tarafından 12 Temmuz 2008 tarih ve 26934 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sigortacılık Bağımsız Denetim İlkeleri'ne ilişkin yönetmeliktir (Bozdoğan, 2014:62).

2008 yılında hazırlanan yönetmelik ile sigorta ve reasürans şirketlerine ek olarak emeklilik şirketleri de düzenleme kapsamına alınmıştır. Her iki yönetmelik de sigorta ve reasürans ile emeklilik şirketlerinde denetim yapacak denetçilerin yetkilendirilmesine ve yetkilerin geçici veya sürekli olarak kaldırılmasına yönelik düzenlemeleri içermektedir. Bu şirketlerde denetim yapacak bağımsız denetim şirketleri ilgili dönemde Hazine Müsteşarlığı'ndan izin alarak denetim yetkisine sahip olmaktadır.

2.5.2.6. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun Düzenlemeleri

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 2011'de 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) lağvedilmesi ile yerine kurulmuştur.

KGK; Hazine ve Maliye Bakanlığıyla ilişkili, idari özerkliğe sahip bir Üst Kuruldur. KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını koruyarak doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Kamu gözetimi, 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 edilmesidir (KGK, broşür:1).

660 sayılı KHK ile Türkiye Muhasebe Standartları'nı uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde 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 Kurumu'nun kurulmasını kararlaştırmıştır. İlgili KHK ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu kaldırılmış, böylece, TTK'da belirtilen üç kurul yani, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Türkiye Denetim Standartları Kurulu ve Kamu Gözetimi Kurulu yerine tek bir kurum olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun görev alanını dört ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

660 sayılı KHK'da "Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların" (KAYİK) denetiminin sadece bağımsız denetim kuruluşları tarafından yapılabileceği hükme bağlanmıştır. "Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar", KHK'nın 2/I-ğ maddesinde; "halka açık şirketler, bankalar, sigorta, reasürans ve emeklilik şirketleri, faktoring şirketleri, finansman şirketleri, finansal kiralama şirketleri, varlık yönetim şirketleri, emeklilik fonları, ihraççılar ve sermaye piyasası kurumları ile faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşlar" şeklinde tanımlanmıştır.

Getirilen bu KHK ile SPK, BDDK, EPDK ve Hazine Müsteşarlığı'nın ilgili oldukları sektörlerde yapmakta oldukları bağımsız denetime ilişkin görev ve yetkiler tamamen sona erdirilmiş ve söz konusu görev ve yetkiler KGK'ya geçmiştir (Karasu, 2014:84).

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ve doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur (KGK Tanıtım Kitapçığı).

KGK'nın 2017 yılı faaliyet raporunda yer alan kurumun amaçlarından biri olarak, bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasının finansal raporlama ve bağımsız denetime olan güvenin artırılması ile mümkün olacağı ifadesi yer almaktadır (KGK - FR, 2017:2).

Etkin bir gözetim faaliyeti, denetimin kalitesinin artırılması için en önemli araçtır. Etkin bir gözetim için öncelikle bağımsız denetim faaliyetlerinin yerinde ve uzaktan sürekli gözetimi, yönlendirilmesi ve gerektiğinde yaptırım uygulanması gerekmektedir. Gerekli yetkilendirme ve

Türkiye Denetim Standartlarının mevzuata kazandırılması ve devamlı olarak güncelliğinin korunması ile etkin bir denetim ve gözetim faaliyetinin gerçekleşmesi sağlanacaktır. Yerinde gözetim ve denetim faaliyetleri ile ilgili inceleme rehberleri oluşturulmalı, geliştirilmeli ve yıllık inceleme planı çerçevesinde yerinde inceleme gerçekleştirilmelidir. Uzaktan sürekli gözetim fonksiyonu ile ilgili olarak ise bilgi sistemleri alt yapısı kullanılmalı ve geliştirilmelidir. Böylece yerinde ve uzaktan gözetim faaliyetlerinin etkin kullanımı etkili bir kalite güvence sisteminin önemli unsurları arasında yer alacaktır. KGK'nın bağımsız denetim kalitesini artırmak amacına yönelik hedef ve stratejileri ise şu şekildedir (KGK – FR, 2017:31):

- Bağımsız denetim sektöründe kaliteyi artırabilmek için daha rekabetçi bir ortam oluşturmak,
- Rehberlik odaklı inceleme ve gözetim fonksiyonu gerçekleştirmek,
- Denetim şirketlerindeki denetim komitelerinin etkinliğini artırmak,
- Bağımsız denetim sektörünün kapasitesini artırmak,
- Sürekli eğitim sistemi oluşturarak yetkilendirilen bağımsız denetçilerin mesleki gelişimini sağlamak.

Denetim çalışmalarına yönelik yapılacak gözetim ve denetimin usul ve esasları ile bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketlerinin faaliyetleri ise ayrıntılı olarak Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nce belirlenmiştir.

26 Aralık 2012 tarihinde Resmi Gazete'de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetimi, bağımsız denetim kuruluşlarını ve bağımsız denetçileri; yetkilendirilmeleri, sicil kayıtlarının tutulmasını, yükümlülüklerini, sorumluluklarını, bunların Kurum tarafından incelenmesi ve denetlenmesini ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır (BDY, 2012).

Bağımsız Denetim Yönetmeliği 20. madde denetim kuruluşlarına, faaliyetlerini, asgari şartları KGK tarafından belirlenen bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmek zorunluluğu getirmektedir. Denetim faaliyetinin kaliteli ve güvenilir bir şekilde gerçekleştirilmesi KGK düzenlemelerine göre oluşturularak yine KGK'ya bildirilen kalite kontrol sistemine ilişkin yazılı politika ve süreçlere uyulması gerekir. Söz konusu politika ve süreçler KGK düzenlemelerine paralel bir şekilde güncellenerek uygulanmalıdır.

KGK tarafından Türkiye'de uygulanan denetim ve denetim kalitesi ile ilgili TDS, KKS 1, kalite kontrol sistemi incelemeleri, şeffaflık raporları ve bağımsız denetim yönetmeliği uygulanmaktadır.

2.5.2.6.1. Türkiye Denetim Standartları

Denetim standartları açısından Türkiye’de bulunan farklı otoritelerin kendi faaliyet alanları ile ilgili düzenleme yapma yetkilerinin bulunduğu görülmektedir. Farklı kurumların kendi görev ve yetki alanı ile ilgili düzenlemeleri nedeniyle de denetim standartları alanında çok parçalı bir yapı meydana gelmiştir. Söz konusu çok parçalı yapının ortadan kaldırılmasına yönelik ilk adım 2011 yılında Yeni Türk Ticaret Kanununun (TTK) yayımlanmasıyla atılmıştır. Yeni TTK şirketlerin denetimine yeni bir anlayış ve çağdaş bir yaklaşım getirmekte, böylece kamu gözetimi sisteminin çatısını oluşturmaktadır. Yeni TTK’nın öngördüğü denetim, alanında uzman ve mesleki yönden yeterli bağımsız denetçiler tarafından, Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygun ve meslek etiğine bağlı olarak gerçekleştirilen şeffaf bir denetimdir (KGK - FR, 2012:42).

6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK ile KGK’ya, bağımsız denetim alanında gözetim ve denetim faaliyetlerinin tek elden yürütülmesi yetkisi verilmiştir. Bu doğrultuda, uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS’leri) oluşturma ve yayımlama yetkisi de KGK bünyesinde toplanmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC International Federation of Accountants) ile KGK arasında 15 Temmuz 2013 tarihinde imzalanan telif anlaşmasıyla birlikte TDS’lerin resmî yayım süreci başlamıştır (KGK - FR, 2013:52).

KGK Denetim Standartları Daire Başkanlığı, 2013 yılında TDS’leri oluşturmak amacıyla çeşitli kurumlardan talep edilen katılımcılardan oluşan komisyonlardan faydalanarak TDS çatısı altında bulunan bir adet Kalite Kontrol Standardı (KKS) ile on altı adet Bağımsız Denetim Standardını Kurul onayına sunmuş ve bu standartlar Resmî Gazete’de yayımlanmak suretiyle mevzuatımıza kazandırılmıştır. 2018 yılına gelindiğinde ise TDS ile ilgili yürürlükte olan son durum şu şekildedir:

Tablo 2.12. TDS 2018 Seti

	Uluslararası Standart Sayısı	Türkiye Standart Sayısı
Bağımsız Denetim Standartları	37	37
Kalite Kontrol Standartları	1	1
Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları	2	2
Güvence Denetimi Standartları	5	4
İlgili Hizmetler Standartları	2	2
Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar	1	1
Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı	-	1

Kaynak: KGK 2018 Faaliyet Raporu (FR).

KGK tarafından yayımlanan ve Türkiye’de uygulanan Uluslararası Denetim Standartları ise şu şekildedir:

Tablo 2.13. Uluslararası Denetim Standartları

Türkiye Denetim Standartları	
Etik Kurallar	
	Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar Standardı
Kalite Kontrol Standartları	
KKS 1	Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol
Bağımsız Denetim Standartları	
BDS 200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartları'na Uygun Olarak Yürütülmesi
BDS 210	Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması
BDS 220	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol
BDS 230	Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi
BDS 240	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları
BDS 250	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması
BDS 260	Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim
BDS 265	İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi
BDS 300	Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması
BDS 315	İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle "Önemli Yanlılık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi
BDS 320	Bağımsız Denetimin Planlanmasında ve Yürütülmesinde Önemlilik
BDS 330	Bağımsız Denetçinin Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapacağı İşler
BDS 402	Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar
BDS 450	Bağımsız Denetimin Yürütülmesi Sırasında Belirlenen Yanlılıkların Değerlendirilmesi
BDS 500	Bağımsız Denetim Kanıtları
BDS 501	Bağımsız Denetim Kanıtları - Belirli Kalemler için Dikkate Alınması Gereken Özel Hususlar
BDS 505	Dış Teyitler
BDS 510	İlk Bağımsız Denetimler - Açılış Bakiyeleri
BDS 520	Analitik Prosedürler
BDS 530	Bağımsız Denetimde Örneklem
BDS 540	Gerçeğe Uygun Değere İlişkin Olanlar Dâhil Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi
BDS 550	İlişkili Taraflar
BDS 560	Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar
BDS 570	İşletmenin Sürekliliği
BDS 580	Yazılı Beyanlar
BDS 600	Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)
BDS 610	İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması
BDS 620	Uzman Çalışmalarının Kullanılması
BDS 700	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
BDS 701	Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi
BDS 705	Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi
BDS 706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Dikkat Çekilen Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
BDS 710	Karşılaştırmalı Bilgiler - Önceki Dönemlere Ait Karşılık Gelen Bilgiler ve Karşılaştırmalı Finansal Tablolar
BDS 720	Bağımsız Denetçinin Denetlenmiş Finansal Tabloları İçeren Dokümanlardaki Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları/Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları

Tablo 2.13. (devamı)

BDS 800	Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Hazırlanan Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi
BDS 805	Özel Hususlar - Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi
BDS 810	Özet Finansal Tablolara İlişkin Rapor Vermek Üzere Yapılan Denetimler
Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları	
SBDS 2400	Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi
SBDS 2410	Ara Dönem Finansal Bilgilerin, İşletmenin Yıllık Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimini Yürüten Denetçi Tarafından Sınırlı Bağımsız Denetimi
Güvence Denetim Standartları	
GDS 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
GDS 3420	Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
GDS 3402	Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
GDS 3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı
İlgili Hizmet Standartları	
İHS 4400	Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler
İHS 4410	Finansal Bilgileri Derleme İşleri
İlke Kararları	
	Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı

Kaynak: KGG 2018 Faaliyet Raporu.

IFAC tarafından yürürlük tarihi 15.12.2009 olarak belirtilen Kalite Kontrol Standardının Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları, Uluslararası Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Uluslararası Güvence Denetimi Standartları ve Uluslararası ilgili Hizmetler Standartları açısından özel bir önemi bulunmaktadır. IFAC tarafından yayımlanan çeşitli dokümanlarda da bu husus vurgulanarak “Ulusal standart belirleyici otoritelerin Uluslararası Kalite Kontrol Standardı ile uyumlu bir standart yayımlamadığı sürece, ulusal standartların yukarıda belirtilen diğer standartlara uyum sağlamış olmayacağı” ifade edilmekte olup, Kalite Kontrol Standardı yukarıda genel hatlarıyla açıklanan standartlar kapsamında verilen tüm hizmetler için geçerlidir.

2.5.2.6.2. Kalite Kontrol Standardı 1

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Standartlar Kurumu tarafından Türkçe tercümesi yapılarak (IFAC izni ile), 2 Ekim 2013 tarih 28783 sayılı Resmi Gazete’de “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı (KKS 1)” olarak yayımlanmıştır.

Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Denetim şirketleri tarafından oluşturulması gereken kalite kontrol sistemine ilişkin temel esaslar Kalite Kontrol Standardı 1 ve BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol’de yer almaktadır. KKS 1 ve BDS 220 uyarınca denetim şirketleri, kendisinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığı konusunda makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür. Denetim şirketleri tarafından kurulan kalite kontrol sisteminin ve bağımsız denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, mevcut şartlara uygunluğu konusunda da makul güvence sağlaması gerekmektedir.

Denetim kuruluşları, finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenleyen Kalite Kontrol Standardı 1 uyarınca, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürleri içeren bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür.

- Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi,
- İzleme.

Bu kapsamda, denetçi ve denetim kuruluşlarının, kaliteli ve güvenilir denetimler yürütmesini sağlayarak bağımsız denetimin kalitesinin artırılması amacıyla KGK, denetim kuruluşları tarafından oluşturulan kalite kontrol sistemlerinin yeterliliğini incelemektedir. Yapılan incelemelerde temel olarak, bağımsız denetim kuruluşları tarafından oluşturulan kalite kontrol sistemi ile bu sisteme ilişkin yazılı politika ve prosedürlerin KGK standart ve düzenlemeleri çerçevesinde oluşturulup oluşturulmadığı ve oluşturulan sistemlerin güncelliği denetlenmektedir (kgk.gov.tr).

Denetim şirketi kalite kontrol standartları ile aşağıdaki hususları amaçlar:

- Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağlaması ve
- Denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygunluğu.

Kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamayı amaçlayan denetim şirketlerinin bu hususlar üzerinde mutlaka durması ve devamlılığını sağlaması gerekmektedir.

KKS 1’de yer alan kalite kontrol sisteminin unsurları denetim şirketleri tarafından yazılı hale getirilerek personele bildirilmesi gerekir. Böylece denetim şirketi personeline, kaliteye yönelik olarak kişisel sorumluluğunun bulunduğu ve bu politika ve prosedürlere uyması gerektiği ifade edilmiş olur.

a) Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları

Denetim şirketinin liderlik yapısı ve liderliğin sergilediği örnek tutum ve davranışlar, kurum içi kültürü önemli ölçüde etkilemektedir. Denetim şirketinin yönetimi tarafından belirlenen iş stratejisinin, yürütülen tüm denetimlerde kaliteyi öncelikli bir zorunluluk olarak ele alması, kaliteye dayalı bir kurum içi kültürün geliştirilmesinde özellikle önemlidir.

Bu doğrultuda denetim şirketi kaliteyi denetimlerin yürütülmesinde vazgeçilmez bir unsur olarak kabul eden kurumsal kültürü teşvik edecek politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Oluşturulan politika ve prosedürlerde kalite kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu personel görevlendirilmesi ve bu personelin ilgili sorumluluğu üstlenecek yeterli ve uygun deneyim, beceri ve yetkiye sahip olması gerekmekte yine bu hususların da mutlaka kalite kontrol politika ve prosedürlerinde yer alması gerekmektedir.

Yönetim yaklaşımı, denetim kalite sistemi unsurlarının temelinde yer almakta olup, etkin bir şekilde uygulanması ile doğru davranış biçiminin bütün unsurlara etki etmesine yardımcı olur. Yöneticilerin etik ilkelere, dürüstlüğe ve kaliteye olan bağlılıklarını açık bir şekilde göstermeleri ve bildirmeleri çalışanların da bu etik ilkeleri ve kaliteyi benimseyerek hareket etmesini sağlayacaktır (Tıkmak vd., 2016:126).

b) Etik Hükümler

Denetim şirketi kendisinin ve personelinin etik kurallara uyumu hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalıdır.

Etik Kurallar mesleki etiğin temel ilkelerini belirler. Bu ilkeler ise aşağıdakileri içerir:

- (i) Dürüstlük,
- (ii) Tarafsızlık,
- (iii) Mesleki yeterlik ve özen,
- (iv) Sır saklama,
- (v) Mesleğe uygun davranış.

Dürüstlük, çeşitli tanımlarda doğruluk, özü sözü bir olma, olanı olduğu gibi yansıtma, gerçeği saklamama, bildiğinden, inandığından ve olduğundan başka türlü görünmeye veya göstermeye çalışmama olarak ifade edilmektedir. Denetimde görev alan tüm ekibin de bütün mesleki ilişkilerinde ve iş ilişkilerinde açık sözlü ve dürüst olması gerekir.

Tarafsızlık, genel anlamıyla yansız kalma, taraf tutmama, belirli bir zaman ve mekânda belirlenmiş tutum ve düşünceler arasında tercih yapmama hâlidir. Denetim ekibi üyeleri ön yargılardan ve çıkar çatışmalarından kaçınmalıdır. Yine denetim ekibi başkalarının nüfuzlarının kötüye kullanılması nedeniyle mesleki muhakeme ve kararlarının etkilenmesine izin vermemelidir.

Mesleki yeterlik ve özen, bir müşterinin veya işverenin, teknik, yasal ve uygulama alanlarındaki güncel gelişmelere dayalı yeterli mesleki hizmetleri alabilmesini sağlamak için mesleki bilgi ve beceriyi gereken seviyede tutmak ve uygulamadaki teknik ve mesleki standartlara uygun bir şekilde özenle hareket etmek olarak tanımlanır.

Sır saklama (gizlilik), mesleki ilişkiler ve iş ilişkileri sonucunda elde edilen bilgilerin gizliliğine riayet etmek; elde edilen bu bilgilerin açıklanmasına ilişkin yasal veya mesleki bir hak veya görevin bulunması durumu saklı kalmak kaydıyla, uygun ve belirli bir yetki olmaksızın bu tür bilgileri üçüncü kişilere açıklamamak ve kendisinin veya üçüncü kişilerin çıkarları doğrultusunda kullanmamak olarak ifade edilmektedir.

Mesleğe uygun davranış ise denetim ekibinde yer alan üyelerin ilgili mevzuatlara uyması ve denetim mesleğinin itibarını zedeleyici fiil ve davranışlardan kaçınması gereğini ifade eder.

Denetim şirketleri etik ilkelere bağlı kalınmasını başta denetçinin ve denetim şirketinin bağımsızlıklarının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturmalarıdır. Bu politika ve prosedürler ile bağımsızlık hükümleri, ilgili personele bildirilir. Ayrıca bağımsızlığı tehdit eden durumların tespit edilmesi ve değerlendirilmesi ile bu tehditlerin ortadan kaldırılması veya kabul edilebilir düzeye indirilmesi sağlanır.

Bağımsızlığın sağlanması konusunda denetim personelinin farkına vardığı bağımsızlık ihlallerini derhal denetim şirketine bildirmesi gerekir. Bunun sağlanabilmesi için de denetim şirketi tarafından bağımsızlığın ihlali ile ilgili; bilgilendirme ve çözüm konularında makul güvence sağlayacak politika ve prosedürlerin oluşturulması gerekir. Ayrıca denetim şirketinin rotasyon ilkelerine göre hareket etmesi ve yakınlık tehdidi oluşturacak konulara önlem alması gerekmektedir.

TTK'nın 400'üncü maddesi gereğince, on yıl içinde toplam yedi yıl denetçi olarak seçilen denetçi, üç yıl geçmedikçe aynı şirket için denetçi olarak yeniden seçilemez. Bağımsız Denetim Yönetmeliği 26.madde gereğince 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 üstlenemezler. Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye ve belirtilen süreleri kısaltmaya yetkili olan kurum KGK'dır.

c)Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Denetim şirketi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak ancak aşağıdaki hususları yerine getirdiği sürece denetimi üstleneceğine veya ilişkiyi devam ettireceğine ilişkin kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur;

- Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olmak, zaman ve kaynaklar dâhil denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kabiliyete sahip olmak,
- Etik hükümlere uygunluk sağlayabilmek,
- Müşterinin dürüstlüğüne değerlendirmiş olmak ve dürüst olmadığı sonucuna varılmasına sebep olacak herhangi bir bilgiye sahip olmamak.

Müşteri kabul edilmeden önce potansiyel müşteri, denetimi yapacak ortak tarafından değerlendirilmeli, müşteri işletme yönetiminin doğruluğu ve dürüstlüğü detaylı şekilde incelenmelidir. Bu değerlendirmelerin ikinci bir ortak tarafından da onaylanması gerekmektedir. Potansiyel müşterinin yüksek risk unsuru taşıdığı düşünülüyorsa Kalite ve Risk Yönetimi Ortağı veya üyesinin bu değerlendirmeye katılımı sağlanmalıdır (Tıkmak vd., 2016:130).

Denetim şirketinin yeni veya mevcut bir müşteri ile yeni bir denetim sözleşmesi kabul edebilmesi için gerekli yetkinlik, kabiliyet, kapasite ve kaynaklara sahip olup olmadığının değerlendirilmesi, söz konusu denetime özgü gereksinimler ve tüm kademelerdeki mevcut şirket personelinin niteliklerinin gözden geçirilmesi gerekir (KKS 1:A18).

Sorumlu denetçi olası bir denetim kabulü öncesinde, yapılması planlanan denetimle ilgili raporlama süresi içinde gerçekleştirecek mevcut personelin ilgili sektörlerde ve denetim konularında yeterli bilgi, deneyim, beceri ve kapasiteye sahip olup olmadığını değerlendirir. Ayrıca ihtiyaç halinde uzmanlardan faydalanma imkânını ve gerekli hallerde denetimin kalitesini gözden geçirecek liyakata sahip bir kişinin de denetime atanmasını değerlendirmelidir. Kapasitenin yetersiz olduğu hallerde denetim şirketi olası müşteriyi veya denetimi reddedebilir (Tıkmak vd., 2016:130).

Yeterlilik, beceri ve kapasite söz konusu denetim ekibinin, denetim çalışmasının amaçları açısından yeterli olup olmadığını etkileyen faktörlerdendir. Yeterlilik, denetim şirketi tarafından istihdam edilen çalışanların sahip olduğu uzmanlık seviyesi ve niteliğiyle ilgilidir. Kabiliyet, denetim şirketi tarafından istihdam edilen çalışanların yeterliliğini ilgili denetime özgü şartlar altında uygulayabilmesiyle ilgilidir. Kapasiteyi etkileyen faktörlere zaman ve kaynakların yeterli olması örnek olarak gösterilebilir (Tıkmak vd., 2016:130).

Denetim şirketi ve ekibinin sorumlulukları dışında müşteri işletmenin de değerlendirilmesindeki başlıca ölçüt müşteri dürüstlüğü olarak ifade edilmektedir. Genel olarak

denetim şirketinin müşterinin dürüstlüğü hakkındaki bilgisi, müşteriyle ilişkisini devam ettirdiği süreyle paralel olarak artacaktır.

Bir müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine karar verilirken mevcut veya önceki denetimler sırasında ortaya çıkan önemli konular ve bu konuların ilişkinin devam etmesine olan etkileri dikkate alınır. Örneğin bir müşteri, denetim şirketinin gerekli uzmanlığa sahip olmadığı bir alanda ticari faaliyete başlamış olabilir (KKS 1:A21).

d) İnsan Kaynakları

İnsan kaynağı, denetim şirketinin doğru personeli doğru müşterilere atamasını ve böylece kaliteli denetimler gerçekleştirilmesinin temelini oluşturur. Personelin istihdam edilmesi profesyonel gelişimi ve terfi ve çalışan personelin elde tutulması güçlü bir insan kaynakları yönetimi süreciyle mümkün olur (Tıkmak vd., 2016:130).

Denetim şirketleri bu doğrultuda,

(i) Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütmek ve

(ii) Denetim şirketinin veya sorumlu denetçilerin içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlemesini sağlamak için gerekli yetkinlik ve kabiliyete sahip, etik ilkelere bağlı uygun personeli bulduğuna dair kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur (KKS 1, m:29).

Denetim şirketi denetimlerin sorumluluğunu bir sorumlu denetçiye verir. Sorumlu denetçi, denetimin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yönlendirilmesi, gözetimi ve yürütülmesi ile görev aldığı bütün denetimlerin genel kalitesinden sorumludur. Bağımsızlık hükümlerine uygunluğun sağlanmaması hâlinde ilgili mevzuat hükümleri doğrultusunda denetimden çekilmek için gerekli adımları atmak yine sorumlu denetçinin sorumluluğundadır (Tıkmak vd., 2016:132).

Ayrıca denetim şirketi,

- Sorumlu denetçi bilgilerinin, müşterinin kilit yöneticilerine ve üst yönetimden sorumlu kişilere iletilmesi,
- Sorumlu denetçinin uygun yetkinliğe, kabiliyete ve görevini yerine getirme yetkisine sahip olması,
- Sorumlu denetçinin sorumluluklarının açıkça tanımlanarak sorumlu denetçiye bildirilmesi,

hususlarını zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturmak zorundadır (KKS 1, m:30).

Denetim şirketinin insan kaynaklarına ilişkin politika ve prosedürlerinin işe alma, performans değerlendirmesi, yeterlilik, kariyer gelişimi, terfi etme, ücret ve benzeri haklar gibi hususları da içermesi gerekir (KKS 1:A24).

Denetim şirketleri teknik imkânlarla ve eğitim kaynaklarına sahip olmaması durumunda şirket kadrosunda bulunmayan uygun yeterliliğe sahip kişilerden faydalanabilir (KKS 1:A27).

e)Denetimin Yürütülmesi

Denetim şirketi, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesine ve denetim şirketinin veya sorumlu denetçinin içinde bulunulan şartlara uygun raporlar düzenlemesine ilişkin olarak kendisine makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler; denetimin yürütülme kalitesi, denetimin yönlendirilmesi ve gözetimi ve denetimin gözden geçirilmesi sorumluluklarından oluşur (KKS 1, m:32).

Denetim şirketi hazırlamış olduğu politika ve prosedürler ile denetimin yürütülme kalitesinin tutarlılığını artırır. Tutarlılık, genellikle yazılı veya elektronik rehberler, yazılımlar veya diğer standart belgelendirme biçimleri suretiyle sağlanır. Bu doğrultuda tüm unsurlar için oluşturulan politika ve prosedürler ile tutarlılık, tutarlılık ile de kalitenin sağlanması amaçlanmaktadır (KKS 1, m:A32).

Denetimin yönlendirilmesi; denetimin ilerleyişinin takip edilmesi, denetim ekibinin çalışmalarının izlenmesi, denetimin gerçekleşmesi esnasında ortaya çıkan önemli hususların ele alınması ve istişare edilmesi konularını içerir (KKS 1, m:A34).

Denetim şirketi denetimin gözden geçirilmesi ile ilgili olarak, denetim ekibinin elde ettiği önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız olarak değerlendirilmesini sağlayacak niteliğe sahip politika ve prosedürler oluşturmaktadır. Bu politika ve prosedürlerin bir denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmenin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirleyen hususları içermesi gerekmektedir (KKS 1, m:35).

Gözden geçirme sorumluluğu daha deneyimli ekip üyelerinin, daha az deneyime sahip ekip üyelerinin yaptıkları çalışmaları gözden geçirmesiyle gerçekleşir. Denetimin yürütülmesi ve denetim yürütülürken denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olduğuna ve düzenlenen raporun içinde bulunulan şartlara uygunluğuna ilişkin makul güvence sağlayan kalite kontrol prosedürlerini uygulamak için gerekli olan unsurlar aşağıdaki ana başlıkları içerir (Tıkmak vd., 2016:132).

- Denetim yöntemi ve araçları
- Etkin ve verimli denetim performansı
- Teknik uzmanlık ve kaliteli hizmet anlayışı
- İstişare
- Denetim kalitesine yönelik gözden geçirme
- Raporlama
- Görüş farklılıkları
- Müşteri gizliliği, bilgi güvenliği ve kişisel verilerin gizliliği

Denetim şirketi kaliteli denetim yapabilmek için ihtiyaç duyduğu yöntem, rehberlik ve sektör bilgisini elde ederek denetimlerde kullanacağı araçları tüm çalışanlarının kullanımına sunmalıdır. Bu yöntem ve bilgiler denetim ekiplerine denetim boyunca doğru zamanda doğru bilgiyi sağlayarak verimliliği ve etkinliği arttıracak ve denetim müşterilerine değer katmaya yardımcı olacaktır (Tıkmak vd., 2016:132).

Denetimde görev alacak ekibin, müşterinin faaliyetleri ve müşterinin finansal durumu hakkında bilgi sahibi olması ile önemli denetim risklerinin belirlenmesi sağlanacaktır. Denetim ekibinin denetim kanıtlarını düzenleyerek belgelendirmesi, denetimin kalitesini artırarak elde edilen denetim kanıtlarının ve varılan sonuçların, rapor son hâlini almadan önce etkin bir şekilde gözden geçirilmesini ve değerlendirilmesini kolaylaştıracaktır. Denetim ekiplerin genelde denetim raporu tarihinden itibaren altmış takvim gününden fazla olmayan ancak bazı koşullarda daha da sınırlı olabilen uygun zaman aralığı içerisinde tam ve nihai denetim belgelendirme setini hazırlamaları gerekir. Denetimin toplam kalitesini, yönetimini, gözetimini ve performansını sorumlu denetçi takip eder (Tıkmak vd., 2016:133).

Düzenlenecek eğitimler denetçilerin mesleki tecrübe, denetim alanları ve ihtiyaçlarına yönelik olarak hedeflenmeli, böylece kaliteli denetimlerin yapılması ve denetim kadrolarının uzmanlaşması sağlanmalıdır.

İstişare, denetim şirketinden veya şirket dışından özel uzmanlığa sahip kişilerle, ilgili konuların mesleki seviyede müzakere edilmesini içerir. Çalışanların birbirine sürekli danışarak iş yapmaya teşvik edilmeleri kalite artışına doğrudan katkı sağlayacaktır. İstişare edilen kişilerin uygun bilgi, kıdem ve deneyime sahip olmaları ve bu istişarelerin ardından ortaya çıkan sonuçların belgelendirilmesi gerekmektedir (Tıkmak vd., 2016:133).

Denetim kalitesine yönelik gözden geçirme, rapor tarihi öncesinde denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların denetimin kalitesini gözden geçiren kişi tarafından tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. Denetim kalitesini gözden geçiren kişinin de belirli liyakat ve esaslara tabi olması denetim kalitesinin sağlığı açısından önemlidir (Tıkmak vd., 2016:133).

f) İzleme

Denetim şirketleri kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yeterli olduğu ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturmalıdır (KKS 1, m:48).

Denetim şirketi, izleme süreci sonucunda tespit edilen eksiklikleri ve düzeltilmesine yönelik tavsiyeleri sorumlu denetçilere ve diğer ilgili personele bildirir. Denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin izlenmesiyle ilgili elde edilen sonuçları yılda en az bir kez sorumlu denetçilere, denetim şirketinin genel müdürüne veya yönetim kurulu da dâhil şirketteki uygun kişilere bildirmesi gerekir (KKS 1, m:53).

Denetim şirketi izleme süreci ile ilgili ayrıca kalite kontrol sisteminde yer alan her bir unsurun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını ve belgelerin saklanması zorunlu kılan politika ve prosedürler oluşturur (KKS 1, m:57).

Son aşama olarak, denetimlerin kalitesi hakkında denetim şirketinin aldığı şikâyetlerin değerlendirilmesi için prosedürler hazırlanmalıdır. Şikâyetlerin bildirilmesi için şikâyet hatları oluşturularak çalışanların ve müşterilerin kullanımına sunulması ve etik kültürün desteklenmesi, şirketin kaliteli çalışmalar gerçekleştirmesini destekler (Tıkmak vd., 2016:136).

2.5.2.6.3. KGK Kalite Kontrol Sistemine Yönelik İnceleme Raporları

Türkiye'deki yetkili düzenleyici kuruluş olan KGK'nın, en önemli görevlerinden biri de belli aralıklarla denetim şirketlerinin faaliyetlerinin kalitesini gözden geçirmektir. Bu gözden geçirme sonucunda ortaya çıkan bulgular denetim şirketleri ve kamuoyuyla paylaşarak denetimlerin kalitesinin artırılması amaçlanır. Elde edilen bulgulara göre kalitenin istenilen seviyenin altında olması durumunda ise denetim şirketlerine yaptırım uygulanabilmektedir.

KGK tarafından yapılan inceleme süreleri, Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşları (KAYİK) denetleyen bağımsız denetim şirketleri için asgari üç yılda bir, diğer bağımsız denetim şirketleri için ise asgari altı yılda bir yapılması şeklindedir. Kamu Gözetimi Kurumu'nun; planlanmış bu incelemeler haricinde ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde inceleme yapma ve yaptırma yetkisi bulunmaktadır.

Denetim kuruluşları tarafından oluşturulan kalite kontrol sistemlerinin yeterliliğini değerlendirmek amacıyla, KGK 2014 ve 2015 yıllarında denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemlerine yönelik incelemeler yapmıştır. 2014 yılında tamamı KAYİK dâhil denetim yetkisine sahip 63 denetim kuruluşu, 2015 yılında 26'sı KAYİK dâhil denetim yetkisine sahip 48 denetim kuruluşu olmak üzere toplam 111 denetim kuruluşunun kalite kontrol sistemi KGK tarafından incelenmiştir (KGK – İnceleme Raporu(İR), 2017:3).

KGK tarafından kalite kontrol sistemlerine yönelik denetim kuruluşlarına yönelik yapılan incelemelerde; en çok karşılaşılan 10 bulgu aşağıdaki gibidir (KGK – İR, 2017:4).

- a. Kalite Kontrol Sisteminin uygulanması ve işleyişinden sorumlu kişi veya kişilerin yeterli ve uygun deneyime, beceriye ve yetkiye sahip olmasını sağlayacak politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
- b. Bağımsızlığın sağlanması amacıyla oluşturulan politika ve prosedürlerde, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin 22 ve 26'ncı maddeleri ile 6102 sayılı Türk Ticaret Kanununun 400'üncü maddesinde belirtilen düzenlemelerine yer verilmemesi,
- c. Rotasyona ilişkin olarak oluşturulan politika ve prosedürlerin, Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin ilgili hükümlerine uygun olarak oluşturulmaması,

- d. Denetimin yürütülmesi ile ilgili yetkin olduğu, zaman ve kaynaklar dâhil olmak üzere denetimi yürütmek için gerekli beceri ve kapasiteye sahip olduğu sürece denetimlerin üstlenileceğine veya denetim ilişkisinin devam ettirileceğine dair makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
- e. Denetimleri, mesleki standartlar ile yürürlükteki mevzuata uygun olarak yürütmek ve içinde bulunulan şartlara uygun rapor düzenlenmesini sağlamak için gerekli yeterlik ve beceriye sahip, etik ilkelere bağlı uygun personelin bulunduğuna yönelik makul güvence sağlayan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
- f. Denetimin kalitesini gözden geçiren kişilerin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluştururken dikkate alınması gereken hususlara yer verilmemesi,
- g. Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimine ilişkin sorumlulukları ele alan kalite kontrol politika ve prosedürlerin oluşturulmaması,
- h. Kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde ve yeterli olduğuna ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme sürecinin oluşturulmaması,
- i. İzleme sürecinin sonunda tespit edilen eksikliklerin etkilerinin değerlendirilmemesi ve bu eksikliklerin ne tür eksiklikler olduğuna karar verilmemesi,
- j. Kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işleyişine dair kanıt sağlamak için uygun belgelendirme yapılmasını zorunlu kılan politika ve prosedürlerin oluşturulmaması.

Kamu Gözetim Kurumu tespit edilen bu eksikliklerden sonra söz konusu eksikliklerin giderilmesi için gerekli faaliyetleri gerçekleştirmektedir.

KGK, Kalite Kontrol Standardı 1 uyarınca bağımsız denetim şirketleri tarafından oluşturulması gereken kalite kontrol sistemine yönelik incelemeler sonucunda her yılın inceleme raporunu yayımlamaktadır. KGK tarafından inceleme amaçları bağımsız denetim kalitesini korumak ve artırmak olarak ifade edilmektedir.

2016, 2017 ve 2018 yılları için sırasıyla 26, 61 ve 66 denetim kuruluşu incelemeye tabi tutulmuştur. İncelenen denetçi sayısı ise yine sırasıyla 6, 8 ve 10 kişiden oluşmaktadır. 2018 yılı için toplam 76 inceleme dışında KGK, gelen ihbar ve şikâyetler neticesinde 10 denetim kuruluşuna ve denetim şirketlerinin bilişim teknolojilerine (IT) ilişkin ise 6 incelemede bulunmuştur.

2016, 2017 ve 2018 yılları inceleme raporları sonucunda denetimlerle ilgili en çok rastlanan 10 bulgu tablo 2.14'te görülmektedir.

2016 yılında incelenen dosyaların %68'inde, kalite kontrol sistemine ilişkin bağımsızlık, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi ve denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme hususlarında eksiklikler tespit edilmiştir.

KGK tarafından inceleme dosyasında tespit edilen eksiklikler bir bütün olarak değerlendirilmektedir. KGK, bağımsız denetim sonucunu veya kalitesini etkileyen bulguları içeren dosyalar için bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçilere eksikliklerin mahiyetine göre mevzuatta öngörülen uyarı, idari para cezası ve faaliyet izninin askıya alınması şeklinde idari yaptırımlar uygulamaktadır.

Tablo 2.14. KGK 2018 İnceleme Bulguları

Sıra	2016	Sıklık Oranı	2017	Sıklık Oranı	2018	Sıklık Oranı
	29 denetim dosyasında;		58 denetim dosyasında;		76 denetim dosyasında;	
1	İç Kontrol Sisteminin Anlaşılması	%84	Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	%72	Stoklar	%53
2	Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	%80	Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	%64	Maddi Duran Varlıklar	%43
3	Kalite Kontrol Sistemi	%68	Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşler	%60	Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları	%38
4	Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşler	%60	İlişkili Taraflar	%50	Hasılat	%36
5	Belgelendirme	%52	İşletmenin Sürekliliği	%48	İşletmenin Sürekliliği	%34
6	Önemlilik	%40	Belgelendirme	%43	Dış Teyitler	%33
7	Örnekleme	%32	Bağımsızlık	%40	İlişkili Taraflar	%32
8	Dış Teyitler	%28	Önemlilik	%38	Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	%29
9	Stoklar	%24	İlgili Mevzuata Uygunluğun Değerlendirilmesi	%33	Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlara Karşı Yapılacak İşler	%26
10	Topluluk Denetimleri	%16	Finansal Tablo Açıklamaları	%22	Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma	%24

Kaynak: KGK İnceleme Raporu 2018.

2.5.2.6.4. Şeffaflık Raporları

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin (BDY) 36'ncı maddesi "Şeffaflık raporunun hazırlanması ve duyurulması" başlığı uyarınca, bir takvim yılında Kamu Yararını İlgilendiren

Kuruluşların (KAYİK) denetimini yapmış olan denetim kuruluşlarının ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşlarının ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporlarını internet sitelerinde yayımlamaları ve aynı süre içerisinde KGK'ya bildirmeleri gerekmektedir.

KGK şeffaflık raporlarına ilişkin duyurusunda; “KAYİK Dâhil Denetime Yetkili” olarak sicile kaydedilen denetim kuruluşlarının, şeffaflık raporlarına ilişkin BDY'nin 36'ncı maddesinde düzenlenen yükümlülüklerini zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirmeleri ve bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle herhangi bir yaptırımla karşılaşmamaları adına belirtilen hususlara dikkat edilmesi gerektiğini ifade etmektedir (kgk.gov.tr).

Aşağıdaki şirketler KAYİK kapsamındadır (BDY:4/1-l):

- Halka açık şirketler,
- Bankalar,
- Sigorta şirketleri,
- Reasürans şirketleri,
- Emeklilik şirketleri,
- Faktöring şirketleri,
- Finansman şirketleri,
- Finansal kiralama şirketleri,
- Varlık yönetim şirketleri,
- Emeklilik fonları
- 6362 sayılı Kanunda tanımlanmış olan ihraççılar,

6362 sayılı Kanunda tanımlanmış olan sermaye piyasası kurumları ise şu şekildedir:

- Yatırım kuruluşları,
- Kolektif yatırım kuruluşları,
- Sermaye piyasasında faaliyette bulunacak bağımsız denetim, değerlendirme (gayrimenkul değerlendirme dâhil) ve derecelendirme kuruluşları,
- Portföy yönetim şirketleri,
- İpotek finansmanı kuruluşları,
- Konut finansmanı ve varlık finansmanı fonları,
- Varlık kiralama şirketleri,
- Merkezî takas kuruluşları,
- Merkezî saklama kuruluşları,
- Veri depolama kuruluşları,
- Kuruluş ve faaliyet esasları Sermaye Piyasası Kurulunca belirlenen diğer sermaye piyasası kurumları.

Şeffaflık raporları, denetim kuruluşunun yönetim organı başkanı tarafından imzalanmalıdır.

Şeffaflık raporlarının, denetim kuruluşuna ilişkin asgari olarak aşağıdaki bilgileri içermesi gerekmektedir (BDY:36/2):

- Hukuki yapısı ve ortakları hakkında açıklama,
- Kilit yöneticileri ve sorumlu denetçileri hakkında açıklama,
- İçinde yer aldığı denetim ağının hukuki ve yapısal özelliklerine ilişkin açıklama,
- İlişkili denetim kuruluşları ve diğer işletmelere ve bu ilişkilerin mahiyetine ilişkin açıklama,
- Organizasyon yapısı hakkında açıklama,
- Kalite güvence sistemi incelemesinin en son ne zaman yapıldığına dair bilgi,
- Bir önceki yılda denetim hizmeti verdiği KAYİK'lerin listesi (Kişisel güvenliğe ilişkin önemli ve etkin bir tehdidin var olması ve buna talep olması halinde KGK onayıyla, yapılacak açıklamada ilgili denetlenen şirket bilgilerine yer verilmeyebilir BDY:36/3),
- Denetçilerinin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,
- Bağımsızlıkla ilgili uygulamalarına ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun 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.

KAYİK'ler nezdinde denetim yapmak üzere yetkilendirilmiş olmakla birlikte ilgili takvim yılında KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşlarının şeffaflık raporu hazırlama, internet sitesinde yayımlama ve KGK'ya bildirme yükümlülüğü bulunmamaktadır. Ancak bu kapsamda yer alan denetim kuruluşlarının bu durumu, internet sitelerinin şeffaflık raporlarıyla ilgili bölümünde açıklamaları gerekmektedir (BDY:36/4).

Şeffaflık raporları ile raporun güncellenmesi halinde raporun orijinal hali ve güncellenmiş hallerinin ayrı ayrı beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulması gerekmektedir (BDY:36/5).

Şeffaflık raporu hazırlandığında bu raporun denetim kuruluşunun internet sitesinde yayımlanması ve beş yıl süreyle kamunun erişimine açık tutulması ayrıca ilgili takvim yılında KAYİK denetimi yapmayan denetim kuruluşlarının da bu durumu yine internet sitelerinin

şeffaflık raporlarıyla ilgili bölümünde açıklaması gerektiğinden, denetim kuruluşlarının internet sitelerini aktif tutmaları ve internet sitelerinde Şeffaflık Raporları ile ilgili bir bölüm oluşturmaları önem arz etmektedir.

Şeffaflık raporlarında yer alan açıklamalara bakıldığında denetim kalite göstergelerine atıf yapılan konu başlıkları ise şu şekilde sıralanabilecektir:

- Kalite güvence sisteminin en son ne zaman incelendiğine dair bilgi,
- Denetçilerin sürekli eğitimine yönelik izlenen politikalar hakkında açıklama,
- Bağımsızlıkla ilgili uygulamalara ilişkin, bağımsızlık ilkesine uyumun 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.

KKS 1’de yer alan ilkeler esasında şeffaflık raporlarında yer alan açıklamalar ile denetim kalite göstergelerine ilişkin yapılan hususlara atıfta bulunulabilmektedir. Burada tek tek şeffaflık raporları incelenerek gösterge hususlarının olup olmadığı tespit edilerek kalite ölçümlerinin bazı eklemelerle yapılabileceği mümkün görünmektedir.

Gürol ve Tüysüzoğlu (2017) yaptıkları çalışmada belirli ülkelerdeki şeffaflık raporlarını inceleyerek bu raporlarda yer alan ve ilgili kullanıcıların ihtiyacını karşılayacağı düşünülen uygulamalar iyi uygulama olarak adlandırılmış ve nitel veri analizi ile analiz edilmiştir. Analiz sonunda en fazla detaylı açıklamanın İngiltere’de olduğu görülmüştür. Türkiye’de ise ortaklık yapıları ve sayısı ve eğitim saatleri konularında yeterli bilgilendirmelerin yapıldığı belirtilmiştir (Gürol ve Tüysüzoğlu, 2017:202).

2.5.2.6.5. Bağımsız Denetim Yönetmeliği

Bağımsız Denetim Yönetmeliği; 6102 sayılı Kanun ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetimi, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmeleri, sicil kayıtlarının tutulması, yükümlülükleri, sorumlulukları, bunların Kurum tarafından incelenmesi ve denetlenmesi ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır (BDY, md:2).

Bağımsız denetim yönetmeliğinin içerdiği konular şu şekilde sıralanmaktadır:

- Denetimin amacı ve kapsamı,
- Denetimin konusu,
- Denetimin tarafları,

- Denetim kıstası,
- Denetim kanıtı,
- Denetim raporu,
- Denetim yapmaya yetkililer,
- Yetki belgeleri,
- Denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi,
- Denetçilerin yetkilendirilmesi,
- Denetçilik sınavı,
- Bağımsız Denetim Resmi Sicili (sicile kayıt ve ilan, sicil bilgileri),
- Denetimlerde kalite ve güvenilirliğin sağlanması,
- Kalite kontrol sistemi oluşturma,
- Mesleki etik ve ilkelere uyma,
- Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması,
- Reklam yasağı,
- Haksız rekabette bulunmama,
- Sürekli eğitim,
- Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar,
- Denetim ekipleri,
- Denetim sözleşmesi,
- Denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü,
- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar,
- Ücret tarifi,
- Mesleki sorumluluk sigortası,
- Şeffaflık raporunun hazırlanması ve duyurulması,
- KGK tarafından yapılacak incelemeler, denetimler ve idari yaptırımlar ve
- Diğer hususlar.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği beşinci bölümde “Denetimlerde Kalite Güvenilirliğin Sağlanması”na ilişkin hükümler yer almaktadır. Denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanması, denetim kuruluşları ve denetçilere düşen sorumluluk olarak ifade edilmektedir. Bunun yerine getirilmesi için de etkin bir kalite kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir.

Yüksek nitelikli denetim kalitesi sağlamak başta denetlenen şirket olmak üzere, denetim kuruluşları, ilgili potansiyel kullanıcılar, düzenleyici kurumlar ve diğerleri açısından son derece önemli bir husustur. Bir denetimde, denetim kalitesinin sağlanabilmesi adına uzun yıllardır denetçi, denetim şirketleri veya denetim süreçleri ile ilgili çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Denetim kalitesi ile ilgili yapılan çalışmaların genellikle ilgili ülkelerin bakanlıklar nezdindeki kurumlardan oluştuğu, zaman içerisinde ise mevcut çalışmaların farklı kurumlarla

gerçekleştirildiği görülmektedir. Denetim faaliyeti ile ilgili çalışmaların ise özellikle sermaye piyasası gelişmiş ülkelerde başladığı görülmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümündede denetim kalitesi ile ilgili süreci özetlemek gerekirse, denetim kalitesi, ilk başlarda muhasebe sistemindeki uygunsuzluğun tespiti (DeAngelo) şeklinde bir tanımlama ile literatüre girmişken, daha sonra gerçekleşen muhasebe alanındaki gelişmelerin etkisi ile yüksek güvence sağlaması, bilgilerin doğruluğu gibi birçok etkenin denetim kalitesi sağlanması adına tanıma eklendiği görülmektedir. Ancak zamanla gerçekleşen bazı muhasebe skandalları ile sadece denetim faaliyeti ile denetimde kalitenin sağlanamayacağı görülmüş, denetim kuruluşlarının da denetlenmesi gerektiği ortaya çıkmıştır. Bu kapsamda birçok ülke ve ülkemizde zamanla Kamu Gözetimi Kurum'u niteliğinde kurumlar oluşturulmuş veya mevcut kurumların yapısı değiştirilmiş ve geliştirilmiştir. Ülkemizde de 2011 yılında yürürlüğe giren TTK 660 sayılı KHK ile Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) oluşturulmuş ve KGK ülkemizdeki muhasebe ve denetim alanındaki yetkili uygulayıcı olmuştur.

Düzenleyici kuruluşların yaptıkları çalışmalar ile yürürlüğe giren denetim standartları ve kalite kontrol standardı ile denetim faaliyetinin nasıl olması gerektiği ile ilgili hususlar açıklanmıştır. Mevcut standartlar ile denetçi, denetim şirketi ve denetim sonuçları bölümlerini ifade eden uygulamalar yer almakta ve hemen her yıl bu standartlarla ilgili güncellemeler gerçekleşmektedir. Uluslararası kuruluşlar yaptıkları çalışmalarda denetim kalitesinin ölçülebilmesi için denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili çalışmaları öne çıkartmaktadırlar. Bu doğrultuda çalışmanın üçüncü bölümünde PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri ele alınmıştır.

3. DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİ

Denetim kalitesinin sağlanması konusunda yapılan çalışmalar neticesinde zamanla denetim kalitesinin tespitinde standart uygulamaların geliştirilerek kalite ölçümünün sağlanması yönünde görüşler ortaya çıkmıştır. Bağımsız denetim kalitesinin standart bir uygulama ile ortak bir dil sağlanarak ölçülebilmesi için denetim kalitesi göstergelerinin kullanılması gündeme gelmiştir. Birçok ülkede yetkili uygulayıcı kurumlar aracılığı ile denetim kalitesi göstergeleri konusunda çalışmalar yapılmıştır. Denetim kalitesi göstergelerinin bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili denetçi, denetim süreci ve çıktı gibi bölümlerde yer alan konuların kaliteye etkisini ölçmek adına nicel göstergelerden oluşması planlanmıştır (PCAOB, 2015:1)

Denetim kalitesi göstergeleri açısından PCAOB 2015 yılında potansiyel denetim kalitesi göstergeleri yayımlamıştır. Her göstergenin kalite ölçümünde kullanılacak ölçütler, denetim şirketi ve ilgili denetim faaliyeti seviyesinde açıklanmıştır. Bağımsız denetim kalitesinin tespit edilebilmesi düşünülen 28 denetim kalitesi göstergesi ve göstergelerin kalite ölçümlerinin nasıl yapılacağı bu bölümde anlatılmıştır. Bölüm sonunda bu göstergelerin kaynağını tespit edebilmek adına diğer ülke mevzuatları ve Türkiye’de denetim kalitesi için yayımlanan KKS 1 içerisinde bu göstergelerle ilgili ifadelerle yapılabilecek atıflar listelenmiştir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde kullanılan veriler ABD Halka Açık Şirketler Kamu Gözetim Kurumu (PCAOB) tarafından Temmuz 2015’de yayımlanan Denetim Kalitesi Göstergeleri Kavramsal Metin raporundan alınmıştır. Çalışma amacı PCAOB Denetim Kalitesi Göstergelerinin kullanım durumunu tespit etmek olduğu için bu bölümde yoğun olarak bu rapordaki açıklamalardan yararlanılmıştır.

3.1. PCAOB Denetim Kalite Göstergeleri Tanımı ve Ortaya Çıkışı

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) ABD Halka Açık Şirketler Kamu Gözetim Kurumu tarafından 1 Temmuz 2015 tarihinde “Denetim Kalite Göstergeleri Kavramsal Metin” yayımlanmıştır. Potansiyel denetim kalitesi göstergesi olarak ifade edilen göstergeler ile denetim kalitesinin nasıl değerlendirileceği ve yüksek kaliteli denetime nasıl erişilebileceği hakkında ileri sürülen nicel ölçülebilir bir portföy elde edilmek istenmektedir.

Denetim kalitesi göstergeleri (DKG) projesinin amacı, ilgili kişilerin denetimin içinde yer aldıkları ya da üzerinde çalıştıkları denetimin kalitesini artırmak ve denetim kalitesini değerlendirme kabiliyetlerini geliştirmek ve göstergelerin kullanılması ile denetim şirketleri arasındaki kalite odaklı rekabeti teşvik etmektir. Bu kavramsal metinde önerilen göstergeler finansal tabloların denetim amacının değiştirilmesi, değiştirilmesinin önerilmesi veya yeni denetim performansı gereklilikleri uygulamaya koymak gibi bir amaca yönelik değildir.

ABD Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (ACAP), ABD Hazine Bakanlığı ACAP Denetim Mesleği 2008 yılı Final Raporu'nda denetim kalitesi temel göstergelerinin ve etkililiğinin fizibilitesinin yapılmasını ve denetim şirketlerinin bu göstergeleri kamuya açıklamasını tavsiye etmiştir.

Hazine Tavsiye Komitesi bilgi eksikliğinin, denetimin doğal koşullarından kaynaklandığını ifade etmiştir. Yasal anlamda bir halka açık şirketin denetlenmiş finansal tabloları, ilgili denetçinin raporu ve şirketlerin denetim komiteleri tarafından kamuya açıklanıyor olsa da bu bilgiler denetimin gerçekte nasıl gerçekleştiğini açıklamada ve denetim kalitesini değerlendirmede sınırlı bilgiler sağlamış olacaktır.

Potansiyel denetim kalite göstergeleri üç ana bölüm ve toplam 28 göstergeden oluşmaktadır. Birinci bölüm "Denetim Profesyonelleri"(Denetçi) olup, denetimi yürütenlerin Uygunluk, Yetkinlik ve Odaklanma ile ilgili ölçümlerini içerir. İkinci bölüm, "Denetim Süreci" Yönetim Felsefesi ve Liderlik, Teşvikler, Bağımsızlık, Altyapı ve İzleme Ve İyileştirme ölçümlerini içerir. Üçüncüsü "Denetim Sonuçları" ise Finansal Raporlar, İç Kontrol, Denetim Komiteleri ve Denetçiler Arasındaki İletişim ve Yaptırım ve Hukuki Davalar ölçümlerini içerir.

Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi "ACAP" (US Department of Treasury Advisory Committee on the Auditing Profession), 2008 Final Raporu'nda denetim kalitesi ana göstergelerinin fizibilitesinin yapılması ve geliştirilmesini tavsiye etmiş ve denetim şirketlerinin bu göstergeleri kamuya açıklayarak etkinliliğini ve gerekliliğini belirlemelerini istemiştir (ACAP, 2008:VIII:14).

İlgili raporda ACAP, PCAOB'nin denetçiler, yatırımcılar, kamu şirketleri, denetim komiteleri, yönetim kurulları, akademisyenler ve diğer ilgililere danışarak, denetim kalitesinin ve etkililiğinin temel göstergelerinin belirlenmesi ve denetim şirketlerinin bu göstergeleri kamuya açıklamasını tavsiye etmiştir. Böylece denetim kalitesinin ve göstergelerinin mümkün olduğu ifade edilmiş ve PCAOB'nin bu göstergeleri izlemesi gerektiği belirtilmiştir.

ACAP yapmış olduğu toplantılar neticesinde denetim kalitesi ve etkililiğine ilişkin kilit göstergelerin belirlenmesi gerektiğini tavsiye etmiştir. Bu tavsiyede göstergelerin doldurabileceği boşluk ve sahip olacağı etkililik şu şekilde ifade edilmektedir:

- Denetim kalite göstergelerine olan ihtiyaç göz önüne alındığında, denetim kalitesinin itici bir güç olduğunu ve bunun tespiti açısından denetim piyasasında denetim kalite göstergeleri hakkında çok az bilgi olduğunu ifade etmiştir. Denetim komitelerinin etkin olup olmadığının belirlenmesinde ve denetçi seçimi veya mevcut denetçi ile devam kararının alınması süreçlerinde katkıda bulunacak olan temel faktör denetim kalitesi olup, denetim kalitesinin değerlendirilmesinde doğru seçeneklere sahip olunmasının zor olduğu belirtilmiştir. Ayrıca denetim kuruluşu seçiminde oy

kullanan ortakların, denetim kalitesi hakkında eksik bilgiye sahip olacağı düşünülmektedir (ACAP, 2008:VIII:15).

- ACAP bu tavsiye ile firmalara denetim kalitesinin göstergelerini açıklamalarını zorunlu kılmanın sadece bu firmaların sağladığı denetim kalitesini değil aynı zamanda daha küçük denetim şirketlerinin büyük denetim şirketleri ile rekabet edebilme yeteneğini de geliştirebileceğine, hissedarların denetçi seçiminin onaylanması ile ilgili karar verme yeteneğinin gelişeceğine ve PCAOB'nin kayıtlı denetim şirketlerinin denetiminde daha etkin olacağına inanmaktadır.

Bunların yanında Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (ACAP), denetim kalite göstergelerinin geliştirilmesi ve izlenmesinin mevcut piyasa aktörleri ve denetçiler arasındaki rekabet unsurları göz önüne alındığında zor olacağını da kabul etmektedir. Anlamlı kalite göstergeleri geliştirmek, bu göstergelerin nasıl ölçülmeleri gerektiğini tanımlamak ve ölçüm sürecinin uygulanması, önemli zaman ve çaba gerektirecektir. Ayrıca denetim kalitesi göstergelerinin tanımlanması aşamasından sonra denetim şirketlerinin de kalite göstergelerinin ölçümü için kendi iç süreçlerini oluşturmaları gerekmektedir. PCAOB ise bu süreçleri izlemek için gerekli prosedürler oluşturmak ve eğitimler düzenlemek zorunda kalacaktır (ACAP, 2008:VIII:15).

Komite (ACAP), PCAOB'nin hazırlayacağı olası çerçeve için denetim kuruluşlarının yıllık raporlarını değerlendirmiştir. Örneğin, yapılan incelemede Birleşik Krallık'ta faaliyet gösteren bir denetim şirketinin raporunda temel performans göstergeleri olarak ortalama personel sayısı, personel devir oranı, çeşitlilik, müşteri memnuniyeti, denetim ve denetim dışı çalışma, teklif edilen kazanç oranı, gelir, kâr ve ortak başına kâr olmak üzere 9 adet temel kalite göstergesinin kullanıldığı tespit edilmiştir. Bunlar dışında ayrıca denetim kuruluşlarının denetim komiteleri, denetim ekipleri, firmaların eğitim programlarının niteliği ve kapsamı, müşteri bildirimlerinin niteliği ve nedenleri gibi faktörlerin de göz önünde tutulabileceği ifade edilmiştir (ACAP, 2008:VIII:15).

2008 Final Raporu'nun başlangıcında denetim kalitesi sorularını inceleyen Hazine Bakanlığı Tavsiye Komitesi'nin Yoğunlaşma ve Rekabet Alt Kurulu (concentration and competition), denetim kalitesinin artırılmasındaki ana unsur olarak denetim mesleğinin esnekliği ve sürdürülebilirliğinin geliştirilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi, denetimin yürütülme biçiminin yüzeysel olduğu ve denetim sürecinin güçlü ve zayıf yönlerinin tam olarak ortaya konulamaması da denetim kalitesini sorgulama nedeni olduğunu belirtmiştir. Denetim sürecindeki tek gözlenebilir çıktı, denetim raporudur. Denetim raporu denetçiler veya yapılan denetim işini bir diğerinden ayırmada kullanılamamaktadır. Bu yüzden denetim kalitesi unsurlarını değerlendirmek veya

onların nasıl güçlendirileceğini anlamak zor olmakta aynı zamanda denetim kalitesini tanımlamak veya ödüllendirmek de zor olacaktır.

Bu nedenlerden dolayı denetim, ekonomistlerin “güvenilir mal” dedikleri sınıfa girebilir. Yani bazı durumlarda denetim hizmetinin etkisi veya kalitesi tam olarak tespit edilemeyebilir. Müşteri denetim kalitesi konusunda benzer bir görüşe sahip olmak adına (denetim hizmetinin etkisi veya kalitesi hakkında) denetçiye göre sınırlı bir yeterliliğe sahip olduğundan, denetçi istenilen hizmetin kapsamını belirleyebilmek için en iyi konumdadır.

Yukarıda belirtildiği gibi, Kurul, DKG projesi yoluyla, denetim kalitesini yansıtacak ve kalite hakkında bilgilendirecek göstergeler şeklindeki ana değişkenlerin belirlenmesi ile daha anlaşılır bir denetim görüşü oluşturulmasına katkı sağlanacağını beklemektedir. Aynı zamanda bu göstergeler tarafından üretilen verilerin ileriye dönük ve etkin bir şekilde kullanılabileceği varsayılmaktadır.

Göstergeler üç temel prensip etrafında geliştirilmiştir. İlki, göstergelerin objektiflik ve tutarlılık yaklaşımını sağlamaları için mümkün oldukça nicel olması gerekmekte, aksi takdirde birçok durumda sadece subjektif kararların ortaya çıkabileceğini vurgulamaktadır. İkinci prensip, kullanıcıların önemli sorular ortaya çıkarmasını sağlayan bilgiler üretebilmelidirler. Üçüncü prensip ise göstergelerin denetim kalitesinin dengeli bir portföy fonksiyonu özelliği olarak birlikte kullanılmaları gerektiğidir. Göstergeler tek başına belirleyici olmamakla birlikte denetim uygulamasında göstergelerin bir arada kullanılması, bazı göstergelerin diğerlerindeki eksikliği veya tartışmalı durumu dengeleyeceği beklenmektedir.

Göstergeler bir araç anlamına gelmektedir. Bu yüzden, göstergeler etkili olacaklarsa tanınmaları gereken kendi sınırlamaları bulunmalıdır. Göstergeler uygulamalar veya diğer durumlar karşısında bir algoritma, ölçüt veya güvenilir liman olmamakla birlikte belirli bir denetim kalitesinin niteliğinin belirlenmesinde veya bir denetçinin yükümlülüklerini yerine getirip getirmemesinde kullanılan doğrudan formüller de değildirler. DKG'lerinin bu yollardan hiçbirinde kullanılamamasının nedeni, DKG verileri analizinin neredeyse her zaman bir bağlam gerektirmesidir. Denetim kalitesini değerlendirmedeki anlamları ise ortaya çıktıkları duruma bağlıdır. Farklı durumlar için makul açıklamalar olabilmekte ve belirli bir denetimi diğer çeşitli faktörler etkileyebilmektedir. Örneğin, denetlenen bir şirketin faaliyet gösterdiği düzenleyici ortam veya muhasebe standartlarının belirli bir şirketi etkileme şekli, bir şirketin denetimine ilişkin DKG verilerinin izlenebilmesi için önemli bir bağlam haline gelebilir. Göstergelerin nicel özelliklere sahip olmalarına rağmen bazı durumlarda nitel analize başvurulabilecektir. Hatta denetim kalitesini etkileyen faktörlerin tümü doğrudan kolayca ölçülememektedir. Örneğin, mesleki şüphecilik ve mesleki özen denetçiler için bu kapsamdaki kritik özelliklerdendir.

Denetim kalitesi göstergeleri verilerinin bu bağlamda bir arada izlenmesi karşılaştırılabilirlik olarak adlandırılabilir. Bir sonraki denetim için personel-yönetici-ortak

rasyosunu bilen bir denetim komisyonu, bu bağlamda rasyo ile denetçisi ve diğer denetçiler tarafından yapılan denetimlerle karşılaştırma yapılmasını ve oluşacak benzerlikler veya farklılıkların neden kaynaklandığını bilmek isteyebilecektir. Tüm denetimlerde, görünüşte aynı büyüklükte şirketler için bile aynı sorunlar gündeme gelmemektedir. Yeni bir denetim anlaşması yapma veya mevcut sözleşmeye devam etme kararları durumunda da aynı ihtiyaç ortaya çıkabilir. Bir denetim şirketinin sözleşmeye devam edip etmeyeceğini düşünen denetim komitesi, firma düzeyindeki göstergeleri benzer büyüklük ve kapasitedeki firmalarla karşılaştırma yapabilmek için bilmek isteyecektir. Bu tür soruların cevapları olmaksızın, göstergelerin tutarlı tanımlamalarına dayalı olarak hem sözleşme hem de firma seviyesindeki bilgilerle denetim komitesinin söylenenleri değerlendirme kabiliyeti sınırlı olabilir. Yine de buradaki soru, sadece rakamların karşılaştırılabilir olup olmadığı değil, bu noktada nitel analizin de faydalı olabileceğidir. Denetim kalitesi göstergeleri ölçütleri olmadığından dolayı iki denetimdeki DKG'lerin karşılaştırılması denetim kalitesinin karşılaştırılabilirliği anlamına gelmeyecektir.

Farklı denetimlerden veya denetim şirketlerinden DKG'lerinin karşılaştırılması, iki denetim sözleşmesinde neyin karşılaştırılabilir hale geldiğini ve denetim şirketleri ile denetim sözleşmesi konuları arasındaki farklılıkların neler olduğunu anlamaya bağlıdır. Farklı sektörlerdeki şirketlerin denetimleri karşılaştırılabilir mi? Peki ya farklı ölçüm yöntemleri nasıldır? Firmalar çeşitli denetim faaliyetlerini kendi yöntemleriyle ölçebilirler. Hatta uygulamalarının farklı bölümlerindeki öğeleri farklı ölçebilirler. Bu farklılıkların önemli olup olmadığını ve ne zaman önemli olduğunu anlamak DKG projesinin zorluklarından biridir.

Bu durumda projenin kalbi, denetimin yürütülmesinde hangi göstergelerin kaliteye işaret ettiğini öğrenebilmektir. Eğer bir denetimin çeşitli unsurları ölçülebiliyorsa, denetim şirketinin denetime ve diğer halka açık şirket denetimlerine nasıl yaklaştığı anlaşılabilir ve bu yaklaşımın sonuçlarını anlamak için daha bilinçli bir temele sahip olunabilir. Göstergeler doğrudan belli sonuçlara bağlanmasalar bile, denetim planlamasını ve yürütülmesini güçlendiren, sürdürülebilir denetim kalitesi ve denetim kalitesinin tanınması için elverişli ortam yaratan soruları üretmek veya tartışmaları yapmak mümkün olabilir.

Göstergeler aynı zamanda geniş iki etkiye daha sahiptir. İlki, denetim şirketleri hakkındaki karşılaştırmalı bilgi, zamanla denetim hizmetleri için daha canlı kaliteli bir denetim piyasasının oluşmasına yardımcı olabilecek ve denetim şirketleri arasındaki rekabeti teşvik ederek denetim çabalarının veya kaynaklarının uygun olmayan biçimde azaltılması baskılarına karşı çıkacaktır. Her iki sonuçta da mesleki anlamda denetim kalitesi artırılabilir. İkinci etki ise, DKG projesi ilerledikçe, DKG bilgileri potansiyel yatırımcıların finansal tablolarla ilişkili denetim kalitesini daha iyi değerlendirebilmelerine ve bunun sonucunda da yatırım kararları üzerinde etkili olmasına yardımcı olacaktır.

Kurul, DKG projesi çalışmalarında, denetim kalitesi detayları ile ilgili çalışan diğer iki kurulun projeleriyle yakından ilgilenmiştir. Bu projeler, Teftiş ve Tescil Bölümü'nün (Division of Registration and Inspection's) denetim başarı ve eksikliklerini ele alan kök neden analizi projesi ve Baş Denetçi Ofisi'nin (Office of the Chief Auditor's) PCAOB Kalite Kontrol Standartlarını güncelleyen standartları düzenleme projesidir. Teftiş ve Tescil Bölümü kök neden analizi projesi, denetim uygulamalarında yüksek kaliteyi eksik denetimden ayırt eden faktörleri belirlemek için denetim şirketleri ile yakın işbirliği içinde çalışmaktadır. Teftiş ve Tescil Bölümü bu çalışmalarda elde ettiği verilerle, PCAOB DKG proje çalışmalarını bilgilendirmekte olup böylece DKG'leri için muhtemel unsurları ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır. Kalite kontrol standartları düzenleme projesi ise bir denetim şirketinin denetim uygulamalarına dâhil etmesi gereken ve denetimden sonra denetim eksikliklerini takip edecek bilgi türlerine odaklanmaktadır. Böylece denetim sorunlarına yol açılması önlenerek veya sorunların giderilmesi kolaylaşacaktır.

3.2. Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergeleri

Denetim kalitesi çeşitli açılardan incelenebilmektedir. Bunlardan ilki, denetçinin denetim standartları ve ilgili mevzuata uygun bir şekilde faaliyetini sürdürmesidir. İkincisi, mesleki şüphecilik ve mesleki özeni uygulayan denetçiler tarafından yürütülen, yatırımcılar ve piyasanın ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde denetlenen şirketlerin finansal tablolarının bağımsız, etkili ve güvenilir denetiminin gerçekleştirilmesidir. Bu tür denetimler muhasebe hilelerini ve maddi hata riskini azaltacak ve süreklilik ve iç kontrol konusundaki maddi yetersizliklerin zamanında raporlanmasını sağlayacaktır. Üçüncüsü ise bilginin, özellikle şirketin denetim komitesi ve halka açık şirket yatırımcılarına, zamanında ve etkili bir şekilde sağlanmasını kolaylaştırmasıdır. Sonuç olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun bir şekilde şirketin finansal durumunun tüm maddi unsurlara göre dürüst bir şekilde sunulduğu ve önemli yanlışlığın olmadığı, finansal tablolara makul güvence sağlayan sağlam bir denetim olmalıdır. Denetim kalitesi ne kadar yüksek olursa finansal tablolarda önemli yanlışlıklar bulunma ihtimali daha az olacaktır.

Bu perspektifler, bir süreç ve sonuç olarak denetimin iki doğal niteliğini yansıtarak, denetim gücünü teyit edecektir. Daha da önemlisi bunun gibi kaliteyi etkileyebilecek farklı faktörleri yansıtabilmek için denetim kalitesi göstergeleri tanımlamayacak daha geniş bir yaklaşıma ihtiyaç olduğu düşünülmektedir.

DKG projesi tarafından geliştirilen ve bu kavramsal metinde tartışılan, denetim kalitesinin analizi çerçevesi üç bölümden oluşmaktadır:

1. Denetim Profesyonelleri (Denetçi),
2. Denetim Süreci ve

3. Denetim Sonuçları.

Yukarıda da açıklandığı gibi bu üç bölümün alt başlıklarına göre kalite göstergeleri önerilmiştir. Birinci bölüm “Denetim Profesyonelleri”(denetçi) ile ilgili olup, denetimi yürütenlerin uygunluk, yetkinlik ve odaklanma ile ilgili ölçümlerini içerir. İkinci bölüm, “Denetim Süreci” ise yönetim felsefesi ve liderlik, teşvikler, bağımsızlık, altyapı, izleme ve iyileştirme ölçümlerini içermektedir. Üçüncü “Denetim Sonuçları” bölümü finansal raporlar, iç kontrol, denetim komiteleri ve denetçiler arasındaki ilişki ve yaptırım ve hukuki ihtilaf ölçümlerini içermektedir. Kavramsal metin genel anlamda denetim profesyonellerine (denetçi), çok fazla olmasa da, denetim süreci ve denetim sonuçları ile ilgili şimdiye kadar gözlemlenemeyen faktörlere odaklanmaktadır.

Kurul(PCAOB), üç bölümden oluşan çerçeve ile proje ekibinde bulunanların gözden geçirdiği 70 olası gösterge içinden, denetim kalitesi hakkında fikir verecek 28 aday gösterge belirlemiştir. Çerçeve ve önerilen göstergeler Kurul’un tecrübelerini yansıtmakta fakat projenin bu aşamasında sezgisel boyutu da bulunmaktadır. Bunlardan 40 tanesi Mayıs 2013’te PCAOB Daimi Danışma Kurulu toplantısında belirlenmiştir (PCAOB-SAG, 2013:17).

Denetim Profesyonelleri (denetçi) ile ilgili faktörler genellikle Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (ACAP) ve diğer kurulların bildiregelerinde tartışılan unsurlarla tutarlıdır. Denetim süreci faktörleri, Kurul’un mevcut kalite kontrol standartlarındaki ve yaygın olarak kullanılan iç kontrol çerçevelerindeki unsurları yansıtır. Potansiyel göstergeleri değerlendirmek için kullanılan kriterler;

- Denetim kalitesi için potansiyel korelasyon,
- Potansiyel fayda,
- İstenmeyen sonuçların ortaya çıkma potansiyeli,
- Ölçüm yönetimi kriterinin ortaya çıkma potansiyeli,
- Ölçeklenebilirlik,
- Ölçülebilirlik,
- Verilerin geçerliliği,
- İhtiyaç fazlalığı,
- Gecikme göstergesi (bir olayın yanlış olduğunun belirlenmiş olması)
- Göstergelerin üreteceği beklenen işaretlerin doğruluğu,
- Göstergelerin, denetimin güçlü ve zayıf yönlerinin olası temel nedenleri (kök nedenleri) konusunda bilgi üretebilme kabiliyeti

olarak ifade edilmiştir.

PCAOB denetim kalite göstergeleri projesi ile gelecekteki potansiyel göstergelerin değerlendirileceği yöntemlere odaklanmakta ve mevcut verilerin derlenmesi ve

değerlendirilmesine devam etmektedir. Kavramsal metnin bir amacı da gösterilen bu çabaya yardımcı olacak göstergelerin kullanımını ortaya çıkarmaktır.

28 potansiyel gösterge şu şekildedir:

Tablo 3.1. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri

Denetim Profesyonelleri (Denetçi)	Uygunluk	1. Personel (İstihdam) Kaldırıcı
		2. Sorumlu Ortakların İş Yüğü
		3. Yöneticilerin ve Denetçilerin İş Yüğü
		4. Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları
		5. Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel
	Yeterlilik	6. Denetim Personelinin Tecrübesi
		7. Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi
		8. Denetim Personelinin Devir Hızı
		9. Hizmet Merkezlerinde Toplanan Denetim İş
		10. Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Sayısı
	Odaklanma	11. Denetim Saatleri ve Risk Alanları
		12. Denetim Saatlerinin Denetim Aşamalarına Tahsisi
Denetim Süreci	Yönetim Felsefesi ve Liderlik	13. Denetim Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları
	Teşvikler	14. Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler
		15. Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski
	Bağımsızlık	16. Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum
	Altyapı	17. Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapı Yatırımları
		18. Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları
		19. Kamu Gözetim Kurumu'nun (PCAOB) Denetleme Sonuçları
		20. Teknik Yeterlilik Testi
Denetim Sonuçları	Finansal Tablolar	21. Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı
		22. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlılıkları
		23. Finansal Raporlama Kalitesi Ölçümlerinden Denetim Kalitesini Belirleme
	İç Kontrol	24. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması
	Süreklilik	25. Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması
	Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim	26. Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları
	Yaptırım ve Hukuki Davalar	27. PCAOB ve SEC Yaptırım Uygulama Eğilimleri
		28. Özel Dava Eğilimleri

Kaynak: PCAOB, 2015:13.

PCAOB Denetim Kalite Göstergeleri Kavramsal Çerçeve'de açıklanan bu potansiyel 28 göstergenin açıklamalarını Ek A kısmında yapmıştır. Ek A, her göstergenin amacını açıklamakta, göstergenin katılım nedenini kısaca tartışmakta ve hem denetim sözleşmesi hem de denetim şirketi düzeylerinde göstergeye ilişkin olası hesaplamaları içermektedir.

Denetim faaliyeti ve denetim şirketi düzeyleri, kalite göstergelerinin hesaplanabilmesi iki grup şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Denetim faaliyeti düzeyi, bir denetim şirketinin yapmış

olduğu bağımsız denetim sözleşmesi bazında hesaplamaların yapılmasını ifade etmekte ve bu düzey bundan sonraki süreçte sözleşme düzeyi olarak adlandırılmaktadır. Denetim şirketi için ifade edilen firma seviyesi ise şirket düzeyi olarak ifade edilecektir. Şirket düzeyi, kalite göstergelerinde belirtilen hesaplamaların şirketin tüm verileri ile hesaplanarak bir standart belirlenmesini ifade etmektedir. Böylece denetim kalitesinin şirket düzeyi oranları ile denetim kalitesinin şirketler arasında karşılaştırılabilir olması beklenmektedir.

Örneğin DKG 7 Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi göstergesinin hesaplanması sadece sözleşme düzeyinde yapılmaktadır. Çünkü denetim şirketinin ölçekle ilgili şirket seviyesinde veri toplaması zordur. 13, 14 ve 26. göstergeler için ise yeterli örnek büyüklüğünün sağlanabilmesi ve bağımsızlığın korunması amacıyla sadece şirket düzeyinde kalite hesaplaması önerilmektedir.

Kurul'un göstergeleri yoruma sunmasındaki amacı, kalitenin geliştirilebilmesine katkı sağlayacak, yönetilebilir sayıda göstergeler tanımlamaktır. Kurul, mevcut listede yer alan göstergelerin tekrarlayan niteliklere sahip olduğunu, bazılarının yeterince faydalı bilgi sağlayamayabileceği ve bazı yorumların ise listeye eklenecek yeni göstergeler önerebileceğini ifade etmiştir.

Gösterge seçimleri sabit değildir. Bu çabalar yeni olup denetim kalitesi göstergeleri doğaları gereği, öğrenmedeki ilerlemeler ve denetimlerin gerçekleştirilme biçimindeki değişiklikleri yansıtacak şekilde zamanla değişebilir olmalıdır. Daha sonraki olaylar, belirli göstergelerin yeniden değerlendirilmesine neden olabilir. Örneğin göstergeleri kullanan halka açık şirketleri etkileyen hatalar için yapılan düzeltmeler, ilgili göstergelerin yeniden değerlendirilmesine neden olabilir. Projenin amaçlarından biri, kavramsal metinde ileri sürülen fikirleri geliştirmek için sonraki olaylar ve göstergeler hakkında yeterince geniş bilgi toplanmasıdır. Birinci nesil denetim kalite göstergelerinin kullanılması ile elde edilecek ek deneyim, denetim kalitesini ölçmek için daha geniş yaklaşımlar veya faydalı yeni veya yardımcı göstergeler önerebilir.

3.3. Denetim Kalite Göstergelerinin Kullanımı ve Uygunluğu

Gelecek vaat eden göstergelerin kullanılması ilk adımı oluşturmaktadır. Denetim kalite göstergelerinin denetim kalitesindeki artışlarla denetimlerin daha net görünmelerine yardımcı olabilmesi için denetim kalitesini etkileyen kişilerin bu göstergeleri kullanmaları gerekmektedir.

Denetim kalite göstergeleri projesi bazı seçeneklere bağlı olarak geleceğe yönelik değişiklik gösterebilir. Bu seçenekler;

- İlgili potansiyel kullanıcılar,
- İlgili verilerin elde edilmesi ve dağıtımı ile ilgili seçenekler,

- DKG'lerinin aşamalara ayrılmasında potansiyel yaklaşımlar,
- Eğer, en azından başlangıç aşamasında ilgili göstergeler yeterince ölçeklendirilemez ise belirli denetim şirketi veya denetim türlerinin bu çabanın dışında tutulabilmesi.

Zamanla oluşacak deneyim ile birlikte bu maddelerde yapılacak tercihler de değişikliğe yol açacaktır.

3.3.1. Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanıcıları

Kurul, potansiyel birincil kullanıcıları ve DKG'lerinin kullanım alanlarını aşağıdaki gibi özetlemiştir.

Tablo 3.2. Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanım Alanları

Potansiyel DKG Kullanıcıları	Potansiyel Kullanım (DKG'lerinin Etkileyebildiği Kararlar)
Denetim Komiteleri	Denetim kalitesi ve raporlama riskini değerlendirmek Denetçilerin muhafazası ve ücretleri Denetçilerin gözetimi
Denetim Şirketleri	Riskin yönetimi ve değerlendirilmesi Kalite kontrol çabalarını ve denetim kalitesini geliştirmek Denetim eksikliklerinin kök nedenlerinin tespiti ve zayıflıkların iyileştirilmesi
Yatırımcılar	Raporlama riskini değerlendirmek Oy payları
PCAOB(ve Diğer Düzenleyiciler)	Politika oluşturmak Kalite kontrol ve kök neden projesine yardım etmek Kalite için piyasa talepleri ve kamu tartışmalarını teşvik etmek

Kaynak: PCAOB, 2015:18.

Denetim kalitesi göstergelerinin diğer kullanıcıları şirket yönetimleri, akademisyenler, ticari yayın organları ve kamuoyudur. Yukarıda da değinildiği gibi göstergelerin dengeli portföy işlevi olarak planlanmış ve bu portföyün tüm kullanıcılar için aynı olacağı varsayılmıştır. Farklı kullanıcı sınıflarının ise denetim kalitesi göstergesi verilerini farklı düzeylerde (denetim-şirket) açıklayabileceği ifade edilmiştir.

a. Denetim Komiteleri

Borsada faaliyet gösteren şirketlerin yönetim kurullarının bağımsız denetim komiteleri; atamalar, maaş düzeyi ve şirket denetçilerinin gözetiminden (finansal raporlamaya ilişkin denetçiler ile yönetim arasındaki uyuşmazlıkların çözümü de dâhil olmak üzere) doğrudan sorumludur ve bu denetçiler doğrudan denetim komitesine rapor verirler.

Türkiye’de 2006 yılında yayımlanan SPK Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ (Seri: X, No: 22) madde 25’te hisse senetleri borsada işlem gören ortaklıkların denetim komitesi oluşturmaları zorunlu hâle gelmiştir. Kurumsal Yönetim İlkeleri

çerçevesinde, denetim komitesi en az iki üyeden oluşmalıdır. Denetim komitesi kurma zorunluluğu bulunmayan işletmelerde, denetim komitesince yapılan işler, yönetim kurulunca yerine getirilir (SPK, 2006).

SPK'nın 2011 yılındaki SPK Kurumsal Yönetim İlkelerinin Belirlenmesine ve Uygulanmasına İlişkin Tebliğ (Seri: IV, No: 56)'de denetim komitesi üyelerinin tamamının yönetim kurulunun bağımsız üyeleri arasından seçilmesi zorunlu kılınmıştır (SPK, 2011).

Denetimden sorumlu komitenin sorumlulukları, ortaklığın muhasebe sistemi, mali bilgilerin kamuya açıklanması, bağımsız denetimi ve iç kontrol sisteminin işleyişi ve etkinliğinin gözetimi olarak tanımlanmıştır. Ayrıca bağımsız denetim kuruluşunun seçilmesi, bağımsız denetim sözleşmelerinin hazırlanması, bağımsız denetim sürecinin başlatılması ve bağımsız denetim kuruluşu çalışmalarının her aşamasının denetimden sorumlu komitenin gözetiminde gerçekleştirileceği belirtilmiştir (Soysal, 2016:158).

Tüm halka açık şirketlerin denetim komitelerine, denetimle ilgili kritik konularda rapor verilmelidir. Ayrıca bu komite denetçinin şirkete sunduğu denetim dışı hizmetlere izin verilmesinden ve denetim hazırlığının ön onayından sorumludur. DKG'leri denetim komitelerine, borsadaki ve diğer halka açık şirketlerin denetçilerine denetimle ilgili konuları açıklamak için ek bilgi sunabilir.

PCAOB, denetim komiteleri üyelerinin bazıları ile yapılan görüşmelere dayanarak, en azından bazı denetim komitesi üyelerinin DKG fikrini düşünmeye başladığını ve kavramsal metinde yer alan fikirleri kullanarak şirket denetçilerini takip ettikleri ve sorular sormaya başladıklarının görüldüğünü belirtmektedir. DKG verilerinin birleştirilmesi ve tanımlanması için daha sistematik bir yaklaşım olması, denetim komitelerine bu adımı atmaları için yardım edecek, özellikle de şirketlerinin denetçileri ile gelişmiş bir diyalog kurmaları sağlanacaktır. Fakat denetim komiteleri denetim şirketlerinden kendi şirketlerinin denetimleriyle ilgili verileri elde etse bile, bu bilgiyi en iyi açıklık kazandıracak şekilde değerlendiremeyecek ve gerekli kapsamda (sadece kendi denetimleriyle veya kendi denetim şirketlerinin bilgilerini alacaklarından) karşılaştırmalı bilgiye sahip olmayacaklardır. Örneğin bir denetim komitesi kendi şirketlerinin denetimleri için personel çalışma saati oranını (kıdemli personel denetim faaliyeti saatinin denetim ekibinin tüm üyelerine oranı) inceleyebilir. Şirketin yaptığı tüm denetlemeler için ortalama personel çalışma saati oranı ve denetlenen şirketin sektöründe yapılan tüm denetimlerle birlikte diğer şirketler tarafından yapılan denetimler için karşılaştırılabilir rakamlar kullanılabilir. Bu oranlar, verilerin ne anlama geldiğini ve denetim komitesinin denetim ekibini veya denetim şirketini ne zaman değerlendireceği hakkında bilgi verebilir. Verilerin elde edilmesi ve değerlendirilmesi ile ilgili sistematik bir yaklaşım olmazsa, denetim komitelerinin denetimlerden elde ettiği verilerin nasıl sağlandığına dair bir güvenceleri olmayacaktır.

Denetim komitesi, denetimin gözden geçirilmesi için büyük olasılıkla ilk olarak sözleşme düzeyindeki DKG verilerine odaklanacaktır. Göstergeler devam eden ya da henüz sonuçlanmamış bir denetimin değerlendirme ve gözden geçirme çerçevesine yardım edecek bilgiler sağlamayı amaçlamaktadır. Daha geniş bir veri seti olmadan bile denetim ekibi veya onların görevlendirilmesine ilişkin bilgiler sorunları tespit edebilecek ve denetim kalitesini artıracaktır.

Ayrıca birden fazla denetçi içeren bir denetimin verilerinin nasıl bir araya getirileceği hakkında sorular ortaya çıkacaktır. Örneğin küresel şirketlerin denetiminde bağlı bir grubun parçası olan veya olmayan çok şubeli şirketlerden birden fazla denetçi katılımı gereklidir. Eğer denetim kalitesi şirketten şirkete geniş bir farklılığa sahipse DKG'lerin uygulanması her bir şirket için en iyi görüşü sağlayacaktır. Ancak bir denetimin bölümlerinin ayrı şirketler tarafından gerçekleştirilmesi DKG'lerin derlenmesini zorlaştırabilir ve bir bütün olarak denetim faaliyetini bozabilir.

Denetim komitesi denetim işini yürüten denetim şirketi hakkında muhtemel olarak bilgiler toplayacaktır. Denetim komiteleri bir denetim şirketi ile anlaşırken, piyasada şirketin finansal raporlarının kalitesine güven sağlayacak saygın bir kuruluşla çalışmayı amaçlar. Ayrıca denetim şirketinin kaliteye bağlılığı, yönetim felsefesi, teşvik sistemi, işe alma, iş devamı, eğitim, teknoloji, araçlar ve bilgi temeli denetim ekibinin çalışma gücünü etkileyecektir. Denetim şirketi kültürünün sadece denetim ekibini değil aynı zamanda denetim performansını da etkileyeceği muhakkaktır. Tüm bunlar göz önüne alındığında denetim komiteleri, benzer şirketler için denetim şirketi tarafından yürütülen denetim ile kendi denetimlerinin karşılaştırılması hakkında sorulara sahip olabilirler. Şirket düzeyindeki DKG'leri ile sözleşme düzeyindeki DKG'lerinin değerlendirebilmeleri için denetim komitelerine görüş sağlayabilir ve göstergelerin daha etkin olması için sorular yöneltebilir.

Aynı sebeple denetim komiteleri DKG verilerini firmalar arasında karşılaştırmayı yararlı bulabilir. Kalite göreceli bir kavram olup, DKG verilerinin içeriği ve detayları dikkate alındığında şirketler arasındaki farklılıklar öğretici olabilmektedir. Şirket düzeyinde verilere sahip olunması, Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi (ACAP) tarafından belirtilen, farklı denetim şirketleri arasındaki temel rekabet öğeleri ve kalite düzeyleri hakkındaki soruların cevaplanmasına yardımcı olabilir. Bu nedenle DKG verilerinin doğru bir şekilde kullanılması ve anlaşılması ile denetim kalitesine dayanan rekabetin devam etmesi ve onun geliştirilmesinin teşvik edilmesine yardım edebilir.

Sonuç olarak aynı sektördeki diğer denetimlerin DKG'leri ile şirket denetiminin DKG'lerini karşılaştırmak, özellikle denetimler uzmanlık gerektiriyorsa faydalı olacaktır. Örneğin finansal hizmet veya telekomünikasyon sektöründeki şirketin denetimi için ileri düzeyde eğitim alan denetçiler ile çok sayıda kıdemli denetçiden oluşan bir denetim ekibi

gerekebilir. Bir denetim komitesi aynı zamanda denetim ekibinin aynı şirket veya bölgelerde yaptığı diğer denetimlerle de ilgilenebilir.

Bir denetim şirketinin DKG'lerini denetim komiteleri ile paylaşması veya iç ve dış denetim sonuçlarının tartışılması, sadece komitenin gözetimi ve belirli bir denetimin değerlendirilmesi konusunda değil aynı zamanda komitenin finansal raporlama sürecinin daha geniş açıdan gözlemlemesi konusunda da değer katabilir. Güçlü bir performans geçmişine sahip denetçilerle çalışan denetim komiteleri için, DKG'leri kalite kanıtı için rahatlatıcı ve onaylayıcı önerilerde bulunabilir. Diğer durumlarda, elde edilen bilgiler denetim komitelerinin gelişimi teşvik etmesine izin veren veya diğerlerinden daha güçlü denetim hizmeti arayan bir görüş sunabilir. PCAOB denetimi sonuçları ile iç kalite kontrollerinin sonuçlarıyla ilgili bilgi veren denetim şirketleri, bir denetim komitesine firmanın belirli denetimleri nasıl yaptığı ve denetimler boyunca yüksek riskli alanlarda nasıl çalıştığını anlamalarına yardımcı olabilir. Bu bilgi, denetim komitelerine kalite kontrol, iyileştirme ve belirli önemli denetim konularında daha ayrıntılı sorular sormaya da yardımcı olabilir.

Kurul her bir denetim komitesinin kendisi için karar alması gerektiğini ve kendi karar alma süreçlerinde DKG'lerini kullanıp kullanmama istekleri hakkında kararlarını kendilerine bırakmıştır. DKG projesi üyelerinin bulunduğu denetim komitesi üyelerinin çoğunluğu gelişme sürecindeki projeyi desteklediklerini ifade etmişlerdir. Denetim Kalite Merkezi (CAQ) denetim komitelerini, önerdikleri denetim kalitesi verileri konusundaki makul alıcılar olarak görmektedir. Kurumsal Yatırımcılar Konseyi, mevcut denetçiyle devam edip edilmeyeceğinin belirlenmesinde dikkate alınması gereken ve denetim kalite göstergelerine benzeyen çeşitli faktörler listelemiştir. Bu faktörler özetle şu şekildedir (cii.org, madde:2.13):

- Denetçinin denetlenen şirketteki görev süresi,
- Denetlenen şirket ile ilgili bağımsızlık gereklilikleri,
- Denetçi ve denetim komitesi iletişim etkinliği,
- Bağımsız denetim şirketin açısından denetimin ücreti ve önemi,
- PCAOB tarafından inceleme sonuçları ve yaptırımlar,
- Denetçi performans inceleme sonuçları.

Bununla birlikte, diğer denetim komitesi üyeleri, DKG'lerinin mevcut veya potansiyel denetçilerden hâlihazırda mevcut olan bilgiler ışığında faydalı bilgiler sağlayıp sağlamadığını, DKG'lerinin bir şirketin kendine özgü koşullarına uyarlamamanın zorluğunu ve DKG'lerin denetim komitelerinin karşılaması gereken standartları sorgular.

b. Denetim Şirketleri

Denetim şirketleri, denetim uygulamalarını yönetmek için bazı DKG benzeri ölçümleri uzun süre kullanmıştır. Şirketler verimliliği ve kârlılığı ölçmek, daha yüksek denetim riskine

sahip denetimler veya denetim şirketi birimlerini belirlemek veya ücrete ilişkin kararları almak için bu ölçümleri kullanabilirler. Ayrıca, bazı şirketler bu ölçümleri PCAOB gibi düzenleyici kurumların incelemeleri ve iç denetim sonuçlarını daha iyi anlamak ve bunlarla ilgili eksikliklerin giderilmesi için kullanabilir. Sonuç olarak da yönetim süreçlerin daha iyi hale getirilmesine yardım edebilecektir. DKG'lerinin denetim şirketlerine bu alanların tamamında fayda sağlayacağı varsayılmaktadır.

Denetim şirketleri, kalite kontrol ve risk yönetimini güçlendirmek için birçok denetim sözleşmesinde yer alan bilgileri ilişkilendirme becerisinden dolayı DKG verilerinden faydalanma konusunda eşsiz bir konumda olabilirler. Denetim şirketleri ile yapılan görüşmeler şirketlerin verileri karşılaştırma imkânlarını genişletecek ve bu da şirketlerin DKG ölçümlerine yatırım yapmalarını teşvik edecektir. DKG'lerinin yaygınlaşması tek bir şirketin ayrı bir konumda kalamayacağını da gösterecektir.

Dikkatli ve özenli bir şekilde hazırlanan DKG'leri, sadece denetimlerin gücünü artırmakla kalmayıp aynı zamanda şirketlerin denetim kalitesi açısından kendilerini fark etmelerini ve piyasada rekabet etmelerini sağlamakta, böylece DKG'leri denetim şirketleri için önemli bir araç haline gelmektedir. PCAOB, denetim kalitesi analizinde şirketlerin kavramsal metindeki yorumlarını ve onların deneyimlerini tartışmayı ve DKG proje ekibi ile tecrübelerini paylaşmaya devam edeceklerini ve DKG çabalarının şeklini almaya devam edeceğini beklemektedir.

c. Yatırımcılar

Yatırımcılar, denetim kalitesinin nihai olarak hedeflendiği grup ve finansal raporlama sürecinin başlıca kullanıcılarıdır. Onlar yatırım yaptıkları şirketin yöneticisini seçerler. Ayrıca halka açık şirketlerde denetçi seçimi için hissedarların büyük çoğunluğunun oyu gerekmektedir.

Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi, yasal olarak zorunlu olmamakla birlikte, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki kamu şirketlerinin çoğunluğunun - S&P 500'ün % 95'i ve küçük şirketlerin % 70'i - % 80'i - yıllık hissedar oyu için denetçi onayı aldığını belirtmiştir (ACAP 2008, VIII: 20).

Günümüzde denetim kalitesi kaynaklarının yatırımcılara görünebilirliği denetim komitesine göre sınırlıdır. Yatırımcıların denetçiyle doğrudan bir iletişimi bulunmamakta, iletişim standart denetim raporu ile sınırlandırılmaktadır. Bunun önlenmesi için finansal raporlarda pay sahiplerine yeni bilgi sağlayacak bir takım değişiklikler olabilir.

Sonuçta, yatırımcının denetim kalitesi izlenimleri büyük ölçüde finansal tabloların hata veya hilelerden dolayı yeniden düzenlenmesi, finansal raporlamaya ilişkin iç kontroldeki maddi hatalar gibi negatif olayların sıklığı ve büyüklüğünden kaynaklanmakta veya pozitif açıdan bakıldığında ise bunların hiçbirinin olmamasından meydana gelmektedir. Bu tür olaylar önemli

olabilmekte ve denetim kalitesindeki eksiklikleri veya daha da kötüsünü gösterebilmektedir. Fakat genellikle bu tür durumların bildirimleri gerçekleşmemektedir. Dolayısıyla yatırımcıların denetim süreci içeriklerine odaklanmalarına yardımcı olmamakta ve daha da önemlisi kaliteli denetimin nasıl planlandığı ve yürütüldüğü hakkında çok az bilgi sağlamaktadırlar. PCAOB, halka açık şirket denetim raporlarını yatırımcıların denetim kalitesi hakkındaki izlenimlerini bilgilendirmeye yardımcı olmak için ulaşılabilir hale getirmiştir. Ancak, bu raporlar tasarım gereği kalite için yapılabilecek daha geniş unsurlardan ziyade, belirli denetim eksikliklerini tartışmaktadır. Bununla birlikte bu raporlar şirketin tüm denetimleriyle ilgili olmayıp sadece risk tabanlı bir denetimi yansıtmakta, daha büyük firmaların denetiminde ise raporlar denetimin sadece küçük bir parçasını içermektedir.

Doğru bir şekilde seçilen denetim kalitesi göstergeleri portföyünden elde edilen veriler yatırımcının dikkatini denetimin güçlü ve zayıf yönlerine ve kaliteli denetim özelliklerine yeniden odaklayabilir. DKG'leri yatırımcılar için belirli bir denetim işi (sözleşmesi) veya belirli bir şirketteki denetim kalitesini değiştirebilir, onların bu içerik ile yüksek kaliteli denetimi neyin sağlayacağını anlamalarını sağlar ve araştırmacılar ve analistler yatırımcılara denetim sözleşmesi ve denetim şirketleri düzeyindeki denetim kalitesini daha iyi anlamalarını sağlamayı sunabilir. Aynı zamanda denetim komitesinin seçeceği denetçinin onaylanması hakkında yatırımcıları bilgilendirir. Bu etkilere sahip olarak, DKG'leri eninde sonunda denetim piyasasında kalite açısından farklılaşma baskısını artırabilir ve dolayısıyla kalitedeki genel gelişmeleri yönlendirebilecektir.

Eğer DKG verileri halka açık hale getirilecekse, yatırımcılar ilk önce yatırım yaptıkları veya yatırım yapabilecekleri belirli şirketlerin denetim sözleşmesi düzeyinde DKG bilgilerine odaklanacaktır. Yatırımcılar aynı zamanda denetim şirketi düzeyindeki verilerden denetim komitelerinin DKG'lerini kullanmaları ile fayda sağlayabilirler. Yatırımcılar, denetim komitesi raporları veya denetim şirketleri veya düzenleyici Kurul tarafından yayınlanan dokümanlar dâhil, zaman içinde çeşitli kaynaklardan DKG verilerini alabilecektir.

d. Düzenleyici Kurul (PCAOB)

Kurul'un denetim görevlileri, DKG'lerine benzeyen belirli verileri almakta ve çalışmalarında nispeten daha yüksek denetim eksikliği riski taşıyan şirketleri ve denetim sözleşmelerini tespit etmek için DKG benzeri ölçümler kullanmıştır.

Potansiyel DKG'leri Kurul'a çeşitli şekillerde yardımcı olabilmektedir. İlk olarak veriler, denetim stratejilerinin geliştirilmesini sağlayabilir. İkincisi, veriler Kurul'a şirket, işletme ağı ve mesleki seviyelerde genel denetim kalitesindeki eğilimler hakkında bilgi verebilir. Üçüncüsü ise, DKG'leri Kurul'un denetim konusundaki değerlendirmelerini genişletebilir. Son olarak DKG'lerinin kullanımı, denetim bulgularının temel nedenlerinin analizi, şirketlerin iyileştirme

çabalarının değerlendirilmesi ve denetim şirketinin kalite kontrolü ile ilgili olanlar da dâhil olmak üzere denetim standartlarının güncellenmesi için yardımcı olabilir.

3.3.2. Denetim Kalitesi Göstergeleri Verilerinin Elde Edilmesi ve Dağıtımı

Kavramsal metinde öngörülen DKG bilgilerinin çoğu, denetim şirketlerinden elde edilmiştir. Önerilen toplam 28 potansiyel göstergenin 19 tanesinin verileri sadece denetim şirketlerinden (veya şirket personeline yapılan anket sonuçlarından) elde edilmiştir. Kalan 9 göstergenin 8'ine ait veriler halka açık şirketlere ait kaynaklardan (denetim sonuçları göstergeleri, gösterge 21-28) sağlanırken, geriye kalan gösterge ise denetim komitesi üyeleri tarafından yapılan anketlerden elde edilen verilerden oluşmaktadır. Geri bildirimde ait bilgiler genellikle belli bir denetim sözleşmesi göstergeleri düzeyi ile firma göstergeleri için en iyi konumda olan firmalardan sağlanması gerektiği ifade edilmektedir. DKG ile ilgili deneyimler arttıkça, akademik araştırmacılar dâhil olmak üzere üçüncü taraflar, DKG bilgileri için, örneğin hata sonucu finansal tablo düzeltmeleri için zaten yapıldığı gibi, birleştirme, analiz etme ve yeni bir bakış açısı sağlama rolünü üstlenebilirler. Kurul ve diğer düzenleyiciler de göstergeleri analiz edebilir ve uygulanabilir açıklama sınırlamalarına tabi olarak bir birlik sağlayabilir.

Denetim şirketleri DKG verilerinin kaynağı ve içeriğinin çoğuna sahip olmasına rağmen diğer şirketler DKG verilerinin kullanıcısı konumundadır. İlgili kullanıcılar kamuoyuna açık olarak elde edilen DKG bilgilerini toplayabilir ve yayımlayabilir. Şirketler ya da denetim komiteleri, bazılarının günümüzde sınırlı şekilde yaptığı gibi, hissedarlar için denetim komitesi raporlarında veya finansal dosyalara denetim sözleşmesi düzeyindeki DKG verilerini ekleyebilir.

Kurul, verilerin dağıtımı için çeşitli yaklaşımlardan bir veya daha fazlasını kullanabilir.

DKG projesi olgunlaştığında ve uygun olduğunda ise;

- Şirket ve denetim ekipleri ile denetim komiteleri, DKG'lerinin şirket veya denetim sözleşmesi seviyesindeki verileri hakkında tartışmalarını teşvik edebilir,
- Denetim komitesine bu verileri sağlaması için denetim ekibi gerekebilir,
- Birleştirilen DKG verileri zamanla toplanabilir ve halka açık hale getirilebilir,
- Halka açık kaynaklardan elde edilen DKG verileri bir şirket düzeyinde toplanabilir ve kamuya açıklanabilir,
- Gerekli verilerin Kurul'a raporlanması istenebilir ve böylece Kurul bunu halka açabilir ya da firmaların doğrudan bunu yapmaları zorunluluğu getirilebilir.

Denetim Kalitesi Göstergeleri verilerinin dağıtımının zamanlaması ilgili kullanıcıya, şirketin karmaşıklığına ve denetim döngüsünün zamanlamasına bağlıdır. DKG verilerinin denetim sürecinin başlangıcında gerekli işlemlere bir ek unsur olarak dâhil edilmesi mümkündür. Bununla birlikte denetim komiteleri ön denetim çalışmaları ve planlamanın tamamlanmasının ardından ve nihai denetim prosedürlerinin başlamasından önce yapılacak bir

güncellemeden yararlanabilir. Eğer denetim sözleşmesi seviyesindeki bilgiler hissedarlara doğrudan veya dolaylı olarak sunulursa, her yıl denetçi atamasının onaylanması için hissedarlardan istenilen oylardan önce etkili bir açıklama yapılmış olabilir. Denetim şirketi seviyesindeki DKG'leri hissedarlara yıllık olarak sunulabilir, bunun içinde örneğin firmalar tarafından yayınlanan denetim kalitesi ile ilgili yıllık bir rapor kullanılabilir. Aynı zamanda şirketler diğer şirketlerin denetim kalitesi ile ilgili verilerini halka açıklamaları ile bu verilere de ulaşabilecek ve karşılaştırma imkânı sağlayabilecektir.

3.3.3. Zaman İçinde Uygulanması

DKG ile ilgili uygulama yaklaşımlarının hepsini birden benimsemeye ihtiyaç olmamakla birlikte bunların kesinlikle aynı anda uygulanması da gerekli görülmemektedir. Birçok proje hepsinin birden uygulanması yerine, planlanmış adımlar veya aşamalar serisi olarak hayata geçmektedir. Aşamaların avantajları, ilk deneyim olarak değerlendirilen projenin değiştirilmesi için esnekliği içermesi ve her adımda somut faydalar sağlandıkça etkilenen taraflardan destek sağlanabilmesidir. Bununla birlikte aşamalı bir yaklaşım, projenin nihai faydalarını geciktirebilecek ve projenin sonraki aşamalarının uygulanması daha da zorlaştırabilecektir.

DKG projesinin aşamalandırma yöntemi, projenin detaylarına bağlı olacaktır. Örneğin öncelikle denetim ekibi, denetim komiteleri ve denetim şirketleri tarafından DKG'lerinin gönüllü kullanımının desteklenmesi gerçekleştirilebilir. Gönüllü kullanım, denetim komiteleri ve denetçilere göstergelerle rahatlık sağlayacak ve karar almalarında yardımcı olmak için onları kullanma deneyimi kazandıracak zamanı verebilecektir. Aynı zamanda göstergelerin ve etkililiklerinin incelenmesi içinde zaman sağlayacaktır. Kanıtlanan faydalar ve öğrenme sürecinden sonra proje, DKG'lerinin denetim komitelerine veya halka açıklanmasını ya da her ikisini birden içerecek şekilde genişletilebilir.

Aşamalı yaklaşım sonunda sağlam bir şekilde oturmuş bir sonuç üretilebilir. Gönüllü kullanımın maksimize edilmesi için Kurul en çok gelecek vaat eden göstergeleri belirleyebilir ve karşılaştırılabilir verileri destekleyecek esasları ve standartlaştırılmış tanımları sağlayabilir. Proje belirli bir sayıdaki gösterge ile başlayabilir ve tartışmalar ile zamanla liste genişleyebilir ve ilgili göstergelerin test edilmesine ve değerlendirilmesine izin verecek şekilde pilot projeler düşünülebilir.

Aşamaların bir diğer yararı da DKG bilgilerini halka açık hale getiren uygulamaları daha iyi anlamının temelini sağlayacak olmasıdır. Firmalar bunu yapmakta serbest olup, bazıları benzer bilgileri halka açık hale getirmeye başlayacaktır.

Bununla birlikte, bir DKG projesinin ilerletilmesinde yer alan konuların nihayete varması ile Kurul veya diğer ülkelerin Kurulları, herhangi bir DKG projesinin şartlarını ve

performansını izlemek için Hazine Danışma Komitesinin tasarladığı gibi sorumluluk üstlenecektir.

3.3.4. Bazı Denetim Şirketlerinin ve Bazı Denetimlerin Hariç Tutulması

Denetim Kalitesi Göstergeleri projesi için en uygun kapsam önemli konulardan biri olup bununla ilgili üç önemli konu ortaya çıkmıştır. Birincisi, projenin tüm işletmelere mi yoksa sadece bazı denetim şirketlerine mi uygulanması gerektiğidir. Bu konuda Denetim Mesleği Tavsiye Komitesi'nin DKG kullanımındaki önerisi “daha küçük denetim şirketlerinin daha büyük denetim şirketleri ile rekabet edebilmesini artırmak” şeklindedir. Fakat DKG verileri değerlendirilirken muhtemelen nispeten daha büyük ve daha küçük ölçekli şirketlerin sonuçlarındaki farklılıklar ve bu farklılıkların uzantıları sırasıyla göz önünde bulundurulmalıdır.

Bu gibi durumlarda ölçeklendirme konuları karmaşık olabilir. Kurulun, küçük bir firmanın yönetiminin büyük bir firmanın yönetiminden yeterince farklı olup olmadığını, bazı DKG'lerinin başka bir firma için geçerli olup olmadığını ve farklı ölçekteki firmaların kalite ölçümlerinin anlamlı bir şekilde nasıl oluşturulacağını göz önünde bulundurması gerekebilir. Örneğin Kurul başlangıçta, en büyük denetim şirketlerinin halka açık şirketlerin finansal raporlarının denetlemelerine odaklanabilir. Bu yaklaşım, göstergelerin ölçeklendirilmesinin incelenmesi için daha fazla zaman sağlayacak, fakat inceleme için hariç tutulan firmalar ve halka açık şirket müşterileri açısından faydaları sınırlayabilecektir. Bu da piyasanın denetim kalitesinden ziyade firmaların büyüklüklerine göre farklılaşmasını teşvik edecektir.

Kurulun karşılaştığı ikinci önemli konu hangi halka açık şirket denetimlerinin gösterge verilerine yansıtılması gerektiğidir. Sadece borsaya kote şirketlerde denetim komitesinin yetkilendirilmesi, ücretlendirme ve bağımsız denetim komitelerinin gözetimi gereklidir. 1940 Yatırım Şirketler Kanunu uyarınca yatırım şirketlerinde de aynı durum söz konusudur. Aynı şekilde tüm halka açık şirketlerde denetim komitesi (denetim komitesi yoksa yönetim kurulu), şirket denetçisinin yapacağı herhangi bir denetim veya denetim dışı hizmeti önceden onaylamalıdır. DKG'lerinin şirket yönetimlerine faydalı olabilmelerinin de bu hususların yerine getirilmesine bağlı olduğu ifade edilmektedir.

Üçüncü konu, denetim çalışmasının belirli sektörlerdeki niteliği, zamanlaması ve kapsamı bakımından DKG projesinden hariç tutulup tutulmayacağı ile ilgilidir. Kurul, bazı sektörlerdeki denetimleri DKG projesinden hariç tutmaya karar verebilir. Ancak, böyle bir dışlama DKG'lerinin faydalarını sınırlayabilir ve belki de yanlış bir şekilde, bazı sektörlerdeki denetimlerin diğer sektörlerdeki denetimlerden daha az önemli olduğu anlamına gelebilir. Bunun da önüne geçebilmek için başlangıçta belirli firmalara veya belirli denetim türlerine başvurulabilir.

3.4. Denetim Kalitesi Göstergeleri

Denetim Kalitesi Göstergeleri, Denetim Profesyonelleri (Denetçi), Denetim Süreci ve Denetim Sonuçları olmak üzere üç ana bölüme ayrılmıştır.

Her bir potansiyel denetim kalitesi göstergesinin açıklaması üç bölümden oluşmaktadır. Birincisi göstergiyi açıklamaktadır. İkincisi, göstergenin sözleşme düzeyi ve firma düzeylerinde nasıl hesaplanabileceğini gösterir. Üçüncüsü, göstergenin önerilme nedenini ve bazı durumlarda göstergenin karşılaşılabileceği sorunları kapsamaktadır (PCAOB-CR, 2015:A-1).

Gösterge hesaplamaları ile ilgili seçenekler bir yaklaşım olup, geliştirilebileceği ifade edilmiştir. Ayrıca her bir göstergenin hesaplanması için elde edilen verilerin 12 aylık süreyi kapsamaması gerekmektedir.

3.4.1. Denetçi

Denetçilerle ilgili birinci bölüm, üç alt bölümde toplam 12 göstergeden oluşmaktadır. Alt bölümler Uygunluk, Yeterlilik ve Odaklanma olarak sınıflandırılmıştır.

3.4.1.1. Uygunluk

Uygunluk ile ilgili beş adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 1 Personel Kaldırıcı

DKG 2 Sorumlu Ortak İş Yüğü

DKG 3 Yöneticilerin ve Denetçilerin İş Yüğü

DKG 4 Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları

DKG 5 Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel

1. Personel Kaldırıcı

Gösterge Hesaplamaları: Denetim Kalite Göstergeleri'nin hesaplanması her denetim sözleşmesi düzeyinde (denetim sözleşmesi düzeyi) ve denetim şirketi/firması açısından (firma düzeyi) hesaplanmaktadır.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Denetim sözleşmesi için ortakların ücrete tabi saatlerinin diğer denetim sözleşmesinde yer alan tüm personelin ücrete tabi saatine oranı.	Firma ortaklarının ücrete tabi saatlerinin diğer tüm denetim sözleşmesi personelinin ücrete tabi saatlere oranı
Denetim sözleşmesi için ortakların ücrete tabi saatlerinin yöneticilerin sözleşmedeki ücrete tabi saatlerine oranı.	Firma ortaklarının ücrete tabi saatlerinin şirket yöneticilerinin ücrete tabi saatlerine oranı
Denetim sözleşmesi için yöneticilerin ücrete tabi saatlerinin denetim işindeki (sözleşmedeki) yöneticiye bağlı çalışan tüm personelin ücrete tabi saatine oranı.	Firma yöneticilerinin ücrete tabi saatlerinin, yöneticiye bağlı tüm çalışanların ücrete tabi saatlerine oranı.

Ortaklar ve yöneticiler, daha az deneyimli personel içeren denetim ve denetim ekibinin gözetiminden sorumludur. Denetim personelinin çalışmalarını denetlemek için yeterli süre olması, kaliteyle ilgili kritik öneme sahiptir. Ortakların denetim yöneticileri ve denetim personeli başına düşen zamanı ne kadar düşük olursa, ortakların ve yöneticilerin denetimi ve yeniden inceleme sorumlulukları o kadar geniş olacaktır. Ortakların ve yöneticilerin personel çalışmalarını denetlemesi ve yeniden incelemesi ve denetim kararlarını değerlendirmeleri için yeterli süre olmaması ise daha büyük risk oluşturacaktır. Daha düşük kapsamlı denetim, denetim kalitesini azaltacak ve denetim prosedürlerinin daha az etkili olması riskini ortaya çıkaracaktır.

2. Sorumlu Ortak İş Yükü

Ortakların iş yükü göstergesi denetim sözleşmesinde yer alan ortağın sorumlu olduğu çalışma düzeyi ve onun çalışma alanına giren sözleşme sayısı hakkında bilgi verir.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Denetim işinde yer alan ortak tarafından yönetilen, tüm müşterileri için cari yıl (planlanan) ve önceki yıl (gerçekleşen) ücrete tabi saatler. Denetimleri denetim işinde yer alan ortak tarafından yönetilen kamu müşterileri ve özel müşterilerin sayısı ve bu ortağın, yılsonu ve önceki yıl için takvim yılına göre bitenleri dikkate alarak kalite kontrol incelemesi yaptığı denetimler. Denetim sözleşmesinde yer alan ortağın cari yıl (planlanan) ve önceki yıl (gerçekleşen) denetimde kullanım yüzdesi* *Kullanım yüzdesi; bütün ücrete tabi saatler (bir yıldaki tüm müşteriler için) pay, bir yıldaki çalışma saatleri ise payda olarak ifade edilir.	Halka açık şirketleri denetim işinde yer alan ortak tarafından yönetilen, tüm müşteriler için cari yıl (planlanan) ve önceki yıl (gerçekleşen) ortalama ücrete tabi saatler. Halka açık şirket denetim sözleşmesinde yer alan ortağın cari yıl (planlanan) ve önceki yıl (gerçekleşen) için ortalama kullanım yüzdesi.

Ağır iş yükleri bir denetim sözleşmesinde yer alan ortağın, denetim işine yeterli ve odaklanmış bir özen göstermesini engelleyebilir. Bu göstergenin ürettiği rakamlar bu konuyu aydınlatmaya yardımcı olabilir ve bir ortağın dikkatinin bölünmesinin etkilerinin anlaşılmasına yardımcı olabilir. Bunlara ek olarak kaldırıcın hesaplanmasına ait veriler de bir bakış açısı sağlayabilir. Örneğin, yüksek personel kaldırıcı, kıdemli personelin denetime çok fazla zaman ayırması veya nispeten düşük personel kaldırıcı ise denetim için daha az zaman ayırması olarak da değerlendirilebilir.

İş yükü rakamları farklı anlamalar içerebilir. Örneğin, ortaklar zamanlarını şirket yönetimine veya diğer şirket faaliyetlerine ayırdıkları için az sayıda denetim sözleşmesinde yer alıp değerlendirmede bulunabilir.

3. Yöneticilerin ve Denetçilerin İş Yükü

Bu gösterge yönetici denetçi ve denetçinin iş yükleri hakkında bilgi sağlayacaktır.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Sırasıyla, yöneticiler ve denetim personeli için; Cari yıl için planlanan ve önceki yıl gerçekleşen kullanım yüzdesi, Müşterilerin yılsonundan sonraki günden (yeni dönem başlangıcı), denetim görüşü tarihine kadar personel seviyesinde ölçülen tüm sözleşmeler için, haftalık ortalama çalışma saati.	Sırasıyla, yönetici ve denetim personeli ortalama kullanım oranı, Yönetici ve denetim personelinin yıl içi farklı dönemlerdeki ortalama ücrete tabi saatleri.

İş yükü arttıkça, personelin gerekli denetim prosedürlerini uygun bir şekilde yerine getirmesi ve denetim kalitesini oluşturacak diğer adımlarını gerçekleştirmede yeterli zamana sahip olamayacak ve bu da daha fazla risk anlamına gelecektir. Çalışma saatlerinin uzaması personeli daha az verimli hale getirecek ve böyle bir ortam uygulanması gereken mesleki özen düzeyini etkileyecektir. Örneğin yoğun iş yükü, denetim prosedürlerinin etkililiğini sağlamak ve genç denetim ekibi üyelerinin gözetiminden ziyade, denetleme prosedürlerinin yürütülmesinde verimliliğe daha fazla odaklanmaları için personel üzerinde baskı oluşturacaktır.

Bu göstergenin uygulanmasında nispeten küçük denetim firmaları personel veya denetim bazında ölçümler yapabilirken daha büyük firmaların ortalamaları temel alması gerekir.

Personel, ortak veya yöneticilerin çalışma saatleri ve bu saatlerin birbirlerine oranlarının denetim kalitesi tespitinde kullanılması ile ilgili nasıl ölçüm yapılacağı ACRA (Singapur), CPAB (Kanada) ve FRC (Birleşik Krallık) tarafından yayımlanan denetim kalitesi göstergelerinde yer almaktadır. Bu göstergelerle ilgili ölçümler şu şekilde ifade edilmiştir (ACRA, 2016:5, CPAB-FR, 2018:10, FRC, 2020:6):

Tablo 3.3. Personel Çalışma Saatleri Ölçümlerinin Karşılaştırılması

Kurum	Gösterge	Ölçüm
ACRA	Denetim Saatleri	Ortakların ve denetim ekibi kıdemli denetçilerinin çalışma saatlerinin toplam denetim saatine oranı. Unvanlarına göre denetçilerin ve ortakların çalışma saatleri (denetimde) toplam denetim saatine oranı elde edilerek kıyaslama yapılmaktadır.
CPAB	Ortak/Yönetici Çalışma Saatleri	Denetim ekibinde yer alan üst düzey denetçilerin, tüm denetim ekibine oranla gerçekleştirdiği denetim saatlerinin yüzdesi
CPAB	Ortak İş Yükü	Denetim ekibinde yer alan sorumlu ortak denetçinin toplam zaman içerisindeki çalışma saatleri
FRC	Ortaklar ve kıdemli denetçilerin toplam çalışma saat yüzdesi	Ortaklar ve kıdemli personel tarafından harcanan sürenin, toplam denetim çalışma saatlerine oranı

4. Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları

Bu gösterge, denetim ekibine karmaşık, olağandışı veya aşına olunmayan konularla ilgili tavsiyeler sağlayan firmanın mevcut personelinin seviyesini ve onların belirli bir denetimde ne derece çalıştıklarını ölçer.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Toplam denetim sözleşmesi saatinin yüzdesi olarak teknik kaynakların ücretli saati.	Teknik kaynak konularında belirli zamanlarda çalışan personellerin zamanını hesaplayabilmek için, tam zamanlı eşdeğer ölçüm kullanan bir şirketin, “Merkez Ofis” veya diğer teknik denetim kaynaklarının, toplam denetim personeline göre çalışma yüzdesi.

Bir denetim firmasının teknik muhasebe ve denetim (örneğin, merkez ofis) kaynakları (veya eşdeğerleri) bir denetim sırasında karmaşık sorularla başa çıkmasını sağlayabilir. Bu göstergenin ölçümü karmaşık muhasebe ve denetim sorunlarını etkili bir yolla çözmek için bir şirketin kapasitesini anlamamızı sağlıyor. Gösterge aynı zamanda denetim kalitesinin faydası için bir firmanın diğerleri ile işbirliği ve görüşme yapmasının nasıl desteklendiği veya desteklenip desteklenmediği konusunu anlamamıza katkı sağlayacaktır.

5. Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel

Bu gösterge, DKG 4 uyarınca teknik muhasebe ve denetim kaynakları olarak sayılan muhasebe ve denetim personelinin dışında uzmanlaşmış bilgi ve beceriye sahip personelin denetim işinde kullanımını ölçer. Bu kişiler firma personeli veya geçici olarak anlaşılan personeller olabilir.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Toplamda ve fonksiyonel alanda, bir sözleşmenin cari yılda planlanan ve geçmiş yılda gerçekleşen toplam ücrete tabi saatlerinin bir yüzdesi olarak uzmanlaşmış bilgi ve beceriye sahip personelin ücrete tabi saatleri (DKG4’e göre teknik kaynak olarak sayılan personel hariç).	Toplamda ve fonksiyonel alanda, bir firmanın gerçekleşen ücrete tabi saatlerinin bir yüzdesi olarak, uzmanlaşmış bilgi ve beceriye sahip personelin ücrete tabi saatleri (DKG 4’e göre teknik kaynak olarak sayılan personel hariç).

Bir denetim firmasının değerlendirme, aktüeryal, adli, vergi, teknoloji, finansal enstrümanlar, hukuk ve diğer uzmanlıkları sağlama kapasitesine, karmaşık denetimleri planlamak ve gerçekleştirmek için giderek daha fazla ihtiyaç duyulmaktadır. Uzman personel kullanım ihtiyacının tanımlanması ve dikkatli bir şekilde çalışma planında yer almalarının sağlanması, bu personellerin kullanımlarının yararlı olduğu sektörlerde güvenilir denetleme taahhüdü gösterebilir.

Denetim işi düzeyinde (sözleşme düzeyi) bir denetçinin uzmanlık alanı ile ilgili çalışma saatleri / toplam çalışma saati (planlanan ve gerçekleşen için ayrı ayrı) hesaplanıyor. Örneğin kıdem tazminatı, vergi, değerlendirme konuları gibi uzmanlık bilgi beceri olursa, her birinin ayrı ayrı

ve toplamdaki genel toplam çalışma saatine oranı elde edilecektir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2016:166).

Farklı yöntemlerin ışığında, firmalar uzmanlık becerileri veya bilgisi olan kişilerin yardımını alırlar. Bu göstergenin uygulanması, uzmanların oynayabileceği rolün önemini hesaba katarak sadece harcanan saatler ve elde edilen geliri değil aynı zamanda, örneğin, sabit ücret temelinde tutulan uzmanların gösterdikleri çabayı ölçmelidir. Böylece uygun ölçümler bazı durumlarda saatleri içerirken diğer durumlarda ise uzmanlara ödenen toplam ücretlerin yüzdesini yansıtır.

Diğer ülkelerin geliştirdiği denetim kalitesi göstergeleri arasında denetim faaliyetinde görevlendirilen uzmanların çalışma saatlerinin takibinin yapılması öngörülmektedir. FRC, denetim kalitesi göstergelerinden Uzman Katılımı; denetimlere katılan uzman sayısını ele almaktadır. Bu göstergede hesaplanan uzman sayıları ile özellikle kritik önemde olan konularla ilgili doğru karar verilmesini destekleyeceği düşüncesi ile uzman katılım oranının denetim kalitesi tespitinde kullanılacağı ifade edilmektedir (FRC, 2020:6). Kanada CPAB ise, uzmanlık bilgi ve becerisi olan kişilerin denetimin hangi alanında kaç saat yer aldığı tespit edilerek denetim kalitesine etkisi belirlenmeye çalışılmaktadır (CPAB-FR, 2018:10).

3.4.1.2. Yeterlilik

Yeterlilik ile ilgili beş adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 6 Denetim Personelinin Tecrübesi

DKG 7 Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi

DKG 8 Denetim Personelinin Devir Hızı

DKG 9 Hizmet Merkezlerinde Toplanan Denetim İşi

DKG 10 Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Sayısı

6. Denetim Personelinin Tecrübesi

Bu gösterge belirli bir denetim sözleşmesi ekibi üyelerinin tecrübe seviyelerini ve genel olarak firma personelinin ağırlıklı ortalama tecrübesini ölçmektedir.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Ortaklar, yöneticiler, denetim personelleri, uzmanlar ve sözleşme kalitesini gözden geçirenler için; Sözleşmedeki yıl sayısı. Mevcut görevdeki ve personel seviyesindeki yıl sayısı, Firmadaki ve denetim mesleğindeki yıl sayısı.	Toplam denetim personeli için ortalama tecrübe, Ortaklar, yöneticiler, denetim personeli ve uzmanlar için sırasıyla ağırlıklı ortalama deneyim yılı.

Genel konularda ve belirli müşteri ile ilgili tecrübeye sahip denetçiler denetime daha bilgili ve etkili bir şekilde yaklaşabilir. Ancak belirli bir denetim ekibinde çok fazla görev alan

denetçi bazı samimiyet tehditlerinden dolayı şüphecilik kapasitelerini kaybetmeye başlayabilir. Bu yüzden, denetim ekibinin belirli bir müşteri ile sağladığı tecrübenin faydasını korumak ve denetime yeni bir bakış açısı sağlayacak yeni denetçiler eklenmesi arasında bir denge kurmaya ihtiyaç olabilir. Mevcut gösterge ile elde edilen verilerin değerlendirilmesinde bu denge hesaba katılmalıdır.

7. Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi

Bu gösterge ilgili sektörde faaliyet gösteren denetim firmalarının, denetim ekiplerinin kıdemli denetçileri ile birlikte uzmanlarının tecrübesini ifade etmektedir.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Denetlenen halka açık şirketlerin sektördeki sırasıyla ortakların, kıdemli denetçilerin, uzmanların ve denetim kalite gözlemcilerinin toplam tecrübe yıl sayısı.	Bulunmamaktadır

Bu gösterge ölçümünün sadece denetim işi düzeyinde yapılacağı varsayılmıştır.

Belli bir sektördeki deneyim, denetçinin sektördeki faaliyetlerin uygulanmasını ve o sektördeki şirketlerin karşılaştığı önemli muhasebe ve denetim konularını anlamasına ve daha ileri bir denetim kalitesi için bu konulardaki en iyi çözüm yollarına yardım eder. Bu hesaplama firmanın sektördeki uzmanlaşma gelişimini ne derecede teşvik ettiğini ve bu uzmanlığa dayalı denetim sözleşmeleri için ortaklar, yöneticiler, uzmanlar ve denetim kalite gözlemcilerinin ne derecede görevlendirildiğini gösterir.

ACRA denetim personeli tecrübesini ve belirli sektördeki denetim personeli tecrübesini yıl olarak ifade etmekte, denetimde görev alan kişilerin bu tecrübelerinden yola çıkarak Deneyim göstergesi ile denetim kalitesi ölçümünü sağlamak istemektedir (ACRA, 2016:5). CPAB ise denetim ekibi tecrübesi göstergesinde, kabul edilen deneyim süresini (denetçi, sektör, müşteri bilgisi) ve kıdemli denetçilerin denetimde fiilen bulunma sürelerinin denetim kalitesi tespitinde ölçüleceğini belirtmiştir (CPAB-FR, 2018:10). FRC ise özellikle daha spesifik ve zor olarak tanımlanan denetim faaliyetine görevlendirilen uzman çalışma saatlerinin takip edilmesini öngörmektedir (FRC, 2020:6).

8. Denetim Personelinin Devir Hızı

Bu gösterge denetim işi seviyesinde ve genellikle de firma düzeyinde, diğer firmalara giden veya diğer denetim faaliyetine aktarılan personellerin devir hızını ölçmektedir.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Firmadan ayrılan veya firma içindeki başka bir denetim işinde görevlendirilen ortaklar, yöneticiler, denetim personeli, uzmanlar ve denetim kalite gözlemcilerinin yüzdesi.	Firmadan ayrılan ya da firmanın denetim uygulamasından ayrılan ortakların, yöneticilerin, denetim personelinin ve uzmanların sırasıyla önceki 12 ay içindeki yüzdesi.

Bir firmanın denetim ekibinde yıldan yıla yapılan değişikliklerin derecesi ve niteliği ekibin kaliteli bir denetimi yerine getirmek için hazır olmasına ve yeterliliğini ölçmeye yardımcı eder. Denetim firmalarında bir miktar yıpranma beklenen bir durumdur. Fakat nispeten yüksek bir devir hızı veya denetçinin başka firmaya transferi denetim kalitesini olumsuz etkileyebilir.

DKG 6'da ifade edildiği gibi bir denetim ekibinin belirli bir müşteriyle olan tecrübesini korumanın yararı ile denetim konularına yeni bir bakış açısı sağlayacak yeni denetçiler ekleme yararı, dikkatli bir şekilde dengelenmelidir. Belirli durumlarda bu gösterge ile üretilen verilerin, kapsam ve karşılaştırılabilirlik konularının değerlendirilmesinde bu denge hesaba katılmalıdır.

CPAB, denetim ekibi devir hızı göstergesinde sadece denetim ekibinde yer alan kıdemli denetçilerin devir hızlarının hesaplanmasını öngörmektedir (CPAB-FR, 2018:10).

9. Hizmet Merkezlerinde Toplanan Denetim İşi

Bu gösterge, hizmet verilen şirketlerde denetim firması tarafından gerçekleştirilen denetim çalışmasının derecesini ölçmektedir.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Denetimin işinin yapıldığı hizmet merkezlerinde yürütülen (ücrete tabi saatlerin) toplam denetim işi içindeki yüzdesi.	Denetimin işinin yapıldığı hizmet merkezlerinde yürütülen (ücrete tabi saatlerin) denetim çalışmasının yüzdesi.

Denetim çalışmalarının hizmet merkezlerinde ne derecede uygulandığı, denetim kalitesinde önemli bir unsur olabilir. Denetim çalışmasının, firmanın merkez ülkesi ve yurtdışındaki hizmet merkezlerinde gerçekleşmesi denetim ortağının denetleme ve gözden geçirme sorumluluğunun coğrafi kapsamını genişletir.

Bu çeşit bir merkezileştirmenin olumlu etkileri olabilir. Uygulamadaki yetenekli personeller yürüttükleri denetim çalışması sürecine yoğunlaşacak, böylece denetim sözleşmesinde yer alan deneyimli personel denetimin daha karmaşık ve yargısal alanlarına odaklanmak için serbest olabilecektir.

Diğer yandan merkezileştirme, denetim ekibi üyeleri arasında etkin olmayan ve yetersiz bir iletişim riski getirebilir ve özellikle stajyer denetçiler için etkin denetim ve işe alma konularında engel olabilir. Merkezileştirme aynı zamanda stajyer denetçilerin temel denetim süreçlerini uygulamasını sınırlandırırken, firma personelinin bu süreçler hakkında eğitim yeteneklerini azaltabilecek ve geçmişte uygulanan personel denetçi eğitimi modelini zayıflatabilecektir.

Merkezileştirme hakkındaki tartışmalara rağmen gösterge yine de hizmet merkezlerindeki hangi denetim çalışmasının merkezi olduğu veya olabileceği kapsamını anlamamızı sağlayabilir.

Kanada CPAB denetim faaliyetinin yürütülmesi bölümünde yer alan hizmet merkezi faaliyeti denetim kalitesi göstergesinde, denetim şirketinde yürütülen hizmet süresinin takibi yapılarak elde edilen oranın, denetim kalitesine katkı sağlaması öngörülmektedir (CPAB-FR, 2018:10).

10. Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Saati

Bu gösterge denetim sözleşmesi ekibinin ve firma ekibi üyelerinin almış oldukları, sektöre özel eğitimi de içeren ilgili eğitim saatlerine odaklanır.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Ortaklar, denetim yöneticileri, denetim personeli, uzmanlar ve denetim kalite gözlemcisi için sırasıyla yıllık muhasebe ve denetim eğitim saatleri ve sektöre özel eğitim saatleri.	Ortaklar, denetim yöneticileri, denetim personeli, uzmanlar ve denetim kalite gözlemcisi için sırasıyla ortalama yıllık muhasebe ve denetim eğitim saatleri ve sektöre özel eğitim saatleri.
Ortaklar, denetim yöneticileri, denetim personeli, uzmanlar ve denetim kalite gözlemcileri için toplam bağımsızlık ve etik eğitim saatleri	Ortaklar, denetim yöneticileri, denetim personeli, uzmanlar ve denetim kalite gözlemcileri için ortalama bağımsızlık ve etik eğitim saatleri

Denetçilerin sürekli olarak aldıkları eğitim kalitesi, etkin bir denetim performansına sahip olabilmeleri için kapasitelerini artırmalıdır. Eğitim sayılarının tespiti kolay olmakla birlikte, eğitim kalitesini ölçmek zor olduğu için eğitimlerin denetim kalitesini artırmaya yönelik olması gerekir. Örneğin bazı durumlarda denetim eksikliğinin olduğu konulara ve sektöre özgü daha karmaşık muhasebe ve denetim konularına odaklanmak olabilir. Bağımsızlık ve etik konuları eğitim müfredatının da önemli bir parçasıdır ve bu alandaki eğitimin gelişimi ve değerlendirilmesi de takip edilmelidir.

Bu göstergenin uygulanması, ilgili denetimin boyutuna bağlı olabilir. Bu nedenle, kişi başına hesaplamalar daha küçük denetimler için uygun olabilirken, daha büyük denetim ekipleri için ortalamalar kullanılabilir.

Eğitim süresinin ve eğitimlerin denetim kalitesi tespitindeki yeri oldukça önemlidir. Bu suretle denetim kalitesi göstergeleri uygulamasını yürüten hemen her ülkenin denetim kalitesi göstergeleri arasında eğitim sürelerine ilişkin veriler bulunmaktadır. ACRA eğitim göstergesinde yıllık eğitim saatlerini firma düzeyi ve denetim faaliyeti seviyesinde takip etmektedir. CPAB eğitim ve mesleki gelişim göstergesinde denetim personellerinin mesleki eğitim saatleri ve mesleki gelişim konularının takibini öngörmektedir. Türkiye şeffaflık raporlarında da bağımsız denetim firmalarının personellerine verdikleri eğitim saatlerini belirtmeleri zorunludur.

3.4.1.3. Odaklanma

Odaklanma ile ilgili iki adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 11 Denetim Saatleri ve Riskli Alanlar

DKG 12 Denetim Sürecinin Her Bir Aşaması için Tahsis Edilen Denetim Saati

11. Denetim Saatleri ve Risk Alanları

Bu gösterge, denetim planlaması sırasında firma tarafından tespit edilen risk alanlarında, denetim ekibinin üyeleri tarafından her seviyede harcanan süreyi ölçer.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Ortaklar, yöneticiler, denetim personeli, teknik muhasebe ve denetim kaynak personeli, uzmanlar ve denetim kalite gözlemcileri için sırasıyla cari yıl (planlanan) ve önceki yıl (gerçekleşen) önemli risk alanlarındaki toplam ücrete tabi saatler ve saatlerin yüzdesi.	Ortaklar, yöneticiler, denetim personeli, teknik muhasebe ve denetim kaynak personeli, uzmanlar ve denetim kalite gözlemcileri için sırasıyla önceki yılda gerçekleşen önemli risk alanlarındaki ve tüm sektörle ilgili denetimler için ayrı ayrı hesaplanan, ortalama ücrete tabi saatler.

Denetim ekibindeki denetçilerin risk alanlarına ayırdığı saatleri ölçmek, denetim yöneticilerinin denetimin risk alanlarını yansıtacak uygun bir şekilde personel yapısı oluşturup oluşturmadığını gösterebilir. Böylece denetimin planlama aşamasında ve ekibin üst düzey üyelerinin bu alanlara ne ölçüde odaklandıkları belirlenebilir.

Denetim firmasının aynı sektördeki farklı halka açık şirket denetimleri için denetim ekipleri seviyesinde tahsis ettiği riskli alanlarda çalışılan sürenin ölçümü, şirketin o sektörün denetimlerinde tespit ettiği risklerin doğasını, genel olarak bunlarla nasıl başa çıkacağını ve denetim ekiplerinin odaklanma derecesini daha iyi anlamak için zemin sağlayabilir. Bu seçeneğin çok önemli olabileceği bir başka durum ise; aynı sektördeki farklı şirketler nedeniyle farklı riskler ortaya çıkabilir. Örneğin sistemler, insanlar veya bu şirketlerden bir veya daha fazlasındaki sorunları işlemek gibi.

Riskli alanlarla ilgili ölçümün belirlendiği göstergeye CPAB sahip olup, Riskli Denetim Alanlarındaki Saatler göstergesinde, denetim ekibinin önemli riskli alanlarda harcadığı denetim zamanının ayrıca takip edilmesini öngörmektedir (CPAB-FR, 2018:10).

12. Denetim Saatlerinin Denetim Aşamalarına Tahsisi

Bu gösterge denetim planlaması, ara dönem saha çalışması ve denetimin tamamlanması için denetime tahsis edilen denetim personelini ve çabayı ölçmektedir.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Ortaklar, yöneticiler, denetim personeli, teknik muhasebe ve denetim personeli, uzmanlar ve denetim kalite gözlemcileri için sırasıyla cari yıl (planlanan) ve önceki yıl (gerçekleşen) ilgili denetim aşamalarının her biri için toplam ücrete tabi saatler. (planlama, çeyrek dönem incelemeleri, ara dönem alan çalışması, rapor yayın tarihine kadar yapılan son alan çalışması ve denetim raporu tamamlanma tarihine kadarki saha sonrası çalışmalar gibi)	Ortaklar, yöneticiler, denetim personeli, teknik muhasebe ve denetim personeli, uzmanlar ve denetim kalite gözlemcileri için sırasıyla planlama, çeyrek dönem incelemeleri, ara dönem alan çalışması, rapor yayın tarihine kadar yapılan son alan çalışması ve denetim raporu tamamlanma tarihine kadarki saha sonrası çalışmalarına firma tarafından tahsis edilen saatlerin yüzdesi.

Denetim kalitesi, uygun planlama ve uygulamaya ve tüm denetim saatlerinin başarılı bir süreç oluşturmak için aşamalı olmasına bağlıdır. Denetim için planlamaya ayrılan süre kritik olabilir ve planlama sürecine kimin katılacağı da aynı derecede önemli olabilir. Bu durum sürecin diğer aşamalarında da geçerlidir.

3.4.2. Denetim Süreci

Denetim süreci; Yönetim Felsefesi ve Liderlik, Teşvikler, Bağımsızlık, Altyapı ve İzleme ve İyileştirme alt bölümlerine ayrılmış olup, 8 göstergeden oluşmaktadır.

3.4.2.1. Yönetim Felsefesi ve Liderlik

Yönetim Felsefesi ve Liderlik ile ilgili bir adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 13 Denetim Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları

13. Denetim Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları

Bu gösterge bir anket aracılığı ile denetim firmasının yönetim felsefesini ölçer.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Bulunmamaktadır.	Mevcut ve eski firma personelinin üst yönetimi, denetim ve eğitim kalitesi ile potansiyel konular hakkında konuşmayı destekleyen çevreyi, firmanın destekleme derecesi ve mesleki şüpheciliğin ödüllendirme ve teşvik edilmesi hakkındaki anonim bağımsız anketlerin uygulanması.

Uygun bir yönetim felsefesi, firmanın iletişim kurma yolu ve personeli destekleme şekli, firma personeline mesleki şüpheciliği, tarafsızlığı ve bağımsızlığı geliştirmek için genellikle gereklidir. Bağımsız anketlerinden elde edilen veriler, denetim firması personelinin, firmanın kritik kalite unsurlarına bağlılığı konusundaki algıları hakkında benzersiz bilgiler sağlayabilir.

Kanada bağımsız denetim kalitesi göstergelerinde benzer şekilde üst yönetim ve yönetim kültürüne yönelik denetim personeline yapılacak olan anket sonuçlarını içeren Yönetim Kültürü göstergesi yer almaktadır.

3.4.2.2. Teşvikler

Teşvikler ile ilgili iki adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 14 Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler

DKG 15 Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski

14. Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler

Bu gösterge yüksek kalite oranı ve ücret artışları arasındaki potansiyel bağlantı derecesini ve düşük kalite derecelendirmeleri ile ücret artış veya azalışları arasındaki karşılaştırmalı ilişkiyi ölçer.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Bulunmamaktadır.	Denetim kalitesinde olağanüstü performans derecelendirmesi olan yönetici ve ortakların yüzdesi. Ücretleri ortalamanın üstünde artış gösteren olağanüstü performans derecelendirmelerine sahip yönetici ve ortakların yüzdesi, Düşük kalite derecelendirmelerine sahip yönetici ve ortakların yüzdesi Düşük kalite derecelendirmelerine sahip yönetici ve ortakların ücretlerindeki ortalama yüzdelerlik artış veya azalışı

Şirketin iç kalite derecelendirme ve ücretlendirme seviyelerinin karşılaştırılması bir firmanın kaliteye verdiği değerin önemli bir işareti olabilir. Bu gösterge, bir firmanın, denetim kalitesine dayalı olarak firmanın her seviyesindeki personeller arasında ayırım yapan personel değerlendirme sürecinin kapsamını ve buna bağlı olarak ücret ödemelerini gösterecektir. Ücretlendirmenin kaliteye bağlanması, firmanın bu hedefe olan bağlılığı hakkında güçlü kanıtlar sağlayabilir ve denetim personeli için aynı derecede güçlü teşvikler yaratabilir.

15. Denetim Ücretleri, Çabası ve Müşteri Riski

Bu gösterge bir yandan denetim sözleşmesi veya firmanın denetim ücret ve saatleri arasındaki ilişkiyi diğer yandan da müşterinin risk düzeyini anlamayı sağlamaktadır.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Aşağıdaki maddeler için bir önceki yılın değişim yüzdeleri; Denetim ücretleri ve Sırasıyla ortaklar ve yöneticiler için ücrete tabi saatler ile birlikte müşterinin şirket tarafından yüksek riskli olarak belirlenip belirlenmediği.	Aşağıdaki maddeler için bir önceki yılın değişim yüzdeleri; Halka açık şirket olan müşteriler için tahakkuk ettirilen toplam denetim gelirleri, Sırasıyla ortaklar ve yöneticiler için ücrete tabi saatler ile birlikte yüksek riskli olarak belirlenen halka açık şirket müşterilerinin yüzdesi.

Denetim ücretlerinin düşmesi ve denetim çabasının azalmasının birleşimi, denetim kalitesinin düşmesine öncülük edebilir. Bu da özellikle yüksek riskli müşteri olan bir halka açık şirket için önemli olabilir. Bu gösterge, ekonomik baskıların böyle bir ilişki yaratabileceği durumları vurgulamaya çalışır. Ayrıca bu gösterge ile aşağıdaki hususlar hakkında da fikir edinilebilir:

(i) Denetim ücretlerinin denetim riskine göre nasıl değiştiği (örneğin, bir risk primini veya daha yüksek denetim çabalarını yansıtmak için),

(ii) Ücret değişikliği olduğunda işin kıdemli personelden daha az kıdemli denetçilere yeniden tahsis edilip edilmediği.

3.4.2.3. Bağımsızlık

Bağımsızlık ile ilgili bir adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 16 Bağımsızlık Gereksinimlerine Uyum

16. Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum

Bu gösterge bir firmanın bağımsızlık eğitimi ve denetleme programının çeşitli unsurlarını ve o programa verilen önemi ölçer.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Firmanın kişisel bağımsızlık uygunluğunun incelemesine konu olan denetim sözleşmesi personelinin yüzdesi. Denetim sözleşmesi ekibinde yer alan denetçi başına düşen zorunlu bağımsızlık eğitimi saati ortalaması.	Firmanın yıllık kişisel bağımsızlık uygunluğunun incelemesine konu olan firma personelinin yüzdesi. Firma denetçileri ve diğer firma denetçileri başına düşen zorunlu bağımsızlık eğitimi saati ortalaması. Firmanın yıllık bağımsızlık uyumuna ilişkin olarak iç kalite kontrol incelemesine konu olan denetim sözleşmesi ihracının yüzdesi. Merkezi destek ve uyumluluk denetimi için 100 halka açık şirket denetim müşterisi başına yatırım seviyesi. Bağımsızlık ihlalleri yüzünden kaybedilen halka açık şirket denetim müşterisi yüzdesi.

Denetçi tarafsızlığı, denetim kalitesi için kritik ön koşuldur ve çeşitli göstergeler bu durumu dolaylı olarak ele almaktadır. Denetçi ve müşteri arasındaki menfaatin karşılıklı olması, denetçinin bir müşteri şirketinin yönetiminin bir üyesi olması ve yasaklı denetim dışı hizmetleri sunması bağımsızlık konuları arasında eşit derecede önemlidir.

Eğitime yatırım, bir firmanın genel bağımsızlık fonksiyonu ve iç uyumluluğun gözden geçirilmesi, bir firmanın tarafsızlık ve kaliteli denetimler üretme konusundaki taahhüdünü gösterebilir. Bu göstergede öngörülen yatırım seviyesinin, hem personel maliyetlerini hem de teknoloji maliyetini hesaba katması gerekebilir.

Türkiye şeffaflık raporlarında Bağımsızlık İlkesiyle Uyum başlığında yer alan ifade şu şekildedir (Deloitte, Şeffaflık Raporu 2018:15):

“Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması hususunda 6102 sayılı Kanun’un ilgili hükümleri ile Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nin 22’nci maddesine, Türkiye Denetim Standartları (TDS)’na ve diğer düzenleyici Kurul ve Kurumların düzenlemelerine uygunluğun sağlanması hususundaki gözden geçirmeler yeterli kapsamda, nitelikte ve zamanında gerçekleştirilmekte, denetçi ve Sorumlu Denetçilerin bağımsızlık beyanları TDS'lere uygun olarak alınmakta ve gerçek durumu yansıtmaktadır.”

Bağımsızlık yine hemen her ilgili ülke/kuruluş tarafından hazırlanan denetim kalitesi göstergelerinde yer almaktadır. ACRA; Ortak, Yönetici ve Denetim Personeli Bağımsızlık Testi göstergesi gereğince firmanın denetim müşterilerinin herhangi birinde personellerinin (yakın aile üyeleri de dâhil) pay sahibi olup olmadıklarının belirlenmesi gerekmektedir (ACRA, 2016:7).

3.4.2.4. Altyapı

Altyapı ile ilgili bir adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 17 Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapı Yatırımları

17. Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapı Yatırımları

Bu gösterge denetim firmalarının kaliteli denetiminin dayanağını desteklemek için insana, teknolojiye ve sürece yaptığı yatırımlarının miktarını ölçer.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Denetim sözleşmesinden elde edilen gelirin yüzdesi olarak sözleşmeye (denetim işine) yapılan yatırımlar	Firma gelirlerinin yüzdesi olarak denetim uygulamalarına yapılan yatırım.

Bir firmanın denetim uygulama altyapısına (yani çalışanlarına, süreçlerine ve teknolojisine) yaptığı yatırım, denetim kalitesine olan bağlılığını gösterebilir. Örneğin denetçiye ödenen ücretin bir yatırım olduğu (insana yatırım), bunun da denetçiye değil de denetim kalitesine yapılan bir yatırım olarak yorumlanması gerektiği ifade edilmektedir.

Ancak bu yatırımları temsil eden harcamaları tanımlamak zordur. Denetim teknolojisine yapılan yatırım daha iyi denetim üretebilir, ancak bazı yatırımlar denetimin etkinliğini artırmayacak şekilde verimlilik artışını sağlamak üzere prosedürleri düzenlemek için tasarlanmıştır.

3.4.2.5. İzleme ve İyileştirme

İzleme ve İyileştirme ile ilgili üç adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 18 Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları

DKG 19 Kamu Gözetim Kurumu'nun Denetleme Sonuçları

DKG 20 Teknik Yeterlik Testi

18. Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları

Bu gösterge her bir denetim firması tarafından yürütülen iç kalite değerlendirmeleri hakkındaki bilgiyi içermektedir. Bu gösterge denetim süreçleri göstergesi olarak yer almasına karşın, etkileri denetim süreçleri ve denetim sonuçları göstergeleri olarak da ifade edilebilmektedir.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
PCAOB bulgularına benzer büyüklükteki denetim eksikliklerinin sayısı dâhil (varsa), denetim sözleşmesi müşterisinin denetimin herhangi bir iç kalite incelemesinin sonuçları.	Denetim firması tarafından iç kalite gözden geçirme denetimlerine konu olan halka açık şirket denetimlerinin yüzdesi PCAOB bulgularına benzer büyüklükteki denetim eksikliği bulunan bu tür denetimlerin yüzdesi Birden fazla denetim eksikliği bulunan denetimlerin bu tür denetimlere yüzdesi

Bir denetim firmasının iç kalite inceleme programı, denetim uygulamasında kalitenin izlenmesi ve iyileştirilmesi için firmanın dikkat ettiği seviyeyi gösterebilir. Bununla birlikte, denetim kalitesi inceleme bulgularının analizi özen gerektirir.

Örneğin teftiş sonuçları Yeterli, Geliştirme İhtiyacında ve Yeterli Değil şeklinde karşımıza çıkmaktadır. PCAOB bulgularına benzer eksiklikler ise ilgili evrağın dosyada olmaması, çalışma kâğıtlarının olmaması vb. konular olarak ifade edilmektedir.

19. Kamu Gözetim Kurumu (PCAOB) Denetleme Sonuçları

Bu gösterge denetim sözleşmesi veya denetim firması ile ilgili PCAOB denetleme sonuçları hakkında bilgi içermektedir.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
PCAOB Kavramsal Metin’de tanımlanan bulguların niteliği ve sayısının yanı sıra yayınlanan sözleşmenin denetimlerinin sonuçları.	PCAOB tarafından incelenen ve bulguya ulaşılan denetimlerin yüzdesi ve sayısı PCAOB tarafından denetlenen ve birden fazla çeşitli bulgular ile sonuçlanan denetimlerin yüzdesi ve sayısı PCAOB tarafından denetlenen ve yeniden düzenlemeye yol açan denetimlerin sayısı ve yüzdesi PCAOB denetleme raporları Bölüm II metninde değinilen kalite kontrol eksikliklerinin tarihi, sayısı ve niteliği eğer varsa, firmanın takip eden iyileştirme çabaları hakkındaki bilgi.

Kurulun denetimleri, denetçilerin denetimleri Kurulun kural ve standartlarına uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğine odaklanır. I. Bölüm bulgularında denetim eksikliğine yol açacak bulgular hakkında fikir verebilir. Şirketlerin inceleme bulguları, diğer göstergelerin değerlendirilmesi ve denetim firmasının iç kalite kontrol sistemlerinin etkinliğinin test edilmesi için bir temel sağlayabilir.

Eksiklik türleri raporlarda belirtilen unsurlar olmakta, inceleme sonuçlarında kaç tane hangi hata olduğu ortaya konmakta ve düzeltme süresi verilebilmektedir. Göstergelerde de bu sayılar kalite unsuru olarak yer almalıdır.

FRC denetim kalitesi göstergelerinde yer alan Denetim Faaliyeti Gözden Geçirme Saatleri göstergesinde ya beklenen minimum gözden geçirme saatlerinin kullanılması ya da

toplam gözden geçirme saatlerinin ilgili denetimdeki saatlere oranının hesaplanması şeklinde uygulanması planlanmaktadır (FRC, 2020:6). CPAB Denetleme Sonuçları göstergesinde ise denetim firmasının belirli bir denetim faaliyeti veya firma düzeyindeki denetleme sonuçlarının açıklanmasını öngörmektedir.

20. Teknik Yeterlilik Testi

Bu gösterge bir firmanın denetim personelinin teknik yeterlilik seviyesini ve yeterlilik seviyesini sürdürebilme çabalarının başarısını ölçmeyi amaçlamaktadır.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
İçerik çalışma gerektirmektedir.	İçerik çalışma gerektirmektedir.

Denetim firmaları, hızla değişen ticari ve finansal bir ortamda kaliteyi korumak için teknik yeterliliğin kritik öneme sahip olduğunu kabul eder. Bu konuda denetçiler için yeniden sertifika sınavı olmamakta ancak bazı ülkelerde bu tür uygulamaların yapıldığı görülmektedir. Devlet, şirket yönetim kurullarına muhasebe ve denetim yeterliliği alanında sınavlar ve eğitimleri zorunlu tutmakta fakat yeniden değerlendirme sınavı yapmamaktadır.

Bu gösterge, tam anlamda sonuca ulaşmak için özellikle yorum beklenen gösterge olarak ifade edilmektedir. Denetçilerin sertifikalarını yenileyecekleri sınavlara girmeleri, eğitim düzeylerini dinamik tutmaları gibi durumlarla karşılaşılması beklenmektedir. Eğitim sürelerinin çalışma saatlerine oranı gibi rasyolar geliştirilebilir.

3.4.3. Denetim Sonuçları

Denetim kalite göstergelerinin üçüncü ve son bölümü Denetim Sonuçları'dır. Bu bölüm Finansal Tablolar, İç Kontrol, Süreklilik, Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim ve Yaptırım ve Davalar alt bölümleri olmak üzere 8 göstergeden oluşmaktadır.

3.4.3.1. Finansal Tablolar

Finansal Tablolar ile ilgili üç adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 21 Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı

DKG 22 Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlılıkları

DKG 23 Finansal Raporlama Kalitesi Ölçümlerinden Denetim Kalitesini Belirleme

21. Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı

Bu gösterge denetim firması tarafından gerçekleştirilen denetimde finansal tabloların hatalar nedeniyle yeniden düzenlenmesini ölçer.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Sözleşme düzeyindeki denetim uygulamasının hatalar nedeniyle, yıllık toplam olarak yeniden düzenlenme	Denetim uygulamasının hatalar nedeniyle yeniden düzenlenmesinin (denetlenen finansal tabloların) yıllık toplam

büyükülüğü ve sayısı.	olarak yüzdesi ve sayısı ve tabloların yeniden düzenlenme büyükülüğü. Yeniden düzeltmenin büyükülüğü ile denetim firmasının ölçülen yıllık en büyük beş yeniden düzenlemeleri
-----------------------	--

Hatalar nedeniyle yeniden düzenlenen finansal tabloların sayısı ve etkisi genellikle, bir denetçinin uygulama ve denetim yaklaşımının en azından bir bölümünde potansiyel zorluklarının bir işareti olarak kabul edilir. Bu gösterge düzeltmelerin büyüklüklerine göre elde edilen ifadeleri yeniden yorumlamayı sağlayabilir. Düzeltmelerin büyükülüğü ise gelir tablosu, bilanço, nakit akışları ve işletme sermayesinin üzerindeki etkisi gibi çeşitli yollardan ölçülebilir.

22. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlışlıkları

Bu gösterge denetim sözleşmesi ve denetim firması düzeyinde raporlama hileleri ve diğer finansal suistimallerin (usulsüzlükler) raporlanması ile ilgilidir.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
İçerik çalışma gerektirmektedir.	İçerik çalışma gerektirmektedir.

Yatırımcılara sahte finansal raporlamalardan kaynaklanan tarihi zararlar verme ve finansal tabloları maddi olarak etkileyen hileleri önleme veya tespit etme konusunda denetçilerin sorumlulukları göz önüne alındığında, riskli alanlardaki bu denetim çalışmaları için bir veya daha fazla denetim kalite göstergesi faydalı olabilir.

Belirli DKG'ler daha fazla çalışmayı gerektirse de, ortaya çıkan fikirler şunları içerir:

Pozitif Göstergeler

Mevcut durumda meydana gelen bir hata veya sahtekârlık olmadığında denetim firması tarafından gündeme getirilen hile nedeniyle önemli yanlışlık riskini ele almak üzere tasarlanan kontrollerde önemli eksikliklerin ve maddi zayıflıkların sayısı,

Denetim firması tarafından yayınlanan finansal tablolarda hatalardan kaçınmak için yeterince erken keşfedilen hile veya diğer finansal raporlama yanlışlıklarından kaynaklanan finansal tablolardaki maddi hataların sayısı ve büyükülüğü.

Negatif Göstergeler

İç kontrolde daha önce bildirilmiş maddi bir zayıflık bulunmayan finansal tablolardaki hile veya diğer finansal raporlama yanlışlıklarındaki maddi düzeltmelerin sayısı,

Denetim firmasının önceki finansal tabloların yeniden bildirilmesinde tespit edemediği hile veya diğer finansal raporlama yanlışlıklarındaki maddi düzeltmelerin sayısı ve şiddeti.

Burada belirtilen pozitif ve negatif göstergeler ölçümler için bir nitelik olabilir ancak denetim kalitesi göstergeleri için tespit edilmesinin zor olduğu ifade edilmektedir. Çünkü hilelerle ilgili bir iç kontrol eksikliği olup olmadığı veya finansal raporlamadaki hataların

hilelerden mi yoksa diğer finansal raporlama işlemlerinden mi kaynaklandığını belirlemek güç olabilir.

23. Finansal Raporlama Kalitesinin Ölçümlerinden Denetim Kalitesini Belirleme

Bu potansiyel gösterge yatırım analistleri, akademisyenler ve düzenleyiciler tarafından kullanılan finansal raporlama kalitesi ölçümlerinin aynı zamanda denetim kalitesi ölçümü olarak kullanılıp kullanılmayacağına odaklanır.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
İçerik çalışma gerektirmektedir.	İçerik çalışma gerektirmektedir.

Akademisyenler, analistler ve düzenleyiciler tarafından finansal raporlama kalitesi için geliştirilmiş ölçümler bulunmaktadır. Ölçümler; akademisyenler tarafından araştırmalarında, yatırımcılar tarafından yatırım kararlarında ve düzenleyiciler tarafından incelemeye alınacak riskli durumları belirlemek için kullanılmaktadır. Buradaki ölçümler için muhasebe işlemlerinin niteliği ve büyüklüğü, firmaların ne derece dar ölçütlerle hedefleri tutturdıkları ve tutarlılıkları ve finansal bilgilerin karmaşıklığı gibi örnekler gösterilebilir.

Dünya Bankası tarafından 2006 yılında hazırlanan Türkiye Standartlara ve Kanunlara Uyum Raporu (Rosc)'nda Mali Raporlamanın Kalitesi Hakkındaki Bulgular bölümünde tespit edilen bulgular;

- Türkiye'nin önde gelen şirketlerinin genel şeffaflık ve beyan seviyesi "yetersiz" olarak değerlendirilmiş ve
- Bazı kullanıcı gruplarının diğer grupların erişiminin olmadığı bilgilere ulaşabildiği izlenimi edinilmiştir, şeklindedir (Dünya Bankası, 2006:29).

Dünya Bankası raporunu takip eden yıllarda ülkemizde bağımsız denetim faaliyetinin KGG ile birlikte gelişmesi, ayrıca denetim raporlarının yayınlanma zorunlulukları ile birlikte 2006 yılındaki raporda bahsedilen eksikliklerin giderildiği söylenebilir. Bağımsız denetim ile ilgili gelişmelerle birlikte denetim raporunda yer alan finansal tabloların kalitesi ve dolayısıyla denetim kalitesi hakkında fikir sahibi olunması mümkün hale gelecektir.

Gaynor vd. (2016) yaptıkları çalışmada finansal raporlama sürecinin ve denetim sürecinin, denetlenmiş finansal raporlama sonuçlarını ortaya çıkarma şeklini modellemeye çalışmış. Çalışma sonucunda iki sürecin birbirine bağlı olduğunu ve gözlemlenen sonucu birlikte belirlediklerini böylece finansal raporlama kalitesinin nedenleri ve/veya sonuçlarını ayırmanın zorluğunu ifade etmektedirler (Gaynor vd., 2016:3).

3.4.3.2. İç Kontrol

İç Kontrol ile ilgili bir adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 24 İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması

24. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması

Bu gösterge bir denetim firmasının halka açık bir şirketin iç kontrollerindeki finansal raporlama konusundaki maddi zayıflıklarını zamanında belirleme derecesini göstermektedir.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Firma seviyesiyle aynı olmakla birlikte denetlenen şirketler için denetim raporlarıyla ilgilidir.	Finansal raporlamanın iç kontrolünde maddi zayıflıkların bulgularının yüzdesi (i)Hatalar için düzeltmeler ve (ii)Bilinen hatalar. Bir önceki yılda tespit edilen finansal raporlamanın iç kontrolünde maddi zayıflıklar olmayan yüzdesi. (i) Hatalar için yeniden düzeltmeler ve (ii) Bilinen hatalar.

Denetim Standardı 5 ve ilgili SEC rehberliğinde, "finansal raporlama üzerindeki etkin iç kontrol, finansal raporlamanın güvenilirliği ve dış amaçlı finansal tabloların hazırlanmasında makul güvence sağlar." Bir firmanın önemli iç kontrol zayıflıklarını tespit etmedeki başarısızlığı, bu önemli konular için personel alımı, eğitim veya denetim odağı ile ilgili sorunları ortaya çıkarabilir.

Bu tür maddi zayıflıkların öncü göstergeler mi gecikmeli göstergeler mi veya her ikisi olarak mı hizmet ettiği açık değildir. DKG projesi tarafından toplanan veriler bu sorunun aydınlatılmasına yardımcı olabilecektir.

3.4.3.3. Süreklilik

Süreklilik ile ilgili bir adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 25 Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması

25. Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması

Bu gösterge denetçinin görüşlerindeki süreklilik paragrafının zamanlamasına odaklanmaktadır.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
a. Denetlenen şirketin denetim raporlarıyla ilgili olmak üzere firma düzeyi "a" maddesinin aynısı.	a. İflas, sorunlu borç yapılandırma, sorunlu satın alma veya kurtarma gibi denetlenen şirketin mali sıkıntısından önceki yıl süreklilik referansı olmayan denetim raporlarının yüzdesi ve sayısı. b. A maddesindeki göstergeden hisse senedi ihraç eden piyasa değeri en yüksek beş halka açık şirket.

Denetlenen şirketin makul olarak öngörülebilecek iş sıkıntısı karşısında bir denetim raporuna süreklilik paragrafı koymamak, ilgili denetimin etkinliği ile ilgili sorunları gösterebilir.

Bu duruma alınacak önlem bir denetim firmasının, süreklilik olarak devam etme kabiliyetinin ciddi şüphe konusu olan şirketleri zamanında tespit ettiğini gösterecektir (İflas eden bir işletmenin önceki bağımsız denetçi raporunda işletmenin sürekliliği ile ilgili hususların belirtilip belirtilmediği). Aynı şekilde, süreklilik konularına odaklanan herhangi bir gösterge, istenmeyen sonuçlara da yol açabilir. Ticari zorluklar her zaman en deneyimli denetim ekibi tarafından bile makul olarak öngörülemez.

Sorunlu raporlarda süreklilik kavramından bahsedilen ve bahsedilmeyenlerin tespit edilmesi gerekmektedir. Böylece firma düzeyinde toplam incelenen şirkete oranı alınarak hesaplama yapılması öngörülmektedir.

3.4.3.4. Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim

Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim ile ilgili bir adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 26 Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Araştırma Sonuçları

26. Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları

Bu gösterge anket kullanımı aracılığı ile denetim komiteleri ve denetçiler arasındaki iletişimin etkililiğini ölçer.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Bulunmamaktadır.	Denetçiler ve müşteriler arasındaki iletişimin kalitesini ve düzeyini değerlendirmek için bir şirketin denetim sözleşmesinde bir veya daha fazla inceleme yapan denetim komitesi üyelerine yapılan anonim bağımsız anketler.

Denetçiler ile denetim komiteleri arasındaki iletişim denetim sürecinin merkezindedir. Denetim Standartları 16, denetim komitesiyle iletişim kurmak için "denetçinin amaçlarını" belirtmektedir. Denetim kurulu üyelerine uygulanan bağımsız anketlerden elde edilen veriler, denetçilerin denetim komiteleriyle gerçekte etkileşime girme şekli hakkında değerli bilgiler sağlayabilir.

3.4.3.5. Yaptırım ve Davalar

Yaptırım ve Davalar ile ilgili iki adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

DKG 27 PCAOB ve SEC Yaptırım Uygulama Eğilimleri

DKG 28 Özel Dava Açma Eğilimleri

27. PCAOB ve SEC Yaptırım Uygulama Eğilimleri

Bu gösterge bir denetim firmasına karşı denetim ve denetimle ilişkili konularda Kurul veya SEC (ABD Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu) dava işlemlerini ölçer.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Denetlenen müşteriye ilişkin olarak, firmaya veya ortaklarına karşı önceki 5 yıl boyunca açılmış olan Kamu, PCAOB veya SEC yaptırım uygulamaları.	Denetim ile ilgili konular açısından, denetim firmasına veya ortaklarına karşı önceki 5 yıl boyunca açılmış olan Kamu, PCAOB veya SEC yaptırım uygulamaları.

Denetim ve denetim ile ilgili konularda PCAOB ve SEC (SPK) davalarının sıklığı, niteliği, büyüklüğü ve sonuçları, bir firmanın uygulama zayıflıklarını veya güçlü yanlarını ortaya koymaya yardımcı olabilir. Bu göstergeyle elde edilen bilgiler, belirli şirketleri etkileyen veya genel olarak yapılan denetimle ilgili kalite sorunlarını içerebilir. Bununla birlikte, dava için sürenin uzun olması, bilgilerin güncelliği açısından sorun yaratabilir.

Bu göstergenin Türkiye’de uygulanmasında PCAOB yerine KGK, SEC yerine de SPK’nın kullanılması uygun olacaktır.

28. Özel Dava Eğilimleri

Bu gösterge, denetim firması ile ilgili özel davalara odaklanmaktadır.

Denetim Sözleşmesi Düzeyi	Firma Düzeyi
Firmanın denetlenen müşterisi için denetim çalışması ile ilgili özel davaların sıklığı, niteliği ve sonuçları.	Firmanın halka açık şirket denetim uygulaması ile ilgili özel davaların sıklığı, niteliği ve sonuçları.

Denetim firmalarına yönelik özel davaların sıklığı, niteliği, büyüklüğü ve sonuçları, bir şirketin halka açık şirkete yönelik denetimindeki zayıf yönlerini veya güçlü yanlarını ortaya çıkarabilir. Yine, bu göstergeyle elde edilen bilgiler, belirli firmaları etkileyen veya genel olarak yapılan denetimle ilgili kalite sorunlarını içerebilir.

3.5. Denetim Kalitesi Göstergelerinin Türkiye ve Uluslararası Kuruluşların Mevzuatlarında Yer Alan Standartlardaki Yeri ve İlişkisi

KKS 1’in amacına bakıldığında denetim şirketleri, şirketin ve personelinin mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine ve şirket ve denetçi tarafından düzenlenen raporların mevcut şartlara uygunluk sağladığı makul güvenceli bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamak zorundadır (KKS1:7).

Kalite Kontrol Standardı 1 uyarınca denetim kuruluşları aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür (KKS1:9).

- Denetim kuruluşu bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları
- Etik hükümler
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi
- İnsan kaynakları
- Denetimin yürütülmesi

- İzleme

Bağımsız denetim firmalarının KKS 1'i uygulama zorunluluğu doğrultusunda kalite kontrol sistemi ile denetim kalitesine denetimin girdi, süreç ve çıktı aşamalarında olumlu katkı sağlayacağı açıktır.

KKS 1'in amaç ve unsurlarına bakıldığında denetim kalite göstergelerinin özellikle personel, mevzuata uygunluk, raporlama gibi genel başlıklar olmak üzere yönetim, firma ve denetçi de bulunması gereken nitelikler, yine denetimin yürütülme süreci ve izleme gibi çıktı aşamalarından olmak üzere üç ana başlıkta (girdi, süreç ve çıktı) oluşması uygun görülmektedir.

PCAOB tarafından önerilen potansiyel denetim kalitesi göstergelerinin KKS 1 kalite kontrol sistemi unsurları ve uluslararası kuruluşların mevzuatlarındaki karşılıkları açıklanarak tablo halinde özetlenmiştir.

Tablo 3.4. Denetim Kalitesi Göstergeleri Karşılıkları Tablosu

Kalite Kontrol Sistemi Unsurları	PCAOB Denetim Kalite Gösterge Karşılığı	Diğer Düzenleyicilerde Yer Alan Karşılığı veya Önerilen Gösterge
Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları	2.Denetim Süreci 2.1.Yönetim Felsefesi ve Liderlik "DKG 13 Denetim Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları" Firma düzeyinde ifade edilen bu gösterge ile çalışanlara anketler uygulayarak yönetim felsefesini belirlemek ve bunun denetime katkısını ortaya çıkarmaya çalışmaktadır. Uygun bir yönetim felsefesi denetçilerin mesleki şüphecilik, objektiflik ve bağımsızlık gibi konularda güçlü olmasını sağlar (A4-A5-A6 paragraflar).	1.IAASB Denetim Kalite Çerçevesinde Girdi düzeyinde "yönetim felsefesi" firma düzeyinde gösterge olarak ifadelendirilmiştir. 2. FRC (UK) KKS1 ile paralel ISQC 1'de yer alan Liderlik ve Etik ve Kültür unsurlarını DKG olarak kabul etmiş ve ölçüm önerisi şu şekildedir; "Dış inceleme ölçütleri" "Personel ölçüm anketi" 3.CAQ tarafından belirlenen Firma Liderliği ve Yönetim Kültürü unsuru için ifade edilen gösterge; için; "Liderlik, yönetim felsefesi aracılığı ile denetim kalitesini vurgulaması ve kalite kontrol standartlarının sorumluluğunu gerçekleştirilmesi." 4.Kanada CPAB çalışmasında Firma Düzeyi Göstergeler türünde yer alan "Yönetim Felsefesi" göstergesi, 5. Avustralya ve Yeni Zelanda (CAANZ), İlişki türünde, "Denetçiler ve yönetim arasındaki mesleki şüphecilik göstergesi"

Tablo 3.4. (Devamı)

Kalite Kontrol Sistemi Unsurları	PCAOB Denetim Gösterge Karşılığı	Diğer Düzenleyicilerde Yer Alan Karşılığı veya Önerilen Gösterge
Etik Hükümler (Bağımsızlık 20-25 maddeler-A10- ile A12-A17)	2.Denetim Süreci 2.3. Bağımsızlık “DKG 16 Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum” Denetim ve Firma düzeyi göstergeler yer almaktadır.	1. IAASB Denetim Kalite Çerçevesi’ne göre Girdi bölümünde yer alan Değerler, Etik İlkeler ve Yaklaşımlar unsurunda yer alan, “Denetim ekibi bağımsızdır” göstergesi denetim sözleşme düzeyinde gösterilmiştir. Yine aynı başlık altında bu defa firma düzeyinde “Firma düzenlemeleri bağımsızlık ve yönetim felsefesi ölçütlerine uygundur” göstergesi yer almaktadır. 2.FRC (UK) tarafında yine ISQC 1 kapsamında Etik ve Kültür unsuru altında yer alan, “Dış inceleme ölçütleri” “Personel ölçüm anketi” göstergeleri, 3.Kanada PCAB 2018 yılı gösterge raporuna göre, firma düzeyi göstergesi olarak “Bağımsızlık”, 4.Hollanda NBA, çıktı düzeyi göstergelerden “Toplam çalışan sayısının, bildirilen bağımsızlık kuralları ihlallerinin sayısına oranı” 5.Singapur ACRA, firma düzeyi göstergesi olarak “Bağımsızlık”
	Yakınlık tehdidi olarak denetçinin uzun süre görev almasının risk olduğu belirtildiğinden, rotasyonla ilgili diğer göstergeler için de Etik Hükümler’e atıfta bulunulabilir. Buna göre; Denetçi – Yeterlilik DKG 8 Denetim Personelinin Devir Hızı bu bölümle de ilişkilendirilebilir.	Devir hızı ile ilgili göstergeler burada da ifade edilebilir.
Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi (26-28 A18-A23 paragraflar) Yeterlilik, Beceri, Kapasite ve Kaynaklardan bahsedildiği için daha çok Girdi seviyesinde göstergelerden oluşmaktadır.	1.2 Yeterlilik DKG 6 Denetim Personelinin Tecrübesi DKG 7 Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi 1.1 Uygunluk DKG 5 Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel	1. IAASB Denetim kalite Çerçevesi’ne göre Girdi bölümünde yer alan Değerler, Etik İlkeler ve Yaklaşımlar unsurunda yer alan, “Müşteri kabulü ile ilgili bilgiler denetim firmaları ile paylaşılır.” Bilgi, Denetim ve Zaman unsurunda yer alan “Ortaklar ve personel gerekli yeterliliğe sahiptir” göstergesi 2.CAQ kalite göstergelerinde ikinci bölüm Sözleşme Ekibi Bilgisi, Tecrübesi ve İş yükü, birinci unsur Kilit Sözleşme Ekip Üyelerinin Bilgi ve Deneyimi’nde yer alan göstergeler: -Sözleşme Yılları -Denetim sözleşmesi ile ilgili sektördeki tecrübe yılı -Denetim firmasındaki çalışma yılı -Mevcut konumundaki çalışma yılı 3.Kanada CPAB, Denetim Ekibi göstergelerinden, “Denetim ekibinin deneyimi” 4.Avustralya ve Yeni Zelanda (CAANZ) Girdi seviyesinde göstergelerden, “Sektörü ve müşterinin risklerini derinlemesine anlayarak denetim ortaklarının ve personelin görevlendirilmesi” ve “Ortakların ve personelin kişisel nitelikleri ve becerileri”

Tablo 3.4. (Devamı)

Kalite Kontrol Sistemi Unsurları	PCAOB Denetim Kalite Gösterge Karşılığı	Diğer Düzenleyicilerde Yer Alan Karşılığı veya Önerilen Gösterge
İnsan Kaynakları (29-31 ile A24-A31 paragrafları)	a)1.Denetçi 1.1 Uygunluk DKG 2 Sorumlu Ortakların İş Yükü b)1.Denetçi 1.1 Uygunluk DKG 5 Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel c)1.Denetçi 1.1.Yeterlilik DKG 10 Denetçi Başına Düşen Eğitim Sayısı (A25-A26) d)2.Denetim Süreci 2.2.Teşvikler DKG 14 Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler (A24 ve A28) e)2.Süreç 2.5.İzleme ve İyileştirme DKG 20 Teknik Yeterlilik Testi (A2-A29 performans değerlendirme)	1. IAASB Denetim kalite Çerçevesi'ne göre Girdi bölümü Bilgi, Deneyim ve Zaman kısmında sözleşme göstergesi "Personel denetim çalışmasını yerinde uygulayacak detaylı ve yeterli bilgiye sahip olup, işleri uygun şekilde yönlendirir, denetler ve gözden geçirir." Firma düzeyi göstergeler ise "Ortaklar ve kıdemli personel, az deneyimli personele zamanında değerlendirme ve öğreticilik ile işbaşında eğitim sağlar."(10) "Denetim ortaklarına ve personele, muhasebe, denetim ve ilgili endüstri alanlarına ilişkin eğitimler verilir." (4) Ulusal düzeyde ise 3 gösterge vardır: "Denetim firmalarının ve bağımsız denetçilerin lisanslama işlemleri için gerekli düzenlemeler bulunur." "Eğitim gereksinimleri açıkça tanımlanır ve yeterli kaynak ile eğitim düzenlenir." "Denetçilere mevcut konularda ve yeni konularda gerekli eğitimleri vermek için düzenlemeler mevcuttur." 2.FRC (UK) İnsan Kaynakları bölümünde "Ortak ve personel eğitimine yapılan yatırımla ilgili ölçütler" göstergesi. Denetim Faaliyet ve Performans bölümünde ise "Ortak ve personel eğitimine yapılan yatırımla ilgili ölçütler" göstergesi bulunmaktadır. 3.CAQ, Sözleşme Ekibi Bilgisi, Tecrübesi ve İş Yükü bölümünde Denetim Firması Eğitim gereksinimleri kısmında 2 gösterge vardır: "Denetim firmasının eğitim gereksinimlerinin görüşülmesi" ve "Denetim sözleşme ekibinin denetim firması eğitim gereksinimlerine veya diğer standartlara ve (eğer varsa) ilgili iyileştirme faaliyetlerine uymamasının bildirimi" 4.Kanada CPAB Denetim Ekibi Göstergelerinde "Eğitim ve mesleki gelişmeler" 5. Hollanda NBA da ilgili gösterge "Çalışan başına eğitim ve öğretime harcanan ortalama saat (iç ve dış eğitim)" 6.Avustralya ve Yeni Zelanda Girdi seviyesinde "Ortakların ve personelin istenen bilgi ve becerileri elde edebilmeleri için eğitim teknikleri sağlamak." 7.Singapur ACRA, Denetim Firması düzeyinde "Eğitim"

Tablo 3.4. (Devamı)

Kalite Kontrol Sistemi Unsurları	PCAOB Denetim Gösterge Karşılığı	Kalite	Diğer Düzenleyicilerde Yer Alan Karşılığı veya Önerilen Gösterge
Denetimin Yürütülmesi (32-47 ve A32 ile A63 paragraflar)	1.Denetçi 1.1.Uygunluk DKG 1 Personel Kaldırıcı firma düzeyi olarak ve çalışma saatlerinin takibi (33 ve A33.paragraf)		1.IAASB Denetim kalite Çerçevesi'ne göre Girdi bölümü Bilgi, Deneyim ve Zaman kısmında sözleşme göstergesi "Denetim sözleşmesi ortağı, risk değerlendirmesinde aktif olarak yer almakta, gerçekleştirilen işi planlamakta, denetlemekte ve gözden geçirme" 2.CAQ Sözleşme Ekibi Bilgisi, Tecrübesi ve İş Yükü bölümünde, Sözleşme Saatleri ve İlgili Zamanlama Eğilimleri göstergesi olarak "Ortaklar, yöneticiler ve personel olmak üzere çeşitli seviyelerde çalışanların denetim saatleri", 3.Kanada CPAB Denetim Ekibi bölümünde "Ortak iş yükü" göstergesi, 4.Hollanda NBA Girdi seviyesinde "Bir denetim sözleşmesi (denetim işi) kaldırıcı, ortak / yönetici çalışma saatinin toplam saate yüzdesi" göstergesi.
	34 ve A36-A38. paragraflar (istişare) DKG 4 Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynağı. DKG 5 Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel ile de A36 paragraf ilişkilendirilebilir.		1.Kanada CPAB Denetim Süreci göstergelerinden "Sözleşmedeki uzman denetçi"
	A45.paragraf riskli konuların tespiti, DKG 11 Denetim Saatleri ve Risk Alanları 'na uygun olduğu görülmektedir. A45.paragraf 3.maddesi ise DKG 22 Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlışlıkları ile alakalı olarak denetim esnasında düzeltilen hata veya yanlışlıkların önemi ve yapısına atıf yapılabilmektedir.		1.IAASB Denetim Kalite Çerçevesi'ne göre Girdi bölümü Bilgi, Deneyim ve Zaman kısmında sözleşme göstergesi "Denetim sözleşmesi ortağı, risk değerlendirmesinde aktif olarak yer almakta, gerçekleştirilen işi planlamakta, denetlemekte ve gözden geçirmektedir" (denetimde görevli ortak için iki yerde de detaylar ile kullanılabilir) 2.CAQ Sözleşme Ekibi Bilgisi, Tecrübesi ve İş Yükü bölümünde Kaynakların Önemli Risk Alanlarına Tahsisi göstergesi "Önemli risk alanları ile ilişkili kaynakların planlı ve fiili tahsisi" ve Önemli Risk Alanları İle İlgili Uzmanların Katılımı göstergesi "uzmanlar veya denetim firması merkezi personeli tarafından gerçekleştirilmesi beklenen denetim saatlerinin sayısı veya yüzdesi" 3.Kanada CPAB Denetim Süreci Göstergesi "Riskli Denetim Saatleri"
Kalite Kontrol Sistemi Unsurları	PCAOB Denetim Gösterge Karşılığı	Kalite	Diğer Düzenleyicilerde Yer Alan Karşılığı veya Önerilen Gösterge
İzleme (48-56 ve A64-A72 paragraflar)	İzleme 55.paragraf DKG 26 Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları 'nı karşılamaktadır.		1.FRC (UK) ISQC 1 İzleme unsurunda gösterge olarak "İç ve dış kalite gözden geçirme ölçütleri" 2.CAQ İzleme bölümü, İç Kalite İnceleme Bulguları'nda "Firma seviyesinde iç kalite inceleme programı sırasında belirlenen hususları kapsamlı bir şekilde tartışmak" göstergesi ve PCAOB Denetleme Bulguları'nda "Denetim firmasının, kalite kontrol sistemindeki değişiklikler de dâhil olmak üzere, eksikliklerin potansiyel nedenlerini ve üstlenilen iyileştirme planlarını anlama çabalarına ilişkin görüşler." gösterge olarak kullanılmaktadır. 3.Kanada CPAB firma düzeyi göstergelerde "İnceleme Sonuçları" 4.Hollanda NBA Süreç seviyesi göstergesi "Yasal denetimlerin, denetçi raporunun yayınlanmasından önceki denetim faaliyetlerinin kalite kontrol incelemelerinin (EQCR) ve diğer kalite değerlendirmeleri sayısının yüzdesi" 5.İsviçre FAOA "Sözleşme Kalite Kontrol İncelemeleri saatinin Ortalama sayısı" 6.Singapur ACRA firma ve denetim düzeyi için "Kalite Kontrol" göstergesi.

Potansiyel denetim kalite göstergelerinden 17 tanesinin KKS 1’de karşılığının olduğu görülmektedir. Denetim kalite göstergeleri açısından ise Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları’nda bir, Etik Hükümler unsurunda iki, Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi unsurunda üç, İnsan Kaynakları unsurunda beş, Denetimin Yürütülmesi unsurunda beş ve İzleme’de bir gösterge ile ilişki bulunmaktadır. Bu göstergelerden DKG 5’in üç farklı unsorda olduğu görülmektedir. Bu yüzden toplam 15 DKG ifadesinin KKS 1’de bulunduğu, yine bu göstergelerin tamamının da uluslararası kuruluşların uygulamalarında yer aldığı söylenebilmektedir.

KKS 1 ile diğer ülkelerdeki kalite göstergelerine bakıldığında ise Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları’nın beş farklı ülke/kuruluş uygulamasında yer aldığı görülmektedir. Etik Hükümler ile ilgili yine beş, Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi unsuru için dört farklı ülke/kuruluş için çeşitli uygulamaların olduğu, İnsan Kaynakları ile ilgili göstergelerin yer aldığı hükümler yedi, Denetimin Yürütülmesi unsuru için üç ülke/kuruluş ve toplamda sekiz farklı ifadenin olduğu ve İzleme için ise altı farklı ülke/kuruluşun çeşitli denetim kalite göstergesine sahip olduğu görülmektedir.

Genel anlamda bakıldığında denetim kalitesi için kalite göstergeleri açısından öne çıkarılan unsurların denetçilerle ilgili olduğu ifade edilebilir. İnsan Kaynakları, Etik İlkeler ve denetim faaliyetinin yürütülmesini unsurlarında ifade edilen göstergelerin bu kapsamda olduğu söylenebilir.

3.6. Denetim Kalitesi Göstergelerinin Karşılaştırılması

Denetim kalitesi göstergeleri, denetim kalitesinin değerlendirilmesine yardımcı olacak bir araç olabileceği birçok ülke ve düzenleyici kurum tarafından öngörülmektedir. Bununla birlikte DKG’leri arasında çeşitli girişimlerde, örneğin düzenleyici yaklaşımlarda, şirketlerin yürüttüğü iş modelleri veya denetim kalitesini etkileyen diğer faktörler nedeniyle önemli farklılıklar vardır.

Federation of European Accountants (FEE) tarafından Temmuz 2016’da yayımlanan çalışmada, farklı düzenleyici kurumlar tarafından açıklanan Denetim Kalitesi Göstergeleri ortak bir tabloda yer bulmuştur. Bu tabloda kalitatif ve kantitatif göstergeler birlikte yer almıştır. Tablonun hazırlanmasında Denetim Kalitesi Göstergeleri, Denetim Kalite Faktörleri, Denetim Kalite Ölçümleri ve Denetim Kalitesi Anahtarları gibi kavramlar birbiri yerine kullanılan kavramlar olarak ele alınmıştır.

Tablo 3.5. Farklı Uygulayıcıların Denetim Kalitesi Göstergeleri Karşılaştırma Tablosu

Kurum Gösterge	NBA	FAOA	FRC UK	PCAOB	US CAQ	CPAB	CAANZ	ACRA	IOSCO	Toplam
1.Denetim Personeli Başına Eğitim Saati	X		X	X	X	X	X	X	X	8
2.İç Denetim Kalite İncelemeleri	X	X	X	X	X			X		6
3.Dış Kontrol	X		X	X	X			X	X	6
4.Denetim Ortağı Başına Denetim Personeli Sayısı		X		X		X	X	X		5
5.Deneyim Yılı				X	X	X		X	X	5
6. Ortakların İş yükü	X			X	X	X		X		5
7.Denetçinin Sektör Uzmanlığı				X	X	X		X	X	5
8.Personel İş yükü				X	X	X			X	4
9.Yeni Denetim Teknolojisi ve Araçlarına Yatırım	X		X	X			X			4
10.Personel Devir Hızı	X	X		X				X		4
11.Bağımsızlık	X			X				X	X	4
12.Teknik Kaynak Desteği	X			X	X	X				4
13.Personel Memnuniyet anketi	X		X	X						3
14.Dış Denetimler	X		X	X						3
15.Yönetim Felsefesi				X	X				X	3

Kaynak: FEE, 2016:5.

DKG'lerin geniş çeşitliliği ve formülasyonlarındaki farklılıklar nedeniyle, sadece belirtilen gösterge çalışmaları uyarınca en az üç kez ortak görünen göstergeler tabloda yer almıştır. Önerilen denetim kalitesi göstergesi sayıları, ilgili ülke/kurumlar arasında değişiklik göstermektedir. Bazıları kalite ölçümleri için niteliksel yaklaşım önermekte iken bazıları nicel ölçütler içermektedir.

Denetim kalitesi göstergelerinin, farklı denetimler ve denetim firması arasında karşılaştırma için bir temel sağlaması ve yönetim ile Denetim Komiteleri ve ilgili kişiler için mevcut bilgilerin şeffaflığını artırması amaçlanmaktadır. Bunların yanı sıra denetim kalitesi göstergelerinin en doğal amacı olarak denetim kalitesini artırmasının sağlanması beklenmektedir (Nkonki, 2016:3).

Denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı, küresel sermaye piyasalarında denetim kalitesini iyileştirmek için büyük potansiyele sahip olacak bir düzeyde şeffaflık ve hesap verilebilirlik sağlayacaktır (Ramamoorti vd., 2017:86).

Birçok kurum/kuruluş tarafından gösterge ölçümlerinin şunları içermesi gerektiği ifade edilmektedir (KPMGca, 2017:2):

Kıdemli denetçilerin tecrübesi (yıl sayısı olarak);

- Denetim faaliyeti.
- Mevcut firma.
- Firma ve denetim mesleği.
- Sektördeki tecrübesi.

Denetim saatleri (saatlerin yüzdesi olarak);

- Kıdemli denetim ekibi üyeleri (ortaklar ve yöneticiler), denetçiler ve uzmanlar tarafından bir denetim faaliyeti için gerçekleştirilen saatler.
- Denetim ekibinin denetimin her aşamasında çalıştığı saatler.

Denetimin odaklandığı alanlar;

- Sektördeki firmalar veya oranlara kıyasla önemli risk taşıdığı belirlenen alanların sayısı.
- Ortakların ve yöneticilerin yüksek riskli alanları içeren denetime odaklanılan alanlarda geçirdiği saatlerin yüzdesi.

Süreçlerin kalitesi;

- PCAOB tarafından yapılan inceleme sonuçları.

PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri Kavramsal Metin'e yönelik alınan görüşlerde ikinci bölümde yer alan Denetim Süreci - Denetim Süreci ve Liderlik kategorisindeki Yönetim Felsefesi ve Liderlik göstergesinin, birinci bölüm olan Denetçi (Denetim Profesyonelleri) grubunda olması gerektiği belirtilmiştir. Birinci bölüm Denetçi'de yer alan Odaklanma kategorisinin ise iki gösterge ile birlikte ikinci bölüm olan Denetim Süreci'nde olması gerektiği ifade edilmektedir (AAA-Rezaee vd, 2015:C12).

Brown Veena vd. (2017) yaptıkları çalışmada bağımsız denetçilerin algılarının, bazı denetim kalitesi göstergeleri için deneyim süresi, cinsiyet ve denetim firması büyüklüğü arasında farklılık gösterdiğini tespit etmiştir. Aynı zamanda diğer düzenleyiciler için de denetim personeli ve denetim firmalarının ve muhasebe ve denetim standartlarına uyum algılarını açıkladığı için çalışmanın yararlı olacağı ifade edilmektedir (Brown, 2017:949).

Brown Owen ve Popova V. (2019) yaptıkları çalışmada yatırımcıların denetim kalitesi göstergeleri açıklamalarına nasıl tepki verdiklerini araştırmıştır. Araştırmalarında yatırımcıların denetim kalitesi göstergelerine istinaden yapmış oldukları yatırımlarda göstergenin olumlu olması durumunda denetçiye karşı olumlu, denetim kalitesini düşük gösteren negatif göstergelerin yer alması durumunda ise denetçiye karşı negatif bir tutumda olunacağı beklentisi ile araştırma yapmışlardır. Elde edilen sonuçlar, araştırmacıların hipotezleri doğrultusunda gerçekleşmiştir. Eğer denetim kalitesi göstergeleri gelişmiş bir

denetim kalitesini ifade ediyorsa, yatırımcıların denetçilere ve denetime karşı olumlu duygular ve tepkiler verdiklerini belirtmişlerdir. Ancak negatif eğilim gösteren denetim kalitesi göstergeleri sonuçları elde ederlerse, yani denetim kalitesinin düşük olduğu izlenimi alınır, yatırımcıların yatırımlarında daha büyük duygusal tepkilere sahip olduklarını ifade etmişlerdir (Brown and Popova, 2019:32).

Zamanla yapılan çalışmalar neticesinde denetim kalitesinin tespit edilmesi ihtiyacı ortaya çıkmıştır. Denetim kalitesi ile ilgili de birçok çalışma gerçekleşmiş ve özellikle son on yıllık süreçte yoğun olarak birçok ülkede denetim kalitesinin ölçümü için nicel ölçütler kullanılması gerektiği kanaatine varılmıştır. Örneğin ABD’de bu süreçte sadece düzenleyici kuruluşlar değil denetimi gerçekleştiren uygulayıcı firmalarda yer almıştır. Yapılan ilk çalışmalar kamuya açılarak hangi göstergelerin kullanılabileceği sorulmuş, alınan cevaplar ve yapılan daha detaylı araştırmalar ile PCAOB tarafından yayımlanan 28 Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergesi belirlenmiştir.

PCAOB tarafından yayımlanan denetim kalitesi göstergeleri için firma ve denetim sözleşmesi düzeyinde ölçütler önerilmiştir. Bu ölçütler ile tespit edilen oranların kullanılması ile zaman içinde denetim kalitesi adına kabul edilen bir orana ulaşılması ve tüm denetim raporlarının bu ölçütler ile karşılaştırılabilir olması beklenmektedir.

Ülkemizde de denetim kalitesi göstergelerinin kullanımının başlaması gerekliliği düşünülerek, PCAOB ve diğer uygulayıcı kuruluşların yayımladıkları denetim kalitesi göstergelerinde yer alan kalite ölçütlerinin Türkiye’de denetim ile ilgili mevzuatlardaki yeri tespit edilerek KKS 1 açısından denetim kalitesi göstergelerinin uygulanabilme durumu Tablo 3.4. ile özetlenmiştir. Türkiye’de faaliyet gösteren denetim firmalarının KKS 1’den yola çıkarak göstergelerde ifade edilen uygulamaların kullanım durumları tespit edilerek KGK tarafından denetim kalitesi göstergelerinin yayımlanması beklenmektedir. Bu amaçla çalışmanın uygulama bölümü olan dördüncü bölümünde denetim kalitesi göstergelerinde yer alan uygulamaların Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri tarafından kullanılma durumu araştırılmıştır.

4. BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİNİN DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİNE UYUMUNUN TESPİTİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA

Türkiye bağımsız denetim şirketlerinin denetim faaliyetinin yürütülmesi konusunda Kamu Gözetim Kurumu yönetmeliklerine uyum sağlama ve denetim kalitesi ile ilgili prosedürleri yerine getirme zorunluluğu bulunmaktadır.

Bağımsız denetim kalitesinin sağlanması için denetim şirketlerinin personel alımından başlayarak, denetim sürecindeki tüm aşamalarla birlikte kaliteli bir bağımsız denetim raporu oluşturmaları sağlanmaya çalışılmaktadır. KGK'nın Kalite Kontrol Standardı 1, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Bağımsız Denetim Standartları, Şeffaflık Raporları gibi yayınlarının tamamı bağımsız denetim şirketlerinin uymaları gereken politika ve prosedürleri içermektedir. Bu prosedürleri yerine getirdiği düşünülen denetim şirketleri tarafından hazırlanan raporların da makul güvence sağladığı varsayılmaktadır.

Dünyadaki birçok uygulamada denetim kalitesinin tespiti için nicel ölçütler geliştirilmeye başlanmış ve bu ölçütler ile denetim kalitelerinin objektif olarak karşılaştırılmasına çalışılmaktadır. Bu çerçevede araştırma literatüründe yer alan ülkelerden ABD, Kanada, Birleşik Krallık, Avustralya-Yeni Zelanda, Hollanda, İsviçre ve Singapur'da bağımsız denetim kalitesinin tespiti açısından nicel ölçütler olarak ifade edilen bağımsız denetim göstergeleri kullanılmaktadır.

Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetlerinde kullanılan KKS 1, BDS, Bağımsız Denetim Yönetmeliği gibi yasal uygulamalar ile bağımsız denetim şirketlerinin denetim kalitesi sağlanmaya çalışılmaktadır. Denetim kalitesi ölçümlerinin nicel ölçütlerle yapılmasının sağlanması için diğer ülkelerdeki gibi Türkiye'de de bağımsız denetim kalitesi göstergelerinin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından ilerleyen dönemlerde gündeme alınması gerekmektedir.

Çalışmada, bağımsız denetim şirketlerine yapılan anketler ile mevcut yasalar altında faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin diğer ülkelerde kullanılan denetim kalitesi göstergelerinin Türkiye'de denetim kalitesi göstergelerine geçiş yapıldığında mevcut yasalarımızın ve bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerinin buna ne derece hazır oldukları tespit edilmeye çalışılmıştır. Ayrıca KKS 1 ve BDS gibi uygulamalarda denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili hükümlerin ne derecede yer aldığı belirlenmiştir. Bu bölümde, PCAOB DKG Kavramsal Metin'de yer alan denetim kalitesi göstergeleri temel alınmıştır.

4.1. Araştırmanın Amacı

Araştırmanın temel amacı, diğer ülkelerde uygulanan denetim kalitesi göstergelerinin Türkiye'de de zaman içerisinde uygulanmaya başlamasının kaçınılmaz olduğu, bu nedenle

bağımsız denetim kalitesi göstergelerinde yer alan ölçütlerdeki uygulamaların denetim şirketleri tarafından kullanım durumunu tespit etmektir. Bağımsız denetim raporlarını inceleyen ilgili kullanıcılar, denetlenen şirketin bağımsız denetim raporunda yer alan finansal bilginin faydalı, ihtiyaca uygun, gerçeğe uygun ve güvenilir olduğu ile ilgili görüşün bağımsız denetim göstergeleri aracılığı ile teyit edilebilmesini sağlayacaktır. Finansal bilginin faydası; söz konusu bilginin karşılaştırılabilir, doğrulanabilir, zamanında sunulmuş ve anlaşılabilir olması durumunda arttırılmış olur (KGK-KÇ:10). Denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile denetim kalitesini tespit edebilme amacının sağlanabilmesi için öncelikle ele alınan hususlar şu şekilde sıralanabilir:

- Potansiyel denetim kalitesi göstergelerini karşılayan uygulamaların bağımsız denetim şirketleri tarafından kullanılma durumunun tespit etmek.
- PCAOB potansiyel denetim kalitesi göstergelerinin KKS 1'deki yerini tespit etmek.
- Bağımsız denetim şirketleri arasında potansiyel denetim kalitesi göstergelerini ifade eden uygulamalar açısından farklılık olup olmadığını tespit etmek.

4.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtları

Çalışmada ana kütle olarak Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri belirlenmiştir. Haziran 2018 itibari ile Kamu Gözetim Kurumu tarafından yetkilendirilmiş 256 tane bağımsız denetim kuruluşu faaliyet göstermekte idi. Bu süreçte şirketlere randevu yolu ile anket uygulaması yapılması planlanmış ancak randevu alınmasında zorluklar yaşanması gibi nedenlerle tüm şirketlere anket uygulaması yapılmaması kararlaştırılmıştır. Ayrıca randevu alma sürecinde ve alınan randevularda görüşülen bazı firmalar küçük ölçekli şirket olduklarını ve anket içeriği ile ilgili sorularımıza cevap veremeyeceklerini belirtmişlerdir. Bu durum, tüm bağımsız denetim şirketlerine anket uygulanmaması kararını güçlendirmiştir.

Anket uygulaması için yapılan ön görüşmelerde ve gerçekleştirilen anketlerde, araştırma konularının kapsamlı olmasından dolayı KGK'ya kayıtlı tüm bağımsız denetim kuruluşları yerine Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) Dâhil Bağımsız Denetim yetkisi bulunan şirketlere uygulanmasının daha doğru sonuçlar vereceği anlaşılmıştır. KAYİK şirketler faaliyet alanları, işlem hacimleri, istihdam ettikleri çalışan sayısı ve benzeri ölçütlere göre önemli ölçüde kamuoyunu ilgilendirdiği için KGK tarafından bu kapsamda değerlendirilen kuruluşları ifade etmektedir. KAYİK niteliğindeki şirketleri denetleme yetkisine sahip KAYİK Dâhil Bağımsız Denetim şirketlerinden Kamu Aydınlatma Platformu'ndaki şirketlerin bağımsız denetim faaliyetini yürüten bağımsız denetim şirketleri ana kütle olarak belirlenmiştir. Haziran 2019 itibari ile kap.gov.tr'de yer alan bağımsız denetim şirketi sayısı 84'tür.

2018 yılında KAP'da BIST şirketlerini denetleyen 84 denetim şirketi olup, bu şirketlerden 57 şirket ankete katılmış, çalışmada 56 şirketin anket sonuçları kullanılmıştır. KAP

internet sayfasında yer alan rapora göre 2018 yılı için toplam denetlenen BİST şirketleri sayısı 508 olup, ankete katılan denetim şirketlerinin bu şirketlerden 436'sının denetimini gerçekleştirdikleri görülmüştür.

Kasım – Aralık 2018 döneminde öncelikle son halini aldığı düşünülen anketin denetim şirketlerine uygulanması için KGK'ya başvurulmuştur. Bu esnada KGK uzmanı tarafından anket soruları incelenerek denetim diline uygun hale getirilmiş ve randevu alınan şirketlerle anket çalışması yapılmıştır. Anketle ilgili iki denetim şirketi ile görüşülmüş, soruların daha anlaşılabilir olması açısından gerekli düzeltme önerileri not edilmiştir. Daha sonra üçüncü şirket ile anket uygulaması için görüşülmüştür. Soruların denetim diline uyumunu sağlamak için firma denetçilerine anket soruları inceleme açısından anket soruları verilmiştir. İlgili firmada iki denetçi tarafından ayrı ayrı incelenmesi neticesinde önerileri göz önünde bulundurularak anket son halini almıştır.

Aralık 2018'ten sonraki süreçte yaklaşık Haziran 2019'a kadar denetim şirketleri faaliyetleri yoğun olduğu gerekçesi ile randevu taleplerine cevap vermemiştir. Bu süreçte son halini alan anket onlineanketler.com sitesine yüklenerek online ve yüz yüze anket yapılması yoluna gidilmiştir. Haziran 2019 itibarı ile o dönemki listede yer alan 256 şirketin hemen hepsi ile en az bir defa telefon ile görüşülmüş, şirket ve yönetici ortak maillerine randevu talebi veya online ankete katkı vermeleri yönünde iletişim kurulmaya çalışılmıştır. Yeteri kadar cevap alınmadığı için ve yukarıda bahsedilen nedenlerden dolayı ana kütle Kamu Aydınlatma Platformu'nda yer alan denetim şirketleri ile sınırlandırılmıştır.

Denetim şirketlerinin sürekli müsaitlik durumlarının sağlanamamasından dolayı yaklaşık 10 aylık sürede anket uygulaması tamamlanabilmiştir. Anket uygulaması her denetim şirketi bazında bir anket şeklinde hedeflenmiştir. Anketleri denetim ortağı olarak ifade edilen şirket ortaklarından birisinin doldurması tercih ve ifade edilmiştir.

Anketlere toplam 57 şirket katkıda bulunmuştur. Anketlerin çoğu elektronik ortamda şirketler tarafından doldurulmuştur. Bir şirket ise 5'li likert sorularının tamamına "1 Kesinlikle Katılmıyorum" cevabı verdiği için ilgili anket analizlerden çıkartılmıştır.

4.3. Hipotezler

Denetim kalitesi göstergeleri üç bölüme ayrılmaktadır. Denetçi, denetim profesyonelleri olarak ifade edilen denetim personeli ve sözleşme ile ilgili bilgi ve kavramları ifade etmektedir. Denetim süreci, denetim kalite çerçevesinin ikinci aşaması olarak denetimin yürütülmesi ile ilgili kalite göstergelerinden oluşmakta ve denetim sonuçları ise hazırlanan denetim raporu ile ilgili denetim kalitesi göstergelerinden oluşmaktadır. Bu üç bölüm toplamda 13 alt bölüme ayrılmaktadır.

Denetim kalitesi göstergeleri alt bölümlerinden yola çıkarak ankete katılan bağımsız denetim şirketleri arasında uygulama açısından anlamlı farklılık olup olmadığı analiz edilmiştir. Bu amaçla araştırmanın hipotezleri alt bölümler bazında aşağıdaki şekilde belirlenmiştir.

H1: Uygunluk denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H2: Yeterlilik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H3: Odaklanma denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H4: Yönetim Felsefesi ve Liderlik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H5: Teşvikler denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H6: Bağımsızlık denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H7: Altyapı denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H8: İzleme ve İyileştirme denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H9: Finansal Tablolar denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H10: İç Kontrol denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H11: Süreklilik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H12: Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

H13: Yaptırımlar ve Hukuki İhtilaf denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

4.4. Araştırma Yöntemi

Araştırma amaçları açısından veri toplama yöntemi olarak anket yöntemi kullanılmıştır. Anketin birinci bölümünde denetim şirketi ve anketi dolduran kişiyle ilgili genel bilgiler yer almaktadır. Diğer bölümlerde ise denetim kalitesi göstergelerini ifade eden değerlerin kullanım durumuna ilişkin 5'li likert tipi sorular sorulmuştur.

Denetim şirketlerinin DKG ile ilgili Türkiye düzenlemelerine uyum düzeyini tespit etmek için doğrudan bu göstergelere uyup uymadıkları sormaktan kaçınılmıştır. Bunun yerine DKG ifadelerinin dolaylı bir şekilde kullanılarak sorulması tercih edilmiştir. Bunun nedeni firmaların bu ifadelere ne kadar hâkim olduklarını tespit etmektir. Doğrudan sorulması durumunda Türkiye mevzuatlarına uyum konusunda olumsuz cevap vermeleri zaten söz konusu değildir. Bu yüzden denetim kalitesi göstergelerinde yer alan kalite ölçüm ifadelerinden yola çıkılarak bu göstergelerin uygulanma durumu varsa tespit etmek amacıyla sorular hazırlanmıştır.

Anket sonuçları istatistik programı (SPSS 25.0) yardımı ile analize tabi tutulmuştur. Öncelikle denetim kalite göstergelerinin uygulanabilme durumunu görmek amacı ile frekans dağılımları incelenmiştir. Daha sonra anket genel bilgilerinde yer alan seçeneklerden şirket türü (ulusal veya uluslararası bağlantılı olması) ve denetlenen şirket sayısı gruplarına göre anket soru ifadeleri açısından bir farklılık olup olmadığı analiz edilmiştir. Şirket türleri açısından Mann Whitney U testi (Ulusal/Uluslararası) ve denetlenen şirket sayısı grupları açısından ise Kruskal Wallis testi ile analiz edilerek kalite göstergelerinin uygulanma durumları hakkında karşılaştırma yapılmıştır.

4.5. Literatür İncelemesi

Denetim kalitesi ölçümü ile ilgili geliştirilen denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı hakkında literatürde çalışmanın amacı doğrultusunda çalışmalar görülmemektedir.

Yükçü ve Koçakoğlu PCAOB Denetim Kalite Göstergelerinin kalite ölçüm hesaplamalarına yönelik örnekler geliştirerek rasyolar elde etmeyi ve denetim kalitesi göstergelerinin tanıtımını amaçlamışlardır (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017:6).

Harris ve Williams yaptıkları çalışmada dört büyük olmayan denetim şirketleri ile küçük denetim şirketlerinin denetim komitelerinin denetim kalitesi göstergeleri bakış açılarını incelemişlerdir. Yaptıkları çalışmada dört büyük olmayan denetim şirketlerinin, PCAOB denetim kalitesi göstergelerinin birçoğunun zor ve ihtiyaca uygun olmadığını vurguladıklarını, ayrıca PCAOB'nin bu göstergelerin kullanımı için daha fazla açıklama yapması gerektiğini belirtmişlerdir. Denetim kalitesi göstergelerinin değerlendirmesi ile ilgili küçük şirket denetim komitelerine sorulan sorularda ise denetim kalitesi algısının yüksek olduğu, denetçi deneyimi ve uzmanlığına önem verildiğini tespit etmişlerdir (Harris ve Williams, 2020:1).

Denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından literatürdeki çalışmaların denetim kalitesi içeriği ile ilgili daha ağırlıklı olarak yer aldığı görülmektedir. Denetim kalitesinin tespiti açısından incelenen çalışmalar ile denetim kalitesini etkileyen faktörler incelendiğinde 1981 yılından itibaren yapılan ve bu çalışmada yer alan araştırmalar Tablo 4.1.'de sıralanmıştır.

Çalışmamızda kullanılan bu yayınlar özetle aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.1. Denetim Kalitesi Çalışmaları Literatür İncelemesi

Yazar	Yayın Başlığı	Yıl
Linda Elizabeth DeAngelo	Auditor Size and Audit Quality	1981
Titman, S. and Trueman, B.	Information Quality and The Valuation of New Issues	1986
Palmrose, Z.	An Analysis of Auditor Litigation and Audit Service Quality	1988
Davidson, R. A. and Neu, D.	A Note on Association Between Audit Firm Size and Audit Quality	1993
Lam, S. and Chang, S.	Auditor Service Quality and Auditor Size: Evidence from Initial Public Offerings in Singapore	1994
Hackenbrack, K. and Nelson, M. W.	Auditors' Incentives and Their Application of Financial Accounting Standards	1996
Becker, C.L., DeFond, M.L., Jiambalvo, J., & Subramanyam, K.R.	The Effect of Audit Quality on Earnings Management	1998
Krishnan, J., & Schauer, P. C.	The Differentiation of Quality Among Auditors: Evidence From The Not-For-Profit Sector	2000
Kadous, K. and Magro, A.	The Effects of Exposure to Practice Risk on Tax Professionals' Judgements And Recommendations	2001
Chan, D. and K. Wong.	Scope Of Auditors' Liability, Audit Quality, And Capital Investment	2002
Gul, F., Lynn, S. G. and Tsui, J.	Audit Quality, Management Ownership, and The Informativeness of Accounting Earnings	2002
Carcello, J.V., Hermanson, D.R., Neal, T.L. and Riley, R.A.J.	Board Characteristics And Audit Fees	2002
Schauer, P., C.	The Effects of Industry Specialization on Audit Quality: An Examination Using Bid-Ask Spreads	2002
Clarkson, P. M., Emby, C. and Watt, V. W.-S.	Debiasing the Outcome Effect	2002
Behn, B., J. Choi, and T. Kang.	Audit Quality And Properties of Analyst Earnings Forecasts	2008
Peecher, M. E. and Piercey, D.	Judging Audit Quality in Light of Adverse Outcomes: Evidence of Outcome Bias And Reverse Outcome Bias	2008
Chang, X., Dasgupta, S. and Hilary, G	The Effect of Auditor Quality on Financing Decisions	2009
Bedard, C. Jean, Jonhstone, M. Karla and Smith, F. Edward	Audit Quality Indicators: A Status Update on Possible Public Disclosures and Insights from Audit Practice	2010
Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik L, B, and Velury, U, K	Audit Quality: Insights From the Academic Literature	2013
Yaşar, A.	Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarına Yönelik Gözetim ve Denetim Etkinliğinin Bağımsız Dış Denetim Kalitesi ile İlişkisi: Türkiye Değerlendirmesi	2013
Sevim, S. ve Sarıca, E.	Şeffaflık Raporlaması ve Bağımsız Denetim Kalitesi	2017
Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler İle İlgili Çalışmalar		
DeAngelo, L., E.	Auditor Independent, 'Low Balling' and Disclosure Regulation	1981
Knapp, M. C.	Factors that Audit Committee Members Use As Surrogate For Audit Quality	1991
Defond, M., L.	Association Between Changes in Client Firm Agency Costs and Auditor Switching	1992
Deis, R. D. ve Grioux, A. G	Determinants of Audit Quality of Public Sector	1992
Teoh, S. H. and Wong, T. J.	Perceived Auditor Quality and the Earnings Response Coefficient	1993
Barber, B. and Gibson, K., M.	New Standards Alter Quality Control Systems	1996
Canatach, A. H. and Walker, P. L.	The International Debate Over Mandatory Auditor Rotation: A Conceptual Research Framework	1999

Tablo 4.1. (Devamı)

Beasley, M. S., Joseph V. C. and Dana R. H.	Top Ten Audit Deficiencies	2001
Fearnley, S., Beattie, V. and Brandt, R.	Auditor Independence and Audit Risk: A Reconceptualisation	2005
Geiger, M. A. and Rama, D. V.	Audit Firm Size and Going-Concern Reporting Accuracy	2006
Okolie, A. O. and Izedonmi, F. I. O.	The Impact of Audit Quality on the Share Prices of Quoted Companies in Nigeria	2014
Dang, Lee	Assesing Actually Audit Quality	2014
Sari, D. K.	Audit Specilization and Audit Quality: The Role of Client Business Strategy	2018
Türk, Z.	Denetim Firmalarının Sunduğu Hizmet Kalitesi, Müşteri Tatmini ve Sadakati: ServPerf Ölçeği	2009
Acar, D., Senal, S. ve Usul, H.	Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma	2011
Oktay, S.	Bağımsız Denetim Etkinliğinin Artırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri	2013
Balsarı, Ç. K. ve Varan, S.	Kaliteli Finansal Raporlamada Denetim Rolü ile İlgili Tartışmalar	2014
Şenyiğit, B. ve Zeytinoğlu, E	Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması	2014
Selamet, F. ve Atılğan, Ç.	Denetim Kalitesi Nedir ve Nasıl Ölçülür?	2016
Şeker Y. ve Dinç, E.	Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanma Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği	2016
Yazar, B. B., Güneş, R. ve Yalçın, Z.	Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliği: Türkiye Örneği	2018

4.6. Araştırma Bulguları

Araştırmada anket soruları istatistik programı kullanılarak analiz edilmiştir. Çalışmada ankete katılan denetim şirketlerinin genel özellikleri ve bağımsız denetim kalitesi göstergelerini ifade eden sorular (likert tipi sorular) öncelikle frekans dağılımları açısından incelenmiştir. İkinci uygulama başlığında ise bağımsız denetim kalite göstergelerini ifade eden değerlerin uygulanma durumunun değerlendirilmesi amacıyla karşılaştırma analizleri ve anlamlılık durumunu ölçen analizler kullanılmıştır.

Araştırma analizi için öncelikle güvenilirlik testi yapılmıştır. Güvenilirlik, bir ölçüm sürecinde, ölçüm işleminin tekrarlanabilirliği ya da tekrarlardaki tutarlılık olarak ifade edilmekte olup, bir testin geçerli olması için en önemli özelliktir. Geçerli bir testin mutlaka güvenilir olması gerekmektedir. Çünkü ölçülmek istenen şeyin her zaman aynı bilgiyi vermesi beklenir (Alpar, 2017:778).

Anket sorularında denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili sorulan soruların (49 soru) güvenilirlik testi sonucu elde edilen Alfa Katsayısı (cronbach's alpha) 0,963 çıkmıştır.

Tablo 4.2. Güvenilirlik Testi

Güvenilirlik İstatistikleri	
Cronbach's Alpha	N
,963	49

Cronbach alfa katsayısı, çoktan seçmeli ve toplam puanlar üzerine kurulu ölçeklerin güvenilirliğinin belirlenmesinde sıklıkla kullanılmaktadır (Alpar, 2017:783). Alfa katsayısı aşağıdaki gibi nitelendirilmektedir (Alpar, 2017:784):

Tablo 4.3. Güvenilirlik Düzeyleri

Alfa Katsayısı	Açıklama
0,80-1,00	Geliştirilen test / ölçek, yüksek güvenilirliğe sahiptir.
0,60-0,79	Geliştirilen test oldukça güvenilirdir.
0,40-0,59	Geliştirilen testin güvenilirliği düşüktür.
0,00-0,39	Geliştirilen test güvenilir değildir.

Bu sınıflandırmaya göre elde edilen cronbach's alfa katsayısı (0,963) ile anket uygulamasında geliştirilen soruların (testin) yüksek güvenilirliğe sahip olduğu söylenebilmektedir.

4.6.1. Anket Sorularının Değerlendirilmesi ve Denetim Kalitesi Göstergeleri Karşılıkları

Bu kısımda her anket sorusu incelenerek şirketlerin verdikleri cevaplar analiz edilmiştir. Bu analizler sonucunda anket sorularının hangi denetim kalite göstergesine atıfta bulunduğu ve o göstergenin uygulama durumu tespit edilerek, mevzuattaki (yönetmelik, standart vb.) karşılıkları ifade edilmiştir. Daha sonra şirketler arasında analizler yapılarak hangi şirketlerin kalite göstergesi uygulamasına daha yakın olacağı vurgulanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın sonunda hazırlanan tablo ile hangi göstergenin kullanılabileceği özetlenmiş, diğer ülkelerdeki denetim kalite göstergeleri ile karşılaştırılmıştır. Türkiye'de mevcut denetim şirketleri tarafından en sık kullanıldığı tespit edilen ve yasal karşılığı olduğu düşünülen denetim kalitesi göstergeleri ayrıca belirtilmiştir. Böylece denetim kalitesini tespit etmede kolaylık sağlayacak olan potansiyel bağımsız denetim kalitesi göstergelerimizin kullanımı önerilmiştir.

Anket soruları ve gösterge karşılıkları:

Tablo 4.4. Anket Sorularının DKG ve KKS 1'deki Yeri

Gösterge	DKG 1 “Personel Kaldırıcı”
Anket Sorusu	Uygunluk (1.1’de yer alan) 1. ve 2. sorular
KKS 1’deki Yeri	a) Denetimin Yürütülmesi 33. paragraf b) Denetimin Yürütülmesi A 33.paragraf

Gösterge	DKG 2 “Sorumlu Ortak (Denetçi) İş Yüğü”
Anket Sorusu	Uygunluk (1.1’de yer alan) 3. soru
KKS 1’deki Yeri	a) İnsan Kaynakları A 30. paragraf

Gösterge	DKG 3 “Yöneticilerin ve Denetçilerin İş Yüğü”
Anket Sorusu	Uygunluk (1.1’de yer alan) 4. soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 4 “Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları”
Anket Sorusu	Uygunluk (1.1’de yer alan) 5. soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 5 “Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel”
Anket Sorusu	Uygunluk (1.1’de yer alan) 6 ve 7. sorular
KKS 1’deki Yeri	a) Müşteri İlişkisi ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi A18. paragraf b) İnsan Kaynakları A27. paragraf

Gösterge	DKG 6 “Denetim Personelinin Tecrübesi”
Anket Sorusu	Yeterlilik (1.2’de yer alan) 1 ve 2. sorular
KKS 1’deki Yeri	a) Müşteri İlişkisi ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi A18. paragraf b) İnsan Kaynakları A27. paragraf

Gösterge	DKG 7 “Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi”
Anket Sorusu	Yeterlilik (1.2’de yer alan) 3. soru
KKS 1’deki Yeri	a) Müşteri İlişkisi ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi 26. paragraf b) İnsan Kaynakları A18/1. paragraf c) İnsan Kaynakları A31. paragraf

Gösterge	DKG 8 “Denetim Personelinin Devir Hızı”
Anket Sorusu	Yeterlilik (1.2’de yer alan) 4 ve 5. sorular
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 9 “Hizmet Merkezlerinde Toplanan Denetim İşi”
Anket Sorusu	Yeterlilik (1.2’de yer alan) 6. soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 10 “Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Sayısı”
Anket Sorusu	Yeterlilik (1.2’de yer alan) 7-10. sorular
KKS 1’deki Yeri	a) İnsan Kaynakları A25 b) İnsan Kaynakları A26 c) Etik İlkeler A9

Gösterge	DKG 11 “Denetim Saatleri ve Risk Alanları”
Anket Sorusu	Odaklanma (1.3’te yer alan) 1. soru
KKS 1’deki Yeri	a) Denetimin Yürütülmesi A45

Gösterge	DKG 12 “Denetim Saatlerinin Denetim Aşamalarına Tahsisi”
Anket Sorusu	Odaklanma (1.3’te yer alan) 2. soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 13 “Denetim Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları”
Anket Sorusu	Yönetim Felsefesi ve Liderlik (2.1’de yer alan) 1-2. sorular
KKS 1’deki Yeri	a) Müşteri İlişkisi ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi 18-19. paragraflar b) Müşteri İlişkisi ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi A4-A5-A6 paragraflar

Gösterge	DKG 14 “Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler”
Anket Sorusu	Teşvikler (2.2’de yer alan) 1-3. sorular
KKS 1’deki Yeri	a) İnsan Kaynakları A24 ve A28 performans ve terfi ücret kariyer b) Denetimin Yürütülmesi 35. paragraf

Gösterge	DKG 15 “Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski”
Anket Sorusu	Teşvikler (2.2’de yer alan) 4 ve 5. sorular
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 16 “Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum”
Anket Sorusu	Teşvikler (2.3’te yer alan) 4 soru
KKS 1’deki Yeri	a) Etik İlkeler 20-25 paragraflar ile A10-A15 paragrafları b) Müşteri İlişkisi ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi A19. Paragraf müşteri tutumu c) Denetimin Yürütülmesi 38. paragraf

Gösterge	DKG 17 “Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapı Yatırımları”
Anket Sorusu	Altyapı (2.4’te yer alan) 3 soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 18 “Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları”
Anket Sorusu	İzleme ve İyileştirme (2.5’te yer alan) 1. soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 19 “Kamu Gözetim Kurumu’nun Denetleme Sonuçları”
Anket Sorusu	İzleme ve İyileştirme (2.5’te yer alan) 2. soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 20 “Teknik Yeterlilik Testi”
Anket Sorusu	İzleme ve İyileştirme (2.5’te yer alan) 3 ve 4. soru
KKS 1’deki Yeri	a) İnsan Kaynakları A28. paragraf, performans değerlendirmesi.

Gösterge	DKG 21 “Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı”
Anket Sorusu	Finansal Tablolar (3.1’de yer alan) 1. soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 22 “Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlılıkları”
Anket Sorusu	Finansal Tablolar (3.1’de yer alan) 2 ve 3. sorular
KKS 1’deki Yeri	a) Denetimin Yürütülmesi, Denetim Kalitesine Yönelik Gözden Geçirme A45/3. paragraf

Gösterge	DKG 23 “Finansal Raporlama Kalitesi Ölçümlerinden Denetim Kalitesini Belirleme”
Anket Sorusu	Finansal Tablolar (3.1’de yer alan) 4. soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 24 “İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması”
Anket Sorusu	İç Kontrol (3.2’de yer alan) 1 soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 25 “Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması”
Anket Sorusu	Süreklilik (3.3’de yer alan) 2 soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 26 “Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Araştırma Sonuçları”
Anket Sorusu	Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim (3.4’de yer alan) 1 soru
KKS 1’deki Yeri	a) İzleme 55. paragraf

Gösterge	DKG 27“PCAOB ve SEC (KGK ve SPK)Yaptırım Uygulama Eğilimleri”
Anket Sorusu	Yaptırımlar ve Davalar (3.5’de yer alan) 1. soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Gösterge	DKG 28 “Özel Dava Açma Eğilimleri”
Anket Sorusu	Yaptırımlar ve Davalar (3.5’de yer alan) 2. soru
KKS 1’deki Yeri	Bulunmamaktadır.

Bu tabloya bakıldığında potansiyel denetim kalite göstergelerinin birinci bölümü olan Denetim Profesyonelleri (Denetçi) ile ilgili 12 göstergeden yedisinin (1-2-5-6-7-10-11 göstergeler) KKS 1’de yer aldığını görüyoruz. Denetim Süreci ile ilgili 8 göstergenin ise dört tanesinin (13-14-16-20) KKS 1’de çeşitli pragraflarda yer aldığı görülmektedir. Denetim Sonuçları bölümünde yer alan 8 göstergeden ise 2 tanesinin (22-26) KKS 1’de karşılığına rastlanılmıştır. Anket sorularının toplamda 13 tanesinin denetim kalitesi göstergelerinde yer alan amaç doğrultusunda olmasa da, denetim kalitesini sağlamak adına KKS 1’de yer aldığı görülmektedir. Anket sorularını ifade eden bu göstergeler dışında DKG 4 ve DKG 8, KKS 1’de ilgili paragraflarda yer almakta (Tablo 3.4) ancak ilgili paragraflarda yer alan ifadelerin anket soruları ile doğrudan bağlantısı kurulamadığı için bu kısımda yer verilmemiştir.

DKG 19 Kamu Gözetim Kurumu İnceleme Sonuçları’na ilişkin ifadenin ise Bağımsız Denetim Yönetmeliği’nde yer aldığı tespit edilmiştir.

Tezin genel amaçlarından olan denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili uygulamaların Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri tarafından uygulanabilme durumunun tespiti için öncelikle frekans dağılımları incelenerek, olumlu anlamda kullanılan göstergelerin tespiti yapılmıştır. Daha sonraki analizde ise şirketlerin genel özelliklerini dikkate alarak göstergelerin uygulanma durumları karşılaştırılmış ve göstergelerin şirket türleri açısından uygulanabilme durumları açıklanmaya çalışılmıştır.

4.6.2. Frekans Dağılımları

Anket uygulanan şirketlerle ilgili genel bilgilerin olduğu birinci bölümde on adet soru bulunmaktadır. Denetim Kalitesi Göstergeleri ile ilgili takip eden bölümde ise 47 soru ve Kalite Kontrol Standardı 1 ile ilgili 2 soru bulunmaktadır.

4.6.2.1. Genel Bilgiler

Genel bilgilere ilişkin frekans dağılım bilgileri ayrı ayrı özetlenmiştir.

1. Ortak Sayısı

Bağımsız denetim şirketlerinin ortak sayılarına ilişkin elde edilen veriler şu şekildedir:

Tablo 4.5. Ortak Sayıları

Ortak Sayısı	Sayı	Yüzde
2,00	2	3,6
3,00	4	7,1
4,00	3	5,4
5,00	6	10,7
6,00	6	10,7
7,00	4	7,1
8,00	13	23,2
9,00	4	7,1
10,00	3	5,4
11,00	2	3,6
12,00	2	3,6
14,00	1	1,8
18,00	1	1,8
19,00	1	1,8
20,00	1	1,8
23,00	1	1,8
24,00	1	1,8
26,00	1	1,8
Toplam	56	100,0

Tablo 4.6. Ortak Sayı Grupları

Gruplar	Sayı	Yüzde
1-5	15	26,79
6-10	30	53,57
11-20	8	14,28
21-29	3	5,36
Toplam	56	100

Denetim şirketlerinin ortak sayıları açısından bakıldığında ağırlıklı olarak 6-10 ortak sayı aralığında toplandıkları görülmektedir. %80'lik kısım 10 ortak ve daha az sayıda ortak oluşmaktadır. Dört Büyük olarak nitelendirilen şirketlerin (Deloitte, E&Y, KPMG, PWC) ortak sayıları 19-24 aralığında değişmektedir.

Açık uçlu olarak sorulan bu soruda verilen cevap yoğunluklarına göre 4 grupta ortak sayıları gruplandırılmıştır. En yüksek grubu 6-10 ortak sayısı %53'lük oran ile elde etmiştir.

2. Şirket Türü

Bağımsız denetim şirketleri hukuki yapısı bakımından herhangi bir denetim ağına dâhil değillerse Ulusal, yurtdışı başka bir bağımsız denetim şirketi ile denetim ağına dâhil konumda iseler de Uluslararası Bağlantılı olarak 2 gruba ayrılmıştır. Elde edilen sonuçlar şu şekildedir:

Tablo 4.7. Şirket Türleri

Şirket Türü	Sayı	Yüzde
Ulusal	22	39,29
Uluslararası Bağlantılı	34	60,71
Toplam	56	100

Denetim şirketlerinin türü olarak değerlendirilmesinde uluslararası denetim şirketleri ile ortaklığı bulunan şirketler ve bulunmayan şirketler olarak iki tür olduğu varsayımı üzerine %60,71'i bağımsız denetim şirketinin uluslararası bağlantılı çalıştığı, %39,29'unun ise sadece ulusal düzeyde çalıştığı görülmektedir.

3. Eğitim Düzeyi

Anketi dolduran personellerin eğitim düzeyleri sorulmuştur.

Tablo 4.8. Katılımcıların Eğitim Düzeyi

Eğitim Düzeyi	Sayı	Yüzde
Lisans	38,0	67,86
Lisansüstü	18,0	32,14
Toplam	56,0	100

Lisans, Yüksek Lisans ve Doktora olarak sorulan soruda doktora cevabı 2 yüksek lisans 16 olarak alınmıştır. Yüksek lisans ve doktora Lisansüstü grubu olarak birleştirilmiştir. Verilen cevaplara göre %68'i lisans ve % 32'sinin lisansüstü eğitim düzeyinde olduğu görülmektedir.

4. 3568 Sayılı Kanuna Göre Unvan

Anketi cevaplayan denetim şirketi temsilcisinin 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na sahip olduğu unvan sorulmuştur. Elde edilen sonuçlar şu şekildedir:

Tablo 4.9. Katılımcıların 3568 Sayılı Kanuna Göre Unvanları

3568 Sayılı Kanuna Göre Unvan	Sayı	Yüzde
SMMM	32	57,14
YMM	24	42,86
Toplam	56	100

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'na göre unvanlardan anketi dolduran kişilerin %57'sinin SMMM (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) % 43'ünün ise YMM (Yeminli Mali Müşavir) olduğu görülmektedir.

5. Denetçi Unvanı

Ankete katılım gösteren denetim şirketi temsilcilerinin denetim unvanlarına verdikleri cevap şu şekildedir:

Tablo 4.10. Katılımcıların Denetçi Unvanı

Denetçi Unvanı	Sayı	Yüzde
Sorumlu (Ortak) Denetçi	47	83,93
Baş Denetçi	0	0,00
Kıdemli Denetçi	2	3,57
Denetçi	5	8,93
Diğer (Denetçi Yardımcısı)	2	3,57
Toplam	56	100

Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nde belirtilen denetim ekibinin sahip olduğu unvanlar açısından anketimize katılan kişilerin büyük çoğunluğunun (%84) anketi doldurması beklenen hedef kitlemiz olan Sorumlu Denetçi olduğu görülmektedir.

6. Denetimde Çalışılan Süre

Anketi dolduran personellerin denetim faaliyetinde fiili olarak çalıştıkları süre açık uçlu soru olarak sorulmuş, alınan cevaplar aşağıdaki gibidir:

Tablo 4.11. Katılımcıların Denetim Faaliyetinde Çalıştıkları Süre (Yıl)

Denetim Süresi	Sayı	Yüzde
1,00	2	3,57
3,00	2	3,57
4,00	1	1,78
5,00	2	3,57
6,00	2	3,57
7,00	2	3,57
8,00	1	1,78
10,00	3	5,37
11,00	1	1,78
12,00	1	1,78
13,00	2	3,57
14,00	1	1,78
15,00	4	7,15
17,00	2	3,57
18,00	2	3,57
20,00	10	17,87
21,00	1	1,78
22,00	3	5,37
23,00	2	3,57
24,00	2	3,57
25,00	5	8,94
26,00	2	3,57
29,00	2	3,57
30,00	1	1,78
Toplam	56	100

Alınan cevaplarda çalışılan süre konusunda farklılıklar olduğu görülmekte, yaklaşık %75'inin 10 yıl ve üstü, %51'lik kısmın ise 18 yıl ve üzeri sürede denetim faaliyetinde çalıştıklarını belirttikleri görülmektedir.

7. Bağımsız Denetçi Ruhsat Süresi

Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yetkilendirilen bağımsız denetçilere denetçi belgesi ilk olarak 01.01.2013 tarihi itibari ile verilmiştir. Bu tarihten önce yetkili kurum olan Sermaye Piyasası Kurulu'ndan bağımsız denetçi lisansına sahip olanların bu süreyi dikkate alarak verdikleri cevaplarla bu süreyi dikkate almadan cevaplayanlar arasında fark olduğu düşünülmektedir.

Tablo 4.12. Katılımcıların Bağımsız Denetçi Ruhsat Süresi

Denetçi Ruhsat Süresi	Sayı	Yüzde
1 yıl ve az	3	5,36
2-5 yıl	5	8,93
6-10 yıl	18	32,14
11-15 yıl	7	12,5
16 yıl ve üzeri	23	41,07
Toplam	56	100

Verilen cevaplarda KGK lisans süresi dikkate alındığında 6-10 yıl grubunun yoğun olduğu ve 16 yıl ve üzeri diyen denetçilerin ise en büyük grubu oluşturduğu görülmektedir.

8. Denetçi Sayısı

Bağımsız denetim şirketlerindeki denetçi sayılarının en fazla değişkenlik gösteren unsur olduğu görülmektedir. Şeffaflık raporlarında birçok şirket denetçi sayısını belirtmektedir. Ankete sorumlu denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi ve denetçi dışında denetçi yardımcılarını seçeneği Ernst & Young şirketi denetçilerinin tavsiyesi ile eklenmiştir. Ancak denetçi yardımcısı bilgisine birçok şeffaflık raporunda ulaşılamamış ve birçok katılımcı tarafından cevap verilmemiştir. Anket sorusunda denetçi ve denetçi yardımcılarını toplam ifade olarak yer aldığı için de ne kadarının denetçi ne kadarının ise denetçi yardımcısı olduğu bilinmemektedir. Büyük şirketlerde denetçi yardımcısı sayısının çok daha fazla olduğu, nispeten küçük hacimli şirketlerde ise denetçi sayısına yakın olduğu sonraki araştırma ve görüşmeler sonucunda anlaşılmaktadır. Özellikle ulusal düzeyde faaliyet gösteren denetim şirketlerinde denetçi yardımcılığının çok yaygın olarak kullanılmadığı ifade edilmiştir.

Elde edilen anket sonuçlarına göre %45 oranının 1-15 denetçi ve yine %45 oranında 16-48 denetçi sayılarının olduğu görülmektedir. En fazla denetçiye sahip olan grup yine (denetçi yardımcılarını ile birlikte) dört büyük şirkette olduğu görülmektedir.

9. Denetlenen Şirket Sayısı

Bağımsız denetim şirketlerinin denetledikleri şirket sayıları sorulmuştur. İki yıl toplamı ayrı ayrı sütun halinde sorulmasına karşın toplam cevap yazanlar olduğu için tek bir rakam etrafında hareket edilmiştir. Bazı şirketlerin kuruluş yılı 2018 olduğu için 1 yanıtının alındığı tespit edilmiştir.

Tablo 4.13. Katılımcı Firmalar Tarafından Denetlenen Şirket Sayıları

Denetlenen Şirket Sayısı	Sayı	Yüzde
1	1	1,78
5	1	1,78
6	1	1,78
7	1	1,78
8	1	1,78
10	2	3,58
11	1	1,78
12	1	1,78
14	2	3,58
15	4	7,15
18	2	3,58
20	3	5,36
22	1	1,78
23	1	1,78
24	3	5,36
25	2	3,58
30	4	7,15
35	1	1,78
40	3	5,36
42	2	3,58
45	1	1,78
50	1	1,78
60	2	3,58
64	1	1,78
70	2	3,58
80	1	1,78
95	2	3,58
100	1	1,78
130	1	1,78
180	1	1,78
200	2	3,58
500	2	3,58
550	1	1,78
1.000	1	1,78
Toplam	56	100

Denetlenen şirket sayılarında çok farklı cevaplar alındığından ve denetlenen şirket sayılarına göre analiz yapılmasını mümkün kılabilmek adına, şirket sayıları eşit ağırlıkta gruplara dağıtılmıştır. Buna da en uygun olduğu düşünülen dağılım tablo 4.13'teki gibidir.

Tablo 4.14. Denetlenen Şirket Sayısı Grupları

Denetlenen Şirket Sayı Grupları	Sayı	Yüzde
1-10	7	12,5
11-15	8	14,28
16-23	7	12,5
24-30	9	16,08
31-50	8	14,28
51-100	9	16,08
101 ve üstü	8	14,28
Toplam	56	100

En fazla denetimin dört büyük şirketler tarafından yapıldığı görülmektedir. Şirket sayı aralıklarına göre de yaklaşık %70'lik kesim 50 şirkete kadar toplamda denetim yapmış iken, %30'luk denetim şirketinin 51 ve üzeri şirketi denetlediği ifade edilmiştir.

10. KAYİK Denetimi Yapılan Şirket Sayısı

KAYİK – Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar'a yapılan bağımsız denetimlerin sayısı açık uçlu olarak sorulmuş ve yine değişken cevaplar ortaya çıkmıştır.

Tablo 4.15. KAYİK Denetimi Yapılan Şirket Sayı Grupları

Kayık Denetimi Grup Sayıları	Sayı	Yüzde
1-5	24	42,86
6-10	11	19,64
11-20	7	12,5
21-50	8	14,29
51 ve üstü	6	10,71
Toplam	56	100

Burada alınan cevaplarda yine büyük oranda denetim faaliyetinin dört büyük şirketlerde toplandığı görülmektedir. Değişken cevapların çok olmasından dolayı bu soruda da gruplara ayrılarak karşılaştırılabilir hale gelmesi planlanmıştır. % 62'lik dilim 10 KAYİK işletmesinin denetimini gerçekleştirmiş, kalan %38'lik kesim ise 11 ve üstü sayıda KAYİK işletmesi denetimi gerçekleştirmiştir.

Anketle ilgili genel bilgilerin yer aldığı birinci bölüm üstteki 10 sorudan oluşmaktadır. İkinci bölümde ise Bağımsız Denetim Kalitesi Göstergeleri'nden oluşturulan 47 sorudan oluşmaktadır. DKG'lerinin oluşturduğu üç bölüm için ayrı ayrı sorular hazırlanmıştır. Denetim Kalitesi Göstergeleri'nin kullanımını tespit etmeye çalışan sorular 5'li Likert Tipi Soru'ya göre hazırlanmıştır. 1 Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3-Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum 4-Katılıyorum ve 5-Kesinlikle Katılıyorum cevaplarının verilmesi istenmiştir.

Denetim Kalitesi Göstergeleri birinci bölüm Denetçi ile ilgili sorular ve cevap dağılımları aşağıdaki gibidir.

4.6.2.2. Denetçi - Uygunluk

Denetim Kalitesi Göstergeleri birinci bölümü olan Denetçi'ye ilişkin 5 gösterge ve 7 adet anket sorusu bulunmaktadır.

11. Firmamızda denetçi unvanlarına göre denetimde görev alma sürelerine ilişkin göstergeler tutulmaktadır.

Personel kaldırıcı olarak ifade edilen denetim kalitesi göstergesinin bağımsız denetim şirketlerindeki uygulanıp uygulanmama durumunu tespit etmek amacı ile sorulan soruda büyük çoğunluk hali hazırda böyle bir süre takibi yaptığını ifade etmiştir.

Tablo 4.16. Denetimde Görev Alma Sürelerinin Takip Edilmesi

Denetimde görev alma süreleri şirket bazında tutulmaktadır		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	6	10,7
	Ne Katılıyorum ne Katılmıyorum	3	5,4
	Katılıyorum	35	62,5
	Kesinlikle Katılıyorum	12	21,4
	Toplam	56	100,0

Kümülatif toplamda katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum diyen şirketlerin yüzdesinin yaklaşık olarak %84 olduğu görülmektedir. Yani birçok şirketin, denetçilerinin gerçekleştirdikleri faaliyetlere ilişkin ayrıntılı süre takibini yaptıkları ve bunları listeledikleri ifade edilebilmektedir.

Yüz yüze yapılan görüşmelerde bulunan şirketler Bağımsız Denetim Şirketi 1 (BD1-2-3-4-5) şeklinde adlandırılmıştır. BD 1 temsilcisi, denetçilerin çalışma sürelerine ilişkin göstergelerin tutulmasının yapılmaya çalışıldığı ancak denetçilerin olumsuz etkilenmesinden kaynaklı olarak istenilen sonucun alınamadığını ifade etmiştir.

BD 2 temsilcisi; DKG 1-2-3 ile DKG 12 de yer alan çalışma saatlerinin ölçümlerinin sistemsal olarak sürekli takip edildiğini ifade etmiştir.

12. Denetçilerin, denetim faaliyetinde görev alma süreleri (istihdam kaldırıcı) her denetim sözleşmesi düzeyi ve denetim şirketi düzeyi için ayrı ayrı ölçülmektedir.

Birinci sorunun devamı niteliğinde olan bu soru yine DKG 1 ile ilgilidir. Göstergelerin denetim sözleşmesi düzeyi ve denetim şirketi düzeyi için ayrı ayrı kalite ölçümlerinin yapılacağı

varsayıldığından, bu soruda istihdam sürelerinin ayrı ölçüm yapılacak şekilde tutulup tutulmadığı sorulmuştur.

Tablo 4.17. Denetimde Görev Alma Sürelerinin Denetim Faaliyeti Bazında Takip Edilmesi

Denetimde görev alma süreleri her denetim için tutulmaktadır		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	14	25,0
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	1	1,8
	Katılıyorum	25	44,6
	Kesinlikle Katılıyorum	16	28,6
	Toplam	56	100,0

Denetim faaliyetinde bulunma sürelerinin %73 oranında hem her denetim faaliyeti (denetim sözleşmesi düzeyi) nezdinde hem de tüm şirket için tutulduğu anlaşılmaktadır.

13. İstihdam kaldırıcıları sonunda fazla iş yükü olduğu tespit edilen denetim personellerinin, denetim kalitesini sağlamak adına iş yükü oranı dengelenmektedir.

Denetim kalite göstergelerinin kalite ölçümünde kullanılması durumunda istihdam kaldırıcı ile elde edilen iş yükü verilerine göre denetçi, yönetici veya sorumlu ortakların denetimle ilgili risk unsurunu değerlendirilebilmesi adına iş yüklerinin dengelenmesi beklenmektedir.

Tablo 4.18. Denetçi İş Yüklerinin Dengelenmesi

İş yükü fazla olan denetçinin, iş yükü dengelenmektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,8
	Katılmıyorum	6	10,7
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	8	14,3
	Katılıyorum	24	42,9
	Kesinlikle Katılıyorum	17	30,4
	Toplam	56	100,0

Bu soruda yine büyük çoğunluk (yaklaşık %73'lük kesim) katılıyorum veya kesinlikle katılıyorum diyerek işlemlerin bu şekilde yapıldığını belirtmiştir.

Araştırma esnasında yüz yüze yapılan görüşmelerde alınan ek bilgilere göre bazı şirketlerin bu görüşe katılmalarına rağmen iş yükü dağılımlarının zaten eşit yapıldığı ve sonradan böyle bir dengelemeye ihtiyaçları bulunmadığı ifade edilmektedir.

BD 1 temsilcisi bu konuda iş yükü dengelemesinin denetçi olarak değil de denetim ekibi olarak sağlanmakta olduğunu ifade etmiştir.

14. Çalışma saatlerinin uzaması denetim personelinin verimini ve mesleki özen düzeyini etkileyecektir.

Denetim Kalite Göstergeleri'nin açıklamalarında fazla iş yükünün personellerin (ortak, denetçi veya yönetici) mesleki özen düzeyini etkileyebileceği varsayılmıştır. Buna istinaden sorulan bu soruda yine büyük çoğunluk olumlu anlamda (katılıyorum veya kesinlikle katılıyorum) cevap vermiştir.

Tablo 4.19. Fazla Çalışma Saatinin Mesleki Özeni Etkilemesi

Çalışma saatinin uzaması denetçinin mesleki özen düzeyini etkiler.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,8
	Katılmıyorum	14	25,0
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	4	7,1
	Katılıyorum	23	41,1
	Kesinlikle Katılıyorum	14	25,0
	Toplam	56	100,0

Elde edilen %66'lık orana göre denetim şirketlerinin çoğunluğunun, çalışma saatlerinin uzamamasının mesleki özeni etkileyeceği ifade edilmiştir. Böylece denetim kalitesi sağlanabilmesi için çalışma saatlerinin uzamaması yönünde denetim şirketlerinin hareket etmesi gerektiği ifade edilebilir.

15. Denetim ve muhasebe alanında şirket içerisinde teknik bilgiye sahip denetçilerin uzmanlıklarına başvurulmaktadır.

DKG 4; denetim ekibine karmaşık, olağandışı veya aşına olunmayan konularla ilgili tavsiyeler sağlayan firmanın mevcut personelinin seviyesini ve onların belirli bir denetimde ne derece kullandıklarını ölçer. Bu amaçla hazırlanan bu soruda denetim ekibi dışında denetim şirketinin kendi personellerinden faydalanılıp faydalanılmadığı sorulmuş, büyük çoğunluğun katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum dediği görülmüştür.

Tablo 4.20. Denetim Faaliyetinde Firma İçi Teknik Personel Desteği Alınması

Denetim ekibi dışındaki teknik bilgiye sahip personelden yardım alınmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
	Katılmıyorum	2	3,6
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	0	0
	Katılıyorum	36	64,3
	Kesinlikle Katılıyorum	16	28,6
	Toplam	56	100,0

Denetim kalitesi göstergesinde, uzmanlık gerektiren alanlarda firma içi diğer insan kaynaklarından faydalanılması öngörülmektedir. Bazı denetim şirketleri bu faaliyeti, örneğin muhasebe standartlarında özellikli bir konu için diğer personellerinden yardım alabilmektedir. Bazı denetim şirketlerinde ise denetim ekibindeki denetçilerin elde ettikleri verilerin işlenerek kullanılabilir hale gelmesini sağlayan yardımcı personelleri bulunmaktadır. Bu yüzden de %93'lük kesim olumlu cevap vermiştir.

16. Muhasebe ve denetim konuları dışındaki farklı konular ve sektöre göre uzmanlık gerektiren işler için firma dışı birimlerden (eksper vb.) yardım alınmaktadır.

DKG 5 için sorulan bu soruda, denetim şirketi dışından ilgili denetim faaliyeti için özellikli konularda dışarıdan yardım alınıp alınmadığı sorulmuştur.

Tablo 4.21. Denetim Faaliyetinde Firma Dışı Teknik Personel Desteği Alınması

Farklı konu ve uzmanlık alanlarına göre firma dışı kişilerden yardım alınmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,8
	Katılmıyorum	14	25,0
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	4	7,1
	Katılıyorum	29	51,8
	Kesinlikle Katılıyorum	8	14,3
	Toplam	56	100,0

Yine denetim ekibi dışında destek alınması ile ilgili sorulan soruda, bu defa firma dışından alınan destek için %65'lik kesim olumlu cevap vermiştir.

17. Uzmanlaşmış bilgi ve yeteneğe sahip personellerin çalışma süreleri ayrıca hesaplanmaktadır.

Yine DKG 5 için sorulan soruda, işletme içi ve dışı denetim faaliyetinde görevlendirilen denetim ekibi dışındaki kişilerin çalışma sürelerinin ayrıca hesaplanıp hesaplanmadığı sorulmuştur.

Tablo 4.22. Denetim Ekibi Dışından Alınan Teknik Destek Faaliyet Sürelerinin Takip Edilmesi

Teknik bilgiye sahip uzman kullanım saatleri ayrıca takip edilmektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	27	48,2
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	7	12,5
	Katılıyorum	16	28,6
	Kesinlikle Katılıyorum	6	10,7
	Toplam	56	100,0

Alınan cevaplarda %50'lik bir dilim olumsuz, %40 ise olumlu cevap vermiştir. Ne katılıyorum ne katılmıyorum oranı ile birlikte yaklaşık %60'lık kesim teknik bilgi desteği için ayrıca süre takibi yapmadığını belirtmiş durumdadır.

Uygunluk bölümünde yer alan toplam yedi sorudan, yedinci soru olan dışarıdan alınan teknik destek süre takibi sorusu dışında büyük çoğunlukla olumlu cevaplar alınmıştır. Bu verilere göre anket sorularını içeren denetim kalitesi göstergelerine karşılık gelen uygulamaların birçok şirket tarafından kullanıldığı ifade edilebilmektedir.

4.6.2.3. Denetim Ekibi – Yeterlilik

Yeterlilik alt bölümü ile ilgili 5 denetim kalitesi göstergesi için 10 anket sorusu sorulmuştur.

18. Denetim ekibini, rotasyon süresince değiştirmemek denetimin sürdürülebilirliği ve verimliliği açısından fayda sağlar.

18 ve 19. anket soruları DKG 6 Denetim Personelinin Tecrübesi hakkında olup, kavramsal çerçevede sürekli aynı firmada denetim faaliyetinde görev alan personellerin mesleki şüphecilik kaybedebilecekleri vurgulanmıştır. Aynı zamanda denetim ekibinin mevcut müşteri firma ile sağladığı tecrübenin korunması gerektiği ve dengenin sağlanabilmesi için tüm denetim ekibinin aynı anda değiştirilmemesi gerektiği belirtilmektedir. Bu görüşlere istinaden, denetim ekibinin devamlılığı ve değişmesi hakkındaki görüşleri ortaya çıkarabilmek açısından bu soru sorulmuştur.

Tablo 4.23. Denetçinin Rotasyon Süresince Değişmemesinin Verimliliğe Etkisi

Denetim ekibini, rotasyon süresince değiştirmemek denetimin sürdürülebilirliği ve verimliliği açısından fayda sağlar.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	17	30,4
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	8	14,3
	Katılıyorum	22	39,3
	Kesinlikle Katılıyorum	9	16,1
	Toplam	56	100,0

Anket cevaplarında yine olumlu cevaplar %55 iken katılmıyorum yanıtları da birçok katılımcı tarafından tercih edilmiştir.

19. Denetim ekibinin rotasyon süresince değişmemesi, denetçide mesleki şüpheciliğin kaybolmasına neden olmaktadır.

Rotasyon süresince denetim ekibini değiştirmemenin genelde faydalı olduğu ifade edilmekte ancak zamanla bazı samimiyet tehditlerinden ötürü mesleki şüpheciliğin kaybolacağı da belirtilmektedir.

Tablo 4.24. Denetçinin Rotasyon Süresince Değişmemesinin Mesleki Şüpheciliğe Etkisi

Denetim ekibinin rotasyon süresince değişmemesi, denetçide mesleki şüpheciliğin kaybolmasına neden olmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,8
	Katılmıyorum	28	50,0
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	5	8,9
	Katılıyorum	15	26,8
	Kesinlikle Katılıyorum	7	12,5
	Toplam	56	100,0

Cevaplanması istenen bu soruda en büyük oranda cevap verilen grubun %50 ile katılmıyorum olduğu, toplamda yaklaşık %60 oranında mesleki şüpheciliğin kaybolmayacağını belirtildiği görülmektedir. Bağımsızlık kriterleri göz önüne alındığında birçok cevaplayıcı, rotasyona sürekli tabi olmamanın mesleki şüpheciliğe etkisinin tam anlamıyla olmayacağını belirtmiş olmaktadır. Burada başka bir açıdan bakıldığında da rotasyona tabi olmayan denetçi açısından bağımsızlık tehdidinin oluşmadığı şeklinde de yorumlanabilmektedir.

20. Denetim sözleşmelerinde sektör tecrübesi olan denetçi öncelikli olarak ilgili denetimde görevlendirilir.

DKG 7 Denetim personelinin sektör tecrübesi göstergesinde, denetçinin aynı sektörde faaliyet göstermesi, şirketlerin karşılaştığı önemli muhasebe ve denetim konularını daha iyi anlamasına ve böylece daha iyi bir denetim kalitesinin sağlanmasına katkıda bulunacağı ifade edilmektedir.

Tablo 4.25. Sektör Tecrübesinin Denetim Ekibinin Belirlenmesinde Önemi

Denetim sözleşmelerinde sektör tecrübesi olan denetçi, öncelikli olarak ilgili denetimde görevlendirilir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	2	3,6
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	3	5,4
	Katılıyorum	32	57,1
	Kesinlikle Katılıyorum	19	33,9
	Toplam	56	100,0

Bu gösterge ile ilgili sorulan soruda da yaklaşık %90'lık kesim katılıyorum veya kesinlikle katılıyorum cevapları ile sektör tecrübesi olan personelin öncelikle ilgili sektördeki işletmelerde görevlendirildiğini belirtmiştir.

21. Denetçi devir oranı yıllık olarak hesaplanmaktadır.

Denetçi devir hızının Denetim Kalitesi Göstergeleri'nin genel ölçüm metodu olarak denetim faaliyeti ve denetim şirketi seviyesinde ölçülmesine istinaden DKG 8 için 21 ve 22. sorular sorulmuştur.

Tablo 4.26. Denetçi Devir Oranı Hesaplamasının Yıllık Yapılması

Denetçi devir oranı yıllık olarak hesaplanmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	15	26,8
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	10	17,9
	Katılıyorum	22	39,3
	Kesinlikle Katılıyorum	9	16,1
	Toplam	56	100,0

Mevcut soruda işten ayrılma oranını ifade eden devir oranının hesaplanması ile ilgili, katılımcıların çoğunluğu (%55) yıllık devir oranının hesaplandığını belirtmiştir.

22. Denetçi devir hızı, ilgili denetim faaliyetinden ayrılan denetçiler için ayrıca hesaplanmaktadır.

Bu soruda da, denetim işi yapılan müşteri şirketler arasında denetçilerin değiştirilmesi ile ilgili devir oranının hesaplanıp hesaplanmadığı sorulmuştur. Denetim faaliyeti düzeyinde olan bu ölçüm türüne denetim şirketleri genel olarak eşit bir dağılım sergilemiştir.

Tablo 4.27. Denetçi Devir Hızının Denetim Faaliyeti Bazında Takip Edilmesi

Denetçi devir hızı, ilgili denetim faaliyetinden ayrılan denetçiler için ayrıca hesaplanmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
	Katılmıyorum	21	37,5
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	11	19,6
	Katılıyorum	16	28,6
	Kesinlikle Katılıyorum	6	10,7
	Toplam	56	100,0

Devir hızı takibine genel anlamda bakıldığında ise, rotasyona tabi olarak farklı denetimde görevlendirilen denetçiden ziyade, şirketin genel anlamda personel devir hızının daha fazla takip edildiği anlaşılmaktadır. Ayrıca yüz yüze yapılan görüşmelerde böyle bir oranın hesaplanması konusunda büyük çoğunlukla olumsuz yanıtlar alınmıştır. Bunun nedeninin, sorunun detaylıca açıklanma imkânı olmasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

BD 1 temsilcisi, denetçi devir hızının denetim faaliyeti seviyesinde yapılmasının anlamsız olduğu ifade etmiştir.

23. Denetim faaliyetinin denetlenen şirket merkezlerinde yapılması sorumlu denetçinin denetleme ve gözden geçirme sorumluluğunu artırır.

DKG 9 Hizmet merkezlerinde toplanan denetim faaliyeti göstergesinde, denetim işinin denetlenen şirket merkezlerinde yapılmasının sorumlu denetçinin ilgili tüm sorumluluklarını artıracığı ifade edilmektedir. Bu ifadenin denetim şirketleri tarafından ne derecede desteklendiği ölçmek için bu soru sorulmuştur.

Tablo 4.28. Denetim Yerinin Sorumluluğa Etkisi

Denetim faaliyetinin denetlenen şirket merkezlerinde yapılması sorumlu denetçinin denetleme ve gözden geçirme sorumluluğunu artırır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	10	17,9
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	8	14,3
	Katılıyorum	27	48,2
	Kesinlikle Katılıyorum	11	19,6
	Toplam	56	100,0

Bu durumun denetim şirketlerine sorulması neticesinde de yine yaklaşık % 67'lik kesim olumlu (katılıyorum veya kesinlikle katılıyorum) cevap vermiştir. Denetlenen şirkette gerçekleştirilen faaliyetlerin denetim etkinliğini artırarak denetim kalitesine olumlu etkisi olduğu varsayılabilir.

Denetim faaliyetinin denetlenen şirket merkezlerinde yapılması ile ilgili denetimin gerçekleştiği alanların(bölümlerin) saatlerinin ayrıca çizelge olarak takip edilmesi ve toplam denetim saatine oranlanması durumunda denetim kalitesine önemli bir katkıda bulunacaktır.

24. Denetçi ve denetçi yardımcıları yıl içerisinde ilgili denetim düzeyinde eğitim almaktadır.

DKG 10 Denetçi Başına Eğitim Saati ile ilgili kalite ölçümlerini açıklamaktadır. 24, 25, 26 ve 27. anket soruları da bu gösterge ile ilgilidir.

Mevcut soruda denetçilerin sadece yapılacak denetim faaliyeti için denetim düzeyinde eğitim almaları konusu sorulmuştur.

Tablo 4.29. Yıl İçerisinde Denetim Faaliyeti İçin Alınan Eğitim

Denetçi ve denetçi yardımcıları yıl içerisinde ilgili denetim düzeyinde eğitim almaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
	Katılmıyorum	17	30,4
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	5	8,9
	Katılıyorum	22	39,3
	Kesinlikle Katılıyorum	10	17,8
	Toplam	56	100,0

İlgili denetim için eğitim verilmesi ile ilgili yine çoğunluk olarak yaklaşık %57'lik kesim olumlu cevap vermiştir.

Yapılan yüz yüze görüşmelerde eğitimin genel anlamda herhangi bir denetime yönelik olmasından ziyade, denetimle ilgili genel planlama, görev dağılımı gibi konuların görüşülmesinin gerçekleştiği ve bu faaliyetlerin de eğitim olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

BD 3 temsilcisi ile yapılan görüşmede her denetim öncesi değil yıllık olarak eğitim planlaması yapılmakta olduğu belirtilmiştir.

BD 1 temsilcisi yapılan görüşmede ise denetim düzeyinde eğitim olmasa da, denetimle ilgili toplantılar ve planlama faaliyetleri gerçekleşmekte olduğundan bahsedilmiştir. Bu toplantılarda ilgili riskler ile birlikte hangi kalemlerin denetimine yoğunlaşılacağı konuşulmaktadır. KGK eğitimlerinde ise denetçi unvanlarına göre eğitim sürelerinin aynı olduğu ifade edilmiştir.

25. Denetçi ve denetçi yardımcıları yıl içerisinde belirli dönemlerde eğitime tabi tutulmaktadır.

KGK tarafından yayımlanan Denetçiler İçin Sürekli Eğitim Tebliği'ne göre denetçiler, 3 yıllık dönem içerisinde; en az 60 kredisi temel mesleki konulardan olmak üzere, 120 kredi karşılığı eğitimi tamamlamak zorundadır. Denetim şirketlerinin de buna istinaden bazı eğitimleri kendileri verebilmekte bazı eğitimleri ise dışarıdan verdirebilmektedir.

Tablo 4.30. Denetim Ekibinin Belirli Periyotlarda Eğitime Tabi Tutulması

Denetçi ve denetçi yardımcıları yıl içerisinde belirli dönemlerde eğitime tabi tutulmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	0	0
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	2	3,5
	Katılıyorum	23	41,1
	Kesinlikle Katılıyorum	31	55,4
	Toplam	56	100,0

Bu doğrultuda genel eğitim uygulamasına yönelik sorulan soruda %55 kesinlikle katılıyorum, % 41 katılıyorum cevaplarını vermiştir. Olumsuz cevap veren katılımcı bulunmamaktadır.

26. Denetçi unvanlarına göre denetçilerin aldıkları eğitim saatleri ve eğitim içerikleri değişiklik göstermektedir.

Zorunlu eğitim uygulamalarının tüm denetçilere yönelik olmasının yanı sıra denetçi unvanlarına göre bu eğitim saatlerinin ve eğitim içeriklerinin değişip değişmediği sorulmuş, yine büyük çoğunluk tarafından olumlu cevap alınmıştır.

Tablo 4.31. Denetçi Unvanlarına Göre Eğitim Saatlerinin Değişiklik Göstermesi

Denetçi unvanlarına göre denetçilerin aldıkları eğitim saatleri ve eğitim içerikleri değişiklik göstermektedir		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,8
	Katılmıyorum	10	17,9
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	4	7,1
	Katılıyorum	28	50,0
	Kesinlikle Katılıyorum	13	23,2
	Toplam	56	100,0

Yapılan görüşmelerde denetçilerin doldurmaları gereken kredi de göz önünde bulundurularak, en alt unvanlarda bulunan denetçilerin aldıkları eğitimlerin daha fazla olduğu, sorumlu denetçilerin aldıkları eğitimlerin daha yönetsel faaliyetlerle ilgili olduğu ifade edilmiştir. Yaklaşık %83'lük olumlu cevapta bu görüşme notlarını desteklemektedir.

27. Denetçi ve denetçi yardımcılarının aldığı bağımsızlık ve etik eğitim saatleri ayrıca takip edilmektedir.

Eğitim konularında öne çıkan hususların arasında bağımsızlık ve etik yer almaktadır. Şeffaflık raporlarında da denetim şirketleri tarafından belirtilen eğitim saatleri arasında bağımsızlık ve etik konuları ayrıca izlenmektedir. Sürekli eğitim tebliğinde de en az 5 saat etik eğitimi yükümlülüğü getirilmiştir. Buna ilişkin sorulan soruda yine büyük çoğunluk tarafından olumlu cevap verilmiştir.

Tablo 4.32. Bağımsızlık ve Etik Eğitimlerinin Ayrıca Takip Edilmesi

Denetçi ve denetçi yardımcılarının aldığı bağımsızlık ve etik eğitim saatleri ayrıca takip edilmektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,8
	Katılmıyorum	1	1,8
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	5	8,9
	Katılıyorum	26	46,4
	Kesinlikle Katılıyorum	23	41,1
	Toplam	56	100,0

Etik eğitiminin zorunlu olmasından da yola çıkarak yaklaşık % 87'lik kesim olumlu cevap vermiştir. Diğer katılımcıların da bu saatlere göre eğitim vermeleri mecburi olmakla beraber, ayrıca takibi yapılmadığı anlamı çıkarılabilir.

Eğitimlerin KGK tarafından takip edildiği ve denetçilerin sürekli eğitime tabi olmalarından dolayı hemen her şirket tarafından titizlikle yerine getirildiği özellikle şeffaflık raporlarında da görülmektedir. Eğitim çizelgelerinin tutulması kaliteli bir denetim açısından belirgin bir koşul olmakla birlikte, eğitim içeriklerinin denetim kalitesi açısından zenginleştirilmesi denetim kalite göstergeleri kavramsal metinde ifade edilen ve beklenen durumdur.

4.6.2.4. Denetim Ekibi – Odaklanma

Odaklanma alt bölümü ile ilgili 2 denetim kalitesi göstergesi için 2 anket sorusu sorulmuştur.

28. Denetçi ve denetçi yardımcılarının denetimin riskli alanlarında gerçekleşen çalışma saatleri ayrıca takip edilmektedir.

DKG 11 Denetim Saatleri ve Riskli Alanları, denetim planlaması sırasında firma tarafından tespit edilen risk alanlarda, denetim ekibinin üyeleri tarafından her seviyede harcanan süreyi ölçmektedir. Buna istinaden sorduğumuz soruda olumlu ve olumsuz cevapların birbirine yakın olduğu görülmektedir.

Tablo 4.33. Riskli Alanlardaki Çalışmaların Takip Edilmesi

Denetçi ve denetçi yardımcılarının denetimin riskli alanlarında gerçekleşen çalışma saatleri ayrıca takip edilmektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	21	37,5
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	8	14,3
	Katılıyorum	22	39,3
	Kesinlikle Katılıyorum	5	8,9
	Toplam	56	100,0

Alınan cevaplarda belirgin bir farklılık olmamakla birlikte, katılmıyorum cevapları %37,5, katılıyorum ise %39,3 olduğu görülmektedir. Ne katılıyorum ne katılmıyorum cevabı ile birlikte toplamda %50'lik kesimin riskli alanlardaki çalışmaları ayrıca takip etmediği ifade edilebilmektedir. Riskli alanların denetimlerine ilişkin Türkiye mevzuat ve yönetmeliklerinde belirgin hükümler olmasına karşın, bunların ayrıca takip edilmesine ilişkin bu konuda belirgin bir farklılık veya faaliyet görülmemektedir.

29. Denetim süreci aşamalarındaki çalışma saatleri denetçi başına ayrıca takip edilmektedir.

Denetim sürecini oluşturan planlama, uygulama, raporlama, ara dönem incelemesi gibi aşamalarda gerçekleştirilen çalışma saatlerinin ayrıca takip edilmesini içeren DKG 12'ye istinaden bu soru sorulmuştur.

Tablo 4.34. Denetim Aşamalarında Çalışma Saatlerinin Takibi

Denetim süreci aşamalarındaki çalışma saatleri denetçi başına ayrıca takip edilmektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	8	14,3
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	7	12,5
	Katılıyorum	36	64,3
	Kesinlikle Katılıyorum	5	8,9
	Toplam	56	100,0

Verilen cevapların %73'lük kısmı olumlu cevap olduğu görülmektedir. Denetçilerin yaptıkları denetim faaliyetlerinin hangi alanlarda ne kadar süre harcadıkları böylece izlenebilmekte olduğu anlaşılmaktadır. Bu sayede de DKG 12 gereği denetim kalitesi ölçümünün bu soru için şirketlerin çoğu tarafından hesaplanabileceği görülmektedir.

BD 1 temsilcisi, denetim aşamalarındaki çalışma saatleri planlanan ve gerçekleşen saatler şeklinde karşılaştırmaktadır. Örneğin stoklar riskli alan olarak tespit edildi ise bu alanda çalışma saati planlı mı artar yoksa olağan bir şekilde mi ya da değişmez mi, gibi durumların takip edildiği belirtilmektedir. SPK, KGK, tam tasdik, özel denetim gibi denetimlerde de süreler ayrıca takip edilmektedir.

4.6.2.5. Denetim Süreci – Yönetim Felsefesi ve Liderlik

Bu bölümde bir tane olan denetim kalitesi göstergesi 13 için 2 adet anket sorusu sorulmuştur.

30. Üst yönetim her bir denetim ve verilen eğitim faaliyetinden sonra bunların kalitesiyle ilgili, denetçilere bağımsız bir anket uygular.

DKG 13 denetçilere uygulanan bağımsız anketler ile firma kültürünün algısının ölçülmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bu doğrultuda 30 ve 31. anket soruları sorulmuştur. Bu soruda firma tarafından gerçekleştirilen denetim ve eğitim faaliyetlerine ilişkin denetçilerin görüşlerini almak amacıyla bir uygulama olup olmadığı ifade edilmektedir.

Tablo 4.35. Yapılan Denetim ve Verilen Eğitimlerin Değerlendirilmesi İçin Anket Uygulanması

	Sayı	Yüzde
Üst yönetim her bir denetim ve verilen eğitim faaliyetinden sonra bunların kalitesiyle ilgili, denetçilere bağımsız bir anket uygular		
Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,8
Katılmıyorum	17	30,4
Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	8	14,3
Katılıyorum	18	32,1
Kesinlikle Katılıyorum	12	21,4
Toplam	56	100,0

Mevcut soru ile verilen eğitim faaliyetlerinin kalitesi hakkında geri bildirim amacıyla denetçilere anket uygulanma durumu olup olmadığı sorulmuş ve verilen cevaplarda yine toplamda %53'lük kesimin olumlu cevap görülmüştür.

31. Üst yönetim firma düzeyini ilgilendiren konular için bağımsız anket uygular.

Denetim şirketini ilgilendiren genel konular açısından yapılan bir anket olup olmadığı sorulmuştur. Firma kültürünün yerleşmesi, şirket faaliyetlerinin denetçilerle benimsenmesi gibi amaçlar içeren bu gösterge sorularında cevaplar benzer oranlarda görülmektedir.

Tablo 4.36. Firma Değerlendirmesi İçin Personele Anket Uygulanması

Üst yönetim firma düzeyini ilgilendiren konular için bağımsız anket uygular.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,8
	Katılmıyorum	20	35,7
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	9	16,1
	Katılıyorum	15	26,8
	Kesinlikle Katılıyorum	11	19,6
	Toplam	56	100,0

En büyük payı %35 ile katılmıyorum olmuştur. Ancak katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum cevabını verenler de % 48'lik bir orana sahiptir.

Denetim faaliyeti ile ilgili verilen eğitimlerin değerlendirilmesi açısından bir uygulama (anket) olup olmadığı ve firma geneli ile ilgili değerlendirmenin yapılıp yapılmadığı sorularına verilen yanıtlar birbirine yakın olup, genelde Türkiye'deki uygulamalarda böyle bir hüküm olmadığı yani bu sorularda ifade edilen denetim kalitesi göstergesinin kullanımının olmadığı varsayılmaktadır.

Yüz yüze yapılan görüşmelerde BD 3 temsilcisi yönetimle ilgili ve etik hükümlerle ilgili anket uygulaması bulunmakta olduğu ifade etmiştir.

BD 1 temsilcisi, denetçilere genellikle beklentileri, kariyer planlamaları gibi konularda anket yapmaktadır.

4.6.2.6. Denetim Süreci – Teşvikler

Teşvikler alt bölümüne ilişkin 3 denetim kalitesi göstergesinin uygulanma durumunu tespit amacıyla ve 9 anket sorusu sorulmuştur.

32. Denetçilerin sonuçlandırdığı denetim bazında kalite ölçümleri yapılmaktadır.

Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri Kalite Kontrol Standardı 1 ve BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol'e göre bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu standartlara göre denetimin yürütülmesi için asgari şartları yerine getirmek zorundadır. Denetim faaliyeti sonunda da KKS 1 gereğince bağımsız denetim kalite kontrolünün yapılması ve buna uygun bir ekip oluşturulması zorunludur. Bu doğrultuda DKG 14 ile örtüşen uygulamalardan dolayı 32, 33 ve 34. sorular hazırlanmıştır.

Tablo 4.37. Denetim Kalite Ölçümlerinin Yapılması

Denetçilerin sonuçlandırdığı denetim bazında kalite ölçümleri yapılmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	9	16,1
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	7	12,5
	Katılıyorum	29	51,8
	Kesinlikle Katılıyorum	11	19,6
	Toplam	56	100,0

Mevcut soruya verilen cevaplarda %51 katılıyorum, %19 kesinlikle katılıyorum derken %12'lik kesim ne katılıyorum ne katılmıyorum demiştir. Oysaki kalite kontrol sistemi oluşturulması ve mevcut faaliyetin yerine getirilmesi zorunlu bir husustur.

33. Denetim kalitesi doğrultusunda tüm denetçilerin performans değerlendirmesi yapılmaktadır.

Denetim kalitesi ile ilgili denetim raporunun değerlendirilmesi esnasında denetçilerin performans değerlendirilmesinin yapıp yapılmadığı sorulmuştur.

Tablo 4.38. Denetçilerin Performans Değerlendirmesinin Yapılması

Denetim kalitesi doğrultusunda tüm denetçilerin performans değerlendirmesi yapılmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	6	10,7
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	7	12,5
	Katılıyorum	33	58,9
	Kesinlikle Katılıyorum	10	17,9
	Toplam	56	100,0

Toplamda %77'lik kesim olumlu cevap vermiştir. Burada denetçilerin denetim faaliyeti performanslarına önem verdikleri ifade edilebilmektedir.

34. Performans ve kalite derecesi personel ücretini (ücret artışı-politikasını) etkilemektedir.

DKG 14 Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler, Teşvikler başlığı altında yer aldığından, performans değerlendirmesinin personel ücretini etkileyip etkilemediği sorulmuştur.

Tablo 4.39. Performans Derecesinin Denetçi Ücretini Etkilemesi

Performans ve kalite derecesi personel ücretini (ücret artışı-politikasını) etkilemektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	5	8,9
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	5	8,9
	Katılıyorum	39	69,6
	Kesinlikle Katılıyorum	7	12,5
	Toplam	56	100,0

Bu soruda da % 80'lik kesimin olumlu cevap verdiği görülmektedir. Önceki soruyla paralel olarak bakıldığında denetim performanslarını ölçen büyük oranda firmanın bu sonuçları denetçi ücretlendirmelerinde kullandığı ifade edilebilmektedir.

BD 1 temsilcisi, denetimler sonunda personel değerlendirmesi yapmaktadır. Performans değerlendirmeleri; mesleki yeterlilik, bağımsızlık ve etik gibi konularda yapılmaktadır. Performans değerlemesine göre de terfi ve ücretlendirmenin belirlendiği belirtilmiştir.

35. Denetim ücretleri ile denetlenen firmanın denetim süresi arasında pozitif ilişki vardır.

DKG 15'den yola çıkılarak hazırlanan 35 ve 36. sorularda denetim sözleşmesi süresi ile denetçi ücreti arasındaki ilişkinin ölçülüp ölçülemeyeceğinin anlaşılması istenmektedir.

Tablo 4.40. Denetim Ücreti ile Denetimde Çalışma Saati Arasında Pozitif İlişki

Denetim ücretleri ile denetlenen firmanın denetim süresi arasında pozitif ilişki vardır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
	Katılmıyorum	18	32,1
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	10,7
	Katılıyorum	25	44,6
	Kesinlikle Katılıyorum	5	8,9
	Toplam	56	100,0

Mevcut soruya verilen cevaplarda katılımcıların yarısının olumlu cevabı görülmektedir. Yapılan yüz yüze görüşmelerde de denetim şirketleri arasında eşite yakın bir dağılım olduğu ifade edilebilmektedir.

BD 1 temsilcisi, gerçekleşen ve planlanan denetim süreleri uygunsa ücretlendirme uygulamasının değiştiğini ifade etmiştir.

36. Denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin unvanlarının artması denetim ücretini etkiler.

Denetçi unvanlarının denetim sözleşmesi fiyatını etkileyip etkilemediği sorusu yine denetim ücretlerine istinaden hazırlanmıştır.

Tablo 4.41. Denetçi Unvanının Denetim Ücretini Etkilemesi

Denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin unvanlarının artması denetim ücretini etkiler.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	17	30,4
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	5	8,9
	Katılıyorum	28	50,0
	Kesinlikle Katılıyorum	6	10,7
	Toplam	56	100,0

Bu soruya verilen olumlu cevap veren grubunun yine daha fazla olduğu görülmektedir.

Burada görülen dağılıma göre şirketlerin denetim ücretini belirlerken kendi politikalarını uyguladıkları anlaşılmaktadır. Yapılan yüz yüze görüşmelerde nispeten küçük nitelikteki (ortak sayısı, denetlenen şirket vb. açısından) bağımsız denetim şirket temsilcisi KGK'nın denetim ücret tarifesi yayınlaması gerektiğini dile getirmektedirler.

Teşvikler bölümünde yer alan tüm sorulara verilen yanıtlardan yola çıkıldığında, soruları ifade eden denetim kalitesi göstergelerinin genel anlamda denetim şirketleri tarafından kullanıldığı ifade edilebilmektedir.

4.6.2.7. Denetim Süreci – Bağımsızlık

DKG 16 Bağımsızlık Gereklikleriyle Uyum göstergesi içeriklerinden yola çıkılarak 37, 38, 39 ve 40. sorular hazırlanmıştır.

37. Denetçilerin ve denetime katılanların (uzman vs.) her denetim işinden önce bağımsızlık ve etik hükümlere uyumu kontrol edilir.

Bu doğrultuda hazırlanan mevcut soruda her denetim faaliyetiyle ilgili bağımsızlık hükümleri incelemesinin yapıp yapılmadığı sorulmuştur.

Tablo 4.42. Her Denetim Öncesi Bağımsızlık Uygunluğunun Kontrol Edilmesi

Denetçilerin ve denetime katılanların (uzman vs.) her denetim işinden önce bağımsızlık ve etik hükümlere uyumu kontrol edilir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	4	7,1
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	10,7
	Katılıyorum	23	41,1
	Kesinlikle Katılıyorum	23	41,1
	Toplam	56	100,0

Yaklaşık %80'lik kesim olumlu cevap vermiştir. Ayrıca KKS 1 ilgili hükümler gereği de bağımsızlık ilkesine uyumun sık sık kontrol edilmesi ile ilgili maddeler olması denetim şirketlerinin bu kalite göstergesi içeriğine uyumlu olmasını kolaylaştırmaktadır.

BD 1 temsilcisi, bağımsızlık beyanlarını genel almakta, denetim tabanlı almamaktadır. Bağımsızlıkla ilgili eğitimler de yıllık olarak planlanmaktadır.

38. Denetçilerin yıllık bağımsızlık beyanları alınmaktadır.

KGK, KKS 1'e göre her denetim şirketi bağımsız denetçilerinden yıllık bağımsızlık beyanı alma zorunluluğu vardır.

Tablo 4.43. Yıllık Bağımsızlık Beyanlarının Alınması

Denetçilerin yıllık bağımsızlık beyanları alınmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	0	0
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	2	3,6
	Katılıyorum	17	30,4
	Kesinlikle Katılıyorum	37	66,1
	Toplam	56	100,0

KGK zorunluluğunun da olması etkisi ile bu uygulamanın yerine getirilip getirilmediği sorusuna katılımcıların tamamına yakını olumlu cevap vermiştir.

39. Denetim ekibine her denetim öncesi bağımsızlık eğitimi verilmektedir.

Bağımsızlık eğitimlerinin ile ilgili 39 ve 40. sorularda her denetim faaliyeti için mi veya genel bağımsızlık eğitimi mi verildiği sorulmuştur.

Tablo 4.44. Her Denetim Öncesi Bağımsızlık Eğitimi Verilmesi

		Sayı	Yüzde
Denetim ekibine her denetim öncesi bağımsızlık eğitimi verilmektedir.	Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
	Katılmıyorum	20	35,7
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	10	17,9
	Katılıyorum	16	28,6
	Kesinlikle Katılıyorum	8	14,3
	Toplam	56	100,0

Her denetim öncesi bu faaliyetin gerçekleşip gerçekleşmediği ile ilgili % 42 olumlu % 39 ise olumsuz cevap vermiştir. Yapılan görüşmelerde her denetimin öncesi bağımsızlık eğitiminden ziyade kontrolünün yaygın olduğu söylenebilmektedir.

40. Denetim ekibine yıllık olarak bağımsızlık eğitimi verilmektedir.

Verilen eğitimler arasında bağımsızlık eğitimini ayrı bir yer tutup tutmadığına ilişkin ilgili göstergeden yola çıkarak bu soru hazırlanmıştır.

Tablo 4.45. Yıllık Bağımsızlık Eğitimi Verilmesi

		Sayı	Yüzde
Denetim ekibine yıllık olarak bağımsızlık eğitimi verilmektedir.	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	2	3,6
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	2	3,6
	Katılıyorum	21	37,5
	Kesinlikle Katılıyorum	31	55,4
	Toplam	56	100,0

Yıllık olarak verilen bağımsızlık eğitimi ile ilgili soruda ise % 92'lik kesim olumlu cevap vermiştir.

Bağımsızlık alt bölümü ile ilgili soruların tamamına yakını olumlu cevap olup, denetim şirketlerinin bu sorulara karşılık gelen denetim kalitesi göstergelerinin kullanımını sağladığı ifade edilebilmektedir.

4.6.2.8. Denetim Süreci-Altyapı

DKG 17 Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapı Yatırımları göstergesine istinaden 3 anket sorusu sorulmuştur.

41. Denetim sözleşmesinden elde edilen gelirin belli bir yüzdesi ilgili denetime yatırım (teknoloji, eğitim vb.) olarak planlanmaktadır.

DKG 17 Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapı Yatırımları göstergesinde, denetim şirketlerinin gerçekleştirmiş oldukları yatırımlarla ilgili sorular sorulmuştur. Mevcut soruda

ilgili denetim faaliyetinden elde edilen gelirin bir kısmının yine ilgili denetim faaliyetine yatırım olarak düşünülüp düşünülmediği veya planlandığı sorulmuştur.

Tablo 4.46. Denetim Sözleşme Gelirinin Belirli Yüzdesinin Yatırıma Ayrılması

Denetim sözleşmesinden elde edilen gelirin belli bir yüzdesi ilgili denetime yatırım (teknoloji, eğitim vb.) olarak planlanmaktadır		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	2	3,6
	Katılmıyorum	10	17,9
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	10,7
	Katılıyorum	31	55,4
	Kesinlikle Katılıyorum	7	12,5
	Toplam	56	100,0

Alınan cevaplara göre yaklaşık %68'lik kesim olumlu cevap vermiştir. Yüz yüze görüşmelerde denetim büyüklüğüne göre (çalışma saati, riskli alan vb.) ayrılan insan kaynağı veya verilen eğitim gibi faktörlerin denetime yatırım gibi değerlendirilebileceği ifade edilmiştir. Bu yüzden buradaki olumlu cevapların yüksek çıktığı söylenebilmektedir.

BD 1 temsilcisi; altyapı yatırımları gelir oranında değil de ihtiyaca göre gerçekleşmektedir. Yapay zekâ çalışmaları yapıldığı ifade edilmiştir.

42. Şirket toplam geliri oranında denetime (teknoloji, eğitim) yapılan yatırım artmaktadır.

Bu soruda önceki sorudaki gibi sadece ilgili denetime değil, elde edilen gelir oranında denetim faaliyetlerine yapılan yatırımın değişip değişmediği sorulmuştur.

Tablo 4.47. Şirket Toplam Gelirine Göre Yatırımların Artması

Şirket toplam geliri oranında denetime (teknoloji, eğitim) yapılan yatırım artmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,8
	Katılmıyorum	15	26,8
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	10,7
	Katılıyorum	26	46,4
	Kesinlikle Katılıyorum	8	14,3
	Toplam	56	100,0

Yine olumlu cevaplar yüksek olup, yaklaşık %60'lık kesim olumlu cevap vermiştir.

43. Denetim faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge çalışmaları yapılmaktadır.

Denetim şirketlerinin faaliyetleri için Ar-Ge çalışmaları veya büyük altyapı yatırımları gibi çalışmaların yapılıp yapılmadığı sorulmuştur. Bu soruda önceki 2 soruya kıyasla, denetim şirketlerinin kullandıkları denetim yazılımı gibi teknoloji veya süreçlere yaptıkları büyük yatırımlar kastedilmektedir.

Tablo 4.48. ARGE Çalışmalarının Yapılması

Denetim faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge çalışmaları yapılmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	6	10,7
	Katılmıyorum	24	42,9
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	7	12,5
	Katılıyorum	13	23,2
	Kesinlikle Katılıyorum	6	10,7
	Toplam	56	100,0

Bu soruya ise büyük çoğunluk katılmıyorum veya kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir.

Yapılan yüz yüze görüşmelerde özellikle uluslararası bağlantılı şirket temsilcileri Ar-Ge çalışmalarının daha çok yurtdışındaki merkez birimlerde gerçekleştirildiğini ifade etmiştir. Uluslararası bağlantılı firmaların yurtdışı temsilciliklerinde gerçekleştirilen bu faaliyetlerin, aynı kurum olduğu düşünülerek katılıyorum cevabı vermişlerdir.

4.6.2.9. Denetim Süreci – İzleme ve İyileştirme

İzleme ve İyileştirme alt bölümünde toplam 3 denetim kalitesi göstergesi ve 4 soru bulunmaktadır.

44. Denetim yapılacak firmanın iç denetim sonuçları denetim planlamasını etkilemektedir.

DKG 18 doğrultusunda iç denetimin kalite değerlendirmelerine etkisi olup olmadığının anlaşılması için denetim planlamasını etkilemesi hususu sorulmuştur.

Tablo 4.49. İç Denetimin Denetim Planlaması ile İlişkisi

Denetim yapılacak firmanın iç denetim sonuçları denetim planlamasını etkilemektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	11	19,6
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	4	7,1
	Katılıyorum	30	53,6
	Kesinlikle Katılıyorum	11	19,6
	Toplam	56	100,0

Yaklaşık %73 oranı gibi büyük çoğunluk olumlu cevap vermiştir.

45. KGK tarafından hazırlanan inceleme raporlarına göre ilgili eksiklikler gözden geçirilmektedir.

DKG 19 doğrultusunda, KGK'nın yıllık olarak hazırladığı inceleme raporlarında belirtilen hususların, denetim şirketleri tarafından dikkate alınıp alınmadığı ile ilgili görüş sorulmuştur.

Tablo 4.50. KGK İnceleme Eksikliklerinin Düzeltilmesi

KGK tarafından hazırlanan inceleme raporlarına göre ilgili eksiklikler gözden geçirilmektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	0	0
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	1	1,8
	Katılıyorum	39	69,6
	Kesinlikle Katılıyorum	16	28,6
	Toplam	56	100,0

KGK inceleme raporları doğrultusunda belirlenen eksikliklerin olması durumunda bazı yaptırımlarla karşılaşabilmektedir. Bu durum alınan cevapların tamamının olumlu olmasını sağlamaktadır.

46. Denetçinin teknik konulardaki gelişimi takip edilmektedir.

46 ve 47. sorular DKG 20 Teknik Yeterlilik Testi ile ilgili olup mevcut soruda denetçinin gelişiminin takip edilme durumları sorulmuştur.

Tablo 4.51. Denetçi Gelişiminin Takip Edilmesi

Denetçinin teknik konulardaki gelişimi takip edilmektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	1	1,8
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	4	7,1
	Katılıyorum	40	71,4
	Kesinlikle Katılıyorum	11	19,6
	Toplam	56	100,0

Alınan cevaplardan %90'a yakın bir katılımcı tarafından denetçilerin eğitim, sınav gibi gelişimlerine etki eden konularda gerekli takiplerin yapıldığı ifade edilmektedir.

BD 1 temsilcisi; denetçilerin belge alması (YMM, SMMM'lerin ilgili belgeleri gibi) teşvik edilmektedir. Bu tür belgelerin sınav ücretleri gibi giderleri ödenmekte ve ücretlendirme de farklılık oluşmaktadır.

47. Denetçi yardımcılarının mesleki alanda gerekli olan sertifikalar için KGK ve TÜRMOB'un eğitim ve sınavları ile ilgili yükümlülükleri takip edilmektedir.

KGK Denetçi unvanları arasında olmasa da birçok firmada gördüğümüz denetçi yardımcısı unvanı ile ilgili bilgi edinebilmek amacıyla hazırladığımız bu soruya yine benzer doğrultuda olumlu cevap verilmiştir.

Tablo 4.52. Denetçi Yardımcılarının Gelişiminin Takip Edilmesi

Denetçi yardımcılarının mesleki alanda gerekli olan sertifikalar için KGK ve TÜRMOB'un eğitim ve sınavları ile ilgili yükümlülükleri takip edilmektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	9	16,1
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	0	0
	Katılıyorum	32	57,1
	Kesinlikle Katılıyorum	15	26,8
	Toplam	56	100,0

Yaklaşık %83'lük cevabın olumlu olduğu ve genel anlamda denetim şirketlerinin personellerinin gelişimleri doğrultusunda ilgili oldukları ifade edilebilmektedir.

4.6.2.10. Denetim Sonuçları – Finansal Tablolar

Denetim kalitesi göstergelerinin üçüncü bölümü olan Denetim Sonuçları'nda ilk alt bölüm olan Finansal Tablolarla ilgili 3 gösterge ve 4 soru bulunmaktadır.

48. Denetim esnasında finansal tablolarda görülen hatalar nedeniyle yeniden düzenlenen finansal tablo sayısı/oranı ilgili denetim faaliyeti için hesaplanmaktadır.

DKG 21'e istinaden hazırlanan bu soruda, firmaların yapmış oldukları denetimde hatalı görüp yeniden düzenledikleri mali tablolar varsa bunlarla ilgili bir oran hesaplaması (sayı takibi) yapıp yapılmadığı sorulmuştur.

Tablo 4.53. Finansal Tablo Düzeltmelerinin Takip Edilmesi

Denetim esnasında finansal tablolarda görülen hatalar nedeniyle yeniden düzenlenen finansal tablo sayısı(oranı) ilgili denetim faaliyeti için hesaplanmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,8
	Katılmıyorum	23	41,1
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	10	17,9
	Katılıyorum	17	30,4
	Kesinlikle Katılıyorum	5	8,9
	Toplam	56	100,0

Katılımcılar %39 olumlu cevap belirtmişken kararsız durumda olanlarla birlikte olumsuz cevap verenlerin oranı %60'lara yaklaşmaktadır.

Yapılan yüz yüze görüşmelerde ise genellikle şirketlerin finansal tablolarının denetim şirketleri tarafından TFRS'ye dönüştürüldüğü için böyle bir hatayla pek karşılaşmadıkları ifade edilmektedir. Olumlu cevaplara göre bu duruma bakıldığında, herhangi bir hata olmasa da böyle bir takibin yapıldığı ifade edilebilir.

BD 1 temsilcisi, finansal tablolarla ilgili hatalara çok rastlanılmasına karşın takibinin yapılmamakta olduğunu belirtmiştir.

BD 4 temsilcisi; finansal tablo hatalarına rastlanılmakta ancak belirli bir oran takip edilmediğini belirtmiştir.

49. Tespit edilen hileli finansal tablo sonuçları denetçi görüşünü etkilemektedir.

DKG 22 doğrultusunda hazırlanan 49 ve 50. sorularda hile veya hata sonucunda oluşan finansal raporlarla ilgili bilgilere ulaşılmak istenmiştir.

Tablo 4.54. Hileli Finansal Tablo Sonuçlarının Denetçi Görüşünü Etkilemesi

Tespit edilen hileli finansal tablo sonuçları denetçi görüşünü etkilemektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	2	3,6
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	0	0
	Katılıyorum	37	66,1
	Kesinlikle Katılıyorum	17	30,4
	Toplam	56	100,0

Bu soruda hileli finansal tablo sonuçlarının hemen hemen tüm katılımcılar tarafından denetçi görüşünü etkileyeceği belirtilmiştir.

50. Tespit edilen hatalı finansal tablo sonuçları denetçi görüşünü etkilemektedir.

Hatalı finansal tabloların denetçi görüşünü etkilemesi sorulduğunda ise hileli tablolara göre daha farklı bir yaklaşımın olduğu görülebilmektedir.

Tablo 4.55. Hatalı Finansal Tablo Sonuçlarının Denetçi Görüşünü Etkilemesi

Tespit edilen hatalı finansal tablo sonuçları denetçi görüşünü etkilemektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	20	35,7
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	2	3,6
	Katılıyorum	17	30,4
	Kesinlikle Katılıyorum	17	30,4
	Toplam	56	100,0

Katılımcılar hatalı finansal tablo sonuçlarının denetim görüşünü etkilemesi konusunda yüzde 35'lik kesim olumsuz cevap vermiştir. Bu konuda denetçileri zorlayan temel hususun karşılaşılan yanlış bilginin hata mı yoksa hile mi olduğunun tespitinin zor olması olarak ifade edilmektedir.

51. Denetim kalitesi tespiti için finansal raporlama kalitesinden (finansal tablo rakamlarının gerçeğe uygun bilgi vermesi gibi) faydalanılmaktadır.

DKG 23 göstergesine istinaden sorulan soruda, denetim şirketlerinin denetim kalitesi tespiti ile ilgili yaptıkları çalışmalar sırasında finansal tablo kalemlerinin doğrulukları, raporlama kalitesi gibi unsurlardan faydalanıp faydalanmadıkları sorulmuştur.

Tablo 4.56. Denetim Kalitesi Tespitinde Finansal Raporlama Kalitesinden Faydalanılması

Denetim kalitesi tespiti için finansal raporlama kalitesinden (finansal tablo rakamlarının gerçeğe uygun bilgi vermesi gibi) faydalanılmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	13	23,2
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	4	7,1
	Katılıyorum	26	46,4
	Kesinlikle Katılıyorum	13	23,2
	Toplam	56	100,0

Katılımcılardan alınan cevaplarda % 70'e yaklaşan kesim olumlu cevap vermiştir.

KKS 1'de yer alan denetim kalitesinin gözden geçirilmesi maddelerinde finansal tabloların gözden geçirilmesi ile ilgili politika veya prosedür oluşturma zorunluluğu bulunmaktadır (KKS1 md:37). Bu doğrultuda, denetim raporlarında finansal tabloların gözden geçirilmesi, doğruluk ve finansal tablonun kalitesine güveni artırmaktadır.

Yüz yüze görüşmelerde de, denetim kalitesi ile ilgili fikir yürütürken veya değerlendirme de bulunurken, finansal tabloların gerçeğe uygun bilgi vermesinin, denetimin kaliteli olması ile bağdaştırıldığı ve denetimin kaliteli olduğunun anlaşıldığı ifade edilmektedir.

BD 1 temsilcisi; bu göstergenin en önemli unsurlardan biri olduğunu belirtmiştir. Finansal raporlama kalitesinden denetim kalitesi tespiti konusunda, eğer denetim sonucunda finansal tablolar gerçeğe uygun bilgi veriyorsa denetim kalitelidir ifadesinin kullanılmakta olduğu belirtilmiştir.

BD 4 temsilcisi ise, bir firmanın finansal tablosu iyi olsa da denetim kalitesinin artırır demenin tam doğru olmadığı şeklinde görüş belirtmiştir.

4.6.2.11. Denetim Sonuçları – İç Kontrol

Denetim sonuçlarında yer alan iç kontrol alt bölümü için 1 gösterge ve 1 soru yer almaktadır.

52. Denetlenen işletmenin iç kontrol yapısındaki eksiklikler ve belirlenen riskler zamanında raporlanmaktadır.

DKG 24 İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması göstergesinde kalite ölçümünün iç kontrolde ortaya çıkan eksikliklerin zamanında bildirilmesi ve maddi hataların yüzdesi ile tespit edileceği ifade edilmektedir.

Tablo 4.57. İç Kontrol Sistemindeki Eksikliklerin Raporlanması

Denetlenen işletmenin iç kontrol yapısındaki eksiklikler ve belirlenen riskler zamanında raporlanmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	1	1,8
	Katılmıyorum	7	12,5
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	6	10,7
	Katılıyorum	30	53,6
	Kesinlikle Katılıyorum	12	21,4
	Toplam	56	100,0

Ankette bu bulguların raporlanması durumunun anlaşılması amacıyla sorduğumuz soruda katılımcıların %75'i olumlu cevap vermiştir.

Yüz yüze görüşmelerde BD 3 temsilcisi, iç kontrol sisteminin incelemesinin şirket tarafından yüzeysel yapıldığı, organizasyon şemasına göre kontrol ve inceleme yapıldığı ifade edilmiştir.

BD 1 temsilcisi; kurum içi bildirim formu ile iç kontrol yapısındaki eksikliklerin rapor edildiğini belirtmiştir.

BD 4 temsilcisi; iç kontrol yapısının banka kurumlarında daha fazla önemsendiğini ifade etmiştir.

BD 5 temsilcisi; iç kontrol yapısındaki eksikliklerin genellikle sözlü beyan şeklinde ifade edildiğini belirtmiştir. Talep eden firmalara iç kontrol faaliyetinin ayrı hizmet olarak pazarlanmakta olduğu ifade edilmiştir.

Uzay ve Gönen (2012) yaptıkları çalışmada ABD, Japonya gibi ülkelerde uygulanan "Finansal Raporlama ile ilgili İç Kontrol Raporu"nun halka açık şirketlerde, borsada işlem gören şirketlerde vb. düzenli olarak yayınlaması ve bu raporların bağımsız denetime tabi olması hazırlanan finansal tabloların güvenilirliğini artıracak ve bu raporu düzenleyen şirketlerin iç finansal raporlama ve iç kontrol zayıflıklarını da ortadan kaldıracağını belirtmişlerdir (Uzay ve Gönen, 2012:43).

4.6.2.12. Denetim Sonuçları – Süreklilik

Süreklilik alt bölümü ile ilgili bir gösterge ve 2 soru bulunmaktadır.

53. Önceki yıl denetim raporlarında işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmamış denetim raporları tespit edilmektedir.

DKG 25 Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması ile ilgili işletmenin sürekliliği ifadelerine önceki denetim raporlarında dikkat edilme durumunu anlamak için sorulmuştur.

Tablo 4.58. Süreklilik İlkesine Aykırı Raporların Tespit Edilmesi

Önceki yıl denetim raporlarında işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmamış denetim raporları tespit edilmektedir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	4	7,1
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	8	14,3
	Katılıyorum	34	60,7
	Kesinlikle Katılıyorum	10	17,9
	Toplam	56	100,0

Bu soruya katılımcıların yaklaşık %79'ünün olumlu cevap verdiği görülmektedir. Yani katılımcıların denetleyecekleri firmanın önceki yıl denetim raporu incelemesinde işletme sürekliliği paragrafının ayrıca incelendiğini belirttikleri söylenebilir.

54. Önceki yıl denetim raporlarında işletme sürekliliğini tehlikeye düşürecek açıklamanın tespit edildiği denetimler için daha titiz bir denetim programı oluşturulmakta ve ek çalışma yapılmaktadır.

Yine DKG 25 doğrultusunda hazırlanan bu soruda, işletme sürekliliğiyle ilgili olumsuz bir durumun önceki denetim raporlarında tespit edilmesi halinde yapılan ekstra bir çalışma olup olmadığı sorulmuştur.

Tablo 4.59. Sürekliliği Tehlikeye Düşüren Durumlara Özel Denetim Programı Oluşturulması

Önceki yıl denetim raporlarında işletme sürekliliğini tehlikeye düşürecek açıklamanın tespit edildiği denetimler için daha titiz bir denetim programı oluşturulmakta ve ek çalışma yapılmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	4	7,1
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	3	5,4
	Katılıyorum	34	60,7
	Kesinlikle Katılıyorum	15	26,8
	Toplam	56	100,0

Bu soruya alınan cevaplarda ise katılımcıların % 88'e yakın kısmı olumlu cevap vermiştir. İşletme sürekliliğinin tehdidi durumunda denetim faaliyetlerinde daha fazla bir dikkat sağladıkları anlaşılmaktadır.

BD 3 temsilcisi işletmenin sürekliliği ile ilgili önceki raporda eksiklik varsa o konuların üstünde durulmakta olduğunu belirtmiştir.

BD 4 temsilcisi ise süreklilikle ilgili önceki dönemlerde ibare olup olmamasının anlamlı olmadığını belirtmiştir. Ancak sorun varsa ek çalışma konusundaki ölçütlere odaklanılabileceği ifade edilmiştir.

BD 5 temsilcisi; sürekliliği etkileyen konu varsa buna bağlı olarak çalışma planı değişebilmektedir.

4.6.2.13. Denetim Sonuçları – Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim

Bu alt bölümde yine 1 gösterge ve 1 soru bulunmaktadır.

55. Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlar ve denetim komitesi arası iletişim etkinliğini artıracak kanallara sahiptir.

İletişimin etkinliğini ölçmeyi amaçlayan bu soru DKG 26 doğrultusunda sorulmuştur.

Tablo 4.60. Gerekli İletişim Kanallarına Sahip Olunması

Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlar ve denetim komitesi arası iletişim etkinliğini artıracak kanallara sahiptir.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	2	3,6
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	2	3,6
	Katılıyorum	27	48,2
	Kesinlikle Katılıyorum	25	44,6
	Toplam	56	100,0

Bu soruya yaklaşık %93'lük kesim yine olumlu cevap vermiştir.

4.6.2.14. Denetim Sonuçları – Yaptırımlar ve Hukuki İhtilaf

Denetim kalitesi göstergelerinin son alt bölümü olan Yaptırımlar ve Hukuki İhtilaf ile ilgili 2 soru sorulmuştur.

56. Tespit edilen eksikliklerden ötürü düzenleyiciler tarafından (KGK) denetim şirketine ve denetçilerimize uygulanan yaptırım bulunmaktadır.

DKG 27 doğrultusunda hazırlanan bu soruda, denetim faaliyeti sonucunda düzenleyici kurum olan KGK tarafından denetim şirketine uygulanan herhangi bir yaptırım olup olmadığı sorulmuş, sadece 2 firma yaptırım uygulandığı şeklinde görüş belirtmiştir. Yaklaşık % 96'lık kesim olumsuz cevap vermiştir.

57. Tespit edilen eksikliklerden ötürü diğer kurum veya birimler tarafından denetim şirketi veya denetçilere açılan dava bulunmaktadır.

Denetim faaliyeti sonucu denetlenen şirket veya diğer kurumlar tarafından denetim şirketi veya denetçilere karşı herhangi bir dava açılıp açılmadığı sorulmuş, yine sadece iki şirket evet anlamında görüş belirtmiştir. Yine yaklaşık %96'lık kesim olumsuz cevap vermiştir.

4.6.2.15. Kalite Kontrol Sisteminin Uygulanması

Anket sorularının sonunda kalite kontrol sistemlerinin etkinliğini ölçmek için 12 soru hazırlanmıştı. Ancak ilk yapılan anketlerde alınan cevaplar ve görüşler doğrultusunda KKS 1'e istinaden her cevabın kesinlikle katılıyorum olması gerektiği belirtilmiştir. Bu doğrultuda sadece sistemin uygulanması konusunu teyit amaçlı iki soruya düşürülmüştür.

58. Kalite kontrol sistemi unsurlarının tamamını içeren kalite kontrol sistemimiz bulunmaktadır.

KKS 1'in kullanımının yapılıp yapılmadığı, KKS 1'deki tüm unsurlarla ilgili aynı doğrultuda bir cevap olacağı için sorulmuş ve hemen her şirket kalite kontrol sisteminin olduğunu ifade etmiştir.

Tablo 4.61. Kalite Kontrol Sisteminin Olması

Kalite kontrol sistemi unsurlarının tamamını içeren kalite kontrol sistemimiz bulunmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	0	0
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	5	8,9
	Katılıyorum	27	48,2
	Kesinlikle Katılıyorum	24	42,9
	Toplam	56	100,0

KKS 1 doğrultusunda zorunlu olan kalite kontrol sisteminin büyük çoğunluk tarafından olduğu ifade edilmektedir.

59. Firmanın denetim kalitesi ile ilgili kurumsal kültürü teşvik edecek politika ve prosedürleri bulunmaktadır.

Yine KKS1'e göre oluşturulan kalite kontrol sisteminde kurumsal kültürü teşvik edecek uygulamaların olup olmadığı sorulmuştur.

Tablo 4.62. Denetim Kültürü ile İlgili Politika ve Prosedürlere Sahip Olunması

Firmanın, denetim kalitesi ile ilgili kurumsal kültürü teşvik edecek politika ve prosedürleri bulunmaktadır.		Sayı	Yüzde
	Kesinlikle Katılmıyorum	0	0
	Katılmıyorum	0	0
	Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum	5	8,9
	Katılıyorum	28	50,0
	Kesinlikle Katılıyorum	23	41,1
	Toplam	56	100,0

Yine %91'lik kesim olumlu cevap vermiştir.

Üç bölümden oluşan denetim kalite göstergelerinin denetim şirketleri bazında mevcut uygulamalarla birlikte kullanılıp kullanılmadığı, ilgili anket soruları ile tespit edilmeye çalışılmıştır. Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergelerinin teorik verilerinden oluşturulan toplam 47 soruya verilen cevaplarda birçok cevabın katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum doğrultusunda olduğu görülmektedir.

Teknik bilgiye sahip uzman çalıştırma saatlerinin ayrıca takip edilmesi (DKG 5, 17.soru), mesleki şüphecilik (DKG 6, 19.soru), denetim faaliyeti bazında devir hızı takibi (DKG 8, 22.soru) Denetçi bölümü ile ilgili verilen olumsuz cevap oranının daha fazla olduğu göstergelerdir.

Üst düzey firma konuları hakkında anket uygulanması (DKG 13, 31.soru), her denetimden önce bağımsızlık eğitimi verilmesi (DKG 16, 39.soru), Ar-Ge yatırımı (DKG 17, 43.soru) Denetim Süreci bölümünde verilen olumsuz cevap oranının daha fazla olduğu göstergelerdir.

Hatalı finansal tablo oranlarının tespiti (DKG 21, 48.soru) ve hatalı finansal tabloların denetçi görüşünü etkilemesi ve açılan davalarla ilgili sorulara (DKG 27 ve DKG 28) Denetim Sonuçları bölümünde verilen cevaplarının çoğunluğu katılmıyorum olmuştur.

Toplamda yer alan diğer tüm soruların en fazla verilen cevapları katılıyorum veya kesinlikle katılmıyorum olarak sonuçlanmıştır. Yani göstergelerin uygulama durumunun tespiti açısından dokuz soru olumsuz, 38 soru ise olumlu olarak cevaplanmıştır.

Denetim şirketlerinde denetim kalitesi göstergelerinin uygulamaya başlanması halinde, denetim şirketlerinin adapte olmalarının çok zor olmayacağı ve denetim kalitesinin tespitinin tüm şirketler açısından nicel hale getirilmesinin mümkün olduğu anlaşılmaktadır.

4.6.3. Bağımsız Denetim Kalite Göstergeleri İle İlgili Bulguların Karşılıklı Analizi

Araştırmanın ikinci bölüm soruları olan bağımsız denetim kalite göstergelerini ifade eden değerlerin ankette yer alan genel bilgilere göre uygulanma durumu arasında farklılık olup olmadığının belirlenmesi amacıyla T-testi ve ANOVA analizi kullanımı planlanmıştır. Bu testlerin yapılabilmesi için öncelikle normallik testi yapılmıştır.

Parametrik testler grubunda yaygın bir şekilde kullanılan ANOVA, t testi, regresyon analizi, MANOVA, faktör analizi gibi çok değişkenli teknikler normallik varsayımlarına dayalıdır (Demir vd, 2016:132). Bu testlerin kullanılabilmesi de normallik varsayımının sağlanması için bir önkoşul olarak görülmektedir. Normallik varsayımının ihlal edilmesi ise analizin istatistiksel gücünü ve analiz sonuçlarının geçerliliğini düşürecektir (Demir vd, 2016:132).

Normallik testleri olan Kolmogorov-Smirnov ve Shapiro-Wilk testleri sonucunda anlamlılık düzeyini ifade eden Sig. değeri 0,05'ten küçük (sig.0,000) çıkmıştır. Normallik testi sonucu $p>0,05$ ise normallik varsayımı sağlanmış olmaktadır (Bursal, 2017:43). Bu durumda verilerin normal bir şekilde dağılmadığı kabul edildiğinden parametrik olmayan testlerin kullanılması gerekmektedir.

Ayrıca anket sorularına verilen cevaplar en düşük cevap 1, en yüksek cevap 5 olarak sıralandığı için anket soruları ordinal soru olarak kabul edilir ve bu soruların analizi için parametrik olmayan testlerin kullanılması gerekmektedir (Turan vd, 2015:194). Boone ve Boone 2012 yılında yaptıkları çalışmada Likert tipi sorulardan elde edilen verilerin analizinde aritmetik ortalama yerine medyan ve mod kullanımının, standart sapma yerine aralık ve fark ve korelasyon hesaplamalarında ise parametrik olmayan testlerin kullanılmasının daha doğru olduğunu ifade etmiştir (Boone ve Boone, 2012:3).

Normal dağılıma uygun verilere parametrik olmayan test uygulaması pek hatalı sayılmazken, ordinal ya da normal dışı dağılım gösteren verilere parametrik test uygulaması daha çok sakıncalı olmaktadır (Karagöz, 2010:19). Her testin uygulanabilmesi için gerekli koşulların neler olduğu ve verilerin bu koşullara uygunluğunun nasıl saptanacağı iyi

bilinmelidir. Eğer gerekli koşulların sağlanıp sağlanmadığı bilinmiyorsa, verilerin analizinde parametrik olmayan test kullanılması daha güvenli olur. Ancak parametrik test için gerekli koşullar sağlanmasına karşın parametrik olmayan test uygulanması halinde, parametrik testlerin kendilerine özgü avantajlarından yararlanılmamış olur (Kalaycı, 2006:85).

Veriler normal dağılıma uymadığı için, parametrik analiz yöntemi olan Bağımsız örneklem T testi ile karşılaştırmak istediğimiz Ulusal ve Uluslararası şirketler arasındaki ifade farklılıklarının analizi için Parametrik olmayan test karşılığı olan Mann Whitney U testinin kullanımı uygun görülmektedir. T-testinde olduğu gibi iki grup ortalamalarının karşılaştırılması yerine, Mann-Whitney U testi ilgili grupların medyanlarını karşılaştırır. Sürekli değişkenlerin, iki grup içerisinde değerlerini sıralı hale dönüştürür. Böylece, iki grup arasındaki sıralamanın farklı olup olmadığı değerlendirilir. Değerler sıralı hale dönüştürüldüğü için, değerlerin asıl dağılımları önemli değildir (Kalaycı vd. 2006: 99). Sıfır hipotezi “örnekler aynı ana kitleden alınmıştır veya örneklerin alındıkları ana kitleler birbirinden farklı değildir” biçimindedir.

İkiden fazla grubun karşılaştırılmasında ise parametrik yöntem olan Anova testleri karşılığında ise Kruskal Wallis testi kullanılacaktır (Balcı ve Ahi, 2017:227). Kruskal Wallis testi, sıfır hipotezinde ikiden fazla bağımsız örneğin aynı ana kütlelerden çekilmiş olduğunu iddia eden ve en çok kullanılan tek yönlü varyans analizine alternatif olan testtir. Alternatif hipotez ise “En az bir ana kütlelerin medyanı diğer ana kütlelerinkinden farklıdır” biçimindedir (Ruxton ve Beauchamp, 2008:1083). Veriler bağımsız, rassal ve en az aralık ölçekle elde edilmiş sürekli değişkenler olmalıdır. Kruskal-Wallis testi, F- testi ile mukayese edildiğinde güç-etkinliği 0,955’tir. F testi için $n \cong 95$ olması halinde Kruskal Wallis testinde $n=100$ olması gerekir ki, bu iki testin güçleri aynı olsun. Bu demektir ki, Kruskal-Wallis testi oldukça güçlü parametrik olmayan bir testtir (Kartal, 2006:213).

Karşılaştırma için düşünülen anket genel bilgiler kısmında yer alan aşağıdaki veriler belirlenmiştir:

- Şirket Türü
- Denetlenen Şirket Sayı Grupları
- Ortak Sayısı
- Denetlenen KAYİK Şirket Sayısı
- Eğitim Düzeyi

Şirket Türü: Şirket türüne göre ifade karşılaştırmasında, cevaplar Ulusal ve Uluslararası Bağlantılı şeklinde iki türlü olduğu için Mann Whitney U testi ile analiz yapılacaktır.

Denetlenen Şirket Sayı Grupları: Yine açık uçlu olarak sorulan denetlenen şirket sayısı sorusunda verilen cevaplar çok geniş aralıklar içerdiği için gruplandırma yapılarak karşılaştırma imkânı sağlanmaya çalışılmıştır. Gruplandırma yapılırken de gruplara düşen denetlenen şirket sayılarının eşit olmasına çalışılmıştır. Denetlenen şirket sayılarının toplanma

aralıklarına göre 1-10 şirket (1), 11-15 şirket (2), 16-23 şirket (3), 24-30 (4), 31-50 şirket (5), 51-100 şirket (6) ve 101 ve üstü şirket denetimin (7) olarak gruplandırılmıştır.

Ortak Sayısı: Anket verilerinden elde edilen sonuçlarda ortak sayılarının 1-29 arası değişkenlik gösterdiği görülmektedir. Ortak sayılarına göre anket sorularındaki ifadeler arasında bir farklılık olup olmadığını tespit edebilmek için, ortak sayıları aralıklı soruya dönüştürülmüştür. Ortak sayılarının yoğunluğuna göre 1-5 ortak sayıları (1) olarak, 6-10 ortak sayıları (2), 11-20 ortak sayısı (3) ve 21-29 ortak sayısı (4) olarak dönüştürülerek yeni bir hücre olarak eklenmiştir.

Denetlenen KAYİK Şirket Sayısı: KAYİK denetimin yapan şirket sayıları da farklı aralıklarda yer aldığı için benzer gruplarda toplanmaya çalışılmıştır. Buna göre 1-5 KAYİK denetimi yapanlar (1), 6-10 (2), 11-20 (3), 21-50(4) ve 51 ve üstü (5) olarak ifade edilmiştir.

Eğitim Düzeyi: Eğitim düzeyi için Lisans, Yüksek Lisans ve Doktora olarak sorulmuş, sadece 2 cevaplayanın doktora mezunu olmasından dolayı Yüksek Lisans ve Doktora cevapları (2) Lisansüstü olarak birleştirilmiştir.

Ortak Sayısı, Denetlenen Şirket Sayısı, Denetlenen KAYİK sayısı soruları ikiden fazla grup içerdiği için parametrik olmayan testlerden Kruskal Wallis testi kullanılmıştır.

Denetçi sayısı içerisinde denetçi yardımcıları sayıları olmasından dolayı, 3568 sayılı kanuna göre unvanlar (SMMM, YMM), denetim faaliyetinde çalışılan süre ile denetçi ruhsat süresi ve denetçi unvanlarına göre cevaplar ise tek grupta yoğunlaşmasından dolayı karşılaştırma analizine dâhil edilmemiştir.

Yapılan karşılaştırma analizleri sonucunda ise Ortak Sayısı, Denetlenen KAYİK Şirket Sayısı ve Eğitim Düzeyi ile ilgili çok büyük oranda anlamlı farklılıklar bulunmamasından dolayı bu karşılaştırma kıstaslarına ilişkin hipotezlere sadece ilk bölümde yer verilmiş, takip eden bölümlerde kısaca değinilmiştir.

Çalışmada, denetim kalitesi göstergelerini temsil eden her soru bazında analiz yerine, göstergeleri ifade eden alt bölümlerin kullanılması tercih edilmiştir. Coşkun vd. (2015) bu doğrultuda, ölçekteki her ifadenin hipoteze dönüştürülmesi ve bu suretle çok sayıda hipoteze sahip olunmasının hata olduğu ifade etmektedir. Ölçeklerin, çok sayıda ifade ile bir olgu hakkında oluşan algıyı sayısallaştırmayı amaçlamasından dolayı, ölçekteki her ifadenin hipoteze dönüşmesi hipotezin amacı dışında kalacak ve yanıltıcı olacaktır (Coşkun vd., 2015:20, Muijs, 2004:16-17, Jupp, 2006:137-138).

Denetçi, Denetim Süreci ve Denetim Sonuçları bölümlerinden oluşan denetim kalitesi göstergelerinde yer alan alt başlıklardan yola çıkarak denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili farklılık analizi yapılmıştır.

Birinci bölüm olan Denetçi (Denetim Profesyonelleri) Uygunluk, Yeterlilik ve Odaklanma olarak 3 alt başlıktan oluşmaktadır. Toplam 19 soru ve 12 denetim kalitesi göstergesinden oluşan 3 alt bölüm ile ilgili elde edilen veriler ise şu şekildedir:

Tablo 4.63. Denetçi Alt Bölümlerinin Frekans Ortalamaları

		Uygunluk	Yeterlilik	Odaklanma
	Katılımcı	56	56	56
Ortalama		3,6964	3,6679	3,4375
Medyan		3,7143	3,6000	3,5000
Standart Sapma		0,64412	0,54942	0,80376
Minimum		2,43	2,70	2,00
Maksimum		5,00	5,00	5,00

İkinci bölüm Denetim Süreci ise, Yönetim Felsefesi ve Liderlik, Teşvikler, Bağımsızlık, Altyapı ve İzleme ve İyileştirme alt başlıklarından oluşmaktadır. Denetim süreci 8 denetim kalitesi göstergesi ve 18 sorudan oluşmaktadır.

Tablo 4.64. Denetim Süreci Alt Bölümleri Frekans Ortalamaları

		Yönetim	Teşvikler	Bağımsızlık	Altyapı	İzleme
	Katılımcı	56	56	56	56	56
Ortalama		3,3393	3,6179	4,0938	3,2679	4,0089
Medyan		3,0000	3,6000	4,0000	3,3333	4,0000
Standart Sapma		1,11644	0,67396	0,59269	0,92205	0,58575
Minimum		1,00	2,20	2,75	1,00	2,75
Maksimum		5,00	5,00	5,00	5,00	5,00

Üçüncü bölüm denetim sonuçları ise Finansal Tablolar, İç Kontrol, Süreklilik, Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim ve Yaptırım ve Davalar alt başlıklarından oluşmaktadır. Denetim sonuçları ise sekiz denetim kalitesi göstergesi ve 10 sorudan oluşmaktadır.

Tablo 4.65. Denetim Sonuçları Alt Bölümleri Frekans Ortalamaları

		Finansal Tablo	İç Kontrol	Süreklilik	İletişim	Yaptırım
	Katılımcı	56	56	56	56	56
Ortalama		3,6295	3,8036	3,9821	4,3393	1,6607
Medyan		3,7500	4,0000	4,0000	4,0000	2,0000
Standart Sapma		0,85810	0,98016	0,64642	0,72052	0,54861
Minimum		2,00	1,00	2,00	2,00	1,00
Maksimum		5,00	5,00	5,00	5,00	3,00

13 alt bölüme göre yapılan normallik testine göre ise şu sonuçlar elde edilmiştir.

Tablo 4.66. Normallik Dağılımı

Normallik Testi						
	Kolmogorov-Smirnov Testi			Shapiro-Wilk Testi		
	İstatistik	Serbestlik Derecesi	p değeri	İstatistik	Serbestlik derecesi	p değeri
Uygunluk	,118	56	,049	,969	56	,163
Yeterlilik	,103	56	,200*	,976	56	,318
Odaklanma	,204	56	,000	,911	56	,001
Yönetim	,155	56	,002	,900	56	,000
Teşvikler	,150	56	,003	,964	56	,092
Bağımsızlık	,098	56	,200*	,957	56	,042
Altyapı	,118	56	,052	,965	56	,100
İzleme	,172	56	,000	,942	56	,009
Finansal Tablo	,143	56	,006	,933	56	,004
İç Kontrol	,329	56	,000	,821	56	,000
Süreklilik	,275	56	,000	,858	56	,000
İletişim	,267	56	,000	,734	56	,000
Yaptırım	,357	56	,000	,712	56	,000

Normallik dağılım sonuçlarına göre anlamlılık seviyesi 0,05'ten büyük olanlar için normalliğin sağlandığı, anlamlılık düzeyi 0,05'ten küçük olanların ise normal dağılım göstermediği görülmektedir. Bu durumda uygunluk, yeterlilik, bağımsızlık ve altyapı için parametrik testler, diğer gruplar için parametrik olmayan testler kullanılmıştır. Buna göre kullanacağımız testler aşağıdaki gibi listelenmiştir:

Tablo 4.67. Karşılaştırma Analizlerinde Kullanılan Testler

	Şirket Türü İçin	Denetlenen Şirket Sayısı
Uygunluk	T testi	Anova
Yeterlilik	T testi	Anova
Odaklanma	Mann Whitney	Kruskal Wallis
Yönetim	Mann Whitney	Kruskal Wallis
Teşvikler	Mann Whitney	Kruskal Wallis
Bağımsızlık	T testi	Anova
Altyapı	T testi	Anova
İzleme	Mann Whitney	Kruskal Wallis
Finansal Tablo	Mann Whitney	Kruskal Wallis
İç Kontrol	Mann Whitney	Kruskal Wallis
Süreklilik	Mann Whitney	Kruskal Wallis
İletişim	Mann Whitney	Kruskal Wallis
Yaptırım	Mann Whitney	Kruskal Wallis

13 alt bölüm için şirket türleri ve denetlenen şirket sayı grupları arasında Tablo 4.66'da belirtilen testler yapılmıştır. Karşılaştırma gruplarına göre sıfır hipotezine karşı geliştirilen hipotezler H1, H2, ... H13 şeklinde sıralanmıştır. Test sonuçları elde edilen sig 2 tailed (p değerleri) sonuçları 0,05 anlamlılık düzeyine göre test edilmiştir. Test sonuçlarına göre p değeri

0,05'ten büyükse sıfır hipotezi kabul edilmekte yani karşılaştırma grupları arasında anlamlı farklılık görülmemektedir. P değeri 0,05 değerinden düşük olursa sıfır hipotezi ret ve H1 hipotezi kabul edilmiş sayılmaktadır. Bu durumda karşılaştırma grupları arasında ilgili sorular açısından anlamlı farklılık olduğu ifade edilmektedir.

4.6.3.1. Uygunluk Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

Denetçi alt bölümü olan uygunluk DKG 1 –DKG 5 olmak üzere beş adet denetim kalitesi göstergesi ve yedi anket sorusundan oluşmaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin uluslararası denetim kuruluşları ile bağlantılı olan veya uluslararası denetim şirketlerinin denetim ağına dâhil olanlar için “uluslararası bağlantılı şirket” ve “ulusal” nitelikte şirket türü olarak iki grupta toplanmıştır.

Şirket türleri, “1-Ulusal”, “2-Uluslararası Bağlantılı” olarak tanımlanmıştır. 22 şirket Ulusal, 34 şirketin ise Uluslararası Bağlantılı olduğu ifade edilmiştir.

Buna göre önerilen hipotez

H0a: Uygunluk denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından şirket türlerine göre anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

H1a: Uygunluk göstergeleri açısından şirket türlerine göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.68. Uygunluk/Şirket Türü Farklılık Analizi

T Testi			
	F Değeri	Serbestlik derecesi (df)	p-değeri
Uygunluk	2,601	54	0,004

Anlamlılık düzeyi de 0,05'ten küçük olduğu için H0 hipotezi reddedilmiştir. Bu sonuca göre bağımsız denetim şirketlerinin ulusal ve uluslararası olması açısından uygunluk göstergeleri olan denetçi, ortak yönetici iş yükü ve hesaplanması, denetim ekibi dışından şirket içi ve şirket dışı uzmandan yararlanılması konuları arasında anlamlı bir farklılık vardır.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

Açık uçlu sorulan denetlenen şirket sayısı çok farklı sayılardan oluştuğu denetlenen şirket sayıları toplanma aralıklarına göre gruplara ayrılmıştır. Denetlenen şirket sayılarının toplanma aralıklarına göre 1-10 şirket (1), 11-15 şirket (2), 16-23 şirket (3), 24-30 (4), 31-50 şirket (5), 51-100 şirket (6) ve 101 ve üstü şirket denetimin (7) olarak gruplandırılmıştır.

Hipotezimiz;

H0b: Uygunluk denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından denetlenen şirket sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

H1b: Uygunluk denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından denetlenen şirket sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.69. Uygunluk/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

ANOVA					
	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P değeri
Uygunluk	6,256	6	1,043	3,085	0,012

Anova testine göre denetlenen şirket sayısı grupları ile hipotezi analiz ettiğimizde anlamlılık düzeyinin ($p=0,012$) 0,05'ten küçük olduğunu ve H1b hipotezimizin kabul edildiğini görüyoruz. Bu durumda denetlenen şirket sayısı grupları arasında, uygunluk göstergeleri açısından anlamlı farklılık olduğu söylenebilmektedir.

Denetlenen şirket grubu ikiden fazla olduğu için ve hipotezle ilgili hangi gruplar arası anlamlı farklılık olduğunu anlamak için Post Hoc testlerinden normal dağılımı sağlamayan analizler için Tamhane's T2 testi yapılmıştır. Post Hoc testi sonucuna göre ise 24-30 şirket sayısı grubu ile 101 ve üstü denetlenen şirket sayısı grubu arasında anlamlı bir farklılık olduğu görülmektedir.

Ortak sayısı, Denetlenen KAYİK işletme sayısı ve Eğitim düzeyine ilişkin analizleri görmek açısından sadece bu bölümde başlıklar halinde belirtilmiştir.

c. Ortak Sayısına Göre Bulguların Analizi

Açık uçlu olarak sorulan ortak sayıları sorusuna 56 firmadan 19 farklı cevap alınmıştır. Bu cevaplar ise (1) 1-5 ortak sayısı, (2) 6-10 ortak sayısı, (3) 11-20 ortak sayısı ve (4) 21-29 ortak sayısı olarak gruplandırılmıştır.

Hipotezimiz,

H0c: Uygunluk denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından ortak sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

H1c: Uygunluk denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından ortak sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

İkiden fazla grup karşılaştırması yapıldığı için ve normal dağılım gösterdiği için Anova testi uygulanmıştır.

Test sonucuna göre anlamlılık düzeyi $p>0,05$ olduğu için (0,139) sıfır hipotezi kabul edilmiştir. Yani ortak sayısını ifade eden gruplar arasında uygunluk göstergelerine göre anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

d. Denetlenen KAYİK Şirket Sayısına Göre Bulguların Analizi

Anket verileri sonucunda elde edilen KAYİK denetimi yapılan şirket sayıları (1) 1-5 KAYİK denetimi yapılan şirket sayısı, (2) 6-10 KAYİK denetimi, (3) 11-20 KAYİK denetimi, (4)

21-50 KAYİK denetimi ve (5) 51 ve üstü KAYİK denetimi yapılan şirket sayısı olarak ifade edilmiştir.

Hipotezimiz,

H0d: Denetlenen KAYİK şirket sayılarına göre, uygunluk denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

H1d: Denetlenen KAYİK şirket sayılarına göre, uygunluk denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Uygunluk göstergelerinin kullanımı açısından KAYİK denetimi yapılan şirket sayı gruplarına göre p değeri 0,077 olarak hesaplanmış ve anlamlı farklılık görülmemektedir.

e. Eğitim Düzeyine Göre Bulguların Analizi

Anket katılımcılarının eğitim düzeyleri (1) Lisans ve (2) Lisansüstü (Yüksek Lisans ve Doktora) olarak gruplandırılmıştır. 2 grubun karşılaştırılması yapılacağı için bağımsız örneklem t testi kullanılmıştır.

Hipotezimiz,

H0e: Eğitim düzeylerine göre, uygunluk denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

H1e: Eğitim düzeylerine göre, uygunluk denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Yapılan analizde eğitim düzeyleri açısından uygunluk göstergelerinin kullanımına ilişkin bir farklılık olmadığı görülmektedir (p değeri 0,388). Sıfır hipotezi kabul edilmektedir.

Anketimizin sorulardan oluşan birinci grupta Uygunluk göstergelerinin kullanımı genel kıstaslarda yer alan beş gruba göre karşılaştırılarak gruplar arası uygulama farklılığı olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Elde edilen anlamlılık düzeylerine göre şirket türü ve denetlenen şirket sayısına göre (24-30 ile 101 ve üstü) anlamlı bir farklılık tespit edilmiştir.

4.6.3.2. Yeterlilik Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

Denetçi göstergelerinde yer alan Yeterlilik alt bölümünde DKG 6 - DKG 10 olmak üzere beş denetim kalitesi göstergesi ve toplam 10 anket sorusu yer almaktadır.

Yeterlilik ile ilgili denetim kalitesi göstergelerinin kullanım durumunu tespit etmek amacıyla sorulan sorularda karşılaştırma grupları açısından sıfır hipotezi şu şekilde oluşturulmuştur.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, yeterlilik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H2a: Şirket türleri açısından, yeterlilik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.70. Yeterlilik/Şirket Türü Farklılık Analizi

T Testi			
Karşılaştırılan Bölüm	F Değeri	Serbestlik derecesi (df)	p-değeri
Yeterlilik	1,277	54	0,000

Yapılan analizde şirket türleri açısından yeterlilik göstergelerinin kullanımında anlamlı farklılık olduğu görülmektedir. Yani denetim personeli tecrübesi, sektör tecrübesi, rotasyon konuları, denetim yapılan şirket merkezinde gerçekleşen faaliyetler ve eğitim konuları ile ilgili denetim şirketinin ulusal veya uluslararası bağlantılı olması konusunda anlamlı görüş ve uygulama farklılıkları bulunmaktadır.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

H2b: Yeterlilik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından denetlenen şirket sayılarına göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.71. Yeterlilik/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

Anova					
	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	p-değeri
Yeterlilik	4,690	6	0,782	3,215	0,010

Denetlenen şirket sayıları açısından da yeterlilik göstergelerinin kullanımı açısından anlamlı farklılık olduğu görülmektedir ($p=0,010$). Grup sayısı ikiden fazla olduğu için yapılan post hoc testinde 11-15 ve 101 ve üstü şirket sayıları arasında anlamlı farklılık görülmüştür.

Ortak sayıları, Kayık denetimi yapılan şirket sayıları ve eğitim düzeylerine ilişkin test sonuçlarının tamamında anlamlı bir farklılık görülmemektedir.

4.6.3.3. Odaklanma Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

Denetçi bölümünde yer alan Odaklanma alt başlığı altında 2 denetim kalitesi göstergesi bunların karşılığında iki anket sorusu bulunmaktadır. Elde edilen verilere göre yapılan karşılaştırma analizleri aşağıda yer almaktadır.

Odaklanma ile ilgili sıfır hipotezi şu şekilde oluşturulmuştur.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, odaklanma denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H3a: Şirket türleri açısından, odaklanma denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Odaklanma göstergelerinin normallik dağılımı 0,05 değerinden düşük olduğu için normal dağılımı göstermemekte ve bu yüzden Mann Whitney U testi yapılmıştır.

Tablo 4.72. Odaklanma/Şirket Türü Farklılık Analizi

	Odaklanma
Mann-Whitney U Testi	227,000
Z Testi	-2,565
P değeri	0,010

Analiz sonucuna göre şirket türleri arasında odaklanma göstergelerinin kullanımı açısından anlamlı farklılık olduğu görülmektedir. Odaklanma bölümünde yer alan göstergelere bakıldığında denetim faaliyetindeki riskli alanlar ve denetim faaliyeti aşamalarında gerçekleştirilen faaliyetler açısından şirket türünün ulusal veya uluslararası bağlantılı olması açısından anlamlı bir görüş ve uygulama farklılığı görülmektedir.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

Denetlenen şirket sayılarını oluşturan gruplar arasında odaklanma göstergelerinin kullanımı arasında anlamlı farklılık olup olmadığı ile ilgili yine parametrik olmayan test kullanılmıştır.

H3b: Denetlenen şirket sayısı grupları açısından, odaklanma denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.73. Odaklanma/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

	Odaklanma
Kruskal-Wallis	7,565
Serbetlik Derecesi	2
P değeri	0,272

Analiz sonucu anlamlılık seviyesi 0,05'ten yüksek çıkmıştır. Bu sonuca göre denetlenen şirket sayısı grupları açısından odaklanma göstergelerinin kullanımı açısından anlamlı farklılık görülmemiştir.

Denetçi bölümünde yer alan Uygunluk, Yeterlilik ve Odaklanma alt bölümlerine göre yapılan analizler sonucu şirket türlerinin ulusal ve uluslararası olması açısından tüm gruplarda

kullanım farklılıkları görülmektedir. Odaklanma dışındaki Uygunluk ve Yeterlilik alt bölümlerinde denetlenen şirket sayıları açısından anlamlı farklılık görülmektedir.

Bu iki karşılaştırma grubu dışında ortak sayıları, KAYİK denetimi yapılan şirket sayıları ve eğitim düzeyleri grupları arasında da karşılaştırma yapılmış ancak herhangi bir grup arasında anlamlı farklılık görülmemiştir.

4.6.3.4. Yönetim Felsefesi ve Liderlik Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

Denetim kalitesi göstergelerinin ikinci bölümü olan denetim süreci alt bölümünde yer alan Yönetim Felsefesi ve Liderlik'te bir denetim kalitesi göstergesi (DKG 13) ve iki soru bulunmaktadır.

Yönetim Felsefesi ve Liderlik ile ilgili sıfır hipotezi şu şekilde oluşturulmuştur.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, Yönetim Felsefesi ve Liderlik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H4a: Şirket türleri açısından, Yönetim Felsefesi ve Liderlik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.74. Yönetim Felsefesi ve Liderlik/Şirket Türü Farklılık Analizi

	Yönetim Felsefesi ve Liderlik
Mann-Whitney U Testi	199,000
Z Testi	-3,010
P değeri	0,003

Elde edilen analiz sonucuna göre şirket türünün ulusal veya uluslararası olması açısından yönetim felsefesi ve liderlik ile ilgili denetim kalitesi göstergelerinin kullanımında anlamlı farklılık ($p=0,003$) tespit edilmiştir.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

H4b: Denetlenen şirket sayısı grupları açısından, Yönetim Felsefesi ve Liderlik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.75. Yönetim Felsefesi ve Liderlik /Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

	Yönetim Felsefesi ve Liderlik
Kruskal-Wallis	18,187
Serbestlik Derecesi	6
P değeri	0,006

Yönetim felsefesi ve liderlik alt bölümü ile ilgili denetim kalitesi göstergelerini temsil eden soruların denetlenen şirket sayısı gruplarına göre karşılaştırma analizi yapıldığında, ilgili gruplar arasında anlamlı farklılık olduğu tespit edilmiştir. İki'den fazla grup olduğu için hangi gruplar arası farklılık olduğuna bakıldığında ise yine 11-15 şirket sayısı ile 51-100 şirket sayı grubu ve 101 ve üstü şirket sayısı grupları arasında anlamlı farklılık olduğu görülmektedir.

Ortak sayısı ve eğitim H0 kabul iken KAYİK sayısında anlamlı farklılık görülmüştür.

4.6.3.5. Teşvikler Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

Teşvikler alt bölümünde DKG 14 ve DKG 15 ve bu iki göstergelyi temsil eden beş soru bulunmaktadır.

Teşvikler ile ilgili sıfır hipotezi şu şekilde oluşturulmuştur.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, Teşvikler denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H5a: Şirket türleri açısından, Teşvikler denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.76. Teşvikler/Şirket Türü Farklılık Analizi

	Teşvikler
Mann-Whitney U Testi	122,000
Z Testi	-4,262
P değeri	0,000

Yapılan analizde anlamlılık düzeyi 0,000 çıkmıştır. Bu sonuca göre şirket türleri arasında Teşvikler ile ilgili Denetim Kalitesi Göstergeleri olan kalite derecelendirmeleri ve denetçi ücretlendirmelerinin kullanımı açısından anlamlı farklılık olduğu görülmektedir.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

H5b: Denetlenen şirket sayısı grupları açısından, Teşvikler denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.77. Teşvikler/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

	Teşvikler
Kruskal-Wallis H	19,266
Serbestlik Derecesi	6
P değeri	0,004

Denetlenen şirket sayı grupları arasında da teşvikler denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından anlamlı farklılıklar görülmektedir. Sayı gruplarının detaylarına bakıldığında

ise 11-15 şirket sayı grubu ile 101 ve üstü şirket sayı grubu ve 24-30 şirket sayı grubu ile 101 ve üstü denetlenen şirket sayı grubu arasında anlamlı farklılık vardır.

4.6.3.6. Bağımsızlık Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

Bağımsızlık denetim kalitesi göstergeleri DKG 16 ve dört anket sorusundan oluşmaktadır. Bağımsız alt bölümü ile ilgili sıfır hipotezi ise şu şekilde oluşturulmuştur.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, Bağımsızlık denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H6a: Şirket türleri açısından, Bağımsızlık denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.78. Bağımsızlık/Şirket Türü Farklılık Analizi

T Testi			
	F Değeri	Serbestlik derecesi (df)	P değeri
Bağımsızlık	2,165	54	0,009

Normal dağılım gösteren Bağımsızlık verileri için yapılan T testinde yine şirket türleri arasında bağımsızlık denetim kalitesi göstergesi ile ilgili, bağımsızlık beyanları, bağımsızlık takibi, bağımsızlık eğitimi gibi uygulamaların kullanımı açısından anlamlı farklılık görülmektedir.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

H6b: Denetlenen şirket sayısı grupları açısından, Bağımsızlık denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.79. Bağımsızlık/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

Anova					
	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P değeri
Bağımsızlık	2,490	6	0,415	1,208	0,318

Denetlenen şirket sayıları açısından Bağımsızlık denetim kalitesi göstergesinin kullanım farklılığına bakıldığında anlamlı bir farklılık bulunmamıştır.

Ayrıca ortak sayıları, KAYİK denetimi yapılan şirket sayıları ve eğitim düzeyleri grupları arasında da karşılaştırma yapılmış ancak herhangi bir grup arasında anlamlı farklılık görülmemiştir.

4.6.3.7. Altyapı Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

Denetim süreci alt bölümünde yer alan altyapı ile ilgili DKG 17'yi temsil eden üç soru bulunmaktadır. Altyapı bölümü sıfır hipotezi ise şu şekildedir.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, Altyapı denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H7a: Şirket türleri açısından, Altyapı denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.80. Altyapı/Şirket Türü Farklılık Analizi

T Testi			
	F Değeri	Serbestlik derecesi (df)	P değeri
Bağımsızlık	2,165	54	0,009

Normal dağılım sağlayan altyapı denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı hakkında sorulan soru analizi T testi ile yapılmıştır. Şirketlerin denetim gelirleri oranında denetime ve firmaya yaptıkları yatırım ile Ar-Ge çalışmaları açısından ulusal veya uluslararası bağlantılı şirket türleri açısından uygulama ve görüş olarak anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

H7b: Denetlenen şirket sayısı grupları açısından, Altyapı denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.81. Altyapı/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

Anova					
	Kareler Toplamı	Serbestlik Derecesi	Kareler Ortalaması	F Değeri	P değeri
Altyapı	12,456	6	2,076	2,965	0,015

Denetlenen şirket sayı grupları arasında da Altyapı ile ilgili denetim kalitesi göstergelerinin kullanım farklılığı arasında anlamlılık görülmektedir. Denetlenen şirket sayı gruplarına baktığımız zaman yine 11-15 denetlenen şirket sayısı ve 51-100 denetlenen şirket sayı grupları ve 24-30 şirket sayısı ve 51-100 denetlenen şirket sayı grupları arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Diğer üç karşılaştırma grubu olan ortak sayısı, KAYİK denetimi yapılan şirket sayı grubu ve eğitim düzeyi grupları arasında anlamlı farklılık görülmemiştir.

4.6.3.8. İzleme ve İyileştirme Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

Denetim sürecinin son alt bölümü olan İzleme ve İyileştirme’de DKG 18, DKG 19 ve DKG 20 bu üç göstergelyi temsil eden 4 soru bulunmaktadır.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, İzleme ve İyileştirme denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H8a: Şirket türleri açısından, İzleme ve İyileştirme denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.82. İzleme ve İyileştirme/Şirket Türü Farklılık Analizi

	İzleme ve İyileştirme
Mann-Whitney U Testi	204,500
Z Testi	-2,902
P değeri	0,004

Şirket türleri açısından izleme ve iyileştirme denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Yani iç kontrol incelemeleri, KGK inceleme sonuçları takibi ve denetçilerin mesleki gelişiminin takibi arasında şirket türlerinin ulusal veya uluslararası bağlantılı olması açısından anlamlı bir uygulama farklılığı tespit edilmiştir.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

H8b: Denetlenen şirket sayısı grupları açısından, İzleme ve İyileştirme denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.83. İzleme ve İyileştirme/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

	İzleme ve İyileştirme
Kruskal-Wallis H	15,491
Serbestlik Derecesi	6
P değeri	0,017

Denetlenen şirket sayı grupları açısından izleme ve iyileştirme denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Yine 11-15 şirket ve 101 ve üstü denetlenen şirket sayı grupları arasında farklılık meydana gelmiştir.

Diğer üç karşılaştırma grubu olan ortak sayısı, KAYİK denetimi yapılan şirket sayı grubu ve eğitim düzeyi grupları arasında anlamlı farklılık görülmemiştir.

Denetim süreci ile ilgili beş alt bölümde yer alan denetim kalitesi göstergelerinin kullanımına verilen cevaplar arasında sadece Bağımsızlık ile ilgili sorularda denetlenen şirket

sayısı grupları arasında anlamlı farklılık olmadığı diğer tüm bölüm sorularına verilen cevapların şirket türü ve denetlenen şirket sayısı gruplarına göre anlamlı farklılık gösterdiği tespit edilmiştir.

4.6.3.9. Finansal Tablolar Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

Denetim kalitesi göstergelerinin üçüncü bölümü olan Denetim Sonuçları'nın ilk alt bölümü finansal tablolarda DKG 21, DKG 22 ve DKG 23 olarak üç gösterge ve dört anket sorusu bulunmaktadır.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, Finansal Tablolar denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H9a: Şirket türleri açısından, Finansal Tablolar denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.84. Finansal Tablolar/Şirket Türü Farklılık Analizi

	Finansal Tablolar
Mann-Whitney U Testi	243,000
Z Testi	-2,217
P değeri	0,027

Finansal tablolar ile ilgili denetim kalitesi göstergelerinin kullanımını içeren sorulara verilen cevaplarda şirket türleri açısından anlamlı farklılık olduğu görülmektedir. Finansal tablolarda tespit edilen hata ve hilelere ilişkin düzeltme oranları takibi ve denetçi görüşlerine etkisi ve finansal raporlama kalitesinin denetim kalitesine etkisi açısından görüşlerde ulusal ve uluslararası bağlantılı şirketler arasında farklılık tespit edilmiştir.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

H9b: Denetlenen şirket sayısı grupları açısından, Finansal Tablolar denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.85. Finansal Tablolar/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

	Finansal Tablolar
Kruskal-Wallis H	10,470
Serbestlik Derecesi	6
P değeri	0,106

Denetlenen şirket sayı grupları açısından da finansal tablo denetim kalitesi göstergelerinin kullanımında farklılık görülmemektedir. Diğer üç karşılaştırma grubunda yine anlamlı farklılık oluşmamıştır.

4.6.3.10. İç Kontrol Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

DKG 24'ü oluşturan iç kontrol için bir adet soru hazırlanmıştır. Oluşturulan sıfır hipotezi şu şekildedir.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, İç Kontrol denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H10a: Şirket türleri açısından, İç Kontrol denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.86. İç Kontrol/Şirket Türü Farklılık Analizi

	İç Kontrol
Mann-Whitney U Testi	181,000
Z Testi	-3,547
P değeri	0,000

Denetim sonuçlarında yer alan İç Kontrol bölümü ile ilgili denetim kalitesi göstergelerinin kullanımını içeren sorulara göre iç kontrol yapısındaki eksikliklere ilişkin bildirimlere verilen cevaplarda şirket türleri açısından anlamlı farklılık olduğu görülmektedir.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

H10b: Denetlenen şirket sayısı grupları açısından, İç Kontrol denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.87. İç Kontrol/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

	İç Kontrol
Kruskal-Wallis H	12,954
Serbestlik Derecesi	6
P değeri	0,044

Denetlenen şirket sayı grupları arasında ise iç kontrol denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili anlamlı farklılık görülmektedir. Grup detaylarına bakıldığında yine 11-15 şirket sayısı ve 101 ve üstü şirket sayıları arasında farklılık görülmektedir.

Diğer üç karşılaştırma grubunda yine anlamlı farklılık görülmemiştir.

4.6.3.11. Süreklilik Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

DKG 25'ten oluşan Süreklilik bölümü için iki anket sorusu hazırlanmıştır. Süreklilik ile ilgili denetim kalitesi göstergelerinin kullanım durumunu tespit etmek amacıyla sorulan sorularda karşılaştırma grupları açısından sıfır hipotezi şu şekilde oluşturulmuştur.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, Süreklilik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H11a: Şirket türleri açısından, Süreklilik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.88. Süreklilik/Şirket Türü Farklılık Analizi

	Süreklilik
Mann-Whitney U Testi	262,000
Z Testi	-2,053
P değeri	0,040

Ulusal ve uluslararası bağlantılı olarak ikiye ayrılan şirket türleri arasında, süreklilik denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili işletmenin sürekliliğini esas alan önceki rapor sonuçlarının kullanımı ve uygulanması konusunda anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

H11b: Denetlenen şirket sayısı grupları açısından, Süreklilik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.89. Süreklilik/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

	Süreklilik
Kruskal-Wallis H	9,010
Serbestlik Derecesi	6
P değeri	0,173

Denetlenen şirket türleri açısından ise denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı arasında anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

Ortak sayısı ve KAYİK denetimi yapılan şirket sayısı grupları arasında anlamlı farklılık bulunmamakta ancak eğitim düzeyleri arasında süreklilik denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı açısından anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

4.6.3.12. Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

DKG 26, Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim (İletişim) alt bölümü göstergesi olup bir sorudan oluşmaktadır.

İletişim denetim kalitesi göstergelerinin kullanım durumunu tespit etmek amacıyla sorulan sorularda karşılaştırma grupları açısından sıfır hipotezi şu şekilde oluşturulmuştur.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, İletişim denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H12a: Şirket türleri açısından, İletişim denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.90. İletişim Kanalları / Şirket Türü Farklılık Analizi

	İletişim
Mann-Whitney U Testi	360,500
Z Testi	-0,253
P değeri	0,800

Yapılan Mann Whitney U testinde anlamlılık değeri 0,800 çıkmış ve şirket türleri arasında iletişim kanallarının kullanımı arasında anlamlı farklılık görülmemiştir.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

H12b: Denetlenen şirket sayısı grupları açısından, İletişim denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.91. İletişim Kanalları/Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

	İletişim
Kruskal-Wallis H	2,165
Serbestlik Derecesi	6
P değeri	0,904

Yapılan Kruskal Wallis testinde anlamlılık değeri 0,904 çıkmıştır. Bu durumda iletişim kanallarının kullanımı ile ilgili denetlenen şirket sayısı grupları arasında da anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

Diğer üç karşılaştırma grubu açısından da anlamlı farklılık görülmemiştir.

4.6.3.13. Yaptırımlar ve Hukuki İhtilaf Denetim Kalitesi Göstergelerinin Kullanımı ile İlgili Farklılık Analizleri

DKG 27 ve DKG 28'i içeren Denetim Sonuçları'nın son bölümünde 2 adet soru sorulmuştur.

H0: Karşılaştırma grupları açısından, Yaptırım ve Davalar denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

a) Şirket Türüne Göre Bulguların Analizi

H13a: Şirket türleri açısından, Yaptırım ve Davalar denetim kalitesi göstergelerine verilen cevaplar arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.92. Yaptırım ve Davalar / Şirket Türü Farklılık Analizi

	Yaptırım ve Davalar
Mann-Whitney U Testi	340,000
Z Testi	-0,662
P değeri	0,508

Yapılan Mann Whitney U testinde anlamlılık değeri 0,508 çıkmış ve şirket türleri arasında Yaptırım ve Davalar ile ilgili sorulara verilen cevaplar arasında anlamlı farklılık görülmemiştir.

b) Denetlenen Şirket Sayısı Gruplarına Göre Bulguların Analizi

H13b: Denetlenen şirket sayısı grupları açısından, Yaptırım ve Davalar denetim kalitesi göstergelerine verilen cevaplar arasında anlamlı farklılık bulunmaktadır.

Tablo 4.93. Yaptırım ve Davalar /Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Farklılık Analizi

	Yaptırım ve Davalar
Kruskal-Wallis H	7,689
Serbestlik Derecesi	6
P değeri	0,262

Yapılan Kruskal Wallis testinde anlamlılık değeri 0,262 çıkmıştır. Bu durumda yaptırım ve davalar ile ilgili sorulara verilen cevaplar arasında denetlenen şirket sayısı grupları açısından anlamlı farklılık bulunmamaktadır.

Diğer üç karşılaştırma grubu açısından da anlamlı farklılık görülmemiştir.

Denetim sonuçlarının genel değerlendirilmesi yapıldığında toplam beş grubun üçünde şirket türleri açısından kullanım ile ilgili anlamlı farklılık görülmüş, denetlenen şirket sayı grupları açısından ise sadece iç kontrol bölümünde kullanımlar arasında anlamlı farklılık tespit edilmiştir.

Farklılık analizlerine göre yapılan hipotezlerin ortak tabloda şu şekilde görülebilmektedir:

Tablo 4.94. Farklılık Analiz Sonuçları Özet Tablo

Bölümler	Alt bölüm	Analiz Türleri	
		Şirket Türü	Denetlenen Şirket
Denetçi	Uygunluk	H1a	H1b
	Yeterlilik	H2a	H2b
	Odaklanma	H3a	H0
Denetim Süreci	Yönetim	H4a	H4b
	Tesvikler	H5a	H5b
	Bağımsızlık	H6a	H0
	Altyapı	H7a	H7b
	İzleme	H8a	H8b
Denetim Sonuçları	Finansal Tablo	H9a	H0
	İç Kontrol	H10a	H10b
	Süreklilik	H11a	H0
	İletişim	H0	H0
	Yaptırım	H0	H0

4.6.4. Denetim Kalite Göstergeleri Analiz Sonuçlarının Karşılaştırılması

Analiz sonuçlarına bakıldığında denetim kalite göstergelerini temsil eden anket soruları arasında en fazla anlamlı farklılık ortaya çıkaran analiz, şirket türleri arasında olmuştur. Denetim kalite göstergelerinin veya bu göstergelerle ilgili hükümlerin birçok ülkede uygulanması neticesinde mevcut ülkelerdeki denetim şirketlerinin uygulamaları ile Türkiye’de faaliyet gösteren şirketlerin uygulamaları arasında farklılık bulunmaktadır. Bunun sonucunda da uluslararası bağlantısı olan denetim şirketleri ile sadece ulusal düzeyde nitelendirilen denetim şirketleri arasında uygulama farklılıkları ortaya çıkmaktadır. Bu uygulama farklılıklarının denetim kalitesinin ölçümünü etkilemesinden dolayı sıfır hipotezleri reddedilmiş ve göstergelerin kullanımı açısından şirket türleri arasında anlamlı farklılıklar görülmüştür.

Kabul edilen hipotezlere göre denetim kalitesi göstergeleri şu şekilde listelenmiştir.

Tablo 4.95. Hipotezi Kabul Edilen Göstergeler

Şirket Türleri Açısından Kabul Edilen Hipotezlerin Karşılığı Olan Göstergeler (Ulusal Uluslararası)	Uygunluk	DKG 1.Personel Kaldırıcı DKG 2.Sorumlu Ortak İş Yüğü DKG 3.Yöneticilerin ve Denetçilerin İş Yüğü DKG 4.Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları DKG 5.Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel
	Yeterlilik	DKG 6.Denetim Personelinin Tecrübesi DKG 7.Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi DKG 8.Denetim Personelinin Devir Hızı DKG 9.Hizmet Merkezlerinde Toplanan Denetim İş DKG 10.Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Saati
	Odaklanma	DKG 11. Denetim Saatleri ve Risk Alanları DKG 12. Denetim Saatlerinin Denetim Aşamalarına Tahsisi
	Yönetim Felsefesi ve Liderlik	DKG 13.Denetim Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları
	Teşvikler	DKG 14. Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler DKG 15. Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski
	Bağımsızlık	DKG 16. Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum
	Altyapı	DKG 17. Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapı Yatırımları
	İzleme ve İyileştirme	DKG 18. Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları DKG 19. Kamu Gözetim Kurumu'nun Denetleme Sonuçları DKG 20. Teknik Yeterlilik Testi
	Finansal Tablolar	DKG 21. Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı DKG 22. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlışlıkları DKG 23. Finansal Raporlama Kalitesi Ölçümlerinden Denetim Kalitesini Belirleme
	İç Kontrol	DKG 24. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması
	Süreklilik	DKG 25. Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması
	İletişim	Farklılık bulunmamaktadır.
	Yaptırım ve Davalar	Farklılık bulunmamaktadır.
Denetlenen Şirket Sayısı Grupları Açısından Kabul Edilen Hipotezlerin Karşılığı Olan Göstergeler	Uygunluk	DKG 1.Personel (İstihdam) Kaldırıcı DKG 2.Sorumlu Ortak İş Yüğü DKG 3.Yöneticilerin ve Denetçilerin İş Yüğü DKG 4.Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları DKG 5.Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel
	Yeterlilik	DKG 6.Denetim Personelinin Tecrübesi DKG 7.Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi DKG 8. Denetim Personelinin Devir Hızı DKG 9.Hizmet Merkezlerinde Toplanan Denetim İş DKG 10.Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Saati
	Odaklanma	Farklılık bulunmamaktadır.
	Yönetim Felsefesi ve Liderlik	DKG 13.Denetim Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları
	Teşvikler	DKG 14. Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler DKG 15. Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski
	Bağımsızlık	Farklılık bulunmamaktadır.
	Altyapı	DKG 17. Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapı Yatırımları
	İzleme ve İyileştirme	DKG 18. Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları DKG 19. Kamu Gözetim Kurumu'nun Denetleme Sonuçları DKG 20. Teknik Yeterlilik Testi
	Finansal Tablolar	Farklılık bulunmamaktadır.
	İç Kontrol	DKG 24. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması
	Süreklilik	Farklılık bulunmamaktadır.
	İletişim	Farklılık bulunmamaktadır.
	Yaptırım ve Davalar	Farklılık bulunmamaktadır.

İki grubun karşılaştırılması ile 13 alt bölüm ve 28 göstergesi ifade eden 47 soruya yönelik ortaya konulan 26 hipotezin (13 şirket türü, 13 denetlenen şirket sayısı) 18 tanesi (11'i şirket türü, 7'i denetlenen şirket sayısı) kabul edilmiştir. Şirket türü ve denetlenen şirket sayısı grupları açısından hipotezleri kabul edilen aynı alt bölümleri ele aldığımızda ise şu göstergelerin kullanımı arasında farklılık olduğunu ifade edebiliriz.

Tablo 4.96. Her İki Grup Açısından Hipotezi Kabul Edilen Ortak Göstergeler

Uygunluk	DKG 1. Personel (İstihdam) Kaldırıcı DKG 2. Sorumlu Ortak İş Yükü DKG 3. Yöneticilerin ve Denetçilerin İş Yükü DKG 4. Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları DKG 5. Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel
Yeterlilik	DKG 6. Denetim Personelinin Tecrübesi DKG 7. Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi DKG 8. Denetim Personelinin Devir Hızı DKG 9. Hizmet Merkezlerinde Toplanan Denetim İş DKG 10. Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Saati
Yönetim Felsefesi ve Liderlik	DKG 13. Denetim Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları
Teşvikler	DKG 14. Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler DKG 15. Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski
Altyapı	DKG 17. Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapı Yatırımları
İzleme ve İyileştirme	DKG 18. Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları DKG 19. Kamu Gözetim Kurumu'nun Denetleme Sonuçları DKG 20. Teknik Yeterlilik Testi
İç Kontrol	DKG 24. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması

Elde edilen hipotez verilerine göre toplam yedi alt bölüm ve 18 denetim kalitesi göstergesinin kullanımında anket yapılan şirketler arasında farklılık olduğu ifade edilebilmektedir. Bu iki karşılaştırma grubu dışında ayrıca ortak sayısı, KAYİK denetimi yapılan şirket sayısı ve eğitim düzeyleri arasında da anlamlı farklılık olup olmadığına bakılmış, çok yüksek oranda anlamlı farklılık görülmemiştir.

Aşağıdaki 10 denetim kalitesi göstergesi ise tüm gruplarda anlamlı farklılık çıkmayan hipotezlerin karşılığını oluşturmaktadır.

Tablo 4.97. Her İki Grup Açısından Anlamlı Farklılık Göstermeyen Göstergeler

Odaklanma	DKG 11. Denetim Saatleri ve Risk Alanları DKG 12. Denetim Saatlerinin Denetim Aşamalarına Tahsisi
Bağımsızlık	DKG 16. Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uygum
Finansal Tablolar	DKG 21. Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı DKG 22. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlılıkları DKG 23. Finansal Raporlama Kalitesi Ölçümlerinden Denetim Kalitesini Belirleme
Süreklilik	DKG 25. Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması
İletişim	DKG 26. Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Araştırma Sonuçları
Yaptırım ve Davalar	DKG 27. PCAOB ve SEC (KGK ve SPK) Yaptırım Uygulama Eğilimleri DKG 28. Özel Dava Açma Eğilimleri

İletişim ve Yaptırım ve Davalar bölümlerinde yer alan üç göstergede (DKG 26, DKG 27 ve DKG 28) tüm karşılaştırma grupları arasında anlamlı farklılık görülmemiştir. Bu durum tüm gruplarda aynı sonuca ulaşılması nedeniyle ya tüm denetime katılan şirketlerde aynı şekilde kullanıldığı veya yine tüm denetim şirketlerinde hiç kullanılmadığı şeklinde ifade edilebilir. Bunun dışında Odaklanma, Bağımsızlık, Finansal Tablolar ve Süreklilik bölümlerinde yer alan dört göstergede ise tüm gruplarda aynı sonuca ulaşamaması nedeniyle gösterge karşılıklarının benzer şekilde kullanılmadığı ifade edilebilir.

Kabul edilen hipotezlere bakıldığında farklılığı oluşturan en büyük etmenin denetim şirketlerinin denetim politikaları, büyüklüğü ve hukuki yapısı gibi niteliklerden oluştuğu söylenebilir.

47 anket sorusuna karşılık 28 potansiyel denetim kalite göstergelerinin hangi karşılaştırma gruplarında anlamlı farklılıklar elde edildiği ve ortalamalarına ilişkin özet tablo aşağıda verilmiştir. Tabloda ayrıca KKS 1’de denetim kalitesi göstergeleriyle ilgili yer alan ifade olmadığı da belirtilmiştir.

Tablo 4.98. Göstergelere Verilen Ortalama Cevaplar ve Farklılık Sonuçları

	Gösterge	Farklılık Sonuçları	Ortalama Cevaplar
Denetim Profesyonelleri (Denetçi)	1.Personel (İstihdam) Kaldırıcı	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları	3,80 (3,89-3,72)
	2.Sorumlu Ortak İş Yüğü	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları	3,84
	3.Yöneticilerin ve Denetçilerin İş Yüğü	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları *KKS karşılığı yok	3,57
	4.Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları *KKS karşılığı yok	4,05
	5.Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları	3,22 (3,47-2,98)
	6.Denetim Personelinin Tecrübesi	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları	3,15 (3,36-2,94)
	7.Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları	4,15
	8. Denetim Personelinin Devir Hızı	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları *KKS karşılığı yok	3,21 (3,40-3,01)
	9. Hizmet Merkezlerinde Toplanan Denetim İş	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları *KKS karşılığı yok	3,65
	10. Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Sayısı	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları	3,91 (3,33-4,45-3,70-4,17)
	11. Denetim Saatleri ve Risk Alanları	Şirket Türleri	3,15
	12. Denetim Saatlerinin Denetim Aşamalarına Tahsisi	Şirket Türleri *KKS karşılığı yok	3,63

Tablo 4.98. (Devamı)

Denetim Süreci	13. Denetim Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları	3,29 (3,36-3,22)
	14. Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları	3,76 (3,70-3,78-3,80)
	15. Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları *KKS karşılığı yok	3,28 (3,19-3,36)
	16. Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum	Şirket Türleri	4,03 (4,10-4,56-3,10-4,38)
	17. Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapı Yatırımları	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları *KKS karşılığı yok	3,22 (3,50-3,40-2,77)
	18. Denetim Şirketinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları *KKS karşılığı yok	3,68
	19. Kamu Gözetim Kurumu'nun Denetleme Sonuçları	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları *KKS karşılığı yok	4,21
	20. Teknik Yeterlilik Testi	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları	3,96 (4,03-3,89)
Denetim Sonuçları	21. Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı	Anlamli farklılık bulunmamaktadır. *KKS karşılığı yok	3,00
	22. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlışlıkları	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları	3,84 (4,17-3,50)
	23. Finansal Raporlama Kalitesi Ölçümlerinden Denetim Kalitesini Belirleme	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları *KKS karşılığı yok	3,65
	24. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları *KKS karşılığı yok	3,75
	25. Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması	Şirket Türleri *KKS karşılığı yok	3,93 (3,84-4,01)
	26. Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Araştırma Sonuçları	Anlamli farklılık bulunmamaktadır.	4,28
	27. KGK ve SPK Yaptırım Uygulama Eğilimleri	Anlamli farklılık bulunmamaktadır. *KKS karşılığı yok	1,68
	28. Özel Dava Açma Eğilimleri	Anlamli farklılık bulunmamaktadır. *KKS karşılığı yok	1,61

*KKS 1'de yer alan ifadenin bulunduğu göstergelerde bu açıklama yoktur.

Anket soruları açısından toplam 18 gösterge ile ilgili sorunun uygulanma durumu ortalaması 3,50'nin üstünde olduğu tespit edilmiştir. Bu göstergelerden 8 tanesi Denetçi, 5 tanesi Denetim Süreci ve 5 tanesi de Denetim Sonuçları bölümünde yer almaktadır.

Anket soruları açısından 28 denetim kalitesi göstergesinden 13 tanesinin KKS 1'de en azından bir paragraf ile yer aldığı belirlenmişti. 2 göstergenin ise (DKG 4 ve DKG 8) anket sorularıyla olmasa da KKS 1 ile ilişkisi bulunmakta, diğer 13 göstergeye ilişkin bilgi veya konulara ise Türkiye denetim kalitesi uygulaması standardı olan KKS 1'de değinilmemektedir.

Bu göstergelerden hipotezlerinde anlamlı farklılık bulunanların özellikle uluslararası bağlantılı şirketlerde (bağlı bulundukları ülke mevzuatı veya kendi kalite kontrol sistemleri dolayısıyla) uygulandığı ifade edilebilir. KKS 1 açısından ise ilgili konu veya niteliklerinden bahsedilen 15 göstergenin ise Türkiye'deki mevzuat ve kalite kontrol sistemine sahip şirketlerimizde uygulandığı ifade edilebilir. Bu açıdan bakıldığında uluslararası şirketlerde hemen hemen tüm göstergelere bir şekilde atıf yapıldığı söylenebilir. Zaten mevcut denetim uygulamalarından yola çıkarak denetim kalitesi göstergelerinin uygulandığı da ifade edilebilir.

Ancak göstergelerle ilgili hükümlerin uygulanmış olması bu göstergelere ait veriler sayesinde nicel bir denetim kalitesi ölçümü yapıldığı anlamına gelmemektedir. Çalışmada yola çıkış amacımız da bu göstergelerin şirketlerdeki uygulama durumunu tespit ederek, denetim kalitesi göstergelerinin uygulanması durumuna kalite kontrol sistemlerinin ne derece uygun olduğu ve ne derece esnekliğe sahip olduklarını tespit ederek bu göstergelerin uygulanmasına şirketlerin nasıl cevap verebileceklerini belirlemektir. Genellikle alınan olumlu cevaplar ile denetim kuruluşlarının kalite kontrol sistemi veya unsurları konusunda bilinçli oldukları veya KKK uygulamalarına karşı daha zorunlu oldukları görülmektedir.

Denetçi (Denetim Profesyonelleri) bölümünü ifade eden 12 gösterge ile ilgili olarak 3 tanesine ilişkin KKS 1 'de bir ifadenin bulunmadığı, diğer 9 tanesinde ise çeşitli paragraf veya kalite kontrol sistemi unsurlarında gösterge ifadelerine atıf yapılabildiği tespit edilmiştir. KKS 1'de yer alan paragrafların çoğunluğu, Müşteri İlişkisi ve Denetim Sözleşmesi, İnsan Kaynakları ve Denetimin Yürütülmesi ile ilgili bölümlerde yer almaktadır.

Denetim süreci bölümünü ifade eden 8 göstergelere bakıldığında ise 4 tane göstergede KKS 1'de geçen herhangi bir ifadeye rastlanılmamıştır. Bu göstergeler KKS 1 unsurlarından Kaliteye İlişkin Liderlik Sorumlulukları, Etik Hükümler ve İnsan Kaynakları'nda yer almaktadır. KKS 1'de birçok hükmün yer almasına karşın denetim süreci ile ilgili göstergelerde anlamlı farklılıklar görülmüştür. Bunun da göstergelerin biraz daha belirli verileri talep etmeye ve görüş elde etmeye yönelik sorulardan kaynaklanmakta olduğu düşünülmektedir.

Denetim sonuçları bölümünde ise 8 göstergeden KKS 1'de Denetimin Yürütülmesi ve İzleme unsurlarında yer alan 2 tane gösterge ile ilgili ifadeye rastlanılmıştır. Denetim sonuçlarına ilişkin göstergelerin tutulmasıyla ilgili, açılan davalar dışında, ortalamalar yüksek olup, görüş elde edilmeye çalışılan sorularda farklılıklar görülmüştür. Burada açılan davalardan ziyade düzenleyici kurumlar tarafından gerçekleştirilen yaptırımların ele alınması denetim sonuçlarının değerlendirilmesi açısından daha faydalı olacağı düşünülmektedir.

Özetle kalite göstergelerini ifade eden ilkelerin kullanımında KKS 1, Bağımsız Denetim Yönetmeliği ve uluslararası faaliyet gösteren firmaların denetimle ve denetim kalitesiyle ilgili politika ve prosedürlerinin kullanımı farklılık meydana getirmektedir.

Küçük nitelikteki şirketlerle yapılan görüşmelerden elde edilen bulgular ise aşağıdaki maddeler halinde listelenmiştir:

- BDS'lerin şirket büyüklüklerine bakış açısının değişmesi bazı uygulamaları kolaylaştıracaktır.
- Bağımsız denetimde rahatsız edici bir tekelleşme görülmekte, bu yüzden BDS'lerin biraz daha bürokrasiden uzak olması sağlanabilir.
- Yurtdışı uygulamaların düzenleyici kurumlardaki etkisi azalmalıdır.
- Yerel (ulusal) firma gelişimleri teşvik edilmelidir.
- KGK yaptırımlarında yönetmeliklere aykırı taleplerde bulunulabilmektedir. Yönetim faaliyet raporu, riskin tespiti raporu gibi.
- TFRS ve BOBİ FRS'de raporu hazırlayan işletmeler sorumlu iken bağımsız denetim raporunda sadece denetim şirketinin sorumlu olması uygun olmadığı ifade edilmiştir. Yanlış olan uygulamalarda denetim şirketine yapılan yaptırımda yanlış finansal tablo sunan şirketin de sorumlu olması gerekmektedir.
- Bağımsız denetime tabi şirketlerin muhasebe ve finansman müdürleri veya yetkililerinin de KGK eğitimlerine tabi olmaları sağlanmalıdır.
- Muhasebe standartları ne kadar çok uygulanırsa denetim kalitesi o kadar artar.
- Eğitim koşulları denetlenen şirketlere de uygulanmalı. Şartlı görüş verilmesi gereken bir durumda şartlı görüş verildiği için müşteri kaybına uğranılmasının nedeni eğitim eksikliği olarak ifade edilmektedir.
- Bu tür aksaklıklar bağımsızlık ilkesini de zedeleyebileceğinden uygulama standartları denetlenen şirketlere aktarılmalıdır.
- Çalışma dosyalarının da elektronik ortamda saklanması uygun olacağı belirtilmiş, hem zaman hem de mekân açısından maliyete neden olduğu ifade edilmiştir.
- KGK tarafından denetim ücret tarifesi yayımlanması beklenmektedir.

5. SONUÇ ve ÖNERİLER

Bu çalışmada bağımsız denetim kalitesinin ölçülebilmesi ve karşılaştırılabilir hale gelmesi için nicel ölçütleri içeren denetim kalitesi göstergelerinin kullanılmasına yönelik araştırma yapılmıştır. İncelenen denetim kalite göstergeleri ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) tarafından geliştirilen ve 2015 yılında yayımlanan Concept Release on Audit Quality Indicators – “Denetim Kalite Göstergeleri: Kavramsal Metin”de yer almaktadır.

Türkiye’de muhasebe ve denetim alanındaki uygulamalar genellikle dünyada uygulanan gelişmeler sonucunda birebir veya ufak değişiklikler ile yürürlüğe girmektedir. KGK dünyada IAASB, IFAC gibi kuruluşların üyesi konumunda olup bu kurumlar nezdindeki çalışmaları Türkiye’deki uygulayıcı olarak faaliyete geçirmektedir.

Denetim kalitesi göstergeleri başta ABD ve Kanada olmak üzere, Birleşik Krallık, Avustralya ve Yeni Zelanda, Hollanda, Singapur ve İsviçre gibi ülkelerde uygulanmakta veya uygulama aşamasındadır. Tüm bu ülkeler ve düzenleyici kuruluşlar tarafından ulaşılmak istenen ortak hedef ölçülebilir ve açıklanabilir denetim kalitesine katkıda bulunan faktörleri belirleyerek kullanıma sunmak olmuştur. Özellikle büyük denetim şirketleri şeffaflık raporlarında ilgili göstergeleri yayımlayarak ölçülebilir bir denetim kalitesi için önemli adım atmışlardır.

Ayrıca muhasebe denetimi alanında devam eden projeler arasında “KKS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi” yer almaktadır. Bu projenin amacı, denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi hususundaki yükümlülüklerin aşağıdakileri içerecek şekilde geliştirilmesidir:

- Hangi denetimlerin kalitesinin gözden geçirileceği konusunda daha açık yükümlülükler getirmek.
- Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını açıklığa kavuşturmak.
- Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin niteliğinin belirlenmesi konusundaki yükümlülükleri geliştirmektir.

KKS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi standardının yayımlanması ve yürürlüğe girmesi ile denetim kalitesinin gözden geçirilmesi konusundan somut uygulama başlayacak olup, denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı denetim kalitesinin tespiti açısından KKS 2 ile birlikte kullanım kolaylığını getirecektir.

Denetim raporlarının ortak kalite göstergeleri ile ölçülebilir hale gelmesi karşılaştırılabilir olmasını sağlayacak ve denetim raporlarının daha kolay incelenmesine ve daha çok anlaşılmasına katkı sağlayacaktır. Bu göstergelerin kullanılmasının başta denetim raporu kullanıcıları olmak üzere denetime tabi şirket, denetim kuruluşu ve düzenleyici kurumların çalışmalarına katkı sağlayacağı açıktır.

Çalışmada bu amaçla yola çıkarak ölçülebilir denetim kalitesi göstergelerinin faydası anlatılmak istenmiş ve Türkiye’de doğrudan denetim kalitesi göstergeleri ifadesi bulunmasa da gerek KGK tarafından yayımlanan KKS 1, gerekse bağımsız denetim yönetmeliği ve bağımsız denetim standartları ile denetim kalitesinin ölçülebilmesine olanak sağlayacak verilerin elde edilebildiği tespit edilmeye çalışılmıştır.

Denetim kalitesi göstergeleri aktif olarak kullanılmaya başlanmadığı için yapılan literatür araştırmalarında doğrudan bu göstergelere ilişkin yapılan herhangi bir anket çalışması tespit edilememiş, bu suretle denetim kalite göstergelerinin açıklamalarında yer alan ifadeler veya denetim kalite göstergelerinin nasıl ölçüleceğini anlatan ifadelerden yola çıkılarak anket soruları hazırlanmıştır. Anket soruları ile denetim kalitesini ölçecek gösterge verilerini talep etmekten ziyade, tezin amacı olan denetim kalitesi göstergelerinin kullanımına geçilmesi durumunda mevcut bağımsız denetim kuruluşlarının ilgili politika ve prosedürlerle buna ne derece hazır oldukları tespit edilmek istenmiştir. Bu yüzden anket sorularındaki ifadeler, göstergelerin açıklamalarında yer alan ölçeklerin uygulama olarak gerçekleşip gerçekleşmediği şeklinde kullanılmıştır.

Yapılan anket çalışması frekans dağılım sonuçlarına göre denetim şirketleri tarafından en çok kullanıldığı ifade edilen göstergeler şu şekildedir:

A. Denetim Profesyonelleri (Denetçi) ile ilgili göstergeler:

1. Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi (DKG 7)
2. Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları (DKG 4)
3. Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Saati (DKG 10)
4. Sorumlu Ortak İstihdam Kaldırıcı (DKG 2)
5. Personel Kaldırıcı (DKG 1)
6. Hizmet Merkezinde Toplanan Denetim İşi (DKG 9)
7. Denetim Saatlerinin Denetim Aşamalarına Tahsisi (DKG 12)
8. Yöneticilerin ve Denetçilerin İş Yüğü (DKG 3)

Bu sekiz gösterge dışında kalan dört göstergede ise ortalama oranlar 3,50’nin altındadır.

B. Denetim Süreci ile ilgili göstergeler:

1. KGK Denetleme Sonuçları (DKG 19)
2. Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum (DKG 16)
3. Teknik Yeterlilik Testi (DKG 20)
4. Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler (DKG 14)
5. Denetim Şirketlerinin İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları (DKG 18)

Denetim süreci bölümündeki beş göstergenin ortalama cevapları 3,50 üzerinde iken kalan 3 gösterge bu ortalamanın altında olumlu yanıt almıştır.

C. Denetim Sonuçları ile ilgili göstergeler:

1. Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Araştırma Sonuçları (DKG 26)
2. Süreklilik Konularının Zamanında Raporlanması (DKG 25)
3. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlılıkları (DKG 22)
4. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması (DKG 24)
5. Finansal Raporlama Kalitesi Ölçümlerinden Denetim Kalitesini Belirleme (DKG 23)

Denetim sonuçları bölümünde de yine 5 gösterge dışında kalan 3 göstergenin ortalamaları 3,50'nin altında kalmıştır.

Toplamda 18 göstergenin ortalamalar itibari ile ankete katılan denetim şirketleri tarafından kullanılabilir düzeyde olduğu ifade edilebilir. Getirilecek uygulama ile hali hazırda tutulan bu göstergelerin denetim kalitesi ölçümü için kullanılarak belirlenen rasyolara göre denetim kalitesi adına ortak bir dil oluşturulabilecektir.

Ayrıca yukarıdaki 18 göstergenin tamamının analizler bölümünde elde edilen hipotezlere göre şirket türleri veya denetlenen şirket sayısı grupları arasında kullanımı konusunda anlamlı farklılık tespit edilmiştir. Bu açıdan bakıldığında da denetim kalitesi göstergelerini ifade eden uygulamaların bağımsız denetim şirketleri tarafından kullanıldığını ifade edebiliriz. Yapılan görüşmelerde ise bu verileri kullanan şirketlerin denetim kalitesini ölçmek amacı olmasa dahi, verilerin takip edildiği ve tutulduğu belirtilmiştir. Bu durumda KGK tarafından denetim kalitesinin tespiti için denetim kalitesi göstergelerini yürürlüğe koyması radikal bir yenilik olarak şirketlerin karşısına çıkacağı düşünülmemektedir.

Türkiye’de yürürlükte olan Kalite Kontrol Standardı 1’de altı adet kalite unsuru yer almaktadır. Bu kalite unsurlarında yer alan açıklamalara göre denetim kalitesi göstergelerine yapılan atıflardan denetim şirketleri tarafından kullanıldığını düşündüğümüz göstergeler (veya göstergeyi ifade eden kalite kontrol sistemi) ise şu şekildedir:

1. DKG 1 Personel Kaldırıcı
2. DKG 2 Sorumlu Ortak İş Yüğü
3. DKG 4 Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları
4. DKG 5 Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel
5. DKG 6 Denetim Personelinin Tecrübesi
6. DKG 7 Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi
7. DKG 8 Denetim Personelinin Devir Hızı
8. DKG 10 Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Sayısı
9. DKG 11 Denetim Saatleri ve Risk Alanları
10. DKG 13 Denetim Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları
11. DKG 14 Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler
12. DKG 16 Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum
13. DKG 20 Teknik Yeterlilik Testi

14. DKG 22 Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlılıkları

15. DKG 26 Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Araştırma Sonuçları

Burada yer alan 15 gösterge ile ilgili hususlar KKS 1’de yer almakta olup, bazı sorular (DKG 5, DKG 6, DKG 11, DKG 13) daha çok görüş elde etmeye yönelik olduğu için ortalamaları düşük çıkmış ve yukarıda en çok kullanılan (ortalaması yüksek olan) göstergeler arasında yer almamıştır. KKS 1’e göre 9 gösterge denetçilerle ilgili bölümde, 4 gösterge ise denetim süreci ile ilgili göstergelerden ve 2 gösterge denetim sonuçları ile ilgili göstergelerden oluşmaktadır.

Ortalamalara göre en fazla kullanılma ihtimali olduğu düşünülen göstergeler ile KKS 1’e göre benzerlik ifade eden göstergelerden ortak olanların (10 adet) kalite ölçümünün nasıl yapılacağına ilişkin PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri Kavramsal Metin’de de yer aldığı şekliyle, şu sonuçlar çıkarılabilir.

DKG 1 Personel Kaldırıcı: Denetçi unvanlarına göre ücrete tabi saatlerin diğer denetimlerle ve firma genel düzeyinde toplam çalışma saatleri açısından ve geçmiş yıllardaki saat oranlarına göre karşılaştırılması. Burada yer alan hususlar DKG 2 ve DKG 3’e göre genişletilerek tek bir gösterge halinde kullanılabilir. Böylece zaman içinde verimli olacağı düşünülen çalışma saati oranlarına göre denetimin ne derece etkin geçtiği tespit edilebilecektir.

DKG 2 Sorumlu Ortak İş Yükü: Denetim faaliyetinde yer alan ortak tarafından yönetilen, tüm müşteriler için sözleşme düzeyi ve firma genel düzeyinde olmak üzere planlanan denetim saatlerinin önceki yıl gerçekleşen ortalama ücrete tabi saatlere oranı tespit edilerek belirli bir standart elde edilebilir.

DKG 4 Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları: Denetim faaliyeti ve şirket düzeyinde, denetim ekibi dışında teknik konularda kullanılan uzmanların denetim saatlerine oranlaması ile elde edilecek standart, denetim şirketlerinin kapasitesi ve denetim planlaması hakkında fikir verecektir.

DKG 7 Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi: Denetçi unvanlarına göre denetçilerin belirli bir sektörde çalıştıkları sürenin toplam çalıştıkları süreye oranı, yine denetçilerin belirli bir sektörde çalıştıkları sürenin denetim şirketinin ilgili dönemde toplam çalıştığı süreye oranı gibi rasyolar kullanılarak bir standart elde edilebilir. Böylece sektörel tecrübenin denetçi unvanlarına göre tespiti yapılarak denetim kalitesine olan etkisi ifade edilebilir.

DKG 10 Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Sayısı: Denetçilerin sürekli olarak aldıkları eğitimin kalitesi, etkin bir denetim performansına sahip olabilmeleri için artırılmalıdır. Eğitim sayılarının tespiti kolay olmakla birlikte, eğitim kalitesini ölçmek zor olduğu için eğitimlerin denetim kalitesini artırmaya yönelik olması gerekir. Eğitim saatleri denetçi unvanlarına göre veya denetim ekiplerinin ortalamasına göre takip edilebilir. KGK sürekli eğitim konusunda, “Sürekli eğitiminin amacı, etik kurallara uygun ve yüksek kalitede bağımsız

denetim hizmeti sunulabilmesini sağlayacak mesleki bilgi ve becerilerin, ihtiyaç duyulan seviyede tutulması ve geliştirilmesidir.” şeklinde eğitime olan önemi ifade etmektedir. Ayrıca KGK denetçilere 3 yıllık dönem içerisinde en az 60 kredi temel mesleki konulardan olmak üzere 120 kredi karşılığı eğitimi tamamlama zorunluluğu getirmiştir. Bu sürelerin denetim alanında çalışmalara oranlanması ile de denetim kalitesine etkisi ölçülebileceği düşünülmektedir.

DKG 14 Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler: Denetçilere uygulanan performans değerlendirmesi, ortalama üzerinde yapılan ücret artışları ile düşük performans değerlemesi yapılan denetçi oranı, ortalamadan daha düşük ücret artışı alan personel oranı gibi rasyolar ile elde edilen aritmetik ortalamaların karşılaştırılarak denetim kalitesi adına ölçüm yapılabileceği beklenmektedir.

DKG 16 Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum: İlgili gösterge ile her denetim öncesi bağımsızlığa uygunluğunun ölçülmesi ve bağımsızlık eğitimi beklenmektedir. Ancak Türkiye’de faaliyette bulunan denetim şirketlerinden elde edilen anket cevaplarına göre her denetim öncesi bağımsızlık eğitimi verilmemektedir. Ayrıca KKS 1 gereği denetçilerden alınan yıllık bağımsızlık beyanları ile de her denetim öncesi beyan almanın önemini azaltacak bir unsur olduğu düşünülmektedir. Bu iki husus dışında kalan yıllık bağımsızlık beyanları, bağımsızlık eğitim saatleri, ortaya çıkan bağımsızlık ihlalleri ve buna ilişkin karşılaşılan yaptırımlar gibi verilerin firma bazında ortalaması sektör ortalaması ile karşılaştırılarak denetim kalitesi adına bir ölçüt elde edilebilir.

DKG 20 Teknik Yeterlilik Testi: Denetçilerin gelişimini takip edebilecek her türlü uygulamanın bu gösterge için nicel ölçüte dönüştürülebileceği ifade edilebilir. Sertifika veya yeterlilik eğitimine girecek personellerin takibi, bu personellerin yönlendirilmesi, gelişimlerinin sağlanması ve bunlar için harcanan çabalar gösterge ölçütü olarak kullanılabilir.

DKG 22 Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlışlıkları:

Hile veya hatalarla ilgili eksiklik olup olmadığı veya finansal raporlamadaki hataların hilelerden mi yoksa diğer finansal raporlama işlemlerinden mi kaynaklandığını belirlemek güçtür. Bu yüzden bu göstergenin ölçümü için PCAOB herhangi bir öneri getirmemiştir. Ancak karşılaşılan yanlışlıkların sayısı, maddi tutarı gibi rakamların karşılaştırılması yapılarak denetim kalitesi göstergeleri için bir ölçüt elde edilebileceği ifade edilmiştir.

DKG 26 Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Araştırma Sonuçları:

Denetim komitesi üyeleri arasındaki iletişimle ilgili geliştirilen anket gibi takip uygulamaları denetim kalitesi konusunda olumlu geri bildirim sağlaması adına bir ölçüt olarak kullanılacağı ifade edilmektedir.

Çalışma sonucunda yapılabilecek öneriler şu şekilde özetlenebilir:

Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından, Kalite Kontrol Standardı 1’e ve uluslararası çalışmalara atıfta bulunularak Türkiye’de faaliyette bulunan

bağımsız denetim şirketlerinin kullanabileceği düzeyde denetim kalitesini ölçebilecek nicel ölçütleri içeren denetim kalitesi göstergeleri sunulmalıdır.

KGK, KKS 1 ve Türkiye Denetim Standartları için mevcut kullanımları sağlamaktadır. Bu mevcut standartlara uygun bir denetim yapıldıktan sonra, gerek şeffaflık raporları ile gerekse elde edilen diğer denetim ve denetim şirketi verileri ile denetim kalitesinin ölçülmesi gerekir. Bunun için de denetim kalitesi göstergelerine ihtiyaç duyulmaktadır.

Denetim standartlarında BOBİ FRS'de olduğu gibi küçük şirketlere özgü standart oluşturulabilir ve denetim kalitesi göstergelerini uygulamaları da bu standartlar aracılığı ile sağlanabilir.

Denetim kalitesi göstergeleri bölümlerinde yer alan aşağıdaki denetim kalitesi göstergelerinin de diğer bölümlerde yer alabileceği ifade edilebilmektedir:

- DKG 13 Denetim Personelinin Bağımsız Araştırma Sonuçları; Yönetim Felsefesi ve Liderlik alt bölümünde yer almakta olup, daha çok denetçiler, ortaklar veya yöneticiler üzerine bir tespit olduğu için birinci bölümün (Denetçi/Denetim Profesyonelleri) en alt bölümünde yer alabilir.
- Denetim şirketleri tarafından kullanıldığı ifade edilen ve KKS 1 ile de uyumu görünen göstergelerden DKG 5 Uzmanlık Yeteneği ve Bilgisine Sahip Personel, DKG 4 Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları içerisinde yer alabilir. DKG 6 Denetim Personelinin Tecrübesi göstergesi DKG 7 Denetim Personelinin Sektör Tecrübesi içerisinde gerekli maddelerin eklenmesi ile birleştirilebilir.
- Ayrıca DKG 11 Denetim Saatleri ve Risk Alanları ise, riskli alanlardaki çalışmaların takibi, DKG 12 Denetim Saatlerinin Denetim Aşamalarına Tahsisi göstergesinde ifade edilen denetim aşamalarında geçirilen sürelerin takibi göstergesi ile birleşerek detay çalışma saatleri elde edilebilir ve ihtiyaca uygun bir denetim raporu için gerekli kalite ölçütüne ulaşılabileceği görülmektedir. Ayrıca bu göstergelerin yer aldığı Odaklanma alt bölümü Denetim Süreci bölümü içerisinde yer alabilir.

FEE tarafından yayımlanan Tablo 3.5.'te ifade edilen en sık kullanılan denetim kalitesi göstergelerine bakıldığında da bu göstergelerden 10 tanesinin benzer olduğu görülmektedir. Aynı zamanda yine FEE yayınındaki göstergelerden 9 tanesinin de KKS 1'deki ifadelerle göre atıf yapılan göstergelerden olduğu görülmektedir. Bu durumda uygulama ortalaması yüksek olan ve KKS 1'deki ifadelerde değinilen toplam 10 gösterge uluslararası düzeydeki kullanımlarla ortak olup, denetim kalitesi göstergelerinin pilot uygulama şeklinde başlaması düşünüldüğünde uygun bir zemine sahip olduğu ifade edilebilir. Anket verilerine göre Türkiye'de faaliyette bulunan denetim şirketlerinin uygulama sonuçları olarak ifade edilen verilerden yola çıkarak, özetle şu göstergelerin kullanımının sağlanabileceği önerilmektedir.

	Önerilen Denetim Kalitesi Göstergeleri
Denetim Profesyonelleri (Denetçi)	1. Personel İş Yüğü
	2. Sorumlu Ortak İş Yüğü
	3. Muhasebe ve Denetim Kaynaklarından Yararlanma
	4. Denetim Personelinin Tecrübesi
	5. Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Sayısı
	6. Teknik Yeterlilik Testi
	7. Denetim Şirketi Personeline Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları
Denetim Süreci	8. Denetim Saatleri ve Risk Alanları
	9. Denetim Şirketlerinin İç Kontrol İnceleme Sonuçları
	10. Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum
	11. Kalite Derecelendirmesi ve Denetim Ücreti
	12. Kamu Gözetim Kurumu'nun İnceleme Sonuçları
Denetim Sonuçları	13. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlışlıkları ile Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı
	14. Finansal Raporlama Kalitesi Ölçümlerinden Denetim Kalitesini Belirleme
	15. Düzenleyici Kurum Yaptırım Uygulama Eğilimleri
	16. Denetim Komitesi Üyeleri Araştırma Sonuçları

Yukarıdaki tabloda önerilen göstergelerden; DKG 1, DKG 2, DKG 3, DKG 4, DKG 5, DKG 6, DKG 7, DKG 9, DKG 10 ve DKG 12 diğer uygulayıcılarda da en çok kullanılan göstergeler arasında yer almaktadır. Ancak en büyük eksikliğin denetim sonuçları ile ilgili göstergelerde olduğu söylenebilmektedir.

Bu çalışma ile denetim kalite ölçümleri ve mevcut durumun Türkiye için daha iyi anlaşılacağı ve böylece denetim kalitesinin önemi ve ölçümleri üzerine daha dikkatli olunacağı beklenmektedir. Denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili ifadelere uyum oranının yüksek olması nedeniyle bundan sonraki süreçte DKG ölçütleri belirlenerek geliştirilmesine çalışılacaktır. Böylece kalite ölçümünün gerçekleşmesi konusunda uyumun kolay olacağı düşünülmektedir. Sonraki çalışmalarda denetim kalitesi göstergelerinin netleşmesi ile denetim kalitesi göstergelerinin ölçütlerinin ne olacağı ve nasıl hesaplanacağını araştırılması beklenmektedir.

Tüm bu göstergelerle ilgili olan paydaşların neyin iyi veya kötü bir sonuç teşkil ettiğini anlaması önemlidir. Yani gelecekteki denetim kalitesi, belirli bir denetim kalitesi göstergesini artırarak veya azaltarak geliştirilecektir. Ayrıca denetim kalite göstergelerinin özellikle sonuç bölümleri için nitel analizlere de ihtiyaç olacaktır.

KAYNAKLAR

- [1]. 3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
- [2]. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu
- [3]. ACAP. (2008). Final report of the advisory committee on the auditing profession to the U.S. department of the treasury.
- [4]. Acar, D., Senal, S. ve Usul, H. (2011). Bağımsız denetim kalitesi: denetim firmaları üzerine bir araştırma. *S.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 11(22), 273-306.
- [5]. ACRA. (2016). Deepening the audit quality conversation. Singapore.
- [6]. AICPA. AICPA history, <https://www.aicpa.org/about/missionandhistory/history-of-the-aicpa.html> adresinden 30.06.2019 tarihinde alınmıştır.
- [7]. Alagöz, A. (2008). Türkiye’de muhasebe denetiminin gelişimi. Editör: Seval Kardeş Selimoğlu ve Şaban Uzay, *Muhasebe Denetimi* içinde (ss. 31-65). Ankara: Gazi Kitabevi.
- [8]. Alpar, R. (2017). *Çok değişkenli istatistiksel yöntemler*. Beşinci Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- [9]. Alpaslan, H. İ. ve Ömer, H. (2013). Türk bağımsız denetim sektöründe kalite güvence sistemleri uygulamaları. *Batman Üniversitesi Yaşam Bilimleri Dergisi*, 3(1), 45-69.
- [10]. Arıkan, Y. (2011). Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumu görüşler / saptamalar / öneriler. *Mali Çözüm Dergisi*, 107, 7-18.
- [11]. Atış, C. ve Kurtlar M. (2015). Bir kamu hastanesi işletmesinde kalite maliyetlerinin belirlenmesine yönelik bir uygulama. *Cag University Journal of Social Sciences*, 12(2), 64-81.
- [12]. Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY), Resmî Gazete tarihi: 26.12.2012 Resmî Gazete sayısı: 28509.
- [13]. Balsarı, Ç. K. ve Varan, S. (2014). Kaliteli finansal raporlamada denetim rolü ile ilgili tartışmalar. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 124, 69-90.
- [14]. Barber, B. ve Kim M. G. (1996). New standards alter quality control systems. *Journal of Accountancy*, 182(2), 67-71.
- [15]. Bather, A. ve Burnaby, P. (2006). The public company accounting oversight board: national and international implication. *Managerial Auditing Journal*, 21(6), 657-669.
- [16]. Bayram, G. (2011). *Bağımsız denetim ve süreçleri*. Deloitte-(<http://www.dt-audit.com/dosyalar/Kutuphane/1/Bag%C4%B1ms%C4%B1zdenetimsurecleri.pdf>) adresinden 20.04.2019 tarihinde alınmıştır.
- [17]. Beasley, M. S., Joseph V. C. ve Dana R. H. (2001). Top ten audit deficiencies. *Journal of Accountancy*, 191(4), 63-66.
- [18]. Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., ve Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*. 15(1), 1-24.

- [19]. Bedard, C. J., Jonhstone, M. K. ve Smith, F. E. (2010). Audit quality indicators: a status update on possible public disclosures and insights from audit practice. *American Accounting Association*, 4(1), C12-C19.
- [20]. Behn, B., Choi, J. ve Kang, T. (2008). Audit quality and properties of analyst earnings forecasts. *The Accounting Review*, 83(3), 327-349.
- [21]. Bekçi, İ. ve Özdemir, O. (2006). Muhasebe standartlarının oluşum süreci ve Türkiye finansal raporlama standartlarına yönelik muhasebe meslek mensuplarının bakış açıları üzerine bir araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İİBF Dergisi*, 11(2), 143-164.
- [22]. Boone, H. N. ve Boone, D. A. (2012). Analyzing likert data. *Journal of Extension*, 50(2), 1-5.
- [23]. Bozdoğan, T. (2014). *Bağımsız denetimde kalite kontrol*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- [24]. Bozkurt, N. (1999). *Muhasebe denetimi*. İstanbul: Alfa Yayıncılık.
- [25]. Brown, J. O. ve Popova, V. K. (2019). How do investors respond to disclosure of audit quality indicators?. *Auditing: A Journal of Practice And Theory*, 38(4), 31-53.
- [26]. Bursal, M. (2017). *SPSS ile temel veri analizleri*. Ankara: Anı Yayıncılık.
- [27]. CAANZ. (2014). Clerarer transparency about audit firms.
- [28]. Canatach, A. H. ve Walker, P. L. (1999). The international debate over mandatory auditor rotation: a conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(1), 43-66.
- [29]. Carcello, J. V., Hermanson, D. R., Neal, T. L. ve Riley, R.A.J. (2002). Board characteristics and audit fees. *Contemporary Accounting Research*, 19(3), 365-384.
- [30]. Cengiz, S., Dinç, Y. ve Güngör S. (2017). Bağımsız denetim kalitesinin finansal performans üzerindeki etkisinin incelenmesi: Borsa İstanbul'da bir uygulama. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(19), 171-197.
- [31]. Center of Audit Quality – CAQ. (2014). CAQ approach to audit quality indicators.
- [32]. Center of Audit Quality – CAQ. (2016). Audit quality indicators – The Journey and Path Ahead.
- [33]. Chan, D. ve Wong. K. (2002). Scope of auditors' liability, audit quality, and capital investment. *Review of Accounting Studies*, 7(2), 97-122.
- [34]. Chang, X., Dasgupta, S. ve Hilary, G. (2009). The effect of auditor quality on financing decisions. *The Accounting Review*, 84(4), 1085-1117.
- [35]. Chen, Q., Kelly, K. and Salterio, E. S. (2009). Do audit actions consistent with increased auditor skepticism deter potential management malfeasance? PHD Research Seminar Working Paper, Carleton University, University of Waterloo, and Queen's University.
- [36]. CII. https://www.cii.org/corp_gov_policies#2.13a, 10.07.2019 tarihinde alınmıştır.
- [37]. Clarkson, P. M., Emby, C. ve Watt, V. W.-S. (2002). Debiasing the outcome effect. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(2), 7-20.

- [38]. Cosserat, G. W. ve Rodda N. (2009). *Modern auditing*. Third Edition, Wiley, United Kingdom.
- [39]. Coşkun, R., Altunışık, R., Bayraktaroğlu, S. ve Yıldırım, E. (2015). *Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri*. İzmir: Sakarya Kitabevi.
- [40]. Cömert, N. (2016). İşletmelerde kontrol ve denetim kavramlarının doğru incelenmesi. *Marmara Üniversitesi Marmara Business Review*, 1(1), 1-20.
- [41]. CPAB. (2018). Audit committee guide to audit quality indicators.
- [42]. CPAB. (2018). Audit quality indicators final report.
- [43]. Çaldağ, Y. (2007). *Denetim ve raporlama*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- [44]. Çetinkaya, N. (2017). Risk odaklı denetimde denetimin kalitesinin önemi ve bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19, 109-133.
- [45]. Dang, L. (2004). *Assesing actually audit quality*, Thesis, Drexel University.
- [46]. Davidson, R. A. ve Neu, D. (1993). A note on association between audit firm size and audit quality. *Contemporary Accounting Research*. 9(2), 479-488.
- [47]. DeAngelo, L., E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- [48]. DeAngelo, L., E. (1981b). Auditor independent, 'low balling' and disclosure regulation. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 113-127.
- [49]. Defond, M. L. (1992). Association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing: A Journal of Practice&Theory*, 11(1), 16-31.
- [50]. Deis, R. D. ve Grioux, A. G. (1992). Determinants of audit quality of public sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462-479.
- [51]. Deloitte. <https://www.iasplus.com/en/resources/ifrsf/history/resource25>, adresinden 15.06.2019 tarihinde alınmıştır.
- [52]. Demir, E., Saatçioğlu, Ö. ve İmrol, F. (2016). Uluslararası dergilerde yayımlanan eğitim araştırmalarının normallik varsayımları açısından incelenmesi. *Current Research in Education*, 2(3), 130-148.
- [53]. Doğan, A. (2018). Bağımsız denetimde yeni bir yaklaşım: Kilit denetim konuları. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 65-89.
- [54]. Duman, Ö. (2008). *Muhasebe denetimi ve raporlama*. Ankara: Tesmer Yayınları.
- [55]. Durukan, B. M. ve İkiz, K. A. (2007). Denetim kalitesi, kalite ve hizmet kalitesine ilişkin modeller: Kavramsal çerçeve. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 82, 29-56.
- [56]. Dünya Bankası. (2006). *Standartlara ve kanunlara uyum raporu-ROSC* (<http://documents.worldbank.org/curated/en/546971467995640189/T%C3%BCrkiye-Standartlara-ve-kanunlara-uyum-raporu-ROSC-muhasebe-ve-denetim>), 20.06.2019 tarihinde alınmıştır.

- [57]. Erdoğan, M. (2002). Muhasebe, denetim ve bağımsız denetimin gerekliliği. *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, 5, 51-63.
- [58]. Ernst & Young – Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. (2016), Şeffaflık raporu.
- [59]. Fearnley, S., Beattie, V. ve Brandt, R. (2005). Auditor independence and audit risk: A reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research*, 4(1), 39-71.
- [60]. Federation of Europe Accountants – FEE. (2016). Overview of audit quality indicators initiatives.
- [61]. Financial Reporting Council – FRC. (2006). Promoting audit quality.
- [62]. Financial Reporting Council – FRC. (2008). The audit quality framework.
- [63]. Financial Reporting Council – FRC. (2019). Developments in audit 2019.
- [64]. Financial Reporting Council – FRC. (2020). Audit quality indicators AQR thematic review.
- [65]. Gaynor, L. M., Kelton, A. S., Mercer, M. ve Yohn, T. L. (2016). Understanding the relation between financial reporting quality and audit quality. *American Accounting Association Journal*, 35(4), 3-55.
- [66]. Geiger, M. A. ve Rama, D. V. (2006). Audit firm size and going-concern reporting accuracy. *Accounting Horizons*. 20(1), 1-17.
- [67]. Gendron, Y., Suddaby, R. ve Helen, L. (2006). An Examination of the ethical commitment of professional accountants to auditor independence. *Journal of Business Ethics*, 64(1), 169-193.
- [68]. Gul, F., Lynn, S. G. ve Tsui, J. (2002). Audit quality, management ownership, and the informativeness of accounting earnings. *Journal of Accounting, Auditing and Finance*, 17, 25-49.
- [69]. Güredin, E. (2008). *Denetim ve güvence hizmetleri*, 12.Baskı, İstanbul: Arıkan Yayınevi.
- [70]. Gürol, B. ve Tüysüzoğlu T. (2017). Şeffaflık raporlarına ilişkin iyi uygulama örnekleri ve ülke uygulamalarının karşılaştırılması. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 19(1), 189-206.
- [71]. Hackenbrack, K. ve Nelson, M. W. (1996). Auditors' incentives and their application of financial accounting standards. *Accounting Review*, 71 (1), 43-59.
- [72]. Haftacı, V. (2011). *Muhasebe denetimi*, 2.Baskı, Kocaeli: Umuttepe Yayınları.
- [73]. Harris, M. K. ve Williams, L., T. (2020). *Audit quality indicators: perspectives from non-big four audit firms and small company audit committees*. *Advances in Accounting*, 50, 1-13.
- [74]. IAASB. (2010). Annual Report. 20.05.2019 tarihinde (<https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-2010-Annual-Report.pdf>) adresinden alınmıştır.
- [75]. IAASB. (2010). *Audit quality: Issues and IAASB task force proposals*. Main Agenda Item 9-A, 1-10.
- [76]. IAASB. (2013). A framework for audit quality.

- [77]. IAASB. (2014). A framework for audit quality 'key elements that create environment for audit quality.
- [78]. IAASB., (Siong, K.). (2010a). *Audit quality: An IAASB perspective*. International Auditing and Assurance Standards Board, Main Agenda Item 9-B, 1-9.
- [79]. IFAC. (2013). IESBA international ethics standards board for accountants
- [80]. IFAC. (2017). Annual review, 40 years of exchallenge.
- [81]. International Organizations of Securities Commissions – IOSCO. (2009). Transparency of firms that audit public companies – consultation report.
- [82]. International Organizations of Securities Commissions – IOSCO. (2015). Transparency of firms that audit public companies – Final report.
- [83]. ISB - Independent Standards Boards (2000). *A conceptual framework for auditor independence*.
- [84]. Juran, J., M. ve Godfrey, A. B. (1998). *Juran's quality handbook*, Fifth Edition.
- [85]. Kadous, K. ve Magro, A. (2001). The effects of exposure to practice risk on tax professionals' judgements and recommendations. *Contemporary Accounting Research*, 18(3), 451-475.
- [86]. Kalaycı, Ş. (2006). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*, Ankara: Asil Yayın.
- [87]. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1).
- [88]. Karagöz, Y. (2010). Nonparametrik testlerin güç ve etkinlikleri. *Elektronik Sosyal Bilimler Dergisi*, 9(13), 18-40.
- [89]. Karasu, R. (2014). Yeni bir düzenleyici ve denetleyici kurum: kamu gözetimi muhasebe ve denetim standartları kurumu, *Amme İdaresi Dergisi*, 47(1), 79-105.
- [90]. Karavardar, A. (2015). Denetçi bağımsızlık riskinin belirlenmesinde kanaat fonksiyon yaklaşımının kullanımı: bir uygulama. *Hacettepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 33(3), 75-98.
- [91]. Kaval, H. (2008). *Muhasebe denetimi*, 4.Baskı, Ankara: Gazi Kitabevi.
- [92]. Kavut, L. (2002). Ulusal ve uluslararası bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin bağımsız denetim hizmet kalitesine ilişkin tutumları. *Yönetim Dergisi*, 13(41), 7-21.
- [93]. KGK 2012 Faaliyet Raporu.
- [94]. KGK 2013 Faaliyet Raporu
- [95]. KGK 2017 Faaliyet Raporu
- [96]. KGK 2017 İnceleme Raporu
- [97]. KGK 2018 Faaliyet Raporu
- [98]. KGK 2018 İnceleme Raporu

- [99]. KGG Şeffaflık Raporlarına İlişkin Duyuru 30.08.2019 tarihinde <https://www.kgg.gov.tr/ContentAssignmentDetail/3558/2018-Takvim-Y%C4%B1l%C4%B1na-Ait-S%CC%A7effafl%C4%B1k-Raporlar%C4%B1na-I%CC%87lis%CC%A7kin-Duyuru>, adresinden alınmıştır.
- [100]. KGG. <http://denkur.kgg.gov.tr/> Bağımsız Denetim Şirketleri Listesi 30.05.2019
- [101]. KGG. https://www.kgg.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/Tan%C4%B1t%C4%B1m/Karier_Uzman%C4%B1.pdf, adresinden 30.08.2019 tarihinde alınmıştır.
- [102]. Kiracı, M. (2009). *Uluslararası denetim standartlarına göre örnekleme*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- [103]. Knapp, M. C. (1991). Factors that audit committee members use as surrogate for audit quality, *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 10(1), 35-52.
- [104]. Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik L. B. ve Velury, U. K. (2013). Audit quality: insights from the academic literature. *A Journal of Practice and Theory*, 32(1), 385-421.
- [105]. KPMG Canada. (2017). Audit point of view improving audit quality with AQIs, KPMG Analyze.
- [106]. Krishnan, J., ve Schauer, P. C. (2000). The differentiation of quality among auditors: evidence from the not-for-profit sector. *Auditing: A Journal of Practice and Theory*, 19(2), 9-25.
- [107]. Lam, S. ve Chang, S. (1994). Auditor service quality and auditor size: evidence from initial public offerings in Singapore. *Journal of International Accounting Auditing and Taxation*. 3(1), 103-114.
- [108]. Marshall A. G. ve Raghunandan, K. (2002). Auditor tenure and audit reporting failures. *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, 21(1), 67-78.
- [109]. NBA. (2016). Disclosure of audit quality factors.
- [110]. NBA. <https://www.nba.nl/over-de-nba/english-information/about-the-nba/> adresinden 20.04.2019 tarihinde alınmıştır.
- [111]. Neil L. F. ve Jiang, L. (2008). Changes in the audit environment and auditors' propensity to issue going-concern opinions. *Auditing: a Journal of Practice & Theory*, 27(2), 55-77.
- [112]. Nkonki. (2016). *Audit quality indicators*, Nkonki Audit Company Audit Committee Alert.
- [113]. Okolie, A. O. ve Izedonmi, F. I. O. (2014). The impact of audit quality on the share prices of quoted companies in Nigeria, *Research Journal and Finance of Accounting*, 5(8), 150-167.
- [114]. Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları*, 27(100), 42-94.
- [115]. Palmrose, Z. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality, *The Accounting Review*, 64(1), 55-73.
- [116]. PCAOB. (2015). Concept release on audit quality indicators
- [117]. PCAOB. (2017). Auditing standards of the PCAOB.

- [118]. PCAOB. (2019). Annual report 2019.
- [119]. PCAOB. <https://pcaobus.org/Standards/QC/Pages/default.aspx> adresinden 25.04.2019 tarihinde alınmıştır.
- [120]. Peecher, M. E. ve Piercey, D. (2008). Judging audit quality in light of adverse outcomes: Evidence of outcome bias and reverse outcome bias. *Contemporary Accounting Research*, 25(1), 243-274.
- [121]. Pekdemir, R. (2010). Denetim ve güvence standartları; gerçekler ve beklentiler, *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 101, 117-126.
- [122]. Pullant, J., (2017). *SPSS kullanma kılavuzu spss ile adım adım veri analizi*. (Çevirenler: Balcı, S. ve Ahi, B.), Ankara: Anı Yayıncılık. (Oriijinal eserin yayın tarihi 2002).
- [123]. Ramamoorti, S., Baskin, Jr. D., L. ve Krull, Jr. G. W. (2017). The Gresham's law of easurement and audit quality indicators: implications for policy making and standard-setting. *Research in Accounting Regulation*, 29, 79-89.
- [124]. Rezaee, Z., Abernathy, J., Causholli, M., Michas, P., N., Roush, P. B., Rowe S. ve Velury, U. K. (2015). American accounting association, comments of the auditing standards committee of the auditing section of the American accounting association on pcaob concept release on audit quality indicators, *Current Issues in Auditing*, 10(1), C11-C27.
- [125]. Ruxton G. D. ve Beauchamp G. (2008). Some suggestions about appropriate use of the kruskal-wallis test. *Institute Of Biomedical And Life Sciences, University Of Glasgow Faculty Of Veterinary Medicine, University Of Montreal*, MS. Number: D-08-00178, 1083-1087.
- [126]. Sağlar, J. ve Yüce, D. (2015). Bağımsız denetimde kamu gözetim kurumunun rolü ve kurumdan beklentilerin tespitine yönelik bir araştırma, *Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 8(3), 45-57.
- [127]. Sari, D. K. (2018). Audit specilization and audit quality: The Role of Client Business Strategy, *Kne Social Sciences*, 144-172.
- [128]. Schauer, P., C. (2002). The effects of indusrty specialization on audit quality: An examination using bid-ask spreads. *Journal of Accounting and Finance Research*, 77-86
- [129]. Selamet, F. ve Atılgan, Ç. (2016). Denetim kalitesi nedir ve nasıl ölçülür? *KPMG Denetimin Değeri*, 115-124.
- [130]. Selimoğlu, S. K. ve Uzay, Ş. (2008). *Muhasebe denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- [131]. Selvi, Y. (2002). IFAC-uluslararası muhasebeciler federasyonunun finansal ve yönetim muhasebesi komitesi'nin Sidney toplantısından notlar.
- [132]. Sevim, S. ve Sarıca, E. (2017). *Şeffaflık raporlaması ve bağımsız denetim kalitesi*, Ankara: Gazi Kitabevi.
- [133]. Soysal, Ş. (2016). Kaliteli bir denetim faaliyeti için denetim komitelerinin genişleyen rolü, *KPMG Denetimin Değeri*, 155-168.
- [134]. SPK. (2006). Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ. (<http://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590>) adresinden 15.04.2019 tarihinde alınmıştır.

- [135]. Şeker Y. ve Dinç, E. (2016). Bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standartlarının uygulanma etkinliğini ölçmeye yönelik bir çalışma: Türkiye örneği. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2), 421-452.
- [136]. Şenyiğit, B. ve Zeytinoğlu, E. (2014). Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkileri: Literatür araştırması, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25(77), 79-98.
- [137]. Teoh, S. H. ve Wong, T. J. (1993). Perceived auditor quality and the earnings response coefficient. *The Accounting Review*. 68(2), 346-366.
- [138]. Terzi, S. (2012). Hileli finansal raporlama: Önleme ve tespit, İstanbul: Beta Yayınları.
- [139]. Tıkmak, E., Kabak, E. ve Aktaş, H. (2016). Kalite perspektifinden denetimin değeri, *KPMG Denetimin Değeri*, 125-138.
- [140]. Titman, S. ve Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*. 8(2), 159-172.
- [141]. TMSK. (2008). TMSK 2007 yılı faaliyet raporu.
- [142]. Toroslu, M.V. (2012). *Yeni Türk Ticaret Kanunu kapsamında finansal tablolar denetimi*, İstanbul: Seçkin Yayıncılık.
- [143]. Tuan, A.K. ve Sağlar, J. (2015). *Denetimde kalite ve kalite kontrolü*, Adana: Karahan Kitabevi.
- [144]. Turan, İ., Şimşek Ü. ve Aslan H. (2015). Eğitim araştırmalarında likert ölçeği ve likert tipi soruların kullanımı ve analizi. *Sakarya Üniversitesi Eğitim Fakültesi Dergisi*, 30, 186-203.
- [145]. Türk, Z. (2008). Denetim firmalarının sundukları bağımsız denetim hizmetinin kalitesi ve müşteri tatmini, *Selçuk Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, 15, 35-52.
- [146]. Türk, Z. (2009). Denetim firmalarının sunduğu hizmet kalitesi, müşteri tatmini ve sadakati: Servperf ölçeği, *Ç.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 18(1), 399-416.
- [147]. Uğur, O. (1999). Türkiye’de bağımsız dış denetim uygulamaları, *Vergi Dünyası Dergisi*, 214, 38-56.
- [148]. Uluşan, H. (2007). Finansal raporlama açısından değerlendirme. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 16(2), 525-544.
- [149]. USA General Accounting Office-GAO. (2003). Public accounting firms required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation.
- [150]. Uzun, Ş. (2004). Türkiye’de denetçi bağımsızlığı. *MÖDAV - The 1st Annual International Accounting Conference Bildiri Kitabı*, 3-5 November 2004 İstanbul, 435-485.
- [151]. Uzun, Ş. (2006). Denetçilerin denetiminde yeni bir model olarak kamu gözetim kurulu ve Türkiye’de uygulanabilirliği. *MÖDAV - Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 8(4), 175-210.
- [152]. Uzun, Ş. (2012). Kamu Gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumu ve meslek mensupları. *Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi*, 8, 52-56.

- [153]. Uzay, Ş. ve Gönen, S. (2012). Yeni TTK ile getirilen yıllık faaliyet raporu denetiminin finansal raporlama ile ilgili iç kontrol raporu denetimi ile benzerlikleri. *MÖDAV-Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 4, 43-63.
- [154]. Uzay, Ş., Tanç, A. ve Erciyes, M. (2009). Türkiye’de muhasebe denetimi: Geçmişten geleceğe, 1. *İSMMMO Mali Çözüm Dergisi*, 95, 125-140.
- [155]. Veena L. B., Jodi L. G. ve Daniel G. N. (2016). Audit quality indicators: Perceptions of junior-level auditors. *Managerial Auditing Journal*, 31(8/9), 949-980.
- [156]. Wallin, D. E. (1992). Legal recourse and the demand for auditing. *The Accounting Review*, 67(1), 121-147.
- [157]. Whittinton, O. R. ve Pany, K. (2008). *Principles of Auditing and other assurance services*, Twentieth Edition.
- [158]. Yaşar, A. (2013). Bağımsız dış denetim kuruluşlarına yönelik gözetim ve denetim etkinliğinin bağımsız dış denetim kalitesi ile ilişkisi: Türkiye değerlendirmesi. *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22(1), 465-480.
- [159]. Yavuz, M. (2011). Kamu gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumu görüşler/saptamalar/öneriler. *Mali Çözüm Dergisi*, 107, 147-162.
- [160]. Yazar, B. B., Güneş, R. ve Yalçın, Z. (2018). Bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol sisteminin etkinliği: Türkiye örneği. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 47-61.
- [161]. Yılandı M., Yıldız, B. ve Kiracı, M. (2013). *Muhasebe denetimi*, Ankara: Detay Yayıncılık.
- [162]. Yıldırım, O., Dalgeç, A. ve Özkol, E. (1995). Muhasebenin tarihsel ve çağdaş konularından geleceğine bakış, *TÜRMÖB Yayın*, 23.
- [163]. Yükçü, S. ve Koçakoğlu, Ö. (2016). *Bağımsız denetimde denetim kalitesi genel çerçevesi ve göstergeleri*, İzmir: Kitapana Yayınevi.
- [164]. Yükçü, S. ve Koçakoğlu, Ö. (2017). *Denetim kalitesi göstergelerinin elektronik ortamda denetlenmesi, kamuoyu ile paylaşılması ve eğitimine yönelik öneriler*, Vergi Dünyası Dergisi, 434, 6-19.
- [165]. Zureigat, M. (2011). The effect of ownership structure on audit quality: Evidence from Jordan. *International Journal Of Business and Social Science*, 2(10), 38-46.

EKLER

EK 1: Veri Toplama Aracı (Anket Soruları)

DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİNİN BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİNE ETKİSİ: BAĞIMSIZ DENETİM ŞİRKETLERİ ÜZERİNE BİR İNCELEME

PCAOB tarafından öne sürülen Denetim Kalite Göstergeleri (AQI); denetim şirketleri ve finansal tablo kullanıcıları gibi, finansal raporlama ve denetim süreci ile ilgilenen kişi ya da kurumlar için tasarlanmış, KKS 1 12/f maddesinde belirtilen şirketlerin denetimi ile ilgili denetim kalitesinin niceliksel ölçüm portföyüdür. Bu göstergelerin tüm denetim çalışmaları ve denetim şirketleri için standart olması ve böylece denetim kalitesinin ölçülebilir ve karşılaştırılabilir olması beklenmektedir. Bu doğrultuda doktora çalışmamla ilgili olarak Denetim Kalite Göstergeleri ve Kalite Kontrol Standardı 1’de yer alan kalite unsurlarından yola çıkılarak aşağıdaki soruları hazırlamış bulunuyorum. Vereceğiniz cevaplar ile ülkemizde faaliyet gösteren denetim şirketlerinin denetim kalitesine yönelik mevcut uygulama durumlarını ve denetim kalite göstergelerinin ülkemizde uygulanmaya başlaması durumunda bağımsız denetim şirketlerinin buna ne derece hazır olduklarını tespit etmeye çalışacağız.

Anket sorularına vereceğiniz cevaplar ile sağlayacağınız katkılar için teşekkür ediyorum.

Öğr. Gör. Emrah YILDIZ
Mersin Üniversitesi
emrah yıldız@mersin.edu.tr
05305242297

BİRİNCİ KISIM - GENEL BİLGİLER

1- Firmanın Ortak Sayısı

2- Firmanızın Türü

(...)Ulusal (...)Uluslararası Bağlantılı (...)Diğer

3- Eğitim Düzeyiniz

(...) Lisans (...)Yüksek Lisans (...) Doktora

4- 3568 Sayılı Kanuna Göre Unvanınız

(...) SMMM (...)YMM

5- Denetçi Unvanınız

(...) Sorumlu Ortak Denetçi

(...) Baş Denetçi

(...) Kıdemli Denetçi

(...) Denetçi

(...) Diğer

6- Fiili Olarak Denetimde Çalıştığınız Süre (Yıl+Ay)

7- Kaç yıldır Bağımsız Denetçi ruhsatınız bulunmaktadır?

(...) 1 yıl ve daha az

(...) 2-5 yıl

- (....) 6-10 yıl
 (....) 11-15 yıl
 (....) 16 yıl ve üzeri

8- Şirketinizdeki Denetçi Sayısı + Denetçi Yardımcısı Sayısı

9- Firmanızın 2017 ve 2018 yılında bağımsız denetimini yaptığınız şirket sayıları

10- KAYİK denetimi yapılan işletme sayıları

İKİNCİ KISIM – Potansiyel Denetim Kalite Göstergelerine Yönelik Sorular

Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergeleri’ni oluşturan bölümler ve alt başlıklarda yer alan kalite göstergeleri doğrultusunda ortaya çıkarılan soruları lütfen; 1- Kesinlikle Katılmıyorum, 2-Katılmıyorum, 3- Ne Katılıyorum Ne Katılmıyorum, 4-Katılıyorum veya 5- Kesinlikle Katılıyorum şeklinde cevaplayınız.

1. DENETİM EKİBİ

1.1. DENETİM EKİBİ - UYGUNLUK

	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
UYGUNLUK	Firmamızda denetçi unvanlarına göre denetimde görev alma sürelerine ilişkin göstergeler tutulmaktadır. (istihdam kaldırıcı) (Örneğin, denetim hacmine göre sorumlu ortak denetçi, başdenetçi, kıdemli denetçi ve denetçilerin çalışma saati/kaldırıcı)					
	Denetçilerin, denetim faaliyetinde görev alma süreleri (istihdam kaldırıcı) her denetim sözleşmesi düzeyi ve denetim şirketi düzeyi için ayrı ayrı ölçülmektedir.					
	İstihdam kaldırıcıları sonunda fazla iş yükü olduğu tespit edilen denetçinin, denetim kalitesi sağlamak adına iş yükü oranı dengelenmektedir.					
	Çalışma saatlerinin uzaması denetim personellerinin verimini ve mesleki özen düzeyini etkileyecektir.					
	Denetim ve muhasebe alanında şirket içerisinde teknik bilgiye sahip (muhasebe standartları konusunda detay bilgiye sahip gibi) denetçilerin uzmanlıklarına başvurulmaktadır.					

	Muhasebe ve denetim konuları dışındaki farklı konular ve sektöre göre uzmanlık gerektiren işler için firma dışı birimlerden (ekspert vb.) yardım alınmaktadır.					
	Uzmanlaşmış bilgi ve yeteneğe sahip personellerin çalışma süreleri (denetim sözleşmesi düzeyinde veya toplam firma düzeyinde istihdam kaldırıcıları) ayrıca hesaplanmaktadır. (değerleme, aktüeryal, adli, vergi, teknoloji, finansal konular gibi uzmanlıklar)					

1.2 DENETİM EKİBİ - YETERLİLİK

YETERLİLİK	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	Denetim ekibini, rotasyon süresince değiştirmemek denetimin sürdürülebilirliği ve verimliliği açısından fayda sağlar.					
	Denetim ekibinin rotasyon süresince değişmemesi, denetçide mesleki şüpheciliğin kaybolmasına neden olmaktadır.					
	Denetim sözleşmelerinde sektör tecrübesi olan denetçi öncelikli olarak ilgili denetimde görevlendirilir.					
	Denetçi devir oranı yıllık olarak hesaplanmaktadır.					
	Denetçi devir hızı, ilgili denetim faaliyetinden ayrılan denetçiler için ayrıca hesaplanmaktadır. (başka bir denetim faaliyeti için sadece denetlediği şirket değişirse)					
	Denetim faaliyetinin denetlenen şirket merkezlerinde yapılması sorumlu denetçinin denetleme ve gözden geçirme sorumluluğunu artırır.					
	Denetçi ve denetçi yardımcıları yıl içerisinde ilgili denetim düzeyinde eğitim almaktadır. (sadece o denetim için)					
	Denetçi ve denetçi yardımcıları yıl içerisinde belirli periyotlarda eğitime tabi tutulmaktadır.					
	Denetçi unvanlarına göre denetçilerin aldıkları eğitim saatleri ve eğitim içerikleri değişiklik göstermektedir.					

	Denetçi ve denetçi yardımcılarının aldığı bağımsızlık ve etik eğitim saatleri ayrıca takip edilmektedir.					
--	--	--	--	--	--	--

1.3 DENETİM EKİBİ - ODAKLANMA

ODAKLANMA	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	Denetçi ve denetçi yardımcılarının denetimin riskli alanlarında gerçekleşen çalışma saatleri ayrıca takip edilmektedir.					
	Denetim süreci aşamalarındaki(planlama, uygulama, raporlama, ara dönem incelemesi gibi) çalışma saatleri denetçi başına ayrıca takip edilmektedir.					

Denetim profesyonelleri(denetçi) konusunda denetim kalitesine yönelik yapmış olduğunuz diğer uygulamalar varsa lütfen belirtiniz:

2. DENETİM SÜRECİ

2.1 DENETİM SÜRECİ – YÖNETİM FELSEFESİ VE LİDERLİK

YÖNETİM FELSEFESİ VE LİDERLİK	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	Üst yönetim her bir denetim ve verilen eğitim faaliyetinden sonra bunların kalitesiyle ilgili, denetçilere bağımsız bir anket uygular.					
	Üst yönetim firma düzeyini ilgilendiren konular için bağımsız anket uygular.					

2.2 DENETİM SÜRECİ – TEŞVİKLER

TEŞVİKLER	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	Denetçilerin sonuçlandığı denetim bazında kalite ölçümleri yapılmaktadır.					
	Denetim kalitesi doğrultusunda tüm denetçilerin performans değerlendirilmesi yapılmaktadır.					
	Performans ve kalite derecesi personel ücretini (ücret artışı-politikasını) etkilemektedir.					

	Denetim ücretleri ile denetlenen firmanın denetim süresi arasında pozitif ilişki vardır.					
	Denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin unvanlarının artması denetim ücretini etkiler.					

2.3 DENETİM SÜRECİ - BAĞIMSIZLIK

BAĞIMSIZLIK	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	Denetçilerin ve denetime katılanların (uzman vs.) her denetim işinden önce bağımsızlık ve etik hükümlere uyumu kontrol edilir.					
	Denetçilerin yıllık bağımsızlık beyanları alınmaktadır.					
	Denetim ekibine her denetim öncesi bağımsızlık eğitimi verilmektedir.					
	Denetim ekibine yıllık olarak bağımsızlık eğitimi verilmektedir.					

2.4 DENETİM SÜRECİ-ALTYAPI

	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
ALTYAPI	Denetim sözleşmesinden elde edilen gelirin belli bir yüzdesi ilgili denetime yatırım (teknoloji, eğitim vb.) olarak planlanmaktadır.					
	Şirket toplam geliri oranında denetime (teknoloji, eğitim) yapılan yatırım artmaktadır.					
	Denetim faaliyetlerine ilişkin Ar-Ge çalışmaları yapılmaktadır. (Süreç veya teknoloji gibi)					

2.5 DENETİM SÜRECİ - İZLEME VE İYİLEŞTİRME

	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
İZLEME VE İYİLEŞTİRME	Denetim yapılacak firmanın iç denetim sonuçları denetim planlamasını etkilemektedir.					

	KGK tarafından hazırlanan inceleme raporlarına göre ilgili eksiklikler gözden geçirilmektedir.					
	Denetçinin teknik konulardaki gelişimi takip edilmektedir.					
	Denetçi yardımcılarının mesleki alanda gerekli olan sertifikalar için KGK ve TÜRMOB'un eğitim ve sınavları ile ilgili yükümlülükleri takip edilmektedir.					

Denetim süreci konusunda denetim kalitesine yönelik yapmış olduğunuz diğer uygulamalar varsa lütfen belirtiniz:

3. DENETİM SONUÇLARI

3.1 DENETİM SONUÇLARI - FİNANSAL TABLOLAR

FİNANSAL TABLOLAR	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	Denetim esnasında finansal tablolarda görülen hatalar nedeniyle yeniden düzenlenen finansal tablo sayısı(oranı) ilgili denetim faaliyeti için hesaplanmaktadır.					
	Tespit edilen hileli finansal tablo sonuçları denetçi görüşünü etkilemektedir.					
	Tespit edilen hatalı finansal tablo sonuçları denetçi görüşünü etkilemektedir.					
	Denetim kalitesi tespiti için finansal raporlama kalitesinden (finansal tablo rakamlarının gerçeğe uygun bilgi vermesi gibi) faydalanılmaktadır.					

3.2 DENETİM SONUÇLARI - İÇ KONTROL

İÇ KONTROL	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
	Denetlenen işletmenin iç kontrol yapısındaki eksiklikler ve belirlenen riskler zamanında raporlanmaktadır.					

3.3 DENETİM SONUÇLARI -SÜREKLİLİK

	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
SÜREKLİLİK	Önceki yıl denetim raporlarında işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmamış denetim raporları tespit edilmektedir.					
	Önceki yıl denetim raporlarında işletme sürekliliğini tehlikeye düşürecek açıklama yer alan denetimler için daha titiz bir denetim programı oluşturulmakta ve ek çalışma yapılmaktadır.					

3.4 DENETİM SONUÇLARI - DENETİM KOMİTESİ VE DENETÇİLER ARASI İLETİŞİM

	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
DEN. KOMİTESİ VE DENETÇİLER ARASI İLETİŞİM	Denetçi, üst yönetimden sorumlu olanlar ve denetim komitesi arası iletişim etkinliğini artıracak kanallara sahiptir.					

3.5 DENETİM SONUÇLARI - YAPTIRIMLAR VE HUKUKİ İHTİLAF

	İFADELER	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
YAPTIRIMLAR VE DAVALAR	Tespit edilen eksikliklerden ötürü düzenleyiciler tarafından (KGK) denetim firmamıza ve denetçilerimize açılan dava bulunmaktadır.					
	Tespit edilen eksikliklerden ötürü diğer kurum veya birimler tarafından denetim firması veya denetçilere açılan dava bulunmaktadır.					

Denetim sonuçlarına yönelik denetim kalitesini ölçme ile ilgili uygulamalarınız varsa lütfen belirtiniz:

	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Ne katılıyorum ne katılmıyorum	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Kalite kontrol sistemi unsurlarının tamamını içeren kalite kontrol sistemimiz bulunmaktadır.					
Firmanın, denetim kalitesi ile ilgili kurumsal kültürü teşvik edecek politika ve prosedürleri bulunmaktadır.					

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı : Emrah YILDIZ
Doğum Yeri ve Tarihi : Tufanbeyli - 17.09.1982
Telefon (Cep) : 0530-5242297
E-mail : emrah yıldız@mersin.edu.tr

Öğrenim Durumu

Derece	Bölüm/Program	Üniversite	Yıl
Lisans	İşletme	Erciyes Üniversitesi Yozgat İ.İ.B.F.	2001-2005
Yüksek Lisans	İşletme	Bozok Üniversitesi	2010-2013
Doktora	İşletme	Mersin Üniversitesi	2013-2020

İş Durumu

Görev Ünvanı	Görev Yeri	Yıl
Öğretim Görevlisi	Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü	2013- Devam Ediyor
Öğretim Görevlisi	Bozok Üniversitesi Akdağmadeni Meslek Yüksekokulu Muhasebe ve Vergi Bölümü	2009-2013
Memur	Türkiye İş Bankası	2006-2009