

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

Öğr. Gör. Dr. Emrah YILDIZ**

Dr. Öğr. Üyesi Caner ATIŞ***

Makale Gönderim Tarihi : 27.09.2021 / Kabul Tarihi : 24.11.2021

Makale Türü: Araştırma

ÖZ

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. 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. Araştırmada PCAOB tarafından yayımlanan denetim kalitesi göstergeleri kullanılmıştır. PCAOB 2015 yılında üç ana bölümde toplam 28 denetim kalitesi göstergesi yayımlamıştır. Bu doğrultuda, çalışmada denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili hükümlerin Türkiye’de faaliyet gösteren denetim şirketleri tarafından kullanılma durumu tespit edilmeye çalışılmıştır. Anket sonuçlarına göre ise 18 denetim kalitesi göstergesinin uyumunun 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. 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, Kalite Kontrol Standardı 1

Jel Sınıflandırması: JEL – M42

* Bu makale 652842 numaralı doktora tezinden türetilmiştir.

** Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, Mersin Türkiye
e-posta: emrah yıldiz@mersin.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-4675-6332>

*** Mersin Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü, Mersin Türkiye
e-posta: caneratis@mersin.edu.tr, <https://orcid.org/0000-0003-3502-7644>

A RESEARCH ON COMPLIANCE AUDIT QUALITY INDICATORS OF THE INDEPENDENT AUDITING FIRMS IN TURKEY**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. 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. In this research are used audit quality indicators published by PCAOB. PCAOB published a total of 28 audit quality indicators in three main sections in 2015. In the study, accordingly, it was tried to determine whether the adjustments on audit quality indicators are used by audit firms in Turkey. According to the survey results, it was concluded that the compliance of 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. 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, International Standard on Quality Control 1

JEL Classification: JEL-M42

1. GİRİŞ

İşletmelerin faaliyetleri sonucu elde ettikleri finansal tabloların güvenilir olması hem Türkiye hem de uluslararası alanda birçok menfaat grubunu ilgilendirmektedir. Bu yüzden şirketlerin faaliyet sonuçlarını gösteren finansal tablolar, bağımsız bir kurum tarafından denetlenmesi durumunda daha güvenilir olacaktır. Denetim faaliyetinin de güvenilir olması açısından denetim şirketleri ve denetçilerin sahip olması gereken birçok temel ölçüt bulunmaktadır. Bu ölçütlere uyulması ile bağımsız denetim faaliyet sonucunun da güvenilir olacağı ve böylece denetim kalitesine ulaşılacağı beklenmektedir.

Denetim faaliyeti sonunda elde edilen sonucun güvenilirliği denetim kalitesidir. İşletmenin sunduğu bilgilerin şeffaflığı, ilgili tarafların alacakları kararların doğruluğu ile yakından ilgilidir. Bu da sağlıklı ve kaliteli bir denetim faaliyeti ile sağlanabilecektir.

Kaliteli bir denetim faaliyetinin sağlanabilmesi için denetim kalitesini oluşturan şartların belirlenmesi gerekmektedir. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim kuruluşu ve yasal düzenlemeler ile bu düzenlemeleri sağlayan kurum veya kuruluşları da içine alan faktörler, denetim kalitesini etkileyen başlıca unsurlardır.

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 denetmeleri, denetim kalitesine doğrudan etki eden bir faktör olmaktadır.

Türkiye’de KGK tarafından yürütülen denetim faaliyeti ve 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” standardından oluşmaktadır. Bunun dışında Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları (ISA) Türkiye’de bazı eklemeler yapılarak Türkiye Bağımsız Denetim Standartları olarak yayımlanmakta ve kullanılmaktadır.

Denetim kalitesinin sağlanabilmesi için yapılan çalışmalar ve getirilen standartlarla birlikte bağımsız denetim kalitesinin ölçülebilmesi ve karşılaştırılabilir hale gelmesi için nicel ölçütleri içeren denetim kalitesi göstergelerinin kullanılmasına yönelik olarak çalışmalar ortaya çıkmıştır. 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.

Bu çalışmada ise yayımlanan denetim kalite göstergelerinden, ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) tarafından geliştirilen ve 2015 yılında yayımlanan Concept Release on Audit Quality Indicators – “Denetim Kalite Göstergeleri: Kavramsal Metin”in incelemesi yer almaktadır.

Denetim Kalite Göstergeleri (DKG) (Audit Quality Indicators-AQI); denetim komiteleri, denetim kuruluşları ve potansiyel yatırımcılar olarak finansal raporlama ve denetim süreci ile ilgilenen kişiler için tasarlanmış, bağımsız denetim ile ilgili niceliksel ölçüm portföyüdür. Bu göstergelerin bağımsız denetim şirketleri tarafından tüm denetimlerde kullanılması ve böylece denetim kalitesinin karşılaştırılabilir olmasının sağlanması hedeflenmektedir.

Denetim kalitesi göstergelerinde yer alan denetçilerin çalışma süreleri, devir hızı, denetçi rotasyon oranı, uzmanlık alanlarına göre çalışma saatleri, teknik bilgiye sahip personelin denetim faaliyetinde görev alması, denetçilerin eğitimleri, bağımsızlık göstergeleri, riskli alanlarla ilgili çalışma alanları ve süreleri, üst yönetim politikaları, denetçi ücretleri, terfi, denetim firmasının yatırım ve ARGE faaliyetleri, denetim raporları ve finansal tablolardan elde edilen veriler, iç kontrol incelemesi, süreklilik ile ilgili veriler ve hukuki işlemler gibi ölçütlerden elde edilecek oranlar ile denetim kalitesinin ölçülebilmesi ve böylece karşılaştırılabilir olması öngörülmektedir.

PCAOB 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, 2015, s.2).

Bu çalışma ile denetim kalitesi ve denetim kalitesi ölçümünün Türkiye’deki durumunun daha iyi anlaşılacağı amaçlanmıştır. Bu doğrultuda denetim kalitesinin önemi ve ölçümleri için gerekli olan denetim kalitesi göstergelerinin, Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmaları için kullanılması ile ilgili durum tespit edilmeye çalışılmıştır.

Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerine yönelik anket çalışmasına yer verilmiştir. Ankette denetim kalitesi göstergelerinin uygulanma durumunun tespitine yönelik araştırma soruları ile bağımsız denetim şirketlerinin denetim kalitesinin sağlanması açısından kullandıkları uygulamalar tespit edilmeye çalışılmıştır.

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

Denetimle ilgili birçok kaynakta çeşitli tanımlamalar yapıldığı görülmektedir. Bozdoğan (2014), denetimin en genel tanımının 1971 yılında Amerikan Muhasebe Birliği (AAA/American Accounting Association) tarafından yapıldığını ifade etmiştir (Bozdoğan, 2014, s.6). 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, s.18).

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).

Bağımsız denetim dünyada ve Türkiye’de, kurumsal bir yapıya dönüştürülerek bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler tarafından gerçekleştirilmektedir. Yapılan denetimin önceden belirlenen ve uluslararası kabul görmüş kalite kontrol standartlarına uygunluk derecesi, denetim kalitesi hakkında bilgi sağlamaktadır.

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, s.38).

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, s.C13).

Bağımsız denetim kalitesiyle ilgili ilk çalışma “Auditor Size and Audit Quality” adlı 1981 yılında Linda Elizabeth DeAngelo tarafından yayınlanmıştır. DeAngelo bu çalışmada denetim kalitesini; “Bir denetçinin müşterinin muhasebe sistemindeki uygunsuzluğu tespit etmesi ve bu olumsuzluğu raporlamasının piyasa tarafından değerlendirilmiş bileşik olasılığı” olarak tanımlamıştır (DeAngelo, 1981, s.186).

Palmrose (1988) denetim kalitesini güvence düzeyi açısından ele almıştır. DeAngelo’nun tanımında olduğu gibi yüksek güvencenin daha kaliteli denetim sağlayacağını ifade etmektedir (Palmrose, 1988, ss.56-57).

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, s.13).

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

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 başta olmak üzere birçok faktöre bağlı olduğu görülmektedir (ISB, 2000, s.12).

3. DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİ

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 firmalar da yer almıştır. Yapılan ilk çalışmalar kamuya açılarak hangi göstergelerin kullanılabilirliği sorulmuş, alınan cevaplar ve yapılan daha detaylı araştırmalar ile PCAOB tarafından yayımlanan 28 Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergesi belirlenmiştir.

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, s.1).

PCAOB tarafından yayımlanan denetim kalitesi göstergeleri için firma ve denetim sözleşmesi düzeyin-

de 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.

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, çok fazla olmasa da denetim süreci ve denetim sonuçlarında şimdiye kadar gözlemlenemeyen faktörlere odaklanmaktadır (PCAOB, 2015, ss.10-11).

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 PCAOB tecrübelerini yansıtmakta fakat projenin bu aşamasında sezgisel boyutu da bulunmaktadır (PCAOB, 2015, s.12). Bu göstergelerden 40 tanesi Mayıs 2013’te PCAOB Daimi Danışma Kurulu toplantısında belirlenmiştir (PCAOB, 2013, s.17).

PCAOB tarafından açıklanan 28 Denetim Kalitesi Göstergesi şu şekildedir:

Tablo 1. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri

Denetim Profesyonelleri (Denetçi)	Uygunluk	1. Personel (İstihdam) Kaldırıcı
		2. Sorumlu Ortak(Denetçi) İş Yoğunluğu
		3. Yöneticilerin ve Denetçilerin İş Yoğunluğu
		4. Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları(merkez ofis desteği)
		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 İşleri
		10. Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Sayısı
	Odaklanma	11. Denetim Saatleri ve Riskli Alanlar
		12. Denetim Sürecinin Her Bir Aşaması için Tahsis Edilen Denetim Saati
Denetim Süreci	Yönetim Felsefesi ve Liderlik	13. Denetim Firma Personeline Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları
	Teşvikler	14. Kalite Derecelendirmesi ve Ücretler
		15. Denetim Ücreti, Çabası ve Müşteri Riski
	Bağımsızlık	16. Bağımsızlık Gereksinimlerine Uyum
	Altyapı	17. Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapı Yatırımları
	İzleme ve İyileştirme	18. Denetim Firmalarının İç Kalite Gözden Geçirme Sonuçları
		19. Kamu Gözetim Kurumu'nun Denetleme Sonuçları
		20. Teknik Yeterlik Testi
Denetim Sonuçları	Finansal Tablolar	21. Hataların Finansal Tabloların Yeniden Düzenlenmesine Etkisi ve Sıklığı
		22. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Yanlışlıkları
		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 Üyelerinin Bağımsız Araştırma Sonuçları
	Yaptırım ve Hukuki Davalar	27. PCAOB ve SEC Yaptırım Uygulama Eğilimleri
		28. Özel Dava Açma Eğilimleri

Kaynak: PCAOB, 2015, s.13.

Her bir denetim kalitesi göstergesi ölçümünün denetim faaliyeti seviyesi ve şirket seviyesinde (firm level) tespit edilmesi amaçlanmaktadır. Burada ifade edilen denetim faaliyeti ve denetim şirketi düzeyleri, kalite göstergelerinin hesaplanabilmesi için iki grup olarak karşımıza çıkmaktadır. Denetim faaliyeti düzeyi, bir denetim şirketinin yapmış olduğu bağımsız denetim sözleşmesi bazında hesaplamaların yapılmasını ifade etmekte ve bu düzeye bundan sonraki süreçte sözleşme düzeyi olarak adlandırılacaktır. 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 (PCAOB-CR, 2015, s.13).

PCAOB dışında birçok ülke ve düzenleyici kurum tarafından uygulanması planlanan denetim kalitesi göstergeleri bulunmaktadır. Federation of European Accountants (FEE) Temmuz 2016'da yayımladığı çalışmada farklı düzenleyici kurumlar tarafından açıklanan Denetim Kalitesi Göstergeleri'ni ortak bir tabloda yayımlamıştır. Bu tabloda kalitatif ve kantitatif göstergeler birlikte yer almıştır. Ayrıca 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 2. Farklı Uygulayıcıların Denetim Kalitesi Göstergeleri Karşılaştırma Tablosu

Gösterge \ Kurum	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, s.5.

DKG'lerin geniş çeşitliliği ve formülasyonlarındaki farklılıklar nedeniyle, sadece belirtilen göstergeler çalışmalarını 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 (FEE, 2016, s.5).

Tabloda da görüldüğü üzere dünyada çok sayıda kurum/kuruluş tarafından denetim kalitesinin ölçülebilmesi adına kalite göstergeleri çalışmaları yürütülmektedir. Bu yüzden zaman içinde Türkiye'de denetim kalitesi göstergelerinin kullanımının gerçekleşebileceği düşüncesi ile diğer kuruluşlardan PCAOB tarafından yayımlanan denetim kalitesi göstergelerinin Türkiye'de de uygulanabileceğinden hareketle, açıklanan 28 Denetim Kalitesi Göstergeleri'nin kullanıma başlanması durumunda Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim firmalarının bu göstergelerde yer alan uygulamalara sahip olup olmadıkları ölçülmeye çalışılmıştır.

3.1. Türkiye'de Denetim Kalitesi Göstergeleri'nin Kullanımı

Türkiye'de doksanlı yıllarla birlikte özellikle mali sektörde karşılaşılan skandallar bağımsız denetim şirketlerinin ve denetçilerin gözetiminin yetersiz olduğunu göstermiştir. 6102 sayılı TTK, bağımsız denetimi halka açık olsun veya olmasın tüm sermaye şirketleriyle genişletmesi ile denetçilerin denetimi/gözetimi konusu ön plana çıkmıştır. Bu doğrultuda yapılan çalışmalar neticesinde yeni bir özerk kurum olan Türkiye Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na (KGK) kavuşmuştur (Uzay, 2012, s.54).

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

Çalışmada, bağımsız denetim şirketlerine yapılan anketler ile mevcut yasalar altında faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin diğer ülkelerde kullanılan denetim kalitesi göstergelerinin ülkemizde uygulanma kararı alınması halinde bu göstergelere ne derece uyumlu oldukları tespit edilmiştir. Hali hazırda denetim kalitesi göstergelerine geçiş yapıldığında mevcut yasalarımızın ve bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerinin buna ne derece hazır oldukları da açıklanmıştır.

Çalışma başlangıcında ana kütle olarak Türkiye'de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri düşünülmüştür. Haziran 2018 itibarı ile Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yetkilendirilmiş 256 tane bağımsız denetim kuruluşu faaliyet göstermektedir. 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.

Böylece 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 itibarı ile Kamu Aydınlatma Plat-

formu (KAP) internet sayfasında yer alan bağımsız denetim şirketi sayısı 84'tür. 2019 yılında KAP'da BIST şirketlerini denetleyen 84 denetim şirketi olup, bu şirketlerden 57 şirket ankete katılmış, çalışmada 56 şirketin anket sonuçları kullanılmıştır. Anketler elektronik ortamda ve yüz yüze olarak gerçekleştirilmiştir.

3.2. Hipotezler

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: Alt Bölüm denetim kalitesi göstergelerinin kullanımı ile ilgili **Şirket Türlerine/Denetlenen Şirket Sayılarına** göre anlamlı farklılık bulunmaktadır.

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.

Toplam 13 alt bölüm ve iki karşılaştırma grubu olmak üzere 26 hipoteze yönelik uygulama durumları arasındaki farklılıklar tespit edilmiştir.

3.3. Araştırma Yöntemi

Araştırma verilerinin toplanması için anket yöntemi kullanılmıştır. Çalışmada ana kütle olarak Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketleri belirlenmiştir. Anket uygulaması için yapılan ön görüşmelerde ve gerçekleştirilen anketlerde, araştırma konularının kapsamlı olmasından dolayı KGG’ya kayıtlı tüm bağımsız denetim kuruluşları yerine Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşlar (KAYİK) Dâhil Bağımsız Denetim yetkisi bulunan şirketlere uygulanmasının daha doğru sonuçlar vereceği anlaşılmıştır. 2018 yılında KAP’da BIST şirketlerini denetleyen 84 denetim şirketi olup, bu şirketlerden 57 şirket ankete katılmış, çalışmada 56 şirketin anket sonuçları kullanılmıştır. Kasım – Aralık 2018 döneminde ön görüşmeler ile başlayan anket çalışması, Haziran - Ekim 2019 döneminde tamamlanmıştır.

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 ifadelerle 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.

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, 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 ölçüklerin uygulama olarak gerçekleşip gerçekleşmediği şeklinde kullanılmıştır.

3.4. Araştırma Bulguları

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 ölçül-mek istenen şeyin her zaman aynı bilgiyi vermesi beklenir (Alpar, 2017, s.778).

Anket sorularında denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili soruların (49 soru) güvenilirlik testi sonucu elde edilen Alfa Katsayısı (cronbach's alpha) 0,963 çıkmıştır. İki anket sorusu Kalite Kontrol Standardı 1 ile ilgili olup, tüm yanıtlar "5 Kesinlikle Katılıyorum" olduğu için değerlendirmeye alınmamıştır.

3.5. Frekans Dağılımları

Denetçi, Denetim Süreci ve Denetim Sonuçları olarak 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 şüphencilik (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.

3.6. Bağımsız Denetim Kalite Göstergeleri ile İlgili Bulguların Karşılıklı Analizi

Denetim firmalarının denetim kalitesi göstergelerinden oluşan sorulara verdikleri cevaplar anket genel bilgiler kısmında yer alan Şirket Türü (ulusal, uluslararası bağlantılı) ve Denetlenen Şirket Sayı Grupları açısından farklılık analizine tabi tutulmuştur.

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 3. 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. 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

Denetim sonuçları bölümü, sekiz denetim kalitesi göstergesi ve 10 sorudan oluşmaktadır. Bu bölüm Finansal Tablolar, İç Kontrol, Süreklilik, Denetim Komitesi ve Denetçiler Arası İletişim ve Yaptırım ve Davalar alt başlıklarından oluşmaktadır.

Tablo 5. 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 6. 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 (T testi ve Anova), diğer gruplar için parametrik olmayan testler (Mann Whitney U testi ve Kruskal Wallis) kullanılmıştır.

Farklılık analizlerine göre yapılan hipotezlerin ortak tabloda şu şekilde görülebilmektedir:

Tablo 7. 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
	Teşvikler	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

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.

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.

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.

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.

İki grubun karşılaştırılması ile 13 alt bölüm ve 28 göstergely 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. Elde edilen hipotez verilerine göre toplam yedi alt bölüm ve 18 denetim

kalitesi göstergesinin kullanımında anket yapılan şirketler arasında farklılık olduğu ifade edilebilmektedir.

Tablo 8. 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 Yükü	Şirket Türleri, Denetlenen Şirket Sayıları	3,84
	3. Yöneticilerin ve Denetçilerin İş Yükü	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 İşleri	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
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 anlamli farklılık bulunanların özellikle uluslararası bağlantılı şirketlerde (bağlı buldukları 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 uygulanabileceği kolaylıkla ifade edilebilecektir.

Ancak göstergelerle ilgili hükümlerin uygulanmış olması bu göstergeye 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 KGK uygulamalarına karşı daha zorunlu oldukları görülmektedir.

4. 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.

Denetim kalite göstergeleri, 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 sağlayacaktır.

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.

KGK, KKS 1 ve Türkiye Denetim Standartları kullanımları ile ilgili mevcut uygulamayı düzenlemektedir. 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.

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 Yükü (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.

Çalışmada ankete katılan bağımsız denetim şirketleri arasında uygulama farklılığı olup olmadığı hususunda analiz için 26 hipotez (şirket türü grupları ve denetlenen şirket sayıları grupları) oluşturulmuş ve 18 tanesi her iki karşılaştırma grubu açısından kabul edilmiştir (Tablo 7). Hipotez verilerine göre en fazla anlamlı farklılık ortaya çıkaran analiz, şirket türleri (ulusal - uluslararası bağlantılı şirket) arasında olmuştur. Şirket türleri açısından uygulama farklılığının olması, uluslararası bağlantılı firmaların denetim kalitesi göstergelerine uygun veriler elde edilebildiğini göstermektedir.

Yapılan görüşmelerde 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 kullanıldığı ifade edilebilen 15 adet denetim kalitesi göstergesi bulunmaktadır.

Anket verilerine göre Türkiye’de faaliyette bulunan denetim şirketlerinin uygulama sonuçları olarak ifade edilen verilerden yola çıkarak, özetle şu göstergelerin kullanımının sağlanabileceği önerilmektedir.

Tablo 9. Önerilen Denetim Kalitesi Göstergeleri

	Önerilen Denetim Kalitesi Göstergeleri
Denetim Profesyonelleri (Denetçi)	1. Personel İş Yükü 2. Sorumlu Ortak İş Yükü 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 Yanlılıkları 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 ifadelerle 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.

KAYNAKÇA

- Alpar, R. (2017). Çok değişkenli istatistiksel yöntemler. Beşinci Baskı, Ankara: Detay Yayıncılık.
- 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.
- Bozdoğan, T. (2014). *Bağımsız denetimde kalite kontrol*. Ankara: Detay Yayıncılık.
- DeAngelo, L., E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- Federation of Europe Accountants – FEE. (2016). *Overview of audit quality indicators initiatives*.
- 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.
- ISB - Independent Standards Boards (2000). *A conceptual framework for auditor independence*.
- Kamu Gözetimi Kurumu, *Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1)*.
- Kamu Gözetimi Kurumu, *Bağımsız Denetim Yönetmeliği*.
- Palmrose, Z. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality, *The Accounting Review*, 64(1), 55-73.
- PCAOB. (2015). *Concept release on audit quality indicators*
- Titman, S. ve Trueman, B. (1986). Information quality and the valuation of new issues. *Journal of Accounting and Economics*. 8(2), 159-172.
- Tuan, A.K. ve Sağlar, J. (2015). *Denetimde kalite ve kalite kontrolü*, Adana: Karahan Kitabevi.
- USA General Accounting Office-GAO. (2003). *Public accounting firms required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation*.
- Uzay, Ş. (2012). Kamu Gözetimi, muhasebe ve denetim standartları kurumu ve meslek mensupları. *Kayseri SMMM Odası Erciyes Dergisi*, 8, 52-56.
- 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.