

Conference Paper / Konferans Bildirisi

DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİNİN UYGULANABİLİRLİĞİ ÜZERİNE BİR ARAŞTIRMA¹

Süleyman YÜKÇÜ²

Özlem KOÇAKOĞLU³

Submitted/Başvuru: 01.12.2020

Revised/Düzeltilme: 31.12.2020

Accepted/Kabul: 31.12.2020

Öz

“Denetim Kalitesi Göstergeleri” denetim profesyonelleri, denetim süreci ve denetim sonuçları açısından denetim kalitesini değerlendiren 28 adet rasyodur ve PCAOB (ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurumu) tarafından oluşturulmuştur. Denetim kalitesi göstergelerinin amacı denetimde yer alan ya da denetimden fayda sağlayan tarafların denetim kalitesini değerlendirebilme kabiliyetlerini arttırmak, denetimin planlanma ve uygulanma süreçlerini güçlendirmek ve işletmeler arasında kalite temelli rekabeti teşvik etmektir. Bu amaca uygun olarak 28 adet gösterge 1 Temmuz 2015 tarihi itibari ile “kavramsal bülten” adı altında kamuya sunulmuş ve yoruma açılmıştır. Kamusal bültenin amacı çabaya katkı sağlayabilecek göstergelerin kullanımını ve müzakere edilmesi süreçlerini başlatmaktır. PCAOB’nin yayınlamış olduğu kavramsal bültene 47 adet yorum mektubu gelmiştir. Bu yorum mektupları aşağıdaki sorular itibari ile gruplandırılarak denetim ka-

1 Bu çalışma 6. Uluslararası Finans ve Muhasebe Araştırmaları Kongresinde (2019) aynı isimle sunulan bildirinin genişletilmiş halidir.

2 Prof. Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İşletme Fakültesi, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, suleyman.yukcu@deu.edu.tr, ORCID: 0000-0002-1514-5953

3 Dr. Öğr. Üyesi, Harran Üniversitesi, Şanlıurfa Sosyal Bilimler M.Y.O., Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Prg., ozlem.kocakoglu@harran.edu.tr, ORCID: 0000-0002-9657-6105

To cite this article: Kocakoglu Ö., & Yükçü, S. (2020). Denetim Kalitesi Göstergelerinin Uygulanabilirliği Üzerine Bir Araştırma. *TİDE Academia Research*, 2(2), 323-358

litesi göstergeleri projesinin gelecekteki evrimi ve yönelimi konusunda bir kavrayış elde edilmeye çalışılmıştır.

1. Denetim kalitesi göstergelerini detekliyor musunuz?
2. Denetim kalitesi göstergeleri istenmeyen potansiyel sonuçlar doğurur mu?
3. Denetim kalitesi göstergeleri temel kullanıcıları kimlerdir?
4. Denetim kalitesi göstergeleri bilgisi kamuya ne düzeyde açıklanmalıdır?
5. Denetim kalitesi göstergelerinin en üretken odak noktası nedir?
6. PCAOB denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili fikirlerini sunmalı mıdır?
7. Denetim kalitesi bilgisinin bir veya birkaç düzeyde ifşası zorunlu mu yosa gönüllü mü olmalıdır?
8. PCAOB denetim kalitesi göstergeleri sürecinde aşamalı bir yaklaşım mı izlemelidir?
9. Kavramsal bültendeki mevcut denetim kalitesi göstergeleri veya bu konudaki diğer göstergelerin daha fazla test edilmeye ihtiyacı var mıdır?
10. Denetim kalitesi göstergeleri kullanımı ölçeklenebilir mi?
11. 28 adet göstergenin her biri konusunda “destekliyorum” , “desteklemiyorum” veya “kısmen destekliyorum” şeklindeki yorumlarınız nedir?

Bu çalışmanın amacı PCAOB tarafından tavsiye edilen denetim kalitesi göstergelerinin uygulanabilirliğine ilişkin yapılmış olan kamusal görüş alma çalışmasının sonuçlarının incelenerek ülkemiz adına yoruma açmaktır.

Anahtar Sözcükler: PCAOB, Denetim Kalitesi Göstergeleri, Denetim Kalitesi, Denetim Komitesi

JEL Kodları: M41, M42, M48

RESEARCH ON THE APPLICABILITY OF AUDIT QUALITY INDICATORS

Abstract

“Audit Quality Indicators” are the 28 ratios that evaluate the audit quality in terms of audit professionals, process and audit results and they are established by PCAOB (U.S. Public Company Accounting Oversight Board). The aim of audit quality indicators is to improve the ability of evaluating audit quality of parties that are involved in or benefiting from the audit process, strengthening audit planning and execution processes of audit and encouraging the competition based on quality among enterprises. Towards this aim, 28 indicators were publicized and rendered open to comments as of July 1th, 2015 under the name of “Concept Release”. The aim of the concept release is to start the use and negotiation process of indicators that can help the efforts. PCAOB’s concept release has received 47 letters of comment. PCAOB strived for obtaining an understanding on the future evolution and orientation of audit quality indicators project by grouping the 47 letters through the following questions.

1. Do you support audit quality indicators?
2. Can audit quality indicators lead to unwanted potential results?
3. Who are the basic users of audit quality indicators?
4. On what level information regarding audit quality indicators should be publicized?
5. What is the most productive focal point of audit quality indicators?
6. Should PCAOB provide ideas regarding the audit quality indicators?
7. Should exposure of audit quality information on one or several levels be compulsory or voluntary?
8. Should PCAOB take on a gradual approach in audit quality indicators process?

9. Do the current audit quality indicators in the concept release or other indicators on this matter need further testing?
10. Can the use of audit quality indicators be scaled?
11. What is your comments on each one of 28 indicators in the form of “I Support”, “ I do not support” or “I partially support”

Aim of this study is to analyze the results of the public opinion acquisition study regarding the feasibility of the audit quality indicators recommended by PCAOB and render them open to comments on behalf of our country.

Keywords: PCAOB, Audit Quality Indicators, Audit Quality, Audit Comitee

JEL Codes: M41, M42, M48

Extended Summary

Introduction

PCAOB is the Public Oversight Authority of the United States of America and it has taken on many authorities such as laying standards, overseeing and enforcing sanctions in order to prevent the repetition of many grand accounting scandals that have happened in the country. Towards this objective, it has developed audit quality indicators that are summed up under 28 titles in order to evaluate the companies subject to independent audit by the independent audit companies within the desired quality and in accordance with independent audit standards. Aforementioned indicators were released to the public opinion via the “Concept Release” of July 1, 2015. The aim with the public opinion is to receive opinion on the subjects such as whether the contents of potential audit quality indicators and their potential uses provide a consensus, financial reporting, planning and executing of audit and whether it can create a quality based competition between audit companies. (PCAOB Website, 12-13 November 2015 SAG Meeting Manual: 1). Through the public opinion PCAOB received 47 comment letters and these letters were classified according to questions in order to achieve an understanding regarding the future evolution and orientation of the audit quality indicators project. (PCAOB Website, 12-13 November 2015 SAG Meeting Manual: 7). The research was not done by answering multiple choice questions like a survey, rather, it was an “opinion establishing” study requiring comments in the form of long sentences. PCAOB expects the indicators to reach their final form this way.

Aim of this study is to investigate this study carried out by the PCAOB to finalize audit quality indicators, piecing it together according to the subject titles and incorporating it into the literature.

Literature

On the basis of this study, there is a document regarding the opening of PCAOB’s work on audit quality indicators completed in 2015 to public comment and 47 commenta-

tors who sent comments to the institution on the indicators in November 2015. The guidelines published by the PCAOB, meeting summaries, and speeches made by PCAOB analysts were used.

Methodology

PCAOB received 47 comment letters and these letters were classified according to the following questions in order to achieve an understanding regarding the future evolution and orientation of the audit quality indicators project. (PCAOB, 2015a: 7). This study was formed within the framework of these questions.

1. Do you support audit quality indicators?
2. Can audit quality indicators lead to unwanted potential results?
3. Who are the basic users of audit quality indicators?
4. On what level information regarding audit quality indicators should be publicized?
5. What is the most productive focal point of audit quality indicators?
6. Should PCAOB provide ideas regarding the audit quality indicators?
7. Should exposure of audit quality information on one or several levels be compulsory or voluntary?
8. Should PCAOB take on a gradual approach in the audit quality indicators process?
9. Do the current audit quality indicators in the concept release or other indicators on this matter need further testing?
10. Can the use of audit quality indicators be scaled?
11. What is your comments on each one of 28 indicators in the form of “I Support”, “I do not support” or “I partially support” .

The study is built on the answers to the above questions.

Conclusion

Solving the problem of audit quality is a long awaited but still not achieved requirement. “Audit Quality Indicators” are maybe the best remedy for solving this problem. Audit quality indicators have been very controversial for the last ten years. The fact that there is no concrete implementation yet despite the many suggestions and their acknowledgement is a failure. Examinations conducted support the implementation of audit quality indicators.

This subject is important for our country too. For in the last few years the number of businesses subject to independent audit has increased and it is increasing further. It is getting harder to subject the businesses to “high quality” independent audit with the current independent audit personnel. Best boost to the PCAOB in this matter would be the implementation of Audit Quality Indicators.

1. Giriş

PCAOB Amerika Birleşik Devletleri'nin Kamu Gözetim Kurumu'dur ve ülkede yaşanmış olan büyük muhasebe skandallarının gelecekte önlenmesi amacı doğrultusunda standart yapma, gözetim, yaptırım uygulama gibi birçok yetkiyi bünyesinde toplamıştır. Bu doğrultuda bağımsız denetim şirketleri tarafından bağımsız denetime tabi tutulan şirketlerin istenen kalitede ve bağımsız denetim standartlarına uygun bir biçimde değerlendirilebilmesi için 28 başlık altında toplanan denetim kalitesi göstergeleri geliştirmiştir.

Denetim kalitesi göstergeleri PCAOB tarafından bir denetim standardı haline getirilip uygulanması zorunlu hale getirilmemiştir çünkü 28 adet olmasına rağmen sayıları yüze yaklaşan oran, tutar, miktar hesaplamayı gerektiren tablolar şeklinde uygulanmakta ve denetim kalitesine hizmet etmesi amaçlanmaktadır. Bunların standart halinde yayınlanması durumunda Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bağımsız denetim şirketlerinin iş yükünü hayli artıracak ve PCAOB'nin bağımsız denetim şirketlerinin denetimindeki iş yükünü de çok artıracak bir değişim yaratacaktır. PCAOB hem bağımsız denetimin kalitesinden emin olmak ve bağımsız denetim şirketlerinin kaliteli denetim yapmalarını sağlamak istemekte, hem de böylesine büyük bir iş yükü yaratacak (hem bağımsız denetim şirketleri hem de PCAOB açısından) denetim kalitesi göstergelerini bu haliyle uygulamaya koymakta tereddüt etmektedir. Denetim kalitesi göstergeleri taslak olarak hazır olmasına rağmen yürürlüğe konulduğunda devasa bir iş yükü yaratacaktır. Bu iş yükü bağımsız denetimin taraflarını tarifi, tahayyülü imkansız çıkmazlara, kaosa sokabilir. Çok artacak olan bu iş yükünü biraz olsun hafifletebilmek için göstergeleri bir standart olarak yayınlamadan önce hangilerinin çok gerekli, hangilerinin fazla gerekli olmadığını ortaya koyabilmek için başta dört büyük bağımsız denetim şirketinin ortakları ve yöneticileri olmak üzere, akademisyenler, bürokratlar ve diğer taraflar üzerinde çok geniş bir araştırma yapmış, bu araştırma sonuçlarını da kendi web sitesi ve diğer yayın organlarında yayınlamıştır. Araştırma bir anket çalışması benzeri çoktan seçmeli soruların işaretlenmesi biçiminde olmayıp, her göstergeye ilişkin uzun cümleler ile yorum yapılmasını gerektiren "görüş oluşturma" çalışmasıdır. PCAOB bu konudaki araştırmaları hala sürdürmektedir. Çünkü denetim kalite göstergelerinin son halini alması çok önemlidir.

Bu çalışmanın amacı PCAOB'nin denetim kalitesi göstergelerine son şeklini verebilmek

için yaptığı çalışmaları araştırıp bir araya getirip, konu başlıkları itibariyle birleştirip Türkçe literatüre kazandırmaktır. Çünkü ülkemizde bağımsız denetim sektöründe görev yapan tarafların (KGK, bağımsız denetim şirketleri, bağımsız denetçiler, TÜRMOB, SMMM ve YMM Odaları ve meslek mensupları, denetlenen şirketler) bu konuda görüşleri olabilir, olmalıdır da. Amerika Birleşik Devletleri'nde binlerce bağımsız denetçinin çalıştığı bağımsız denetim şirketlerinin çalışma koşulları ile ülkemizde bağımsız denetimde görev alan bağımsız denetçi sayısı 10'u geçmeyen denetim şirketlerinin çalışma koşulları, denetledikleri şirketlerin büyüklükleri çok farklıdır. Bu farklılıklar denetim kalitesi göstergelerine de yansımalıdır. Ülkemizde çalışmalar buna göre şekillenmelidir. Bu konuda uluslararası standart yayımlanırsa denetim kalitesi göstergelerinin olduğu gibi Türkçe'ye çevirip Türk standardı olarak yayımlanması yerli bağımsız denetim şirketlerine uygun olmayabilir. Bu çalışma bu kritik bilgileri içermektedir.

PCAOB denetim kalitesi göstergeleri çalışmasının öncülüğünü yapmakta, bu konuda yayınlar ve araştırmalar ortaya koymaya devam etmektedir. PCAOB kanunların kendisine tanıdığı geniş yetkiler çerçevesinde bağımsız denetimden fayda sağlayanlarda olmak üzere bizzat bağımsız denetim aktörlerine ulaşım sağlayabilmekte ve bu üstün durum ona bu konuda detaylı araştırmalar yapabilme imkanı sağlamaktadır. Denetim kalitesi göstergeleri hakkında bu denli geniş bir araştırma yada benzer bir çalışma başka bir kurumca bu güne kadar yürütülmemiştir. Bu nedenle yapılan çalışmanın Türkçe literatüre kazandırılmasının önemli bir katkı olmasının ötesinde denetim kalitesi göstergeleri konusunda ülkemize bir görüş açısı kazandıracaktır.

2. Denetim Kalitesi Göstergelerinin Gelişim Süreci

“Denetim Kalitesi Göstergeleri” girişimi ilk defa 2008 yılında Amerikan Hazine Bakanlığı tarafından hazırlanması konusunda PCAOB'ye yapmış olduğu tavsiye kararları ile başlamıştır (PCAOB, 2015b:5). PCAOB bünyesindeki Daimi Danışma Kurulu (Standing Advisory Group-SAG) projenin gelişiminde önemli bir rol oynamıştır.

Çalışmanın erken evrelerinde 70'in üzerinde denetim kalitesi göstergesi belirlenmiş, ileri ki aşamalarda ise bu göstergeler girdiler (örn. iş yükleri, deneyim, eğitim), süreç (örn. yönetim felsefesi ve liderlik, bilgi ve iletişim, personel yönetimi) ve sonuçlar (örn. mali tablolar

ve açıklamalar, işletmenin sürekliliği uyarıları, denetim komitesi bildirimleri) olmak üzere 3 ayrı kategoriye ayrılan 40 adet göstergeye indirgemiştir (Brown ve diğerleri, 2016: 952). Daha sonra 13-14 Kasım 2013 tarihinde yapılan SAG Birleşmesinde göstergelerin 20 ile 30 arasında bir sayıda olması kararlaştırılmış ve elemelerde kullanılacak temel kriterler belirlenmiştir. Bu kriterlerden bazıları; göstergelerin denetim komiteleri/ hissedarlar açısından yararlılığı, istenmeyen sonuçlar doğurmaması, ölçeklenmeye elverişli olması, verinin ulaşılabilirliği, göstergenin iyi tanımlanabilmesi ve/veya ölçülebilmesi, denetim kalitesi ile arasında korelasyon bulunması, gereksiz olmaması, kılavuzluk eden göstergeler olması, uyarıları hassasiyetle öngörebilmesi, olası kök nedenler konusunda fikir sağlaması şeklinde belirlenmiştir (PCAOB Web Sitesi, 13-14 Nov 2013, SAG Toplantısı, Slayt 8).

24-25 Haziran 2014 tarihlerinde yapılmış olan son toplantı ile birlikte bugünkü denetim kalitesi göstergeleri son şekline kavuşmuş ve 2015 yılında “Kavramsal Bülten” ile halka açıklanan 28 adet temel göstergenin oluşturulması süreci tamamlanmıştır (PCAOB, 2015a: 1).

Denetim kalite göstergeleri, yüksek kaliteli denetimlerin nasıl elde edildiği hakkında yeni bilgiler sağlayabilecek potansiyel bir nicel ölçümler portföyüdür (PCAOB, 2020). 28 adet potansiyel denetim kalitesi göstergeleri aşağıdaki gibidir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 131).

Tablo 1. Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergeleri

DENETİM PROFESYONELLERİ	Personelin Uygunluğu	1)Personel Kaldırıcı 2)Ortakların İş Yükü 3)Yöneticilerin ve Personelin İş Yükü 4)Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları 5)Konusunda Uzman Bilgi ve Yetenek Sahibi Kişiler
	Personelin Yeterliliği	6)Denetim Personelinin Tecrübesi 7)Denetim Personelinin Endüstriyel Uzmanlığı 8)Denetim Personelinin Devir Hızı 9)Hizmet Merkezlerinde Odaklanmış Denetim İşinin Miktarı 10)Denetim Profesyoneli Başına Eğitim Süresi
	Personelin Yoğunlaştığı Alanlar (Odaklanma)	11) Denetim Saatleri ve Risk Alanları 12)Denetim Saatlerinin Denetimin Aşamalarına Dağıtılması
DENETİM SÜRECİ	Yönetim Felsefesi ve Liderlik	13)Şirket Personeline Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları
	Teşvikler	14)Kalite Derecelendirilmesi ve Tazminatlar 15)Denetim Ücretleri, Denetim Çabası ve Müşteri Riski
	Bağımsızlık	16)Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum
	Altyapı	17)Denetim Kalitesini Destekleyen Altyapı Yatırımları
	İzleme ve İyileştirme	18)Denetim Firmasının İç Kalite Değerlendirme Sonuçları 19)PCAOB Teftiş Sonuçları 20)Teknik Yeterlilik Testi

DENETİM SONUÇLARI	Finansal Tablolar	21)Hata Nedeniyle Yeniden Düzenlenen Finansal Tabloların Etkisi ve Sıklığı 22)Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimalleri 23)Finansal Rapor Kalitesini Gösteren Ölçümlerden Denetim Kalitesini Belirleme
	İç Kontrol	24)İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması
	İşletmenin Sürekliliği	25)İşletmenin Sürekliliği Konularında Zamanında Raporlama
	Denetçiler ile Denetim Komitesi Arasındaki İletişim	26) Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları
	Yaptırım ve Davalar	27)PCAOB ve SEC’ in Yaptırım İşlemlerinin İzlediği Trend 28)Özel Davaların İzlediği Trend

Kaynak: Yükçü ve Koçakoğlu, 2017: 131

PCAOB, 28 adet denetim kalitesi göstergesini “Kavramsal Bülten” aracılığı ile 1 Temmuz 2015 tarihinde kamusal yoruma açmıştır. Kamusal yorum ile amaçlanan, potansiyel denetim kalitesi göstergeleri içeriklerinin ve potansiyel kullanımlarının; denetim kalitesi konusunda bir görüş sağlayıp sağlamadığı, finansal raporlama, denetimin planlanması ve uygulanması, denetim şirketleri arasında kalite temelli bir rekabet yaratıp yaratamayacağı konularında görüş elde etmektir (PCAOB, 2015a: 1).

PCAOB 47 adet yorum mektubu almıştır. Söz konusu 47 adet mektup değerlendirilerek PCAOB tarafından tavsiye edilen denetim kalitesi göstergelerinin uygulanabilirliğine ilişkin elde edilen sonuçlar ortaya konulacaktır.

3. Pcaob Denetim Kalitesi Göstergeleri Yorum Mektuplarının Değerlendirilmesi

Denetim kalitesi göstergeleri konusunda gelen 47 adet mektup denetim şirketleri, organizasyonlar, yorum gönderen kişiler çerçevesinde 9 gruba ayrılmıştır. Mektupların gruplar arasındaki dağılımı aşağıdaki gibidir (PCAOB, 2015a: 7).

1. 10 adet denetim şirketlerinden (Deloitte & Touche LLP, Grant Thornton LLP, KPMG LLP b.).
2. 12 adet denetim profesyonelleri temsilcilerinden (Muhasebe ve Denetim Usulleri Komitesi Pennsylvania Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü, Muhasebe İlkeleri ve Güvence Hizmetleri Komitesi California Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Derneği, Denetim Kalitesi Merkezi vb.).
3. 3 adet kurumsal yöneticilerin temsilcilerinden (Eski Denetim Kalitesi Üyesi, Bağımsızlık Yönetim Kurulu, Yatırım Fonu Yöneticileri Forumu).
4. 5 adet denetim komitesi üyelerinden (CA, Inc. Denetim Komitesi, Comcast Şirketi vb.)
5. 5 adet yatırımcı ve yatırımcı temsilcilerinden (Amerikan Çalışma Federasyonu ve Endüstriyel Organizasyonlar Kongresi, Kurumsal Yatırımcılar Konseyi, Kaliforniya Kamu Çalışanları Emekli Sistemi vb.)
6. 3 adet akademisyenlerden (İleri Denetim Sınıfı, Hunter Koleji Yüksek Lisans Programı Ekonomi Bölümü, Denetim Standartları Komitesi, Amerikan Denetim Bölümü Muhasebe Derneği, Suffolk Üniversitesi)
7. 4 adet düzenleyici kurumlardan (Denetim Gözetim Kurulu, Menkul Kıymetler Komisyonu Malezya, İsviçre Federal Denetim Denetleme Kurumu, Ulusal Devlet Muhasebe Kurulları Birliği vb.)
8. 2 adet diğer (Chris Barnard, Silikon Vadisi Muhasebecileri)
9. 3 adet ihraç yönetimi ve ticaret yönetimi derneğinden (Amerikan Bankacılar Birliği, Finansal Raporlama Komitesi, ABD Ticaret Odası)

PCAOB 47 adet mektubu aşağıdaki sorular itibari ile gruplandırarak denetim kalitesi göstergeleri projesinin gelecekteki evrimi ve yönelimi konusunda bir kavrayış elde etmeye çalışmıştır (PCAOB 2015a: 7).

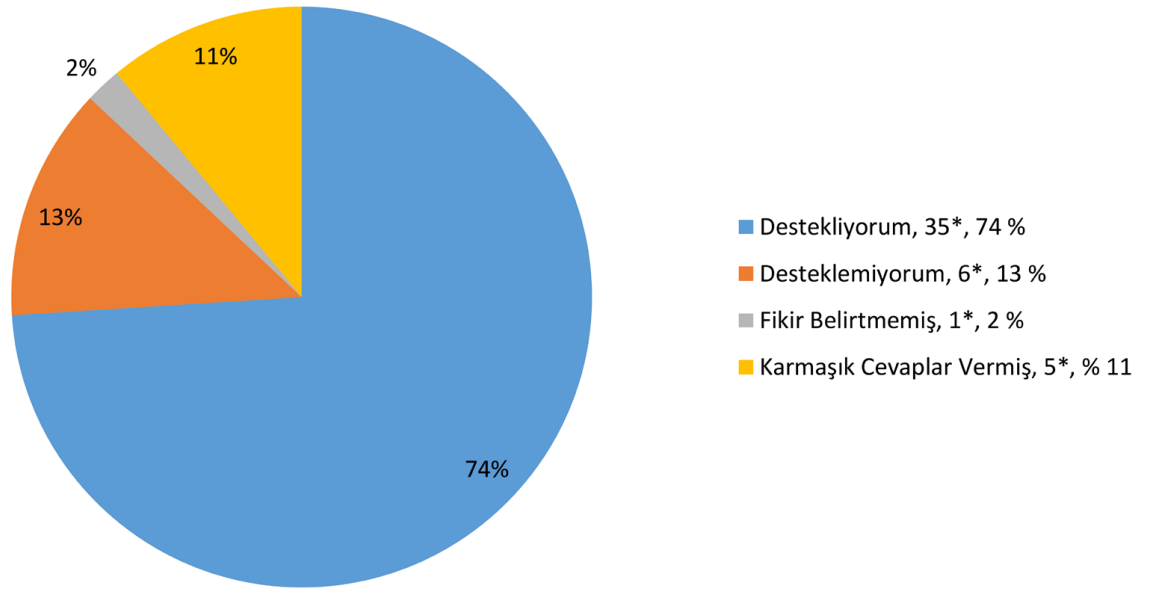
1. Denetim kalitesi göstergelerini detekliyor musunuz?
2. Denetim kalitesi göstergeleri istenmeyen potansiyel sonuçlar doğurur mu?
3. Denetim kalitesi göstergeleri temel kullanıcıları kimlerdir?
4. Denetim kalitesi göstergeleri bilgisi kamuya ne düzeyde açıklanmalıdır?
5. Denetim kalitesi göstergelerinin en üretken odak noktası nedir?
6. PCAOB denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili fikirlerini sunmalı mıdır?
7. Denetim kalitesi bilgisinin bir veya birkaç düzeyde ifşası zorunlu mu yoksa gönüllü mü olmalıdır?
8. PCAOB denetim kalitesi göstergeleri sürecinde aşamalı bir yaklaşım mı izlemelidir?
9. Kavramsal bültendeki mevcut denetim kalitesi göstergeleri veya bu konudaki diğer göstergelerin daha fazla test edilmeye ihtiyacı var mıdır?
10. Denetim kalitesi göstergeleri kullanımı ölçeklenebilir mi?
11. 28 adet göstergenin her biri konusunda “destekliyorum” , “desteklemiyorum” veya “kısmen destekliyorum” şeklindeki yorumlarınız nedir?

PCAOB tarafından her bir soru çerçevesinde mektuplar gruplandırılmış ve grafiklendirilmiştir. PCAOB proje takımı tarafından okuyucunun görüşüne ışık tutabilecek mektuplardan alınmış bir takım bilgilendirici alıntılarda sunulmuştur. Aşağıda söz konusu grafikler ve alıntılarının bazıları tek tek ele alınmıştır.

a) Denetim Kalitesi Göstergelerini Destekliyor musunuz?

Şekil 1, denetim kalitesi göstergelerinin genel olarak desteklendiğini göstermektedir.

Sözkonusu genel destek farklı yorumcular tarafından farklı şekillerde ifade edilmektedir. Mektupların genel dağılımı aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 9).



Şekil.1 Denetim Kalitesi Göstergelerini Destekliyor musunuz?

Kaynak: PCAOB 2015a: 3

* Mektup adetlerini göstermektedir.

35 adet yorumcu denetim kalitesi göstergeleri fikrini desteklemektedir. 6 adet mektupta olumsuz görüş bildirilmiştir. 1 yorumcu fikir belirtmemiş, 5 adet yorumcu ise bu konuda karmaşık cevaplar vermiştir. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alıntılar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 4).

Amerikan Muhasebe Birliği: “Sonuç olarak, empirik dellillerle desteklenen kapsamlı denetim kalitesi gösterge setine inanıyoruz ve PCAOB’nin denetim kalitesi göstergelerinin inşa edilmesinde ana denetim şirketleri ile çalışmasını tavsiye ediyoruz.”

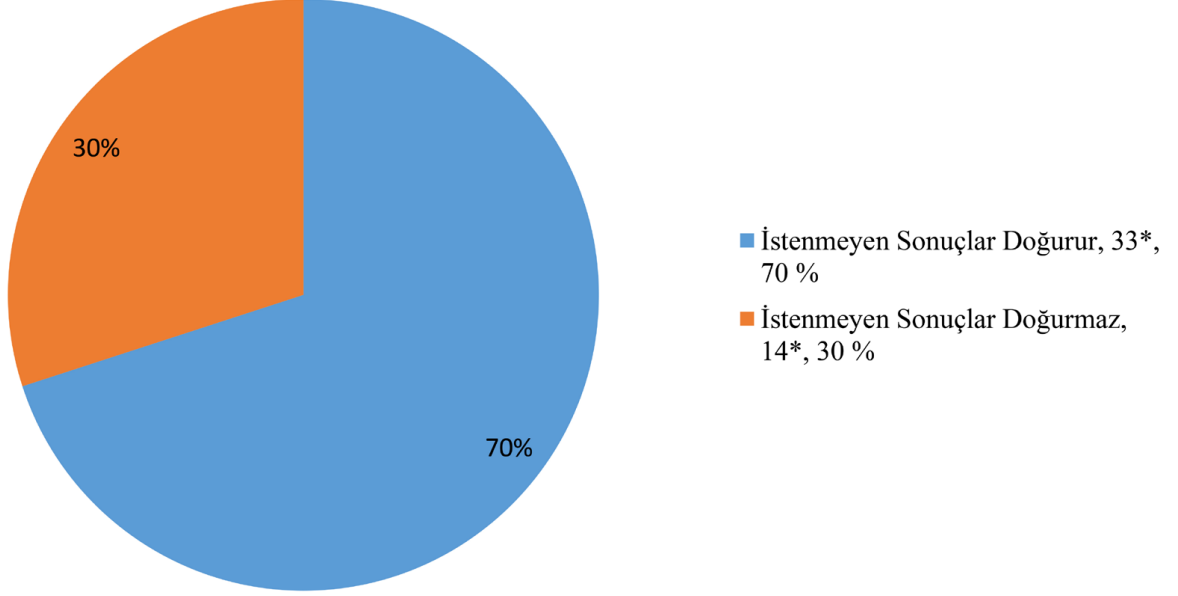
KPMG: “Özellikle denetim sözleşmelerini ilgilendiren, denetim kalitesi konusundaki iletişimin teşvik edilmesi ve zenginleştirilmesi konusunda denetçi ve denetim komiteleri tarafından kullanılabilir olan, PCAOB’ nin denetim kalitesi göstergeleri çabalarını destekliyor ve kabul ediyoruz.”

Denetim kalitesi göstergeleri, dış denetimin çeşitli yönlerini nicel olarak ölçmenin bir yolu olarak denetim komiteleri ve yönetim tarafından daha fazla ilgi görmektedir (Kanada Yeminli Mali Müşavirler Web Sitesi, Audit Committee Guide To Audit Quality Indicators). Denetim komiteleri denetçilerden kaliteli bir iş teslim alıp almadıklarını değerlendirmeye çok daha fazla dikkat göstermeye başlamışlardır. Bununla beraber denetim kalitesi kavramı hakkında bir takım tartışmalar süresinde şirketler ve denetim komiteleri daha çok ölçülmesi için çaba göstermektedir (Deloitte Institute, 2017: 1).

b) Denetim Kalitesi Göstergeleri İstenmeyen Potansiyel Sonuçlar Doğurur mu?

Şekil 2, denetim kalitesi göstergelerinin istenmeyen bir takım potansiyel sonuçlar doğurma riskinin yüksek olduğunu göstermektedir. Katılımcılar aşağıdaki konularda endişelerinin dile getirmiştir (PCAOB 2015a: 4).

- a. Bağlam eksikliği nedeniyle yanlış yorumlanma riskleri.
- b. Orantısız bir maliyete neden olma riski.
- c. Bu konuya yönlendirilen kişilerin zamanının maliyeti, örneğin denetim komite üyelerinin daha üretken işlerden bu konuya yönlendirilmeleri.
- d. Denetim profesyonellerinin artan konsantrasyonları.
- e. Kontrol listesi mantığının doğması.
- f. Göstergelerin denetim şirketleri tarafından manipüle edilmesi.



Şekil 2. Denetim Kalitesi Göstergeleri İstenmeyen Potansiyel Sonuçlar Doğurur mu?

Kaynak: PCAOB 2015a: 5

*Mektup adetlerini göstermektedir.

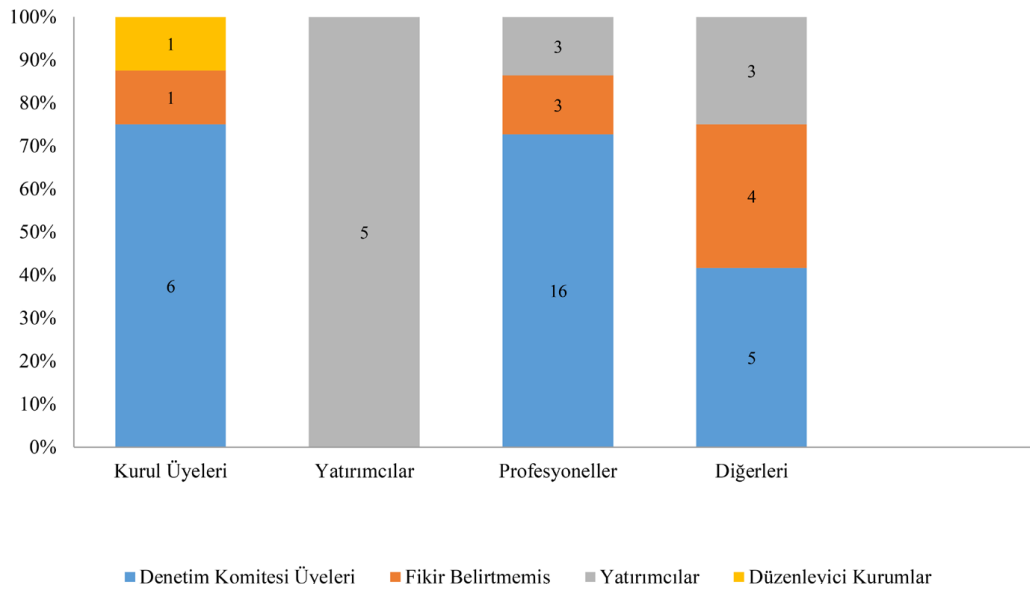
14 yorumcu potansiyel denetim kalitesi göstergelerinin istenmeyen bir sonuç doğurmayacağı yönünde görüş bildirirken, 33 yorumcu istenmeyen sonuçlar doğuracağı yönünde görüş bildirmiştir. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alıntılar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 5).

Grant Thornton: “Biz denetim kalitesi göstergelerinin kullanımının denetim komitelerinin dikkatini zayıflattığına inanıyoruz. Bu durum genel çerçevedeki gösterge sayısının daraltılması ve denetim komitesi ile dış denetçinin en faydalı göstergeler konusunda işbirliği yapması ile hafifletilebilir.”

Avustralya ve Yeni Zelanda Yeminli Mali Müşavirler: “Bu raporda yer alan içerik ve konular algıyı etkilediği gibi davranışları da etkileyecektir. Bu nedenle kalite ile ilgili davranışı geliştirmeyerek tam tersine denetim kalitesi göstergelerinin ölçülmesinin teşvik edilmesi yönünde zararlı bir yönelim şeklinde çalışabilir.”

c) Denetim Kalitesi Göstergeleri Temel Kullanıcıları Kimlerdir?

Şekil 3'te yorumcular 4 ana kategoriye ayrılmıştır. Denetim şirketleri ve denetim profesyonellerinin temsilcileri "Profesyoneller" başlığı altında toplanmıştır. Kurumsal yönetici temsilcileri, denetim komitesi üyeleri "Kurul Üyeleri" başlığı altında; akademik yorumcular, düzenleyiciler, ihraç yönetimi ve ticaret yönetimi derneği yorumcuları "Diğer" başlığı altında toplanmıştır. Bu sınıflandırma diğer grafiklerde de aynen takip edilmiştir (PCAOB 2015a: 7). Denetim kalitesi göstergelerinin temel kullanıcıları konusunda bu dört grubun görüşleri Şekil 3'te aşağıdaki gibi gösterilmiştir. Her sütun üzerindeki sayılar o konuda görüş bildirmiş mektup adedini belirtmektedir.



Şekil 3. Denetim Kalitesi Göstergeleri Temel Kullanıcıları Kimlerdir?

Kaynak: PCAOB 2015a: 7

Kurul üyelerinden 6 yorumcu, profesyoneller grubundan 16 yorumcu ve diğerleri grubundan 5 yorumcu denetim kalitesi göstergelerinin temel kullanıcısı olarak sadece denetim komitelerini göstermiştir. Yatırımcılar grubunun tümü, profesyoneller grubu ve diğerleri grubundan üçer yorumcu temel kullanıcı olarak yatırımcıları ve denetim komitelerini işaret etmiştir. 8 yorumcu herhangi bir fikir belirtmemiştir. Genel eğilim denetim kalitesi

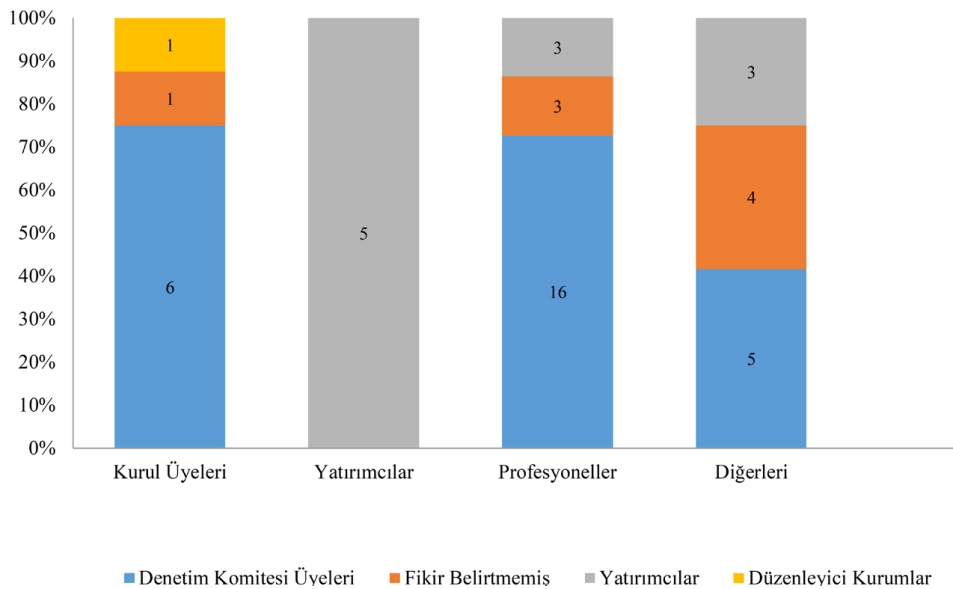
göstergelerinin ana kullanıcılarının denetim komitesi üyeleri olduğu yönündedir. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alıntılar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 7-8).

Deloitte and Touche: “İlgili ve anlamlı denetim kalitesi göstergelerini denetim komiteleri ile tartışmak onların sorumluluklarını yerine getirme kabiletlerinin artırılması konusunda ek bir bilgi ve görüş sağlayacağından faydalıdır.”

Ernst & Young: “Denetim komitelerinin; işletmenin finansal raporlarını ve denetimini gözetim rolüne sahip olması nedeniyle özellikle sözleşme düzeyindeki denetim kalitesi göstergelerinin değerlendirilmesi konusunda en iyi pozisyondadır. Göstergeler komitelerinin, denetim gözetimini de güçlendirecektir.”

ç) Denetim Kalitesi Göstergeleri Bilgisi Kamuya Ne Düzeyde Açıklanmalıdır?

Şekil 4, farklı yorumcu gruplarının denetim kalitesi göstergesi bilgisinin ne düzeyde kamuya açıklanması gerektiği konusundaki görüşlerini ifade etmektedir. Her sütun üzerindeki sayılar o konuda görüş bildirmiş mektup adedini belirtmektedir.



Şekil 4. Denetim Kalitesi Göstergeleri Bilgisi Kamuya Ne Düzeyde Açıklanmalıdır?

Kaynak: PCAOB 2015a: 9

Grafikte gri olarak ifade edilen “Kamuya Açık Olmalı” görüşü sadece 7 adet katılımcı tarafından benimsenmiştir. “Profesyoneller” grubunu oluşturan denetim şirketleri ve denetim profesyonellerinin temsilcileri kesinlikle kamuya açık olarak ifşa edilmesini benimsemiş onun yerine kamuya kapalı olması veya şirket düzeyi göstergelerin kamuya açık olması yönünde görüş bildirmiştir. 13 adet görüş bildirmemiş olan katılımcı bulunmaktadır. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alıntılar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 9-10).

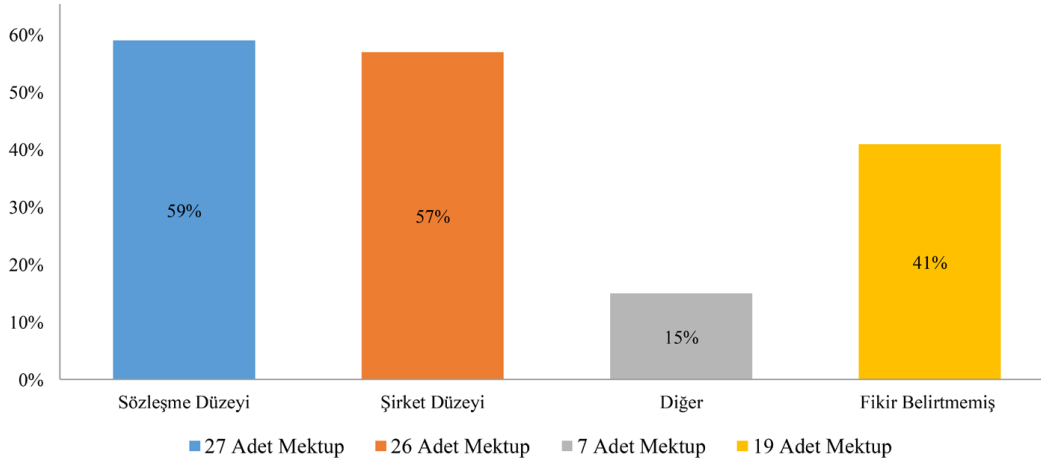
PwC: “Biz yazılı ve uygun bir bağlamında eşlik ettiği şirket düzeyi denetim kalitesi göstergelerinin kamuya raporlanmasını destekliyoruz.”

KPMG: “Denetim Komitesi ile denetçi arasındaki iki yönlü bağlamsal iletişim ifşa edilmeden göstergelerin kamuya raporlanması yatırımcılara ve diğer pay sahiplerine doğru ve anlamlı bir bilgi sunmayacağı gibi yanlış yönlendirmelere veya yanlış anlamalara da yol açacaktır.”

PCAOB, denetim kalite göstergelerinin kamuya açıklanmasının istenmeyen sonuçlarının olup olmayacağını değerlendirmek zorundadır. Örneğin denetim şirketinin eğitime ayırdığı saatlerin istenen bir denetim kalitesi göstergesi olduğu varsayalım. Bu durumda denetim firmaları büyük olasılıkla diğer firmaların açıklamalarını izleyecek ve muhtemelen belirli bir firmanın eğitiminin özelliklerine veya kendi özellikli eğitim gereksinimlerine önem vermeksizin, sektör «kıyaslamasına» giderek benzer eğitim saatlerini gösterge olarak ifşa etmeye yönelenecektir (Bedard ve diğerleri, 2010: C14).

d) Denetim Kalitesi Göstergelerinin En Üretken Odak Noktası Nedir?

Denetim kalitesi göstergeleri sözleşme düzeyi rasyoları ve işletme düzeyi rasyoları olmak üzere iki kategoriye ayrılmaktadır. Şekil 5 yorumcuların bu iki kategoriden hangisini daha üretken buldukları konusundaki fikirlerini yansıtmaktadır. Her yorumcu birden fazla öneri sunduğundan birden fazla kategori içinde değerlendirilmiştir. O nedenle toplam mektup sayısı 47 adedi aşmaktadır.



Şekil 5. Denetim Kalitesi Göstergelerinin En Üretken Odak Noktası Nedir?

Kaynak: PCAOB 2015a: 10

27 adet yorumcu (tüm mektupların % 59'u) denetim kalitesi göstergelerinin sözleşme düzeyi rasyolarını bu projenin en üretken odak noktası olarak görürken, 26 adet yorumcu (tüm mektupların % 57'si) şirket düzeyi rasyoların daha üretken sonuçlar ürettiği yönünde görüş bildirmiştir. 19 adet yorumcu (tüm mektupların % 41'i) fikir belirtmemiş 7 adet yorumcu (tüm mektupların % 15'i) ise genel eğilim dışında farklı görüşler sunmuştur. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alıntılar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 10-11).

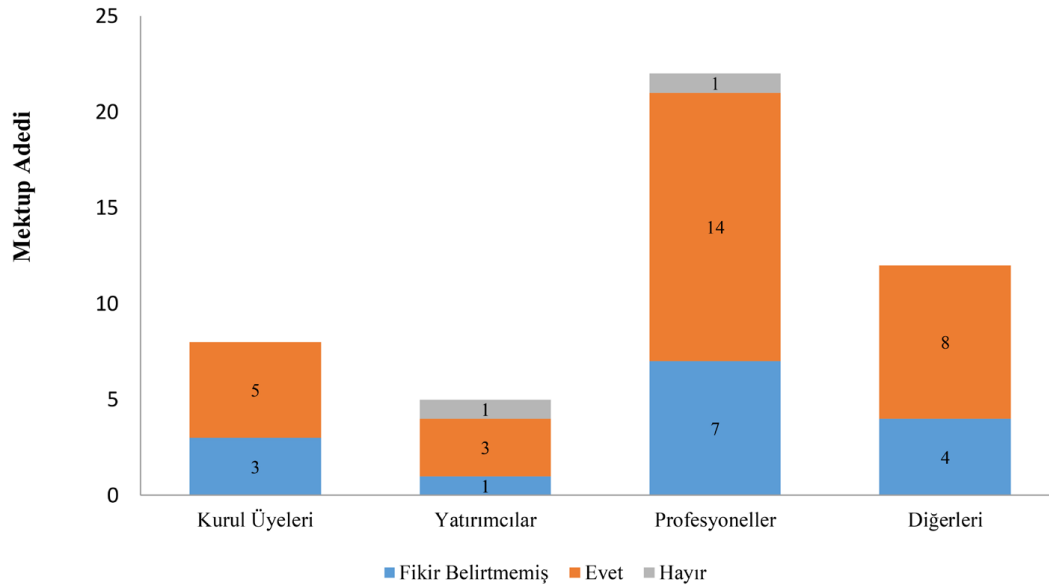
Denetim Kalitesi Merkezi (CAQ): “Denetim kalitesi merkezinin yaklaşımı bağlamını bizlere sağlayan şirket genelindeki rasyolar ile sözleşme düzeyi rasyolarının iletişimine odaklanmaktadır. Genel olarak komite üyelerimiz şirket düzeyi rasyolarının bir çoğunu denetçiden aldıkları için sözleşme düzeyi rasyolarını daha kullanışlı bulduklarını raporlamışlardır.”

California Yeminli Mali Müşavirler Topluluğu: “Şirket düzeyi rasyoları daha minör öneme sahiptir. Önemli faktörler sözleşme düzeyi rasyoları ile ilgilidir.”

e) PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri Fikirleri Sunmalı mıdır?

Şekil 6, denetim kalitesi göstergeleri proje süreci içinde PCAOB'nin yer alıp almaması gerektiği konusundaki görüşleri yansıtmaktadır. Bu konuda genel görüş PCAOB'nin bu girişimin içinde bulunması yönündedir ancak bu katılımın derecesi konusunda yorum-

cuların fikirleri fazlasıyla farklılaşmaktadır (PCAOB 2015a: 11). Her sütun üzerindeki sayılar o konuda görüş bildirmiş mektup adedini belirtmektedir.



Şekil 6. PCAOB Denetim Kalitesi Fikirleri Sunmalı mıdır?

Kaynak: PCAOB 2015a: 12

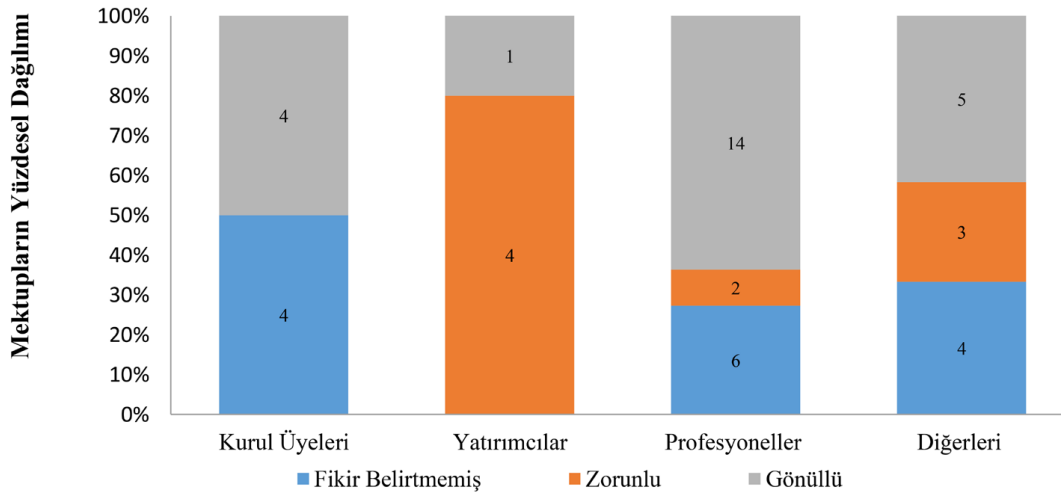
47 yorum mektubununun 30'u PCAOB'nin sürecin içinde yer alması gerektiğini öne sürerken sadece 2 adet yorumcu tersi yönde görüş bildirmiştir. Fikir belirtmeyen mektup sayısı 15 adettir. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alıntılar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 13).

PwC: "Piyasa yaklaşımı çerçevesinde, PCAOB' nin denetim kalitesi göstergelerini geliştirilmesi ve kullanımını cesaretlendirmesi bakımından piyasadaki paydaşlar için örnekler geliştirmesi önemli bir role hizmet etmektedir."

Ernst&Young: "PCAOB denetim komitesi ile denetçi arasındaki işbirliğini kolaylaştırmak ve cesaretlendirmek için 1)çeşitli şartlar ve gerçekler karşısında denetim kalitesi açısından önemli olan faktörleri 2) göstergelerin anlaşılabilirliği için ihtiyaç duyulan bağlamı ve ölçümlenmeleri 3)bilginin iletişiminin nasıl yapılacağını belirlemeye devam etmesi gerektiğine inanıyoruz."

f) Denetim Kalitesi Bilgisinin Bir veya Birkaç Düzeyde İfşası Zorunlu mu Yoksa Gönüllü mü Olmalıdır?

Şekil 7, bir veya birkaç düzeyde denetim kalitesi göstergeleri bilgisinin kamuya gönüllü olarak açıklanması yada zorunlu olarak ifşa edilmesinin gerekip gerekmediği konusunda yorumcuların görüşlerini yansıtmaktadır (PCAOB 2015a: 12). Her sütun üzerindeki sayılar o konuda görüş bildirmiş mektup adedini belirtmektedir.



Şekil 7. Denetim Kalitesi Bilgisinin Bir Veya Birkaç Düzeyde İfşası Zorunlu mu Yoksa Gönüllü mü Olmalıdır?

Kaynak: PCAOB 2015a: 13

24 adet yorum mektubunda denetim kalitesi göstergeleri bilgisinin ifşasının gönüllü olması gerektiği bildirilmiştir. 14 yorumcu görüş belirtmemiştir. 9 adet mektupta ise bu bilginin ifşasının zorunlu olması gerektiği yönünde yorum yapılmıştır. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alıntılar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 13).

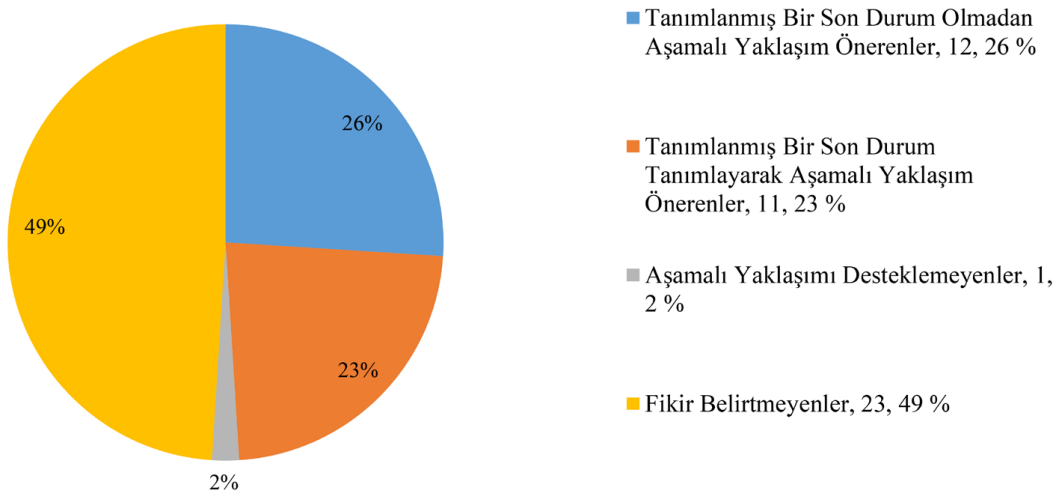
Denetim Kalitesi Merkezi (CAQ): “Denetim kalitesi göstergelerinin zorunlu olarak kamusal raporlanmasının bu konseptin erken dönemli doğası gereği uygun olmadığına

inıyoruz. Göstergelerin raporlanması ve kullanımı denetim komitelerine ve denetçilere bu göstergeleri belli durumlara ve gerçeklere göre uyarılama yapabilmeyi mümkün kılan esneklikte olmalı ve gönüllük esasını temel almalıdır.”

Amerikan Muhasebe Birliği: “Mevcut çalışmalar göstermektedirki gönüllü raporlama sıklıkla bilgiyi ifşa edenin lehine fısatçı bir bilgi paylaşımı için kullanıldığından zorunlu raporlamanın daha dengeli bir resim sunacağı kanaatindeyiz. Göstergelerin ifşası ve içinden taraflı bir seçim yapılmasına izin verilmesi durumda ise bu yatırımcılar için değerinin düşmesine neden olacaktır. Tüm şirketler için çekirdek bir denetim kalitesi gösterge setini içermesi gerektiğini ve bunun önemli olduğunu düşünüyoruz.”

g) PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri Sürecinde Aşamalı Bir Yaklaşım mı İzlemelidir?

Şekil 8, PCAOB'nin denetim kalitesi göstergeleri programını veya sürecini aşamalandırması konusundaki görüşleri yansıtmaktadır. Yorum mektuplarındaki temel ayırım belli bir sonuç elde edilmesi ile karar alınmadan önce daha fazla bilgi edinilmesini vurgulayan iki temel görüş arasında farklılaşmaktadır (PCAOB 2015a: 14).



Şekil 8. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri Sürecinde Aşamalı Bir Yaklaşım mı İzlemelidir?

Kaynak: PCAOB 2015a: 14

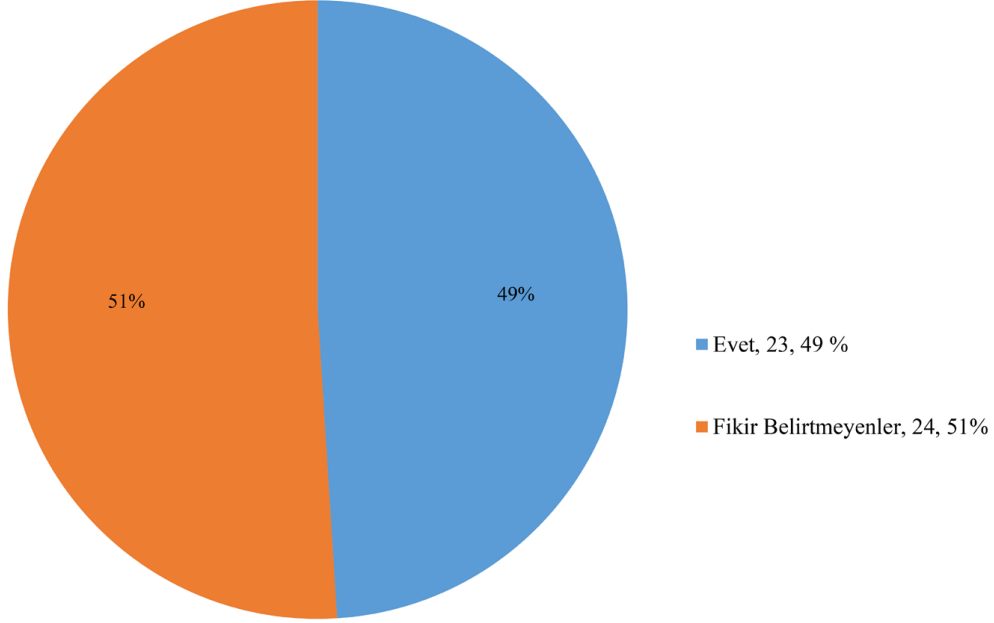
Bu konuda fikir belirtmeyenler 23 adet mektup sayısı ile çoğunluğun % 49'unu oluşturmaktadır. Tanımlanmış bir son durum olmadan aşamalı bir yaklaşım benimseyen 12 adet yorumcu bulunmakta ve tüm görüşlerin % 26'sını oluşturmaktadır. Tanımlanmış bir son durumun yada belli bir amacın olması gerektiğini savunarak aşamalı yaklaşım öneren 11 adet mektup bulunmakta ve çoğunluğun % 23'ünü oluşturmaktadır. Aşamalı yaklaşımı tümünden reddeden 1 adet yorumcu bulunmakta ve % 2'lik bir dilimle temsil edilmektedir. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alıntılar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 14-15).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC): “IFAC uygulama konusunda zaman içinde aşamalı bir yaklaşımı desteklemektedir. Bu yaklaşım, konseptin optimizasyonunu sağlayacak geri bildirim çemberini mümkün kılacak, uygulamada tutarlılığı ve başa çıkılması gerekli risklerin ve diğer konuların tanımlanabilmesini sağlayacaktır.”

Deloitte & Touche: “Biz belli bir süre gönüllü uygulanmasını ve belli bir sürede üzerinde ileri çalışma yapıldıktan sonra hedef kitlenin, hangi göstergelerin ilgili ve kullanışlı olduğunun belirlenmesinin ve göstergelerinin iletişiminin zorunlu olup olmayacağı konularının dikkatli bir biçimde değerlendirilmesi gerekliliğini destekliyoruz.”

ğ) Kavramsal Bülteindeki Mevcut Denetim Kalitesi Göstergeleri veya Bu Konudaki Diğer Göstergelerin Daha Fazla Test Edilmeye İhtiyacı Var mıdır?

Şekil 9, kavramsal bülteindeki denetim kalitesi göstergelerinin yada bu konudaki diğer göstergelerin kullanım veya seçimi yapılmadan daha fazla test edilmeye ihtiyaç olup olmadığı konusundaki görüşleri yansıtmaktadır. Genel görüş ek bir takım testlerin yapılması yönündedir.



Şekil 9. Kavramsal Bülteindeki Mevcut Denetim Kalitesi Göstergeleri veya Bu Konudaki Diğer Göstergelerin Daha Fazla Test Edilmeye İhtiyacı Var mıdır?

Kaynak: PCAOB 2015a: 15

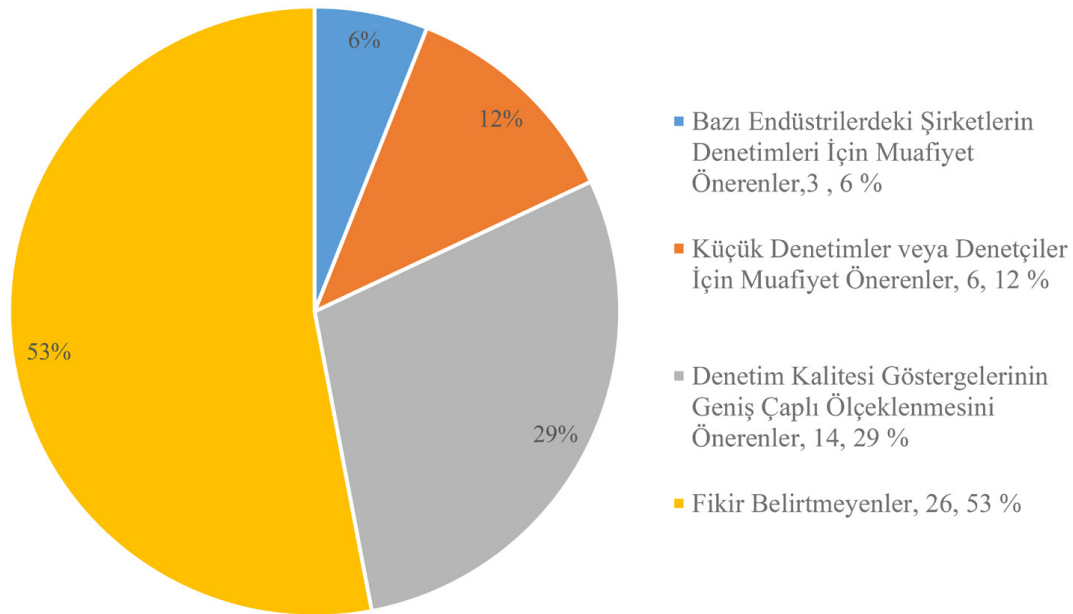
23 adet yorum mektubu göstergelerin ek testlere ihtiyaç duyduğu yönünde görüş bildirmiştir. Tüm katılımcıların % 49'unu oluşturmaktadır. 24 adet yorumcu ise herhangi bir yorumda bulunmamıştır, görüş bildirenlerin % 51'ini oluşturmaktadır. Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alıntılar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 16).

Grant Thornton: “Projeyi ileri götürmek için pilot uygulamalar ve ileri düzeyde bir destek göstergelerin bazı bakımlardan daha rafine hale getirilmesinde önemlidir. Aynı zamanda PCAOB'nin şirket kalite kontrol standartlarında potansiyel bir takım değişiklikler öngören projeleri içinde bilgilendirici olacaktır.”

Pennsylvania Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü: “Pilot uygulamalar için gönüllüler toplanmalı ve seçilmiş olan endüstri gruplarından doğrulanmış-gerekçeli denetim kalitesi göstergeleri bilgisi bir araya getirildikten sonra her bir işletmeden elde edilmiş olan bu bilgi; göstergelerin sağladığı bilginin değeri ve uygulama maliyetleri bakımından değerlendirilmelidir.”

h) Denetim kalitesi göstergeleri kullanımı ölçeklenebilir mi?

Şekil 10, denetim kalitesi göstergelerinin ölçeklenebilirliği konusundaki görüşleri yansıtmaktadır. Yorumcuların büyük çoğunluğu göstergelerin ölçeklenebileceğine inanmaktadır. Fakat bir takım özellikli endüstrilerin temsilcileri muafiyet önermişlerdir. Bazı yorumcular ise küçük yatırımcılar ve denetçiler için muafiyet tavsiyesinde bulunmuşlardır (PCAOB 2015a: 16). Her yorumcu birden fazla öneri sunduğundan birden fazla kategori içinde değerlendirilmiştir. O nedenle toplam mektup sayısı 47 adedi asmaktadır.



Şekil 10. Denetim Kalitesi Göstergeleri Kullanımı Ölçeklenebilir mi?

Kaynak: PCAOB 2015a: 17

Bu konuda mektuplardan yapılmış olan bazı alıntılar aşağıdaki gibidir (PCAOB 2015a: 17).

Uluslararası Hesap Federasyonu (International Federation of Accounts): “Bu yaklaşımın ölçeklenmesi önemli ölçüde karmaşa yaratacaktır. Örneğin, küçük ve orta ölçekli işletmeler tüm denetim kalitesi göstergelerini işlerinin büyüklüğü ve doğası gereği sağlayamayabi-

lirler. Bu durum bu tip işletmelerin düşük denetim kalitesi performansı gösterdiği gibi adil olmayan bir varsayıma yol açabilir.”

Crowe Horwath: “Biz denetim şirketlerini veya belli endüstrilerdeki teşebbüsleri dışlamanın doğru yaklaşım olmadığına inanıyoruz. Denetim komiteleri denetim şirketlerinde istedikleri bilgiyi talep ederek sorumluluklarını aktarabilir. Sonuç olarak ölçeklenebilirlikten bahsedilemez çünkü denetim kalitesi göstergeleri denetim komitelerinin istediği ve işletmenin risk değerlendirmesine bağlı olarak talep ettiği ihtiyaçları temelinde yönlendirilmektedir.”

i) 28 adet göstergenin her biri konusunda “destekliyorum” , “desteklemiyorum” veya “kısmendestekliyorum” şeklindeki yorumlarınız nedir?

Tablo 2, PCAOB'nin kavramsal bülteninde sunulan potansiyel denetim kalitesi göstergelerinden hangilerinin kaç adet yorumcu (mektup) tarafından desteklenip desteklenmediğini göstermektedir. Birçok yorumcu belli bir göstergeye atıfta bulunmadığından her satırın toplamı 47 adet mektup sayısına ulaşmamıştır (PCAOB 2015a: 18).

Tablo 2. PCAOB Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergelerini “Destekleyen”, “Desteklemeyen” ve “Kısmen Destekleyen” Yorumcu (Mektup) Sayıları

			Destekliyorum	Desteklemiyorum	Kısmen Destekliyorum
DENETİM PROFESYONELLERİ	Personelin Uygunluğu	1)Personel Kaldırıcı	8	3	6
		2)Ortakların İş Yükü	9	3	6
		3)Yöneticilerin ve Personelin İş Yükü	8	3	6
		4)Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları	7	4	6
		5)Konusunda Uzman Bilgi ve Yetenek Sahibi Kişiler	6	2	4
	Personelin Yeterliliği	6)Denetim Personelinin Tecrübesi	7	1	6
		7)Denetim Personelinin Endüstriyel Uzmanlığı	6	4	5
		8)Denetim Personelinin Devir Hızı	4	6	3
		9)Hizmet Merkezlerinde Odaklanmış Denetim İşinin Miktarı	4	5	1
		10)Denetim Profesyoneli Başına Eğitim Süresi	7	2	6
	Personelin Yoğunlaştığı Alanlar (Odaklanma)	11) Denetim Saatleri ve Risk Alanları	3	5	3
		12)Denetim Saatlerinin Denetimin Aşamalarına Dağıtılması	2	5	7

DENETİM SÜRECİ	Yönetim Felsefesi ve Liderlik	13)Şirket Personeline Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları	4	6	6
	Teşvikler	14)Kalite Derecelendirilmesi ve Tazminatlar 15)Denetim Ücretleri, Denetim Çabası ve Müşteri Riski	3 3	6 6	2 4
	Bağımsızlık	16)Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum	2	5	4
	Altyapı	17)Denetim Kalitesini Destekleyen Altyapı Yatırımları	2	7	5
	İzleme ve İyileştirme	18)Denetim Firmasının İç Kalite Değerlendirme Sonuçları	8	2	4
		19)PCAOB Teftiş Sonuçları	9	2	2
20)Teknik Yeterlilik Testi		1	4	2	

DENETİM SONUÇLARI	Finansal Tablolar	21)Hata Nedeniyle Yeniden Düzenlenen Finansal Tabloların Etkisi ve Sıklığı	3	8	3
		22)Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimalleri	2	9	2
		23)Finansal Rapor Kalitesini Gösteren Ölçümlerden Denetim Kalitesini Belirleme		8	1
	İç Kontrol	24)İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması	4	5	2
	İşletmenin Sürekliliği	25)İşletmenin Sürekliliği Konularında Zamanında Raporlama	1	8	2
Denetçiler ile Denetim Komitesi Arasındaki İletişim	26) Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları	1	7	4	
Yaptırım ve Davalar	27)PCAOB ve SEC' in Yaptırım İşlemlerinin İzlediği Trend	3	7	3	
	28)Özel Davaların İzlediği Trend	1	8	4	

3. Sonuç

Denetim kalitesi sorunu çözümü uzun yıllardır beklenen, henüz hala çözülmemiş bir ihtiyaçtır. Bu sorunun çözümüne belki en iyi ilaç “Denetim Kalite Göstergeleri”dir. Denetim kalite göstergeleri son on yılda çok tartışılır ve konuşulur olmuştur. Çok öneri olmasına ve kabul görmesine rağmen bu konuda somut bir uygulamaya geçilmemiş olması eksiklidir. Yapılan sorgulamalar denetim kalite göstergelerinin uygulamaya konulmasını destekler özelliktedir.

Konu ülkemiz açısından daha da önemlidir. Çünkü son birkaç yılda bağımsız denetim kapsamına alınan işletme sayısı hızla artmıştır, artmaya da devam etmektedir. Mevcut bağımsız denetçi kadroları ile bağımsız denetim kapsamındaki işletmeleri “kaliteli” bağımsız denetime tabi tutmak güçleşmektedir. Bu konuda Kamu Gözetim Kurumu’na en büyük yardım Denetim Kalite Göstergelerinin uygulamaya konulması ile yapılabilir.

Denetim kalitesi göstergeleri konusunda uluslararası alanda geliştirme çalışmaları devam ederken, henüz uluslararası denetim kalitesi göstergeleri standartları yayınlanmamışken; Kamu Gözetim Kurumu PCAOB tarafından geliştirilen bazı göstergeleri bağımsız denetim şirketlerinden istemeye başlamıştır. İstenmeye başlanan göstergeler bağımsız denetim şirketlerinde çalışan denetçilerin çalışma sürelerine yönelik göstergelerdir. Ancak göstergelerden beklenen yararı sağlamaktan şimdilik uzaktır.

Uluslararası standart oluşturma, ulusal standartların yayınlanması ve bağımsız denetim şirketleri tarafından gösterge üretilmesi gibi aşılması gereken süreçler bulunmaktadır. Bu güne kadar yaptığımız çalışmalar ve bu makale çalışması uluslararası alanda gösterge oluşturma faaliyetlerinin anlaşılması ve ülkemizde başlatılan çalışmalara katkı özelliğindedir.

Yazar Katkısı

Çalışmanın literatür kısmına her iki yazarında katkıları bulunmaktadır.

Çıkar Çatışması

Yazarlar arasında çıkar çatışması yoktur.

Finansal Destek

Yazarlar bu çalışma için finansal destek almamıştır.

Kaynakça

Bedard J.C., Johnstone K. M. ve Smith E.F. (2010). Audit quality indicators: A status update on possible public disclosures and insights from audit practice. Current Issues in Auditing, American Accounting Association, (4)1, 12–19.

Brown L.V., Gissel L.J. ve Neely D.G. (2016). Audit quality indicators: Perceptions of junior level auditors. Managerial Auditing Journal, (31) 8/9, 949–980

Deloitte Institute. (2017). Optimizing the value of audit quality indicators. Retrieved from: https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/ca/Documents/audit/ca-en-audit-17-4813V-Audit-Quality-AQI-series_report1_EN3_AODA.PDF, E.T.: 01.09.2020

Kanada Yeminli Mali Müşavirler. (2020). Retrieved from: <https://www.cpacanada.ca/en/business-and-accounting-resources/audit-and-assurance/enhancing-audit-quality/publications/guide-to-audit-quality-indicators>,

Public Company Accounting Oversight Board. (2013). Retrieved from: https://pcaob-assets.azurereedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/news/events/documents/1115162013_sag/11142013_aqi.pdf?sfvrsn=e8b179f2_0.

Public Company Accounting Oversight Board. (2015a). 12-13 Kasım 2015 SAG Toplantı Klavuzu. Retrieved from: <https://pcaobus.org/News/Events/Documents/11-12-2015-SAG-Meeting/SAG-AQI-Memo.pdf>.

Public Company Accounting Oversight Board. (2015b). Release No.2015-005. Retrieved From: https://pcaobus.org/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf.

Public Company Accounting Oversight Board. (2020). Retrieved from: <https://pcaobus.org/resources/other-research-projects/aqi>

Yükçü S. ve Koçakoğlu Ö. (2017), Bağımsız denetimde denetim kalitesi genel çerçevesi ve göstergeleri, KitapAna Kitapevi.

Özgeçmiş

Süleyman Yükçü, 1977 yılında Ege Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi Muhasebe Bölümü'nden mezun oldu. 1979 yılında yüksek lisansını, 1984 yılında doktorasını tamamladı.

1987 yılında yardımcı doçent, 1989 yılında doçent, 1996 yılında profesör oldu. Halen Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü, Muhasebe ve Finansman Ana Bilim Dalında öğretim üyesi olarak çalışıyor. 1989-1990 yılları arasında A.B.D Wake Forest Üniversitesi'nde incelemelerde bulunarak, konferanslar verdi. 1993 yılında Yeni Asır Gazetesi'nin Şevket Bilgin Ödülü'nü, 1994 yılında Türkiye Bankalar Birliği'nin Bankacılık Ödülü'nü aldı.

1996 yılından 12 yıl boyunca İzmir Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası tarafından düzenlenmekte olan Türkiye Muhasebe Standartları Sempozyumlarına bilim kurulu üyeliği ve düzenleme kurulu başkanlığı görevini yürüttü. Muhasebe ve finansman alanında farklı konularda yazılmış 13 kitabı, 1 kültür, 1 şiir kitabı bulunan Süleyman Yükçü'nün yazdığı iki tiyatro çalışması da sahnelendi.

Özlem Koçakoğlu, 2000 yılında Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi İdari Bilimler Fakültesi İktisat Bölümü'nden mezun oldu. 2007 yılında Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavir ruhsatını aldı. 2012 yılında yüksek lisansını, 2019 yılında doktorasını tamamladı. 2007 yılında başladığı Harran Üniversitesi Meslek Yüksek Okulu'ndaki görevine halen devam ediyor. 2020 yılında Dr. öğretim üyesi oldu. Maliyet muhasebesi ve denetim alanında çalışmaları bulunuyor.