



Denetim Kalitesi Çerçevesi: Ülkeler Arası Bir Karşılaştırma*

Dr. Öğr. Üyesi Zeynep YAROĞLU¹

Öz

Bu çalışma hem düzenleyicilerin hem akademisyenlerin otuz yılı aşkın süredir gündeminde yer alan ve fakat tanımı ve ölçümü üzerinde bir uzlaşma sağlanamamış olan denetim kalitesi ile ilgili dünyanın çeşitli ülkelerinde geliştirilmekte olan denetim kalitesi çerçevelerini ortaya koyan genel bir bakış sunmaktadır. Türkiye’de bu konuda düzenleyici kurumlar tarafından başlatılan henüz bir girişim olmaması ve Türkçe literatürde çerçevelerin ele alınmamış olması bu çalışmanın çıkış noktasını oluşturmaktadır. Denetim kalitesi çerçevesinde yer alan denetim kalitesi göstergeleri, farklı denetim şirketleri arasında karşılaştırılabilirliği ve şeffaflığı artırabilmektedir. Bir diğer önemli potansiyel faydası ise, örneğin bir denetim şirketi seçerken yönetimden sorumlu olanlar ve denetim komiteleri için, somut bir rekabet unsuru haline gelebilecek olmasıdır. Böylece denetim şirketleri bağımsız denetim ücreti yerine denetim kalitesi göstergeleri üzerinden rekabet avantajı sağlamayı hedefleyeceklerdir. Çerçevelerin birçoğunun kural bazlı olduğu ve hem nicel hem nitel göstergeler içerdiği söylenebilmektedir. En sık yer verilen göstergeler arasında denetim saati, eğitim saati, bağımsız denetçi devir hızı gibi nicel ve denetim kalitesinin gözden geçirilmesi gibi karma göstergeler dikkati çekmektedir. Denetim kalitesinin objektif olarak değerlendirilmesi, hangi perspektiften değerlendirildiğini anlama ihtiyacı nedeniyle daha karmaşık olduğundan, yorumlamada ortaya çıkacak farklılıkları ortadan kaldırmak önemlidir. Bu nedenle Türkiye’de farklı paydaşların üzerinde anlaşmaya varacakları bir denetim kalitesi göstergeleri seti geliştirmek için etkileşime girmesi ve iş birliği yapması gerekli görülmektedir.

Anahtar Sözcükler: Denetim Kalitesi Çerçevesi, Denetim Kalitesi, Denetim Kalitesi Göstergeleri.

JEL Kodları: M42, M48.

Audit Quality Frameworks: A Cross-National Comparison

Abstract

This study provides an overview of the audit quality frameworks developed around the world in relation to audit quality, which has been on the agenda of both regulators and academics for more than three decades, yet there is no consensus on its definition and measurement. The starting point of this study lies in the fact that there is no initiative by the regulatory authorities in Turkey on this issue and the audit quality frameworks have not been discussed in Turkish literature. Audit quality indicators in an audit quality framework can increase transparency and comparability across audit firms. Another important potential benefit is that it can become a tangible competitive factor for those charged with governance and audit committees when accepting an audit firm. Thus, audit firms will aim to gain a competitive advantage through audit quality indicators rather than audit fees. It can be interpreted that most of the frameworks are rule-based and contain both quantitative and qualitative indicators. Among the most frequently included indicators, quantitative indicators such as audit hours, training hours, independent auditor turnover, and mixed indicators such as engagement quality review are noteworthy. Since the objective assessment of audit quality is more complex due to the requirement to understand the perspective from which it is assessed, it is essential to eliminate differences in interpretation. Therefore, it is necessary for different stakeholders in Turkey to interact and collaborate to develop a commonly accepted set of audit quality indicators.

Keywords: Audit Quality Frameworks, Audit Quality, Audit Quality Indicators.

JEL Codes: M42, M48.

* Bu çalışma Zeynep YAROĞLU tarafından ve Prof. Dr. Ganite KURT danışmanlığında hazırlanan “Bağımsız Denetim Kalitesini Etkileyen Göstergelerin Tespiti Ve Bir Model Önerisi” başlıklı doktora tezinden türetilmiştir.

¹ **Sorumlu Yazar (Corresponding Author):** Zeynep YAROĞLU, (Dr. Öğr. Üyesi) Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi, Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Öğretim Elemanı, Ankara, Türkiye, E-mail: zeynep.k.yaroglu@gmail.com ORCID: 0000-0003-3713-9092.

APA 6 Stili Kaynak Gösterimi: (To Cite This Article)

Yaroğlu, Z. (2023). Denetim kalitesi çerçeveleri: Ülkelerarası bir karşılaştırma. *Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi*, 16(Prof. Dr. Mehmet Özbirecikli Özel Sayısı), 31-63. doi: <https://doi.org/10.29067/muvu.1284669>



EXTENDED SUMMARY

Introduction

The diversity of views on what constitutes audit quality can be attributed to the varying perceptions of audit quality by stakeholders involved in the financial reporting process. For example, users of financial statements may perceive a high quality audit as one without misstatements, while audit firms may define audit quality as the successful completion of the audit process in accordance with the specified audit methodology. On the other hand, regulatory bodies may assess audit quality in terms of compliance with auditing standards. As a result, audit quality frameworks have become increasingly popular for measuring overall audit quality (Knechel and Shefchik, 2014: 131). Instead of focusing on a single indicator, it is important to create a broad framework that includes possible audit quality indicators, as it provides a multidimensional picture of audit quality (Bedard, Johnstone and Smith, 2010: C14).

This study aims to analyze and compile the audit quality frameworks developed by different countries in a comprehensive manner for the first time. In doing so, KGK will be encouraged to initiate an audit quality project, the output of which will be the audit quality framework to be developed, and audit firms will be encouraged to share their audit quality indicators publicly in a transparent and objective fashion by providing quantitative data in addition to emphasizing audit quality (Yükçü and Koçakoğlu, 2016: 291).

Literature Review

Various frameworks are being developed to organize existing information on audit quality and to provide a model for measuring, evaluating, and criticizing the level of audit quality provided by audit firms. These projects to define, measure, and assess audit quality are on the agenda of audit standard-setting bodies and audit firms (Christensen et al., 2016: 1648).

In order to provide a comprehensive background for identifying audit quality indicators and developing frameworks and to explain the current situation on a global scale, this study examines the audit quality frameworks developed by various regulatory and oversight bodies around the world.

The most frequent indicators that are employed in the frameworks, some of which are in practice, and those derived from audit quality projects initiated by the regulatory authorities of various countries are presented as follows.

	Audit Hours	Training Hours	Audit Quality Review	Turnover of Auditors	Auditor Experience	Inspection	Audit Fee	Auditor Workload	# of staff per partner	Specialization	Tenure
PCAOB	+	+	+	+	+	+	+	+		+	
CAQ	+	+	+	+	+	+					
NBA	+	+	+	+		+		+			
FAOA	+	+	+	+			+		+		
FRC	+	+	+			+					
IRBA	+	+	+	+			+				+
ACRA	+	+		+	+	+			+		
CPAB	+	+	+	+	+	+					
JICPA	+	+	+	+	+	+		+	+		
IDW	+		+		+					+	

CMVM	+	+	+	+	+						
ICAI	+	+		+				+			
ASIC			+		+	+	+				
Total	12	11	11	10	8	8	5	3	3	2	1

Almost all of the frameworks include the variables of audit hours, training hours, audit quality review, and turnover of auditors as indicators for measuring audit quality. On the other hand, it is noteworthy that the variable of audit firm size, which is frequently researched in academic studies, is not included in any authorities' audit quality framework.

Indicators that are frequently identified as a measure of audit quality are either quantitative or qualitative indicators, or both. For example, variables related to audit quality review are mixed in nature and can be measured by the number of hours devoted to the quality review, the number of partners assigned as engagement quality reviewers, or the results of the review. In addition, audit quality indicators can be calculated at the engagement level and at the audit firm level.

The frameworks vary according to whether they are rule-based or principle-based. It can be stated that the US Center for Audit Quality, Institute of Chartered Accountants of India, and the Institute of Public Auditors in Germany offer principle-based frameworks, while others offer more rule-based frameworks.

The number of audit quality indicators included in the frameworks also varies significantly. For example, while the PCAOB discloses twenty-eight indicators, Switzerland, Portugal, and Singapore include nine, eight, and seven indicators, respectively.

Conclusion

Country-specific characteristics such as corporate culture, business practices, corporate governance practices, and legal forms of regulatory bodies affect audit quality. Therefore, different audit quality frameworks are established by the regulatory authorities of various countries. Moreover, it is essential for the regulatory authorities in Turkey to initiate an audit quality framework project.

In order to achieve the main objectives of promoting a culture of quality within audit firms, providing more transparency and objectivity to the audit industry, encouraging discussions on audit quality with key stakeholders, providing audit committees with a support tool for the process of oversight and selection of audit firms, and supporting the oversight process of KGK, an audit quality framework specific to Turkey should be developed by identifying audit quality indicators through a project, taking into account that it is a very dynamic issue among regulatory bodies around the world.

After the audit quality framework is developed and implemented in our country, it will be the subject of future studies to investigate whether it has a positive impact on independent audit quality.

1. GİRİŞ

Denetim kalitesinin ne olduğuna dair çeşitli görüşlerin olması, finansal raporlama sürecinde yer alan paydaşların değişen denetim kalitesi algılarına atfedilebilmektedir. Örneğin, finansal tablo kullanıcıları yüksek kaliteli bir denetimi yanlışlık içermeyen bir denetim olarak algılayabilirken, denetim şirketleri denetim kalitesini denetim sürecinin başarılı bir şekilde belirlenen denetim metodolojisine uygun olarak tamamlanması şeklinde tanımlayabilmektedirler. Diğer taraftan, düzenleyici kurumlar denetim kalitesini denetim standartlarına uygunluk açısından değerlendirebilmektedirler. Sonuç olarak, denetim kalitesini ölçmek için denetim kalitesi çerçeveleri giderek daha rağbet edilir hale gelmiştir (Knechel ve Shefchik, 2014: 131). Tek bir göstergeye odaklanmak yerine olası denetim kalitesi göstergelerini içeren, geniş bir çerçeve oluşturmak denetim kalitesinin çok boyutlu bir fotoğrafını çekeceği için önemli olmaktadır (Bedard, Johnstone ve Smith, 2010: C14).

Bu çalışma ile ilk kez kapsamlı bir şekilde farklı ülkeler tarafından geliştirilen denetim kalitesi çerçeveleri incelenerek derlenmiş ve böylece literatüre katkı sağlanması amaçlanmıştır. Bu suretle, KGK'nın da çıktısının geliştirecekleri denetim kalitesi çerçevesi olacağı bir denetim kalitesi projesi başlatması teşvik edilmiş olacaktır.

Denetim kalitesini ölçmek için ortak bir yaklaşım olmasa da birçok paydaş denetim kalitesi tartışmalarında konuyu ele almanın potansiyel yolları üzerinde çalışmaktadır. Bu paydaşlardan Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) (2015: 7), denetim kalitesi göstergelerinin şu üç özellik dikkate alınarak geliştirilmesi gerektiğini belirtmektedir:

- i. Tutarlılık ve tarafsızlığın sağlanması ve öznellikten kaçınılabilmesi için mümkün olduğunca sayısal/nicel olmalıdır.
- ii. Kullanıcıları analitik düşünmeye teşvik edecek veri üretmelidir.
- iii. Denetim kalitesi için "dengeli puan kartı" gibi kullanılmalı ve bu görevi üstlenmelidir. Hiçbir gösterge tek başına belirleyici olmamalı, güncel denetimlere uygulandığında (veya örneğin denetim şirketi ofislerinin, sektörel denetim uygulamalarının veya hatta şirketlerin kendilerinin karşılaştırmalı analizlerinde) göstergeler toplu olarak değerlendirilmeli, böylece bazı göstergeler diğerlerini dengeleyebileceklerdir.

Denetim kalitesi çerçeveleri uygun şekilde kullanılmaları halinde, farklı amaçlara hizmet edebilecek potansiyel faydalar içermektedir. Örneğin, farklı denetimler ve denetim şirketleri hakkında karşılaştırmalı bilgi sağlayabilecektir. Bir diğer fayda, denetim şirketi seçimi sürecinde yönetimden sorumlu olanlar ile denetim komitelerinin daha şeffaf bilgiye ulaşabilecek olmasıdır (IFAC, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/significant-differences-audit>). Ayrıca, denetim komitelerine denetçinin denetim kalitesi konusundaki performansının daha objektif bir değerlendirmesini yapmalarına yardımcı olabilecektir (IFIAR, <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=6632>). Denetim kalitesi göstergeleri, denetim şirketlerinin yüksek denetim kalitesi taahhüt edebilmesine ve böylece denetim piyasasında rekabetin artmasına destek olabilecektir (IFAC, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/significant-differences-audit>). Denetim sektörünü canlandıracağı ve yatırımcıların mevcut ve potansiyel yatırımlarıyla ilgili finansal tablolara ait denetim kalitesini daha iyi değerlendirmelerine yardımcı olacağı için finansal tablo kullanıcılarına ve tüm kamuoyuna birçok fayda sağlayacaktır (PCAOB, 2015: 8). Bununla birlikte, denetim kalitesi göstergelerinden elde edilen bilgilerin belli bir dereceye kadar karşılaştırılabilir özellikte olması, denetim kalitesi göstergelerinin tüm bu amaçlara hizmet edebilmesi için büyük önem taşımaktadır. (IFAC, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/significant-differences-audit>)

PCAOB (2015:18) potansiyel birincil kullanıcıları ve denetim kalitesi göstergelerinin kullanım alanlarını Tablo 1 aşağıdaki gibi özetlemektedir.

Tablo 1. Denetim Kalitesi Göstergeleri Kullanıcıları

Potansiyel Denetim Kalitesi Göstergeleri Kullanıcısı	Potansiyel Kullanımı (Etkileyebileceği Kararlar)
Denetim Komiteleri	<ul style="list-style-type: none"> Raporlama riski ve denetim kalitesini değerlendirme Denetçilerin elde tutulması ve ücretlendirilmesi Denetçilerin gözetimi
Denetim Şirketleri	<ul style="list-style-type: none"> Riski değerlendirme ve yönetme Kalite kontrol çalışmalarını ve nihayetinde denetim kalitesini geliştirme Denetim eksikliklerinin temel nedenlerini belirleme ve zayıflıklarını giderme
Yatırımcılar	<ul style="list-style-type: none"> Raporlama riskini değerlendirme Oylama kararları
PCAOB (ve diğer Düzenleyiciler)	<ul style="list-style-type: none"> Politika yapıcıları bilgilendirme Temel neden analizlerine ve kalite kontrol projelerine yardımcı olma Kalitenin kamuoyunda müzakere edilmesini ve kaliteye olan piyasa talebini teşvik etme

Kaynak: (PCAOB, 2015: 18)

Tablo 1’de anılan kullanıcılara ek olarak denetim kalitesi göstergelerinin diğer kullanıcıları arasında şirket yönetimi, yayın organları, akademisyenler ve genel kamuoyu sayılabilmektedir. Yukarıda belirtildiği gibi, göstergelerin dengeli bir portföy olarak işlev görmesi amaçlanmıştır ve portföyün tüm kullanıcılar için aynı olacağı başlangıç varsayımdır. Bununla birlikte, ölçeklenebilirliği veya niteliği dikkate alındığında belirli denetimler için grupta değişiklikler yapmanın yararları deneyim ve araştırma ile görülecektir. PCAOB, farklı sınıflarda yer alan kullanıcıların farklı seviyelerde denetim kalitesi göstergeleri verilerine ulaşma imkanına sahip olacağını belirtmiştir (PCAOB, 2015: 18).

2. KAVRAMSAL ÇERÇEVE

Denetim kalitesi ve kaliteyi etkileyen faktörler, akademisyenlerin, sektördeki uygulayıcıların ve düzenleyici kurumların uzun zamandır ilgisini çeken konulardandır. Denetim kalitesini artırma hedefi, standart belirleme faaliyetlerinin temelini oluşturmakta ve denetimin kalitesi ile ilgili endişeler, düzenleyici otoritelerin incelemelerinin ve diğer eylemlerinin gerekçeleri arasında yer almaktadır (IFIAR, <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=6632>).

Denetim kalitesi konusundaki mevcut bilgileri düzenlemek ve denetim şirketleri tarafından sağlanan denetim kalitesi düzeyini ölçmek, değerlendirmek ve kritik etmek için bir model sağlamak amacıyla çeşitli çerçeveler geliştirilmektedir. Denetim kalitesini tanımlamaya, ölçmeye ve değerlendirmeye yönelik bu projeler, denetim standartlarını belirleyen kurum ve kuruluşlar ile denetim şirketlerinin gündeminde yer almaktadır (Christensen vd., 2016: 1648).

Denetim kalitesi göstergelerinin belirlenmesi ve çerçeve oluşturulması hakkında kapsamlı bir temel sağlamak ve dünyadaki mevcut durumu açıklamak amacıyla dünya genelinde çeşitli düzenleyici kurumlar ve gözetim kurumları tarafından geliştirilen denetim kalitesi çerçevelerini incelemek bu çalışmanın konusunu oluşturmaktadır.

3. DÜZENLEYİCİ KURUMLAR TARAFINDAN GELİŞTİRİLEN ÇERÇEVELER

3.1. ABD Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB)

PCAOB'nin 2002 yılı Sarbanes-Oxley Yasası kapsamındaki sorumlulukları, denetim kalitesinin iyileştirilmesine ve böylece yatırımcılara fayda sağlamaya yöneliktir.

Kurul bu çabanın önemli bir parçası olarak, Denetim Kalitesi Göstergeleri Projesini hayata geçirmiştir (PCAOB, <https://pcaobus.org/EconomicAndRiskAnalysis/ProjectsOther/Pages/AQI.aspx>).

Ekim 2008'de, ABD Hazine Bakanlığı Denetim Mesleği Danışma Komitesi¹, sürdürülebilir bir denetim mesleği oluşturma ve finansal tablolarda şeffaflık ve güveni teşvik etme amacıyla bir final raporu yayınlamıştır. Rapor, finansal tabloların ve denetim raporlarının şeffaflığını artırmak için pek çok tavsiye içermekte ve kullanıcıların denetim kalitesini gözlemleme becerisini artırmaya odaklanmaktadır. Bu doğrultuda PCAOB'ye denetim kalitesinin tanımlanması, temel göstergeler geliştirilmesinin uygulanabilirliği ve bu göstergelerin sonuçlarının kamuya paylaşılmasının gerekip gerekmediği konularının araştırılmasını önermiştir (ABD Hazine Bakanlığı, <https://home.treasury.gov/news/press-releases/hp1159>). PCAOB ise, bir nicel göstergeler seti oluşturmak amacıyla 2013 yılında *2012-2016 Stratejik Planı*²'nda öncelikli bir konu olarak yer verdiği denetim kalitesi göstergeleri projesini başlatmıştır.

Temmuz 2015'te yayınlanan *Denetim Kalitesi Göstergelerine İlişkin Konsept Yayın No. 2015-005*³ ile Tablo 2'de yer alan yirmi sekiz potansiyel denetim kalitesi göstergesi denetim profesyonelleri, denetim süreci ve denetim sonucu olmak üzere sınıflandırılmıştır. Göstergeler, denetim sözleşmesi, denetim şirketi ve hatta ulusal düzeyde ölçülebilmesi amacıyla, raporun ekinde nasıl hesaplanabileceklerine ilişkin örnekler yer almaktadır.

PCAOB'nin araç olarak tasarladığı göstergeler üç prensip üzerine oluşturulmuştur. Bunlar (PCAOB, 2015: 6-7):

- Mümkün olduğu kadar sayısal olması,
- Kullanıcıların kritik sorularına cevap verebilecek veri üretmesi,
- Bir bütün olarak denetim kalitesinin dengeli puan kartı işlevini yerine getirmesidir.

¹ Advisory Committee on the Auditing Profession (ACAP)

² Strategic Plan: Improving the Relevance and Quality of the Audit for the Protection and Benefit of Investors, 2012- 2016 CA

³ Concept Release on Audit Quality Indicators No. 2015-005

Tablo 2. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri

DENETİM PROFESYONELLERİ	Uygunluk	1. Personel kaldırıcı 2. Denetim ortaklarının iş yükü 3. Kıdemli denetçi ve diğer denetim personelinin iş yükü 4. Teknik muhasebe ve denetim kaynakları 5. Özel bilgi ve uzmanlığa sahip kişiler
	Yeterlik	6. Denetim personelinin tecrübesi 7. Denetim personelinin sektör uzmanlığı 8. Denetim personeli devir hızı 9. Hizmet merkezlerinde yürütülen denetim işinin miktarı 10. Denetim personeli başına eğitim saati
	Odaklanılan Alanlar	11. Denetim saati ve risk alanları 12. Denetim saatinin farklı denetim aşamalarına dağılımı
DENETİM SÜRECİ	Yönetim Felsefesi ve Liderlik	13. Denetim şirketi personeline gerçekleştirilen bağımsız anket sonuçları
	Teşvikler	14. Kalite derecelendirmeleri ve ücretler 15. Denetim ücreti, çabası ve müşteri riski
	Bağımsızlık	16. Bağımsızlık gerekliliklerine uyum
	Altyapı	17. Kaliteli denetimi destekleyen altyapı yatırımları
	İzleme ve İyileştirme	18. Denetim şirketi iç kalitenin gözden geçirilmesi sonuçları 19. PCAOB inceleme sonuçları 20. Teknik yetkinlik testi
DENETİM SONUÇLARI	Finansal Tablolar	21. Hata nedeniyle finansal tabloların yeniden düzenlenme sıklığı ve etkisi 22. Hile ve diğer finansal raporlama suistimalleri 23. Finansal raporlama kalitesi ölçüleri ile denetim kalitesini belirleme
	İç Kontrol	24. İç kontrol zayıflıklarının zamanında raporlanması
	İşletmenin Sürekliliği	25. İşletmenin sürekliliği sorunlarının zamanında raporlanması
	Denetçi ve Denetim Komitesi İlişkisi	26. Denetim komitesi üyelerine uygulanan bağımsız anket sonuçları
	Yaptırım ve Davalar	27. Denetim şirketi aleyhine açılan PCAOB ve SEC davaları 28. Denetim şirketi aleyhine açılan özel davalar

Kaynak: (PCAOB, 2015: 13)

Aralık 2015 tarihli Daimi Danışma Grubu (SAG) toplantısında gösterge sayısının çok olduğu, denetim sözleşmesi düzeyinde göstergelerin daha kullanışlı olduğu ifade edilmiştir. Şirket düzeyinde, nasıl hesaplandıkları bilgisini de içerecek şekilde göstergelerin şeffaflık raporlarında sunulabileceği hususunda anlaşmaya ulaşılmıştır. Yatırımcıların kullanımı için birtakım göstergenin sunulmasının zorunlu tutulması gerektiği, ancak genel olarak gönüllülük esasının benimsenmesinin uygun olduğu açıklanmıştır.

Kurul, denetim kalitesi göstergeleri projesinin sonuçlanmadığını açıklamakta ve daha yönetilebilir ve etkili bir sete ulaşılacak şekilde geliştirilmesini hedeflemektedir (PCAOB, 2015: 2). Hangi göstergelerin ne oranda kamuoyu ile paylaşılması, hangi denetim şirketlerinin en azından başlangıçta projeye dahil edilmesi gerektiği gibi sorular, cevap bulmak üzere projede yer almaya devam etmektedir. Proje ile ilgili ilginç bir husus, PCAOB'nin daha da azaltılmasını hedeflediği göstergelerle ilgili 2015 yılından günümüze kadar herhangi bir ilerleme kaydetmemiş olmasıdır.

3.2. ABD Denetim Kalitesi Merkezi (CAQ)

Özerk bir kamu politikası kuruluşu olan ve sermaye piyasalarında yatırımcı güvenini ve kamu güvenini artırmayı amaçlayan Denetim Kalitesi Merkezi⁴ (CAQ), denetim şirketlerinin yüksek kaliteli bağımsız denetimler gerçekleştirmelerini teşvik etmekte, eylem ve müdahale gerektiren kritik sorunların görüşülmesi için paydaşlarla işbirliği yapmakta ve bağımsız denetim şirketlerinin tarafsızlığını, etkinliğini ve dinamik piyasa koşullarına karşılık vermesini destekleyen politika ve standartları savunmaktadır (CAQ, <https://www.theqa.org/news/caq-framework-aims-assist-accounting-firms-enhance-disclosures-about-audit-quality/>).

Bu doğrultuda CAQ 2012 yılında denetim kalitesini tanımlamak ve ölçmek üzere çalışmalarına başlamıştır. İlki 2014'te denetim komitesi üyeleriyle gerçekleştirilen yuvarlak masa toplantıları aracılığıyla CAQ, denetim komitesi üyelerinin denetim kalitesi göstergelerine bakış açılarını ölçmüştür (CAQ, 2016: 4-5). Aynı yıl çalışmaya dahil edilen denetim komiteleri tarafından denenecek olan potansiyel denetim kalitesi göstergeleri setine yer verilen *Denetim Kalitesi Göstergelerine İlişkin CAQ Yaklaşımı*⁵ (*Yaklaşım*) yayınlanmıştır. CAQ, bu denetim kalitesi göstergelerini denetim kalitesi müzakerelerinde bir başlangıç noktası olarak düşünmüş ve bunların kullanılabilirliğini test etmeye ve geri bildirim istemeye devam etmiştir (CAQ, 2014).

2019 yılında ise, üye şirketlerle danışılarak geliştirilen potansiyel denetim kalitesi göstergeleri setinin son hali *Denetim Kalitesi Açıklama Çerçevesi*⁶ yayınlanmıştır. Çerçeve, şeffaflık raporlarını veya denetim kalitesi raporlarını geliştirirken denetim şirketlerine yardımcı olmayı hedeflemektedir. Ayrıca üç temel ilkeye bağlıdır:

- Gönüllü ve açıklayıcıdır (kural koyucu veya her şeyi kapsayıcı olmanın aksine),
- Esneklik, firmalara en uygun bilgiyi uyarlama yeteneği vermektedir,
- Sözleşme düzeyinden ziyade şirket düzeyinde bir kalite kontrol sisteminin açıklanmasıyla ilgilidir (CAQ, 2019: 4).

Denetim kalitesi göstergelerini hesaplayarak açıklayacak bir denetim şirketi;

- Göstergelerin amacını ve nasıl hesaplandığını (Şeffaflık),
- Belirli bir göstergenin neden artık sunulmadığını veya daha önce rapor edildiğinden beri hesaplama yönteminde bir değişiklik olup olmadığını (Tutarlılık),
- Göstergeleri mümkünse aynı şekilde açıklamayı düşünmelidir (Karşılaştırılabilirlik) (CAQ, 2019: 4).

Anılan kapsayıcı ilkelere dayalı olarak Çerçeve, aşağıda Tablo 3'te listelenen denetim kalitesinin altı unsuru için odak noktaları ve şirket düzeyinde denetim kalitesi göstergelerine ilişkin belirli örnekleri sunmaktadır.

⁴ Center for Audit Quality (CAQ)

⁵ CAQ Approach to Audit Quality Indicators

⁶ Audit Quality Disclosure Framework

Tablo 3. Denetim Kalitesinin Unsurları ve Şirket Düzeyinde Örnek Denetim Kalitesi Göstergeleri

Unsur	Odak Noktaları	Denetim Kalitesi Göstergeleri ve Diğer Kalite Verisi
Liderlik, Kültür ve Yönetişim	Denetim kalitesinin şirket yönetimi için ne anlama geldiği, bu görüşlerin organizasyon genelinde nasıl paylaşıldığı ve şirketin mesajlarının etkinliğini nasıl değerlendirdiği	Denetim kalitesiyle ilgili anket veya odak grup sonuçları
	Şirketin denetim kalitesi vurgusuna nasıl katkıda bulunduğu ve denetçinin sermaye piyasalarındaki önemli rolüne nasıl yanıt verdiği de dahil olmak üzere, şirketin yönetim ve raporlama yapısı	Şirket yönetiminin yapısı (demografik çeşitlilik dahil)
		Denetim kalitesinin gözetiminden sorumlu kilit ortakların ve liderlerin biyografileri
		Şirketin raporlama yapısı
		Denetim kalitesinin gözetiminden sorumlu komitenin(lerin) tanımı
Etik ve Bağımsızlık	Şirketin sözleşme ve şirket düzeyinde bağımsızlık gerekliliklerine uyumu izlemeye yönelik süreçleri	Her yıl şirket içi bağımsızlık incelemeleri için seçilen profesyonellerin ve/veya denetim sözleşmelerinin yüzdesi
Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi	Potansiyel bir müşteriyi kabul etmeyi veya mevcut bir denetim müşteri ilişkisinin devamını değerlendirmeye yönelik şirket politikaları ve prosedürleri	Müşteri işletme risk değerlendirme süreçleri ve prosedürleri
Sözleşme Ekibi Yönetimi	Şirketin, nitelikli personeli işe alma, elde tutma ve terfiye yönelik yaklaşımı ve bu yaklaşımın denetim kalitesi ve şirketin kalite kontrol sistemi ile nasıl ilişkili olduğu	Personel düzeyi bazında ortalama yıllık personel devir hızı (yüzde olarak ifade edilir)
	Şirketin eğitimi, denetim standartlarında (etik ve bağımsızlık dahil), denetim metodolojisinde ve proje yönetimi becerileri gibi diğer yetkinliklerde gerekli görülen yeterliliği geliştirmek için nasıl tasarladığı	Personel düzeyi bazında ortalama yıllık sürekli mesleki eğitim saatleri (Muhasebe, denetim, sektöre özel ve etik ve bağımsızlık eğitimi dahil olmak üzere)
	Sektör uzmanlığı da dahil olmak üzere belirli bir işletmeyi denetlemek için uygun bilgi, beceri ve yeteneklere sahip personeli görevlendirmek üzere tasarlanmış şirket düzeyinde politikalar ve prosedürler	Personel düzeyine göre meslekte ortalama yıl sayısı (şirket genelinde)
	Sorumlu ortak ve diğer personelin iş yükünün uygun sürelerde olup olmadığının gözetimi için hazırlanan prosedürler	Denetim ekibi üyesinin denetime ayırdıkları saatlerin yüzde kaldıraç oranları (örneğin, sorumlu ortağın toplam personele, baş denetçinin toplam personele oranı) veya her bir personel düzeyinde denetim saatlerinin toplam denetim saatlerine yüzdesi

		Her bir personel düzeyinde standart çalışma haftasını aşan ortalama çalışma saatleri
	(Var ise) muhasebe, denetim, etik, bağımsızlık ve risk yönetimi konularında uygun istişareyi sağlamak için yeterli kaynakları nasıl sağladığı da dahil olmak üzere denetim kalitesini artırmak için denetim şirketinin şirketi içi ve dışı uzmanlardan, paylaşılan hizmet merkezlerinden ve teknik kaynaklardan nasıl faydalandığı	Uzmanlar tarafından gerçekleştirilen toplam denetim saatlerinin yüzdesi (bilgi teknolojisi, vergi ve değerlendirme gibi) Paylaşılan hizmet merkezleri tarafından gerçekleştirilen toplam denetim saatlerinin yüzdesi Teknik destek rollerinde (örn. ulusal ofis veya benzeri kurum) hizmet veren ortakların denetim ortaklarının sayısına oranı
Denetim Performansı	Şirketin denetim kalitesini iyileştirmek için araçları ve teknolojileri nasıl tasarladığı ve/veya kullandığı	Teknoloji aracının kullanıldığı denetimlerin yüzdesi (aracı tanımlayın)
	Şirketin istişare politikası ve hangi durumlarda istişareyi gerekli gördüğü	Denetim sözleşmesi başına ortalama istişare sayısı, toplam istişare sayısı ve/veya türe göre istişare sayısı
	Denetim ekibinin gözden geçirilmesi faaliyetini tamamlayıcı nitelikte, denetim raporunun düzenlenmesinden önce gerçekleştirilen kalitenin gözden geçirilmesi prosedürleri ve bunların denetim kalitesine nasıl katkıda bulunduğu	Toplam kalitenin gözden geçirilmesi saatleri (rapor yayınlanmadan önce), toplam denetim saatlerinin yüzdesi olarak kalitenin gözden geçirilmesi saatleri (rapor yayınlanmadan önce) veya kalitenin gözden geçirilmesine tabi denetim sayısı (rapor yayınlanmadan önce)
İzleme	Kalitenin gözden geçirilmesi ve incelemelerin (gözetim faaliyetlerinin) kapsamı ve niteliği	Yıllık bazda kalitenin gözden geçirilmesine ve gözetime tabi olan denetim sayısı ve inceleme bulgularına ulaşılan denetim sayısı Finansal tabloların yeniden düzenleme sayısı ile yüzdesi ve sektöre ve yeniden düzenleme türüne göre eğilimler

Kaynak: (CAQ, 2019)

CAQ, paydaşların denetim kalitesiyle ilgili bilgilerin nasıl ölçüleceği ve iletileceği konusunda farklı görüşlere sahip olabileceğini belirtmektedir. Buna göre, denetim kalitesinin tek belirleyicisi olarak tek bir gösterge veya gösterge seti öngörülmemektedir. Bununla birlikte, CAQ bir bütün olarak ele alındığında denetim kalitesi göstergeleri setini, bir denetim şirketinin kalite yönetim sistemine faydalı bilgiler ve ilave şeffaflık sağlayacak bir araç olarak görmektedir (CAQ, 2019: 19).

3.3. Hollanda Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA)

Hollanda Muhasebeciler Meslek Kuruluşu olarak görev yapan NBA (IFAC, <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/royal-nederlandse-beroeps-organisatie-van-accountants>) ilk olarak 2014 yılında, *In The Public Interest* başlıklı Hollanda'da denetim kalitesini ve bağımsızlığını artırmak amacıyla bir rapor yayınlamıştır. Denetim şirketlerinin şeffaflık raporlarında veya yıllık raporlarında yer alması için 37 adet denetim kalitesi göstergesinin bir listesi

yayınlanmıştır. Bunu takiben, NBA Mart 2016'da *Denetim Kalitesi Faktörlerinin Açıklanması*⁷ adı ile daha az göstergenin yer aldığı bir listeyi içeren uygulama notu, genel ve denetim şirketine özgü denetim kalitesi göstergeleri ve bunların raporlanmasını düzenlemiştir.

NBA, denetim şirketlerinin performanslarını kendi denetim kalitesi hedefleri doğrultusunda ölçmek ve değerlendirmek için bir dizi denetim kalitesi göstergesinin raporlanması gerekliliğini vurgulamaktadır. Denetim kalitesi raporuna ek olarak, paydaşların denetim şirketinin kalite kontrol sistemini daha iyi anlamalarına yardımcı olmak için, şirketlerin aşağıdaki hususları da bir raporda açıklamasını önermektedir:

- Denetim kalitesi göstergesinin kalite hedefine nasıl katkıda bulunduğuna dair bir açıklama,
- Denetim kalitesi göstergesinin nasıl ölçüldüğüne dair bir açıklama,
- Denetim kalitesi göstergesinin amacı,
- Hedef ve zaman içindeki gelişmelerle ilgili olarak gerçekleştirilmesi.

Denetim şirketi, kalite kontrol sistemi ve genel olarak denetim kalitesi anlayışı hakkındaki bilgileri şeffaflık raporunda da sunabilmektedir. Tablo 4'te detaylarına yer verilen 14 denetim kalitesi göstergesi; denetim kalitesine yapılan yatırımlar (girdi), denetim gerçekleştirilirken kalitenin nasıl sağlandığı (süreç) ve sonuçlar (çıkıtı) ile ilgilidir.

Tablo 4. NBA Denetim Kalitesi Girdi, Süreç ve Çıktı Göstergeleri

Girdi Göstergeleri		
1	Ortakların İş Yüğü	Ortakların (veya yöneticilerin) denetime ayırdıkları saat/ Toplam çalışma saati
2	Personel İş Yüğü	TZE ⁸ başına denetim saati/ TZE başına diğer hizmetlere ayrılan toplam saat TZE başına denetim saati/ TZE başına diğer hizmetlerin her birine ayrılan saat
3	Yeni denetim metodolojisi ve araçlarının geliştirilmesine yatırım	Teknoloji ve metodolojiye yapılan yatırım tutarı/ Yıllık denetim geliri
4	Eğitim Saati	Denetim personeli başına eğitim ve öğretime harcanan ortalama saat (iç ve dış eğitim) Eğitim ve öğretime harcanan toplam saat/ toplam denetim personeli sayısı
5	Personel Devir Hızı	Devir oranı; ortaklar, kıdemli denetçiler, temel yeteneklerine göre diğer denetçiler vb. özellikler için ayrı ayrı hesaplanmalıdır.
6	Personel Memnuniyet Anketi	Rehberlik ve denetim kalitesi ile ilgili konularda çalışan memnuniyeti anketlerinin sonuçları

⁷ Disclosure of Audit Quality Factors

⁸ Tam- Zamanlı Eşdeğer (FTE: Full- Time Equivalent): Tam zamanlı eşdeğer, çalışan kişileri, haftada farklı sayıda saat çalışabilseler de karşılaştırılabilir kılacak şekilde ölçmek için kullanılan bir birimdir. Birim, bir çalışanın ortalama çalışılan saat sayısı ile tam zamanlı çalışan ortalama saat sayısı karşılaştırılarak elde edilmektedir. Bu nedenle tam zamanlı bir kişi bir TZE olarak sayılırken, yarı zamanlı bir çalışan çalıştığı saatlerle orantılı olarak puan almaktadır. Örneğin, tam zamanlı çalışmanın 40 saatten oluştuğu haftada 20 saat çalıştırılan bir yarı zamanlı çalışan, 0,5 FTE olarak sayılmaktadır. (Eurostat, [https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Full-time_equivalent_\(FTE\)](https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Glossary:Full-time_equivalent_(FTE)))

Süreç Göstergeleri

7	Denetimi desteklemek için harcanan TZE sayısı veya saat (Teknik destek pozisyonları, Uyum ve Bağımsızlık)	Denetimi desteklemek için harcanan saat (TZE sayısı)/ Toplam denetim saati (toplam TZE sayısı)
8	Muhasebe ve Denetim İstişare Oranı	Muhasebe ve denetim istişare Sayısı/ Toplam denetim sözleşmesi sayısı
9	Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmelerin Yasal Denetimlere Oranı	Denetçi raporu öncesi denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmelerin ve diğer incelemelerin sayısı/ Yasal denetimlerin sayısı
10	Denetimin Kalitesine Yönelik Gözden Geçirmelerin Denetim Süresine Oranı	Denetçi raporu öncesi denetimin kalitesine yönelik gözden geçirmeler ve diğer incelemeler için harcanan saat/ Gözden geçirmelerin gerçekleştirildiği denetimlere harcanan toplam denetim saati
11	Teknik Kaynak Destek Oranı	BT uzmanları ve diğer uzmanların denetimde harcadığı saat/ toplam denetim saati

Çıktı Göstergeleri

12	İç ve Dış Kalite İncelemeleri Oranı	Denetçi raporu sonrası iç ve dış kalite incelemelerinin sayısı/ Toplam denetçi raporu sayısı
13	Bağımsızlık	Bağımsızlık ihlalleri sayısı (içeriden bildirilen)/ Toplam çalışan sayısı
14	Denetçi Raporu Tarihinden Sonra Düzeltilen Önemli Yanlışlık Oranı	Denetlenmiş finansal tablolarda tespit edilerek düzeltilen önemli yanlışlıkların sayısı/ Toplam denetçi raporu sayısı

Kaynak: (NBA, 2016)

Girdilerle ilgili göstergeler; personele yapılan yatırımlar, sözleşmelere denetim için ayrılan zaman, teknoloji ve metodolojiyi içermektedir. Süreçle ilgili göstergeler, denetim şirketinin kalite kontrol sistemini ile ilgili değişkenleri ve iç kontrol sisteminin nasıl izleneceğini kapsamaktadır. Çıktılarla ilgili göstergeler ise, denetim şirketinin kalite kontrol sistemi dahilinde uygulanan politika ve prosedürlerin sonuçlarını ve etkilerini görmeye yardımcı olmaktadır.

Tablo 5'te görüldüğü üzere uygulama notunda yer verilen denetim kalitesi göstergeleri denetim kalitesinin değerlendirilmesine yardımcı olacak bir araç olarak ve nicel değişkenlerle ifade edilmektedir.

Nisan 2020'de dönemin Maliye Bakanı tarafından denetim reformunun gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla uzmanlar⁹ atanmıştır. Şubat 2022'de çeşitli paydaşlarla yapılan istişareler sonucu geliştirilen ve Tablo 5'te yer verilen 11 denetim kalitesi göstergesi önerilmiştir (Ministerie van Financiën, 2022: 2-3).

⁹Quartermasters: Detaylı bilgi için; <https://faces-online.nl/en/the-dutch-accountancy-sector-time-for-change-faces-online/#:~:text=On%20the%20one%20hand%2C%20the,experimenting%20with%20the%20intermediate%20model>

Tablo 5. Maliye Bakanlığı'nın Teklif Ettiği Denetim Kalitesi Göstergeleri

Denetim Kalitesi Göstergeleri	1	Bağımsız denetçinin katılımı
	2	Denetimler ve finansal tablolardaki zayıflıklar
	3	Güncel konular: hile ve süreklilik
İşgücü Kalitesi Göstergeleri	4	Kalite artırıcı ölçüler
	5	Kalite kontrol sistemleri
Süreç Göstergeleri	6	Kültür
	7	Denetim ekibi devir hızı
	8	Yenilikçi teknolojiye yapılan yatırımlar
	9	Bütçe aşımı
	10	Çevresel, sosyal ve yönetim (ESG) konularına ayrılan eğitim saatleri
	11	Müşteri memnuniyeti

Kaynak: (Ministerie van Financiën, 2022)

Atanan uzmanlar tarafından önerilen denetim kalitesi göstergeleri Hollanda Maliye Bakanlığı tarafından kabul edildiğinde, zorunlu denetimleri gerçekleştirme lisansına sahip denetim şirketleri belirlenen göstergeleri 2023 yılından itibaren kamuya açıklamak zorunda olacaktır. NBA'nın görevi, denetim şirketlerinden ilgili verileri toplamak ve kamuoyuna açıklamak olacaktır. Gerekli hallerde göstergelerin yaygınlığını ve güncellenmesini izlemek için özel bir komite oluşturulacaktır. Tüm sürecin denetlenmesinden ise AFM sorumlu olacaktır (Ministerie van Financiën, 2022: 3-4).

3.4. İsviçre Federal Denetim Gözetimi Kurumu (FAOA)

AB 8. Direktifi ve Sarbanes-Oxley Yasası gibi uluslararası gelişmeler sonrası İsviçre'de 2007 yılında yürürlüğe giren Denetim Gözetim Yasası'nın (RAG) bir sonucu olarak, Federal Denetim Gözetimi Kurumu¹⁰ (FAOA) denetim mesleğinin gözetiminden sorumlu bağımsız bir sivil toplum kuruluşu olarak kurulmuştur (FAOA, <https://www.rab-asr.ch/#/page/119?lang=de>). FAOA'nın sorumlulukları arasında; denetçilerin ve denetim şirketlerinin onaylanması ve tescili, KAYİK'ler için denetim standartlarının ve denetçiler için mesleki etik standartların kabul edilmesi, gözetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, ulusal ve uluslararası düzenleyici kurumlara iş birliklerinin yapılması sayılmaktadır (FAOA, <https://www.rab-asr.ch/#/page/116>).

FAOA, denetçilerin/denetim şirketlerinin bağımsızlığını ve yüksek kalitede denetimleri gerçekleştirmek için gerekli profesyonel şüphecilik uygulamalarını sağlamaktan ve böylece denetim hizmetlerinin uygun şekilde yürütülmesi ve denetim kalitesinin sağlanmasından sorumludur (FAOA, <https://www.rab-asr.ch/#/page/116>).

Bu doğrultuda, sunulan denetim hizmetlerinin kalitesini değerlendirmek amacıyla, 2009 yılından itibaren FAOA en büyük dört denetim şirketinden¹¹ elde ettiği KKS 1'in unsurları ile ilgili denetim kalitesi göstergelerini içeren verileri Faaliyet Raporu'nda yayımlamak üzere bir araya getirmeye başlamıştır (FAOA, 2009: 29). Trendleri analiz etmek, riskleri değerlendirmek ve Kurum incelemelerini planlamak amaçlarına yönelik olarak, denetim şirketi sayısı 2011 yılında beşe¹² çıkarılmıştır. Trend analizlerinin yanı sıra, bağımsız denetim şirketleri arasında karşılaştırma yapılmasına da imkan tanımaktadır. Ek olarak, denetim kalitesi göstergeleri, denetim kalitesi üzerindeki olası olumsuz etkilerin zamanında tespit edilmesini de sağlamaktadır (FAOA, 2011: 20).

Dünyada denetim kalitesi göstergelerine artan ilgi nedeniyle, kalitenin karşılaştırılabilirliğini

¹⁰ Federal Audit Oversight Authority (FAOA)

¹¹ Bunlar: EY, KPMG, PwC ve Deloitte

¹² EY, KPMG, PwC ve Deloitte'a BDO eklenmiştir.

sağlamak ve değerini artırmak için 2014 yılında çeşitli göstergeler gözden geçirilmiş ve daha da geliştirilmiştir (FAOA, 2014: 20). Göstergeler; trend analizleri, denetim şirketleri arasında karşılaştırma yapmak ve denetim şirketi incelemeleri planlanırken risk değerlendirmesi gerçekleştirmek için kullanılmaktadır. 2021 Yıllık Raporu'nda son haline yer verilen denetim kalitesi göstergeleri, Tablo 6'da açıklanan nicel bilgileri içermektedir.

Tablo 6. FAOA Denetim Kalitesi Göstergeleri

1	Denetim Ortağı Başına Yıllık Gelir	
2	Denetim Dışı Ücretlerin Denetim Ücretlerine Oranı	Risk faktörüdür. Bu oran arttıkça çıkar çatışması artmaktadır. Borsada işlem gören ve görmeyen halka açık işletmeler için ayrı hesaplanır.
3	Ortak Başına Personel Sayısı	
4	Eğitim Saatleri	Sürekli mesleki eğitim esastır. Kendi kendine çalışma saatleri hariçtir.
5	Yüzde Olarak Personel Devir Hızı	Çok yüksek bir devir hızı denetim kalitesini düşürebilir. Çünkü bu bir şirketin gerekli yetkinlik ve mesleki bilgiye sahip yeterli sayıda yetenekli personeli olmamasına neden olabilir.
6	Ortalama Denetimin Kalitesini Gözden Geçiren Kişi Saati	Denetim sözleşme sayısı ile doğru orantılıdır. Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin değiştirilmesi veya bir sözleşme edinilmesinin bir sonucu olarak ortaya çıkan çalışma süresi de genellikle ortalamayı artırmaktadır. Borsada işlem gören ve görmeyen halka açık işletmeler için ayrı hesaplanır.
7	Ortalama Sorumlu Denetçi Saati	Denetim sözleşmesine özgü koşullara bağlıdır. Borsada işlem gören ve görmeyen halka açık işletmeler için ayrı hesaplanır.
8	Toplam Denetim Saatinin Yüzdesi Olarak Yabancı Hisseli Denetim Hizmeti Saati	Yabancı hisseli denetim ofislerinden sağlanan denetim hizmeti saati
9	Denetim Başına İstişare Sayısı	Denetim kalitesini artırmak için zorlu veya tartışmalı durumlara karşılık olarak resmi istişareler yapılacaktır.

Kaynak: FAOA (2021: 21-22)

FAOA'nın yayınladığı faaliyet raporlarından anlaşıldığı üzere, denetim kalitesi göstergelerine 2009 yılından beri yer verilmekte olduğu ve denetim şirketlerinden elde edilen verilerin yayınlanarak kamuoyuyla paylaşıldığı görülmektedir. İsviçre'nin nicel değişkenler kullanarak oluşturduğu ve 2009 yılından bu yana başarılı bir şekilde uyguladığı denetim kalitesi göstergeleri seti, Türkiye için önemli bir örnek teşkil etmektedir.

3.5. İngiltere Finansal Raporlama Konseyi (FRC)

Denetim kalite çerçevesi geliştirme konusundaki ilk resmi girişim, 2006 yılında İngiltere'de FRC'nin denetim kalitesinin geliştirilmesi ile ilgili bir müzakere dokümanı¹³ yayımlanması ile yapılmıştır. Kapsamlı müzakerelerden sonra, 2008 yılında beş denetim kalitesi etkeni tanımlanmıştır. Bunlar:

- 1) Denetim şirketinin kültürü,
- 2) Denetim ortaklarının ve personelinin becerileri ve kişisel özellikleri,

¹³ Daha detaylı bilgi için: Promoting Audit Quality, <https://www.frc.org.uk/getattachment/87498b3e-0aec-417c-b804-8b0c461174c8/Discussion-Paper-Promoting-Audit-Quality-Nov-2006.pdf>

- 3) Denetim sürecinin etkililiği,
- 4) Denetim raporunun güvenilirliği ve faydalılığı,
- 5) Denetim kalitesini etkileyen denetçilerin kontrolü dışındaki faktörlerdir.

Her etken için FRC, çeşitli denetim kalitesi göstergeleri belirleyerek denetim kalitesi çerçevesi oluşturmuştur. Denetim kalitesi çerçevesinin; şirketlere denetim tekliflerini değerlendirirken, denetim komitelerine bağımsız denetimlerin etkililiği hakkında yıllık değerlendirmeler yaparken, tüm paydaşlara yüksek kaliteli denetimlerin yapılmasını sağlamak için denetim şirketlerinin politika ve faaliyetlerini değerlendirirken ve düzenleyici kurumlara denetim şirketleri ve denetçilerin izlemelerini değerlendirirken ve raporlarken yardımcı olması hedeflenmiştir (FRC, 2008: 1).

Denetim kalitesi etkenlerinden denetim şirketinin kültürü ile ilgili göstergelere örnek olarak; yüksek kaliteye ulaşmanın değerli olduğu, beslendiği ve ödüllendirildiği bir ortam yaratmak, ortakların ve personelin zor problemlerle başa çıkmak için yeterli zamana ve kaynaklara sahip olmasını sağlamak ve müşteri kabulü ve devamı için güçlü sistemler sağlamak verilebilmektedir. Denetim sürecinin etkililiği ile ilgili göstergelere örnek ise, denetim metodolojisi ve araçlarının planlanması, teknik desteğin varlığı ve etik ve bağımsızlık standartlarının uygulanması sıralanmaktadır (Knechel vd., 2013: 388-389).

FRC daha sonra Mayıs 2020 tarihinde yayınladığı *Tematik İnceleme*¹⁴ ile İngiltere'deki en büyük altı denetim şirketi tarafından benimsenen denetim kalitesi göstergelerini karşılaştırmıştır. Denetim şirketleri tarafından kullanılan denetim kalitesi göstergelerini denetim öncesi, denetim sırasında ve denetim sonrasında oluşuna göre sınıflandırmıştır. Buna göre;

- Kişiler (13 gösterge)
- Diğer girdiler (6 gösterge)
- Proje yönetimi (5 gösterge)
- Diğer süreçler (11 gösterge)
- Yönetimin inisiyatifi (6 gösterge)
- Çıktılar (11 gösterge)

Sayılan 52 göstergeden özellikle kişilerle ve çıktılarla (denetim sonuçları gibi) ilgili olanları denetim şirketlerinin tamamı veya çoğu tarafından benimsenmektedir. Ancak, özellikle süreçlerle ilgili olan göstergelerin yalnızca bir veya iki şirket tarafından kullanıldığı anlaşılmıştır.

FRC'ye göre, denetim komiteleri denetçilerini tayin ederken denetim kalitesi göstergelerinden faydalanmalı ve diğer şirketlerle kıyaslama yaparak kaliteyi sürekli olarak değerlendirmelidir. Ayrıca denetim şirketleri içindeki yönetim ve liderlik, kalite odaklı bir kültürü teşvik etmek için denetim kalitesi göstergelerini kullanılmalıdır. Yayımlanan *Tematik İnceleme*, FRC'nin şirketlerin şeffaflık raporlarında yer vermeleri gereken bir dizi temel denetim kalitesi göstergelerinin belirlenmesinin önemine vurgu yapmakta ve denetim şirketlerini göstergelerin açıklanması hususunda teşvik etmektedir.

FRC 2022-25 3 Yıllık Plan'ında da denetim kalitesi göstergeleri ile ilgili çalışmalarına devam edeceğini açıklamaktadır. Bu doğrultuda Haziran 2022'de yatırımcılar, denetim şirketleri, bağımsız kurullar, akademisyenler ve gözetim kurumları gibi paydaşlarla bir dizi toplantılar gerçekleştirilerek elde edilen on bir denetim kalitesi göstergesini önermektedir. Yukarıda anılan göstergelerin üzerinde çalışılarak elde edilen bu göstergeleri *FRC Danışma Belgesi: Şirket Düzeyinde Denetim Kalitesi Göstergeleri*¹⁵ başlıklı bir danışma belgesi yayınlayarak kamuoyuna görüş almak üzere sunmaktadır.

¹⁴ Thematic Review

¹⁵ FRC Consultation Document: Firm-level Audit Quality Indicators

Aşağıdaki Tablo 7 FRC tarafından tavsiye edilen ve paydaşların görüşüne sunulan on bir denetim kalitesi göstergesine yer vermektedir.

Tablo 7. FRC Tarafından Tavsiye Edilen Denetim Kalitesi Göstergeleri

Performans Gözetimi ve İyileştirme		
1	Personel Kültür Anketi Sonuçları	Anket sorularına verilen olumlu ve olumsuz yanıtların yüzdesi
2	Denetim Planı Kilometre Taşları	Denetim aşamaları itibarıyla hedeflenen tarihlerde tamamlanan denetimlerin yüzdesi
Kalite Gözetimi		
3	Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi	Kalitenin gözden geçirilmesi saatlerinin toplam denetim saatine yüzde oranı
4	İnceleme Sonuçları - Dış	İncelenen denetimlerin oranı
5	İnceleme Sonuçları - İç	Kalitesi gözden geçirilen denetim sayısının o mali yılda gerçekleştirilen toplam denetim sayısına yüzde olarak oranı
Kaynak Planlaması ve Personel Yönetimi		
6	Denetimlere Sorumlu Ortak Katılımı	Sorumlu ortakların denetime katıldıkları saatin ortalama denetim saatine oranı
7a	Personel Kullanımı	Ortalama personel kullanım oranı (denetçi, kıdemli denetçi vb. düzeyinde). Haftalık çalışılan denetim saatinin sözleşme denetim saatine oranı
7b		Yoğun dönemler için ayrı olarak hesaplanır.
8	Personel Yıpranması	Ayrılan denetim personeli oranları (denetçi, kıdemli denetçi vb. düzeyinde)
Bilgi ve İletişim		
9	Eğitim	Personel başına eğitim saati
Yönetişim ve Liderlik		
10	Çeşitlilik ve Kapsayıcılık	Yönetici pozisyonundaki çalışanların cinsiyet ve etnik yüzdesi

Kaynak: (FRC, 2022a)

FRC 2022 Aralık ayında önerilen göstergelerle ilgili paydaşlardan aldıkları geribildirimleri içeren bir rapor yayınlamıştır. Buna göre yayınlanan çerçevenin paydaşlar tarafından en çok desteklenen yönleri arasında denetim şirketlerinin sayısal göstergeleri açıklamalara yer vererek yayınlayacak olmaları, personel/kültür anketi sonuçları, inceleme sonuçları ve eğitim konularında önerilen spesifik göstergelere yer verilmesi sayılmaktadır. Paydaşlar arasında net bir fikir birliği bulunmayan ve endişelerin dile getirildiği alanlar ise denetimlerin kapsamı ve gösterge verilerinin KAYİK ve diğer işletmelerin denetimleri arasında bölümlendirilmesi ile veri toplama ve raporlama dönemi konularını içermektedir (FRC, 2022b: 4).

3.6. Güney Afrika Bağımsız Denetçiler Düzenleme Kurulu (IRBA)

2017 yılında, Bağımsız Denetçiler Düzenleme Kurulu¹⁶ (IRBA), Güney Afrika'da piyasa güvenini yeniden tesis etme çabalarının bir parçası olarak, denetim şirketleri tarafından denetlenen

¹⁶ Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA)

KAYİK'lerle ilgili olarak IRBA'ya raporlanması amacıyla denetim kalitesi göstergeleri geliştirmek üzere bir proje başlatmıştır (IRBA, <https://www.irba.co.za/news-headlines/press-releases/irba-launches-audit-quality-indicators:-evaluating-audit-quality-and-promoting-transparency-of-audit-firms>). IRBA, 2018 yılında, denetim komitesi başkanları ve denetim şirketleriyle nihai listesinde 13 adet denetim kalitesi göstergesi yer alan çalıştaylar ve toplantılar düzenlemiştir. Bundan sonraki adımlarda, denetim kalitesi göstergelerine ait verilerin bütünlüğünün nasıl iyileştirileceğine ve rapor edilen denetim kalitesi göstergelerinin nasıl yorumlanıp analiz edileceğine odaklanılması planlanmaktadır. Ayrıca hazırlanacak raporun, denetim komiteleri tarafından kullanılması amaçlanmaktadır (IRBA, 2019: 32-33).

IRBA tarafından bağımsızlık, denetim süresi, gözden geçirme, iş yükü ve diğer olmak üzere beş kategoriye ayrılan denetim kalitesi göstergeleri 2020 yılında eklenen yeni gösterge ile birlikte aşağıda Tablo 8'de detaylandırılmaktadır.

Tablo 8. IRBA Denetim Kalitesi Göstergeleri

Bağımsızlık		
1	Denetim Dışı Ücretler (%)	Denetim dışı faturalandırılan ücretlerin toplam faturalandırılan denetim ücretlerine yüzde olarak oranı (Tamamlanan denetimler için)
2	Alınan Ücretler (Recovery) (%)	Denetim müşterisine faturalandırılan toplam denetim ücretlerinin tahsil edilen/alınan toplam denetim ücretlerine oranı
Denetim Süresi		
3	Şirket Hizmet Süresi (yıl)	Denetim müşterisine denetim hizmeti verilen ortalama yıl
4	Ortak Tecrübesi (yıl)	Ortağın ortalama görev süresi
Gözden Geçirme		
5	Denetimin Kalitesini Gözden Geçiren Kişi Saati (%)	Denetim müşterisine faturalandırılan denetimin kalitesini gözden geçiren kişi saatinin toplam denetim saatine oranı (Tamamlanan denetimler için)
6	Şirket Gözden Geçirme Süreçleri	Niteliği, kaç ortağın kapsandığı ve sıklığı dahil olmak üzere denetimin kalitesini gözden geçirmenin açıklaması ve sonuçları
7	Gözden Geçirmelerin Sonuçları (%)	Gözden geçirmeye tabi olan sorumlu ortak derecelendirme sonuçlarının ortalama yüzdesi (sorumlu ortaklar yıllık derecelendirme süreci sonunda 1, 2 ya da 3 puan almaktadır.)
8	Ortak Kapsamı (Coverage)	Gözden geçirmeye tabi olan sorumlu ortakların yüzdesi (yıllık)
İş Yükü		
9	Sorumlu Ortağın Rolü (%)	Denetim müşterisine faturalandırılan sorumlu ortak saatlerinin faturalandırılan toplam denetim saatlerine oranı (Tamamlanan denetimler için)
10	Kıdemli Denetçi Gözetimi (%)	Denetim müşterisine faturalandırılan toplam kıdemli denetçi saatlerinin toplam denetim saatine oranı (Tamamlanan denetimler için)
Diğer		
11	Kontrol Kapsamı: Uzman Personel Sayısı	Uzman personel (muhasabe, denetim ve risk) sayısının ortak sayısına oranı
12	Teknik Kaynaklar: Ortak	Sorumlu ortak sayısının teknik ortağına oranı
13	Eğitim	Önceki dönem uzman personele verilen toplam eğitim saatinin önceki dönem ortalama uzman personel sayısına oranı
14	Personel Devir Hızı	Toplam şirketten ayrılan personel sayısının o yıl için ortalama personel sayısına oranı (sorumlu ortak, kıdemli denetçi ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişi için ayrı olarak hesaplanır.)

Kaynak: (IRBA, 2019; IRBA, 2020)

Bir numaralı göstergenin yüksek hesaplanması, denetim şirketinin vergilendirme ve danışmanlık gibi denetim dışı hizmetler için daha fazla ücret aldığı göstermektedir. İkinci göstergenin düşük bir değer alması, şirketin gerçek hizmetleri için daha az ücret aldığı ya da denetimde zamanın verimsiz biçimde boşa harcandığını göstermektedir. İlk iki gösterge bağımsızlıkla ilgilidir.

Üçüncü ve dördüncü göstergeler denetim süresi kategorisinde yer almaktadır. Üç numaralı gösterge olan denetim süresi uzadıkça bağımsızlık tehdidi büyüyecektir. Diğer taraftan denetim süresi

kısıldıkça müşteri ile ilgili deneyim ve bilgi eksikliği riski artacaktır. Dört numaralı gösterge ortağın kaç yıllık tecrübeye sahip olduğunun bir göstergesidir.

Diğer kategori, gözden geçirmedir. Bu kategoride yer alan beş numaralı gösterge arttıkça, denetimin kalitesini gözden geçiren kişi denetime daha fazla dahil olacak ve daha fazla sayıda önemli muhakeme alanını gözden geçirecektir. Kalite kontrol sisteminin gözden geçirilmesi ile ilgili olan altıncı gösterge sonuçları ve sorumlu ortakların gözden geçirilmesi ile ilgili olan yedinci gösterge sonuçları, şirket dışı inceleme sonuçlarıyla da karşılaştırılarak denetim kalitesinin gözden geçirilmesi süreci hakkında bilgi verecektir. Sekizinci gösterge ortak kapsamı yüzdesi arttıkça, denetim kalitesindeki eksiklikleri tespit etme olasılığı yükselecektir.

İş yükü kategorisinde sınıflandırılan dokuzuncu gösterge, sorumlu ortağın katılım düzeyinin bir ölçüsünü sağlayacaktır. Daha yüksek katılım oranları, sorumlu ortağın denetime daha fazla dahil olduğunu gösterecek ve denetim kalitesi daha yüksek olacaktır. Diğer bir açıdan ise, yüksek katılım oranı, yetersiz veya deneyimsiz bir denetim ekibini veya denetimin uygulanması ile ilgili diğer sorunları işaret edecektir. Bu oran, diğer iş yükü göstergesi olan kıdemli denetçi gözetim oranı ile ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişi saatleri oranı ile karşılaştırılabilir. Onuncu göstergenin yüksek olması kıdemli denetçinin gözetiminin yüksek olması anlamına gelirken, diğer taraftan, sorumlu ortağın katılımının düşük olması ya da denetim ekibinin yetersizliğinden de kaynaklanabilecektir.

Yukarıda sayılanlar dışında diğer kategorisinde yer alan kontrol kapsamı: uzman personel sayısı göstergesi, ortakların denetim şirketindeki küçük denetim ekibi üyelerini denetleme kapasitesini ve denetim ortaklarının profesyonel destek düzeyini gösterecektir. Teknik kaynaklar: ortak göstergesi yüksek ise, bir sorumlu ortağın teknik bir ortak kaynağına erişme oranı düşük olacaktır. Eğitime yapılan yatırım düzeyi, şirketin denetim kalitesini iyileştirmeye ve mesleki bilgiye yaptığı yatırımın bir bulgusu olacaktır. Yeni eklenen son gösterge personel devir hızı ise, denetim ekiplerinin tutarlılığına işaret etmektedir. Bu oranın düşük olması, tutarlı denetim ekipleri ve dolayısıyla denetim kalitesinin geliştirilmesi ve şirket içi mesleki bilginin sürdürülmesi anlamına gelmektedir.

Güney Afrika'da IRBA, 2019 yılında *Geribildirim Raporu*¹⁷ adı ile ilk raporunu, daha sonra 2020 yılında ikinci raporunu yayınlamıştır. Sayısal verilerden oluşan denetim kalitesi göstergeleri, denetim şirketi bazında anonim olarak kamuoyuyla paylaşılmaktadır.

3.7. Singapur Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Kurumu (ACRA)

Muhasebe ve Kurumsal Düzenleme Kurumu¹⁸ (ACRA), ticari işletmelerin, muhasebe meslek mensuplarının ve kurumsal hizmet sağlayıcılarının sicil kaydı ve düzenlenmesinden, bunlarla ilgili belge ve bilgi toplayarak kamunun aydınlatılmasından, finansal raporlama ile ilgili düzenlemelerden sorumludur (ACRA, <https://www.acra.gov.sg/who-we-are/overview-of-acra>).

2011 yılından başlayarak ACRA, odaklanılması gereken alanları ve düşük kaliteli denetimlerin nedenlerini belirlemek amacıyla Singapur Borsasına kayıtlı işletmeleri denetleyen 14 denetim şirketinden ve bu şirketlerin inceleme faaliyetlerinden faydalanarak denetim kalitesi göstergeleri verileri toplamaya başlamıştır.

Bu süreç sonunda 2015 yılında ACRA, *Denetim Kalitesi Göstergeleri Açıklama Çerçevesi*¹⁹'ni yayınlamıştır. 2016 yılı itibarıyla Singapur'da borsaya kote işletmelerin denetim komiteleri tarafından gönüllü olarak kullanılmak üzere, denetim şirketleri ve denetim komitesi başkanları iş birliği ile sekiz adet kalite göstergesi geliştirilmiştir.

Denetim komitelerinin ihtiyaçlarına daha uygun hale getirmek için göstergeler 2020 yılında güncellenmiştir. Gözden geçirilmiş Çerçeve, 31 Mart 2020 tarihinde veya sonrasında sona eren

¹⁷ Feedback Report

¹⁸ Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA)

¹⁹ Audit Quality Indicators Disclosure Framework

dönemler için Singapur'da borsaya kote edilmiş işletmelerin finansal tablolarının denetimleri için denetim şirketleri tarafından gönüllü olarak benimsenmek üzere yayımlanmıştır. Ayrıca, denetim komiteleri tarafından anlamlı analizlere ve denetim şirketleri tarafından sağlanan göstergelerin karşılaştırılabilirliğini sağlamak için, Çerçeve'ye ek olarak denetim komitelerine göstergelerin nasıl yorumlanması gerektiğine ilişkin rehberlik edecek *Guidance to Audit Committees on ACRA's Audit Quality Indicators Disclosure Framework* ve denetim şirketlerine gösterge verilerini tutarlı bir şekilde hazırlanmasına yardımcı olacak *Guidance to Audit Firms* yayımlanmıştır. Revize Çerçeve, Tablo 9'da açıklanan sözleşme ve/veya şirket düzeyinde yedi denetim kalitesi göstergesinden oluşmaktadır. ACRA ayrıca, iki yılda bir sektör ortalamalarını ve üç ölçüm için sektör aralığı bilgilerini 4 Büyükler ve diğerleri ayırımı yapılarak yayımlamaktadır.

Tablo 9. ACRA Denetim Kalitesi Göstergeleri Çerçevesi

Sözleşme Düzeyinde		
1	Denetim Saati	Her bir denetim aşaması için sorumlu ortak, baş denetçi ve kıdemli denetçi saatinin denetim aşamaları itibariyle toplam denetim saatine oranı; denetim aşamaları itibariyle toplam sorumlu ortak, baş denetçi ve kıdemli denetçi saati
2	Deneyim	Sorumlu ortak, baş denetçi ve kıdemli denetçinin meslekteki deneyim yılı ve sektör deneyim yılı
Sözleşme ve Denetim Şirketi Düzeyinde		
3	Eğitim	Denetçiler tarafından alınan ortalama eğitim saati ve sektör özel eğitim saati
4	İnceleme	ACRA incelemeleri sayısı ve sonuçları, denetim kalitesinin gözden geçirilmesi sayısı ve sonuçları
Denetim Şirketi Düzeyinde		
5	Kalite Kontrol	Kalite kontrol fonksiyonlarında görev alan sorumlu ortak, baş denetçi ve kıdemli denetçi sayısı
6	Personel Gözetimi	Sorumlu ortak başına toplam denetim personeli oranı, baş denetçi başına toplam denetim personeli oranı
7	Yıpranma/Aşınma Oranı	Denetim personeli Devir Hızı= Şirketten ayrılan denetçi sayısı/ Toplam denetçi sayısı

Kaynak: (ACRA, 2020)

Denetim kalitesi göstergeleri esas olarak nicel olmakla birlikte uygun olduğu yerlerde nitel bilgi de içermektedir. Göstergelerin bir kısmı sözleşme düzeyinde, bir kısmı şirket düzeyinde ve diğer bir kısmı ise her iki düzeyde de hesaplanmaktadır. Sözleşme düzeyinde hesaplanan denetim kalitesi göstergeleri, denetim komitelerini daha çok ilgilendirmekle birlikte, denetim şirketi düzeyinde göstergeler de bir denetim şirketinin kalite kontrol sistemine genel bir bakış sağlama açısından çok yardımcı olmaktadır. Göstergelerin denetim komiteleriyle özellikle denetim sonlandırıldıktan sonra ve denetçi değişikliği gerçekleştirileceği zamanlarda paylaşılması faydalı bilgi sağlamaktadır.

3.8. Kanada Kamu Gözetim Kurulu (CPAB)

2016 yılında CPAB²⁰, denetim kalitesi göstergelerini kullanmanın faydalı olup olmayacağını ve göstergelerin ne derecede kullanışlı olacağını araştırmak ve uluslararası müzakerelere dahil olmak adına bir denetim kalitesi göstergeleri örnek projesi başlatmıştır. Denetim komitelerinin, işletme yönetimlerinin ve bağımsız denetçiler gibi paydaşlardan oluşan altı kuruluşun dahil edildiği proje 2017 yılında 18 kuruluşa genişletilmiş ve girişimin sonuçları 2018 yılında yayınlanan *Denetim*

²⁰ The Canadian Public Accountability Board (CPAB)

*Kalitesi Göstergeleri Final Raporu*²¹'nda özetlenmiştir. Rapor, örnek olarak aşağıda Tablo 10'da açıklanan denetim kalitesi göstergeleri setini sunmaktadır. Anılan denetim kalitesi göstergelerinin paydaşlar tarafından;

- Proje yönetimi ve kilit denetim risklerinin izlenmesi dahil olmak üzere denetimin gözetimi,
- Denetim kalitesinin ve bağımsız denetçi tarafından sağlanan denetim hizmetlerinin değerlendirilmesi ve
- Bağımsız denetçinin sağladığı katma değer izlenmesi ve yönetilmesi amaçlarıyla kullanılacağı açıklanmaktadır (CPAB, 2018: 3).

Tablo 10. CPAB Denetim Kalitesi Göstergeleri

Tür	Gösterge	Açıklama Örneği
Denetim Ekibi Göstergeleri	1 Denetim Ekibinin Tecrübesi*	Kilit denetim ekibi üyelerinin denetim deneyimi (yıl)
	2 Eğitim ve Profesyonel Gelişim	Kilit denetim ekibi üyelerinin katıldığı mesleki gelişim ve teknik eğitim sayısı ve türü
	3 Denetim Ekibi Devir Hızı	Kilit denetim ekibi üyesi devir hızı (düzey bazında)
	4 Sorumlu Ortak/ Kıdemli Denetçi Katılımı	Kıdemli denetim ekibi üyelerinin denetim saatinin toplam denetim ekibinin denetim saatine oranı
	5 Sorumlu Ortak İş Yükü	Sorumlu ortakların denetim işyükü (saat) ve sorumluluğu altındaki denetim işi sayısı
Denetim Süreci Göstergeleri	6 Riskli Denetim Alanlarına Ayrılan Denetim Saati*	Denetim ekibi tarafından önemli risk alanlarına ayrılan süre (saat)
	7 Denetim Süreci Zamanlaması*	Denetim aşamaları itibarıyla denetime ayrılan süre (saat)
	8 Denetim Süreci Programı	Denetim süreci içindeki önemli noktalara işaret eden denetim sürecinin tamamlanması için zaman çizelgesi
	9 Denetimde Teknoloji Kullanımı	Kullanım alanları, araç türleri, kullanım süresi gibi teknoloji kullanımı bilgileri
	10 Uzman Personelin Katılımı*	Alanında uzman bilgi ve yetenek sahibi kişilerin denetime katılma süresi (saat)
	11 Hizmet Merkezi	Müşteri işletmede geçirilen denetim süresi (saat)
İşletme Yönetimi Göstergeleri	12 İşletme Yönetimi Verileri*	İşletme yönetiminin denetçiye sunması gereken bilgilerin zamanlaması
	13 Eksikliklerin Giderilmesi	İşletme yönetiminin bildirilen eksiklikleri giderme etkinliği
	14 İç Kontrol Sistemine Güven	İşletme yönetiminin gerçekleştirdiği iç kontrollere duyulan güven
Denetim Şirketi Düzeyinde Göstergeler	15 İnceleme Sonuçları	Sözleşme özelinde ya da şirket genelinde gerçekleştirilen KKS veya gözetim kurumu kapsamındaki incelemeler
	16 Bağımsızlık	Sözleşme özelinde ya da şirket genelinde bağımsızlıkla ilgili bulguların sonuçları
	17 İtibar	Haber ve raporlara dayanan itibar
	18 Yönetim Felsefesi	Denetim personeline gerçekleştirilen anket sonuçlarına göre yönetim felsefesi

²¹ Audit Quality Indicators Final Report

Müşteri Hizmet Göstergeleri	19	Denetim Komitesi ile İletişim	Denetçinin denetim komitesi ve/veya işletme yönetimi ile etkili ve zamanında gerçekleştirdiği görüşmeler
	20	Fikirlerin Paylaşılması	Yönetim ve denetim komitesi ile karşılıklı paylaşılan fikirlerin sayısı ve kalitesi

Kaynak: (CPAB, 2018)

Yukarıda görülmekte olduğu üzere seçilen denetim kalitesi göstergeleri çeşitlilik göstermekte ve beş²² gösterge proje katılımcılarının %75'i tarafından kabul edilmektedir. Rapor ayrıca, denetim komitelerinin ve denetim şirketlerinin benimseyecekleri denetim kalitesi göstergelerini seçerken, değerlendirirken ve raporlarken göz önünde bulundurulması gereken faktörleri de açıklamaktadır.

Proje katılımcıları denetim kalitesi göstergelerinin kullanılmasının; paydaşlar arasında beklentilerin daha iyi anlaşılması, denetimin yürütülmesinde daha iyi koordinasyon ve iş birliğinin sağlanması, daha bilgili ve ilgili denetim komitelerinin oluşması ve sonuç olarak denetim süreci üzerinde daha iyi bir gözetim gibi faydalar sağlayarak denetim kalitesinin artacağı sonucuna ulaşmıştır (CPAB, 2018: 2).

3.9. Japon Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (JICPA)

Japon Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü²³ 2018 yılı Kasım ayında denetim kalitesi hakkında nicel veriler sağlamak amacıyla denetim kalitesi göstergeleri hakkında bir araştırma raporu yayınlamıştır²⁴. Yalnızca Japonca yayınlanan rapor, göstergelerin bir kısmını denetim şirketlerinin açıklaması, diğer kısmını ise denetim ekiplerinin örneğin denetim komitelerine sunmaları için tanımlamıştır. Araştırma raporunda tanımlanan denetim kalitesi göstergeleri Tablo 11'de gösterilmektedir (JICPA, 2019: 37).

Tablo 11. Araştırma Raporunda Tanımlanan Denetim Kalitesi Göstergeleri

Denetim Şirketleri İçin	
1	Pozisyona göre şirket personelinin bileşimi (%)
2	Sorumlu ortakların, kıdemli denetçilerin ve diğer denetim personelinin oranları
3	Kalite kontrol personeli sayısı
4	Tam zamanlı personelin ve bağımsız denetçilerin iş yükü
5	İç denetim kalite farkındalık anketleri
6	İşten ayrılma oranı
7	Eğitim saatleri
8	Tamamlanan eğitimlerle ilgili anketlerin sonuçları
9	Personel değişimi (yeni transferler, geçici personel vb.)
10	Düzenleyici kuruluş tarafından verilen disiplin cezaları
Denetim Şirketleri ve Denetim Ekipleri İçin	
11	Dış kuruluşlar tarafından gerçekleştirilen değerlendirmeler
12	Denetim şirketi içi doğrulamalar
13	Bağımsızlık değerlendirmeleri

²² Bu göstergeler; Tablo 10'da yıldız koyulan denetim ekibinin tecrübesi, riskli denetim alanlarına ayrılan denetim saati, denetim süreci zamanlaması, uzman personelin katılımı ve işletme yönetimi verileridir.

²³ Japanese Institute of Certified Public Accountants

²⁴ Yayınlanan araştırma raporu Japonca'dır.

Denetim Ekipleri İçin

14	Sorunların raporlanması (iç kontrol vb. ile ilgili)
15	Denetim ekibi ve sorumlu ortak, kıdemli denetçi vb. tarafından denetim için harcanan toplam saat
16	Denetim ekibinin dağılımı ve deneyim düzeyi

Kaynak: (JICPA, 2019)

Rapor, şirketlerin denetim kalitesi göstergelerini en iyi şekilde sunmanın yaratıcı yollarını bulmalarını teşvik etmekte ve denetim kalitesi göstergelerinin nasıl açıklanabileceğine dair bir örnek sunmaktadır. Uygun şekilde kullanıldığında, denetim kalitesi göstergelerinin ilgili tarafların denetim kalitesini artırma girişimlerine katkı sağlaması, denetim şirketleri ile denetim komiteleri ve diğer paydaşlar arasındaki iletişimin verimliliğine katkıda bulunması ve bağımsız denetçilerin performansını değerlendirmeleri konusunda denetim komitelerine faydalı bilgiler sağlaması beklenmektedir (JICPA, 2019: 37).

3.10. Almanya Denetçiler Enstitüsü (IDW)

Kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olan ve kuruluşu herhangi bir Alman yasasına dayanmayan Almanya Denetçiler Enstitüsü²⁵, üyesi olan Alman denetçilerin ve denetim şirketlerinin çıkarlarını gözetmeyi amaçlamaktadır (IDW, <https://www.idw.de/the-idw>). Bu doğrultuda IDW, Aralık 2021 tarihinde Almanca olarak yayınladığı bir raporunda, denetim mesleğinin bakış açısından denetim kalitesini neyin oluşturduğunu, bunun nasıl ölçülebileceğini ve değerlendirilebileceğini açıklamaktadır. Rapor, denetim kalitesini değerlendirmek üzere denetim kalitesi göstergelerini seçerken hangi kriterlerin uygun olabileceğini göstermektedir. Ayrıca, denetim kalitesi göstergelerini yorumlarken dikkate alınması gereken çeşitli yönleri sunmaktadır (IDW, <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-veroeffentlich-positionsapier-zur-kommunikation-ueber-pruefungsqualitaet/133792>).

Tablo 12’de IDW tarafından önerilen denetim kalitesi göstergeleri kategoriler itibariyle listelenmektedir. Göstergeler, her bir kategori için denetim şirketi veya sözleşme ile ilgili olarak sınıflandırılmaktadır.

Tablo 12. IDW Denetim Kalitesi Göstergeleri

Kategori	Gösterge
Kalite Kültürü	1 Yönetişim
	2 Liderlik (tone at the top)
	3 Mesleki şüphecilik ve bağımsızlık
Personel Kalitesi	4 Mesleki bilgi
	5 Sektör uzmanlığı
Süreç Kalitesi	6 İnsan kaynakları ve teknik kaynaklar
	7 Katılım
	8 Bilgi teknolojileri sistemleri ve denetim araçları
	9 Denetim sürecinin uygunluğu
İletişim	10 Kalite yönetimi süreci
	11 Denetim komitesi ile iletişim
	12 Müşteri işletme yönetimi ile iletişim

Kaynak: (IDW, 2021)

²⁵ Institut der Wirtschaftsprüfer in Deutschland e.V. (Institute of Public Auditors in Germany, Incorporated Association)

IDW tarafından yayınlanan denetim kalitesi göstergelerinden;

- Yönetişim: Yönetim ve gözetim yapılarının denetim kalitesini artıran nitelikte olmasını,
- Liderlik: Yönetimin denetim kalitesine bağlılığını (tone at the top),
- Mesleki Şüphecilik ve Bağımsızlık: Özellikle mesleki şüphecilik ve bağımsızlık gereklilikleri dahil olmak üzere etik ilkelere uyumu sağlamak için uygun ve etkili düzenlemeleri ve ölçüleri,
- Mesleki Bilgi: İlgili niteliklere ve mesleki bilgiye sahip personelden oluşan denetim ekibinin dağılımı ile birlikte diğer alanlardaki teknik uzmanların varlığını ve bileşimini,
- Sektör Uzmanlığı: Sektör uzmanlığı ve denetim ekibinin yasal ve ekonomik ortam, organizasyon yapısı ve iş süreçleri ile riskleri dahil olmak üzere müşteri işletmenin iş modeline ilişkin bilgisini,
- İnsan ve Teknik Kaynaklar: Teknik personelin ve teknik bilginin zaman ve mekan olarak uygunluğunu,
- Katılım: Sorumlu denetçinin denetim sürecine katılımını ve denetim ekibine uygun rehberlik ve gözetimini,
- Bilgi Teknolojileri Sistemleri ve Denetim Araçları: Denetimi gerçekleştirmek ve ilgili paydaşlara işlevlerini yerine getirmelerinde ek destek sağlamak için müşterinin süreçlerine uyarlanabilecek teknolojik kaynakların varlığını,
- Denetim Sürecinin Uygunluğu: Müşteriye özel (risk odaklı) bir denetim sürecini organize ve koordine etme becerisini,
- Kalite Yönetimi Süreci: Denetim kalitesini kontrol etmek, izlemek ve iyileştirmek için etkin bir sürece sahip olunmasını,
- Denetim Komitesi ile İletişim: Denetim komitesi ile kurulacak zorunlu iletişim konularının ötesinde muhasebe ve denetimle ilgili konularda ihtiyaçlara göre şekillendirilmiş açık ve proaktif iletişimi,
- Müşteri İşletme Yönetimi ile İletişim: Denetimin durumu ve gerekirse doğrudan denetimin bir parçası olmayan konular hakkında açık ve devamlı iletişimi ifade etmektedir (IDW, 2021: 14-15).

Denetim kalitesi için genel kabul görmüş bir tanımın eksikliğini vurgulayan makale, denetim kalitesi göstergelerinin nicel boyutlarla sınırlı olamayacağını, aynı zamanda nitel faktörleri de ele alması gerektiğini belirtmektedir (IDW, 2021).

3.11. Portekiz Sermaye Piyasası Kurulu (CMVM)

Bağımsız denetim şirketlerinin gözetiminden de sorumlu olan Portekiz Sermaye Piyasası Kurulu²⁶, 2019 yılından başlayarak KAYİK denetimi yapan en büyük altı denetim şirketinin sözleşme ve şirket düzeylerinde denetim kalitesi göstergelerini raporlamasının zorunlu olduğu bir geçiş uygulaması önermiştir. 2020 yılından itibaren ise beş denetim şirketi daha eklenerek uygulama kapsamı genişletilmiştir. Denetim şirketlerinin 2019 ve 2020 yılları finansal tablo denetimlerine ilişkin raporları kamuoyu ile paylaşılmamış yalnızca CMVM'ye sunulmuştur. 2021'de güncellenen denetim kalitesi göstergeleri Tablo 13'te açıklanmaktadır (CMVM, <https://www.cmvm.pt/en/Comunicados/Comunicados/Pages/20200306.aspx>).

²⁶ Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (Portuguese Securities Market Commission)

Tablo 13. CMVM Denetim Kalitesi Göstergeleri

Sözleşme Düzeyinde		
1	Denetim Aşaması Başına Saat	Denetim boyunca her bir denetim aşamasına ayrılan süre (saat ve % olarak) (4.000 saatten fazla olan denetim sözleşmeleri için geçerlidir.)
Sözleşme ve Denetim Şirketi Düzeyinde		
2	Sorumlu Ortak Katılımı	Denetimden sorumlu ortağın katılımı (saat)
3	Tecrübe	Denetim ekibinin ortalama denetim tecrübe yılı
Denetim Şirketi Düzeyinde		
4	Denetim Ekiplerinin Oluşturulması	Daha fazla deneyime sahip çalışanların yeterli katılımı
5	Eğitim	Etik ve bağımsızlık, muhasebe ve denetim gibi konu bazında denetim personeli ortalama eğitim saati
6	Personel Devir Hızı	İşten ayrılan çalışanların yüzdesi
7	Kalite Kontrol Sonuçları	İç kontrol ve gözetim faaliyetlerinin sonuçları
8	Kalite Kontrol Fonksiyonları	Kalite kontrol alanlarına atanan personel saati

Kaynak: (CMVM, 2021: 21)

2021 yılında yayınlanan *Denetim Kalitesi Göstergeleri Uygulama Rehberi*²⁷’nde göstergelerin sözleşme ve şirket düzeylerinde nasıl hesaplanacakları detaylı bir şekilde açıklanarak örneklendirilmiştir.

Denetim kalitesi göstergeleri, denetim sürecinin birtakım verileriyle ilgili bilgileri sistematik hale getirmek için yararlı bir araç olarak kabul edilmektedir (CMVM, <https://www.cmvm.pt/en/Comunicados/Comunicados/Pages/20200306.aspx>).

3.12. Hindistan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü (ICAI)

Hindistan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü²⁸ denetim şirketlerinin denetim kalitesi açısından olgunluk düzeylerini kendi kendilerine değerlendirmeleri için bir fırsat sağlamak amacıyla 2021 yılında bir *Denetim Kalitesi Olgunluk Modeli*²⁹ (AQMM) önermiştir. Başlangıç olarak gönüllülük esaslı benimsenen modelin zorunlu hale geleceği tarih, ICAI tarafından daha sonra gözden geçirilecektir (ICAI, 2021: 1).

Borsada işlem gören işletmeleri, bankaları ve sigorta şirketlerini denetleyen denetim şirketlerini model kapsamına dahil eden ICAI, hesaplanan olgunluk seviyesinin denetim şirketleri tarafından kamuya açıklanmamasını önermektedir (ICAI, 2021: 1). Model, aşağıdaki Tablo 14’teki yetkinlik temelleri için puanlama göstergeleri içermektedir.

²⁷ Guia De Aplicação De Indicadores De Qualidade Da Auditoria

²⁸ The Institute of Chartered Accountants of India (ICAI)

²⁹ Audit Quality Maturity Model (AQMM)

Tablo 14. ICAI Denetim Kalitesi Olgunluk Modeli

Kategori	Gösterge
Uygulama Yönetimi- Operasyon	1 Şirketin uygulama alanları
	2 İş akışı- uygulama kılavuzları
	3 Denetim kalitesini gözden geçirme kılavuzları veya denetim araçları
	4 Denetim hizmetinin sunumu- denetim çabasının gözetimi
	5 Denetim sözleşmelerinin kalite kontrolü
	6 Denetim hizmeti sunumunun karşılaştırılması
	7 Müşteri işletme duyarlılığı
	8 Teknolojinin benimsenmesi
	9 Gelir, bütçeleme ve fiyatlandırma
İnsan Kaynakları Yönetimi	10 Şirket politikasına göre kaynak planlaması ve gözetimi
	11 Eğitim ve personel geliştirme
	12 Personel devir hızı ve tazminat yönetimi
	13 Personelin yeterlilik becerileri ve uzmanlardan yararlanma
	14 Şirket tarafından gerçekleştirilen performans değerlendirme ölçümleri
Uygulama Yönetimi- Stratejik/ Fonksiyonel	15 Uygulama yönetimi
	16 Altyapı- fiziksel ve diğerleri
	17 Uygulama komitesi

Kaynak: (ICAI, 2021)

Değerlendirme sonucunda denetim şirketleri, denetim kalitesi açısından olgunluk düzeyini gösteren 0 ile 600 arasında bir puan elde etmektedir. Buna göre, şirketin çok yeni olduğunu ifade eden seviye 1 ile standartları ve prosedürleri önemli ölçüde benimsediğine işaret eden seviye 4 arasında bir yerde konumlanacaktır (ICAI, 2021: 19).

3.13. Avustralya Sermaye Piyasası Kurulu (ASIC)

Avustralya Sermaye Piyasası Kurulu³⁰ denetim şirketleri ve denetim komiteleri tarafından denetim kalitesini iyileştirmek için kullanılacak gösterge ve ölçütlere ilişkin müzakereleri ve denetim şirketleri ile denetim komitelerinin denetim kalitesini destekleyen eylemlerini teşvik etmek amacıyla *Denetim Kalitesi Ölçüleri, Göstergeleri ve Diğer Bilgiler: 2018-19*³¹ başlıklı bir rapor yayınlamıştır (ASIC, <https://asic.gov.au/regulatory-resources/find-a-document/reports/rep-649-audit-quality-measures-indicators-and-other-information-2018-19/>).

ASIC 2020 yılı için de benzer bir rapor yayınlamış ancak bu raporun geniş kitlelerce okunmaması ve üretilmesinin zaman alıcı olması nedenlerine bağlı olarak 2021 yılında bu raporu yayınlamamıştır (ASIC, 2021: 2). Bunun yerine, *Denetim İnceleme Programı*³² raporuna sınırlı sayıdaki denetim kalitesi göstergelerini dahil etmeyi tercih etmiştir. Dosya incelemelerinden elde edilen sonuçları denetim kalitesinin mevcut en iyi ölçüsü olarak kabul eden ASIC (ASIC, 2019: 3) 2021 yılında Tablo 15'te görülen göstergeleri *Denetim İnceleme Programı* kapsamında yayınlamıştır.

³⁰ Australian Securities and Investments Commission (ASIC)

³¹ Audit Quality Measures, Indicators and Other Information: 2018-19

³² Audit Inspection Program

Tablo 15. ASIC Denetim Kalitesi Göstergeleri

ASIC İnceleme Sonuçları	
Genel İnceleme Bulguları	Denetçinin finansal raporun önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence elde edemediği durumlar
Olumsuz Bulgular İçeren Kilit Denetim Konuları	Olumsuz bulguların sayısı
Finansal Tablolarda Önemli Yanlışlıklar	Denetlenmiş finansal tablolardaki net varlıklar ve kar kalemlerinde gerçekleştirilen önemli değişiklikler
Finansal Tablo Düzeltmeleri	Düzeltilmeler, önceki bir denetim sırasında tanımlanmayan veya ele alınmayan hususlarla ilgilidir. (Denetçi tarafından değil işletme ya da ASIC tarafından tespit edilen hususlar)
Girdi Değişkenleri	
Kültür	Şirket yönetimi, sorumlu ortaklar ve tüm denetim personelinin denetim kalitesine odaklanan şirket kültürünü destekleyen eylem ve girişimleri
Yetenek	Karmaşık denetimler için gereken tecrübe ve uzmanlık
Denetim Şirketlerine Ödenen Toplam Ücret	Güvence dışı ücretlerin denetim ücretine oranı. Güvence dışı hizmetlerin düzeyi veya niteliğinin denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını etkilediği görülebilir.
Denetim Şirketi Eylem Planı	Kalite kontrol sistemlerinin tüm yönleriyle gözden geçirilmesi
Denetim Komitelerinin ve Yönetimin Rolü	Denetim Ücreti/ Vergi Sonrası Net Kar, Denetim Ücreti/Net Varlıklar, Denetim Ücreti/Piyasa Kapitalizasyonu

Kaynak: (ASIC, 2021)

Yukarıdaki denetim kalitesi göstergeleri dışında daha önceki yıllarda dikkate aldığı denetim personelinin aldığı eğitim, personel karması (sorumlu ortak, kıdemli denetçi ve bağımsız denetçi saatlerinin toplam denetim saatine oranı), denetim gelirleri ve ASIC tarafından gerçekleştirilen anket sonuçları değişkenlerine yer vermediği anlaşılmaktadır (ASIC, 2021).

4. SONUÇ

Yaşanan finansal skandallar, arkasından Sarbaney Oxley Yasası ve düzenlemeleri, Lehman Brothers'ın iflası ve sonrasında 2008 küresel finans krizinin patlak vermesi; sermaye piyasaları ve küresel ekonominin tüm alanlarında doğru ve güvenilir finansal raporlamanın önemini giderek artırmaktadır. Yalnızca denetlenen halka açık şirketler, kredi verenler ya da bireysel yatırımcılar değil finansal tablo kullanıcıları tüm paydaşlar, finansal bilginin güvenilirliğini sağlayan en önemli güvence kaynağı olan yüksek kaliteli bağımsız denetime her geçen gün daha fazla ihtiyaç duymaktadır. Bu doğrultuda, standart koyucu, bağımsız denetimin gözetiminden sorumlu kurul ve kuruluşlar yüksek kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesinden sorumludur.

İşletmelerin kurum kültürleri, iş yapış şekilleri ve alışkanlıkları, kurumsal yönetim uygulamaları, düzenleyici kurumların yasal biçimleri gibi ülkeye has özellikler denetim kalitesini etkilemektedir. Bu nedenle, çeşitli ülkelerin düzenleyici kurumları tarafından birbirinden farklı denetim kalitesi çerçeveleri oluşturulmakta ve Türkiye'de de düzenleyici kurumların bir denetim kalitesi çerçevesi projesi başlatması büyük önem arz etmektedir.

Denetim kalitesi çerçevelerinde yer alacak göstergelerin ne ölçüde ve şekilde kamuya açık hale getirilmesi gerektiği önemli ve tartışmaya açık bir konudur. Sayısal göstergelerin sadece karşılaştırılması potansiyel olarak yararsız olabilecektir. Diğer taraftan, hiçbir şekilde kamuya duyurulmaması, fayda sağlayacak herhangi bir değişime ve piyasa etkisine neden olmayacaktır (FEE, 2015: 2). Tüm kilit paydaşların mevcut bilgileri değerlendirebilmesi amacıyla, firma düzeyinde olan denetim kalitesi göstergeleri bilgisinin kamuya duyurulması önerilmektedir. Bilgilerin belirli sözleşme düzeyindeki göstergelerden elde edilmesi halinde ise, hassas olarak kabul edilebilen bu bilgilerin özel olması ve yalnızca denetim komitelerine açıklanması amaçlanmalıdır (IFAC, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/significant-differences-audit>).

Verilerin farklı şartlar altında elde edilmesi ve farklı hesaplama yöntemlerinin kullanılması, sonunda paydaşlara faydalı olmayan ancak firmaların geliştirmesi ve toplaması çok maliyetli olan çok sayıda veri olması veya muhtemelen bazı sözleşmelerde denetim kalitesine zarar vermek suretiyle yalnızca kağıt üzerinde iyi görünmesi için “ideal” denetim kalitesi göstergelerine uyulması gibi sorunlar, denetim kalitesi göstergelerine yüksek düzeyde, ilkelere dayalı ve bütünsel bir yaklaşım uygulanarak hafifletilebilecektir (FEE, 2016: 4).

Önceki bölümde açıklanan çeşitli ülkelerin düzenleyici kurumları tarafından farklı tarihlerde başlatılan denetim kalitesi projeleri ile elde edilen ve bazıları uygulamada olan çerçevelerin özetine aşağıdaki Tablo 16’da yer verilmektedir.

Ülkelerin neredeyse hepsinin geliştirdikleri çerçevelerde bağımsız denetime ayrılan saat, mesleki eğitim saati, denetim kalitesinin gözden geçirilmesi ve bağımsız denetçi devir hızı değişkenleri denetim kalitesinin ölçülmesinde bir gösterge olarak bulunmaktadır. Öte yandan akademik çalışmalara sıklıkla konu olan denetim şirketi büyüklüğü değişkeninin hiçbir düzenleyicinin denetim kalitesi çerçevesinde yer almaması dikkat çekici bir husus olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tablo 16. Denetim Kalitesi Çerçeveleri Özet Tablo

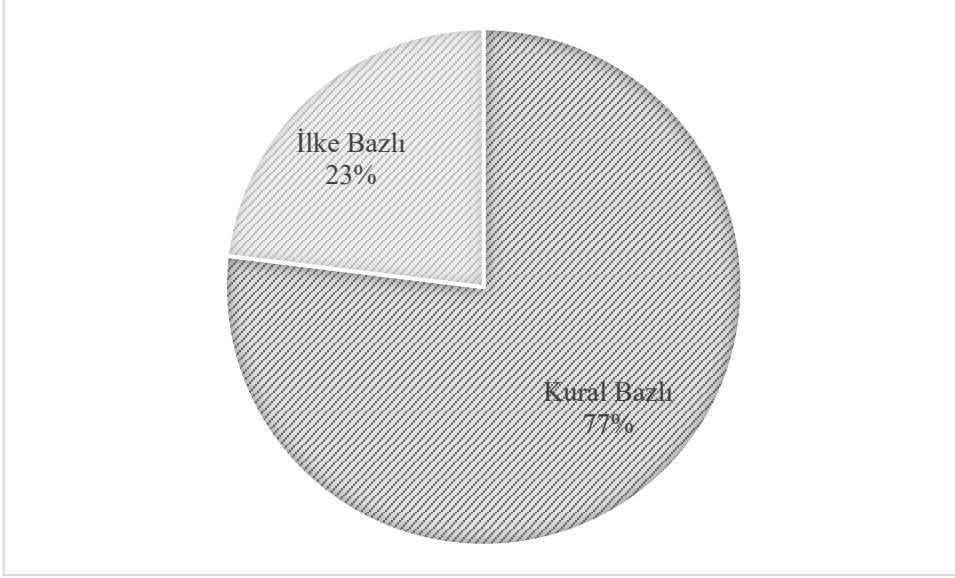
	Denetim Saati	Eğitim Saati	Denetim Kalitesinin Gözden Geçirilmesi	Denetçi Devir Hızı	Mesleki Tecrübe	İnceleme	Denetim Ücreti	Denetçi İş Yükü	Sorumlu Ortak Başına Denetçi Sayısı	Sektör Uzmanlığı	Denetim Süresi
PCAOB	+	+	+	+	+	+	+	+		+	
CAQ	+	+	+	+	+	+					
NBA	+	+	+	+		+		+			
FAOA	+	+	+	+			+		+		
FRC	+	+	+			+					
IRBA	+	+	+	+			+				+
ACRA	+	+		+	+	+			+		
CPAB	+	+	+	+	+	+					
JICPA	+	+	+	+	+	+		+	+		
IDW	+		+		+					+	
CMVM	+	+	+	+	+						
ICAI	+	+		+			+				
ASIC			+		+	+	+				
Toplam	12	11	11	10	8	8	5	3	3	2	1

Kaynak: Yazar tarafından FEE (2016: 5) baz alınarak geliştirilmiştir.

Denetim kalitesinin bir ölçütü olarak sıklıkla belirlenen göstergelerin bir kısmının nicel bir kısmının nitel bir kısmının ise her iki özelliğe de sahip olduğu anlaşılmaktadır. Örneğin, denetim kalitesinin gözden geçirilmesi ile ilgili değişkenler karma özellik göstermekte olup kalitenin gözden geçirilmesine ayrılan saat ve gözden geçirilmesinden sorumlu ortak sayısı ile ya da gözden geçirme sonuçları ile ölçülebilmektedir. Ayrıca denetim kalitesi göstergeleri sözleşme düzeyinde ve denetim şirketi düzeyinde hesaplanmalarına göre de çeşitlilik göstermektedir.

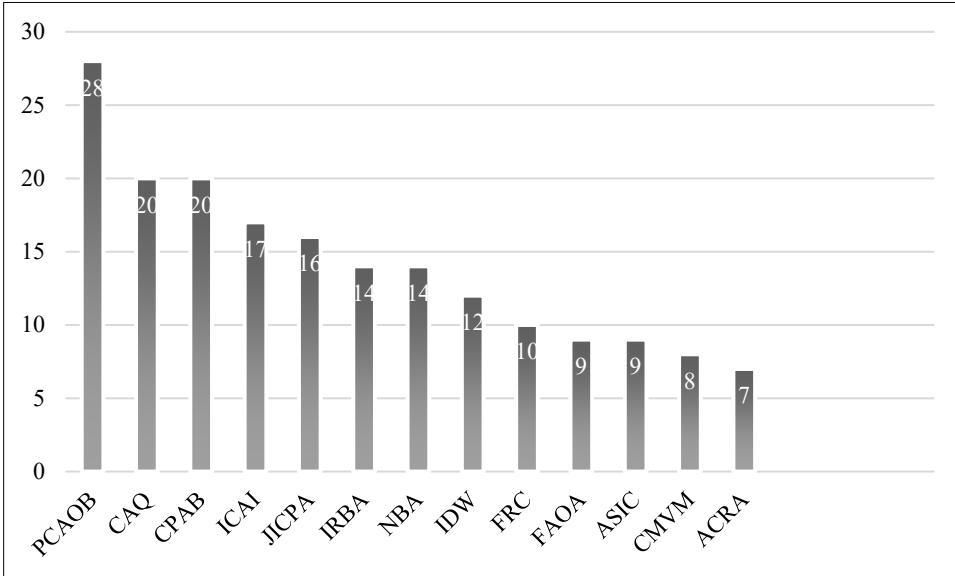
Çerçevelerin kural bazlı ya da ilke bazlı olması ülkeden ülkeye değişiklik göstermektedir. Aşağıdaki

Grafik 1'e bakacak olursak ABD Denetim Kalitesi Merkezi, Hindistan Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü ve Almanya Denetçiler Enstitüsünün ilke bazlı, diğerlerinin daha kural bazlı çerçeveler sunduklarını ifade etmek yanlış olmayacaktır.



Grafik 1. Kural Bazlı ve İlke Bazlı Denetim Kalitesi Çerçeveleri

Çerçevelerde yer verilen denetim kalitesi göstergelerinin sayısı da büyük farklılık göstermektedir. Örneğin, aşağıdaki Grafik 2'de görüldüğü üzere PCAOB yirmi sekiz gösterge açıklarken; İsviçre dokuz, Portekiz sekiz ve Singapur yedi göstergeye yer vermektedir.



Grafik 2. Gösterge Sayıları İtibariyle Denetim Kalitesi Çerçeveleri

Denetim şirketleri içinde kalite kültürünün oluşmasını teşvik etmek, denetim sektörüne daha fazla şeffaflık ve nesnellik sağlamak, kilit paydaşlarla denetim kalitesine ilişkin tartışmaları teşvik etmek, denetim komitelerine denetim şirketlerinin gözetimi ve seçilmesi süreci için bir destek aracı oluşturmak ve KGK'nın gözetim sürecine destek olmak gibi temel amaçlara ulaşmak için; dünyada

düzenleyici kurumlar arasında çok dinamik bir konu olduğu da göz önünde bulundurularak Türkiye’de de denetim kalitesi göstergeleri bir proje yoluyla tespit edilerek ülkemize özel denetim kalitesi çerçevesi oluşturulmalıdır.

Türkiye’de bir denetim kalitesi çerçevesi geliştirilmesi halinde, çerçevede yer alacak göstergelerin etkinliğini araştırmak gelecek çalışmaların konusunu oluşturabilecektir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış Bağımsız

Çıkar Çatışması: Yazar(lar) çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazar(lar) bu çalışma için finansal destek almadığını belirtmiştir.

Etik Onay: Bu makale, insan veya hayvanlar ile ilgili etik onay gerektiren herhangi bir araştırma içermemektedir.

Yazar(lar) Katkısı: Zeynep YAROĞLU (% 100).

Peer-review: Externally peer-reviewed.

Conflict of Interest: The author(s) declares that there is no conflict of interest.

Funding: The author(s) received no financial support for the research, authorship and/or publication of this article.

Ethical Approval: This article does not contain any studies with human participants or animals performed by the authors.

Author(s) Contributions: Zeynep YAROĞLU (% 100).

KAYNAKÇA

Accounting and Corporate Regulatory Authority (ACRA). *Overview of ACRA*. Erişim Adresi: <https://www.acra.gov.sg/who-we-are/overview-of-acra>

ACRA (2020). *Guidance to audit firms on ACRA’s audit quality indicators disclosure framework (2020 Revised)*. Erişim Adresi: https://www.google.com/url?sa=t&rc=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwio_fk6_3tAhWExosKHV0UAmsQFjABegQIBxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.acra.gov.sg%2Fdocs%2Fdefault-source%2Fdefault-document-library%2Fpublic-accountants%2Faudit-quality-indicators-disclosure-framework%2Fguidance-to-audit-firms-on-acra%2527s-revised-aqi-disclosure-framework.pdf&usg=AOvVaw1b6o0rY7YdEZAV-pnA834a

ASIC (2019). *REP 649 Audit quality measures, indicators and other information: 2018–19*. Erişim Adresi: <https://download.asic.gov.au/media/5409270/rep649-published-12-december-2019.pdf>

ASIC (2021). *Audit inspection report: Report 709\November 2021*. Erişim Adresi: <https://download.asic.gov.au/media/vosb0x4p/rep709-published-30-november-2021.pdf>

Australian Securities and Investments Commission (ASIC). *Reports*. Erişim Adresi: <https://asic.gov.au/regulatory-resources/find-a-document/reports/rep-649-audit-quality-measures-indicators-and-other-information-2018-19/>

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*. 4(1), C12-C19. DOI: 10.2308/ciia.2010.4.1.C12

Canadian Public Accountability Board (CPAB). (2018). *Audit quality indicators final report*. Erişim Adresi: https://cpab-crc.ca/docs/default-source/thought-leadership-publications/2018-aqi-final-report-en.pdf?sfvrsn=5af68dba_12&sfvrsn=5af68dba_12

CAQ (2014). *Approach to audit quality indicators*. Erişim Adresi: <https://4chrg8q086f2nb81x49f2761-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2019/03/caq-approach-to-audit-quality-indicators-april-2014.pdf> adresinden 25 Aralık 2021'de alınmıştır.

CAQ (2016). *Audit quality indicators the journey and path ahead*. Erişim Adresi: https://4chrg8q086f2nb81x49f2761-wpengine.netdna-ssl.com/wp-content/uploads/2019/03/auditqualityindicators_journeyandpath2016-2.pdf

CAQ (2019). *Audit quality disclosure framework*. Erişim Adresi: https://www.thecaq.org/wp-content/uploads/2019/03/caq_audit_quality_disclosure_framework_2019-01.pdf

CAQ. *About the CAQ*. Erişim Adresi: <https://www.thecaq.org/news/caq-framework-aims-assist-accounting-firms-enhance-disclosures-about-audit-quality/>

Christensen, B.E., Glover, S.M., Omer, T.C. ve Shelley, M.K. (2016). Understanding audit quality: insights from audit professionals and investors. *Contemporary Accounting Research*, 33(4), 1648-1684. doi:10.1111/1911-3846.12212

CMVM. *CMVM publishes an English version of the guide for the application of audit quality indicators*. Erişim Adresi: <https://www.cmvm.pt/en/Comunicados/Comunicados/Pages/20200306.aspx>

Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (CMVM) (2021). *Guia de aplicação de indicadores de qualidade da auditoria*. Erişim Adresi: <https://www.cmvm.pt/pt/SDI/Audidores/Documents/GUIA%20DE%20APLICA%C3%87%C3%83O%20AQI-2021.pdf>

FAOA (2009). *Activity report*. Erişim Adresi: <https://www.rab-asr.ch/#/page/127>

FAOA (2011). *Activity report*. Erişim Adresi: <https://www.rab-asr.ch/#/page/127>

FAOA (2014). *Activity report*. Erişim Adresi: <https://www.rab-asr.ch/#/page/127>

FAOA (2021). *Annual report*. Erişim Adresi: <https://www.yumpu.com/en/document/read/66683265/annual-report-2021>

FAOA. *The FAOA in brief*. Erişim Adresi: <https://www.rab-asr.ch/#/page/116>

Federal Audit Oversight Authority (FAOA). *Entstehung*. Erişim Adresi: <https://www.rab-asr.ch/#/page/119?lang=de>

Federation of European Accountants (FEE). (2015). *FEE comments on the PCAOB Concept Release on Audit Quality Indicators*. Erişim Adresi: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/FEE_Comments_on_PCAOB_Audit_Quality_Indicators_final.pdf

FEE (2016). *Overview of audit quality indicators initiatives update to December 2015 edition*. Erişim Adresi: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf

Financial Reporting Council (FRC) (2006). *Discussion paper promoting audit quality*. Londra. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/87498b3e-0aacc-417c-b804-8b0c461174c8/Discussion-Paper-Promoting-Audit-Quality-Nov-2006.pdf>

FRC (2008). *The audit quality framework*. Londra. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/46582304-32b1-43bb-b614-90318b295f28/The-Audit-Quality-Framework-Feb-2008.pdf>

FRC (2014). *The FRC and its regulatory approach*. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/de950642-4c6d-4909-b965-5707108fc55a/The>

 FRCanditsRegulatoryApproach.pdf

FRC (2017). *FRC Roles and responsibilities: Schedule of functions and powers*. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/67835f0e-e4c2-4d2a-9aeb-e57feed885be/FRC-Roles-Responsibilities-Schedule-of-Functions-Powers-June-2017.pdf>

FRC (2019). *Developments in audit 2019*. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/5d176788-3330-4b62-b18e-276c678d3d2c/Developments-in-Audit-Final-Screen.pdf>

FRC (2019). *Transparency reporting AQR thematic review*. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/getattachment/3c124043-70b7-428a-af03-9359b32652e2/Transparency-Reporting-Final.pdf>

FRC (2020). *Audit quality indicators: AQR thematic review*. Erişim Adresi: https://www.frc.org.uk/getattachment/f116f7d7-94d8-4c82-94b2-ba24e3b195eb/AQTR_AQI_Final.pdf

FRC (2022a). *FRC consultation document: Firm-level audit quality indicators*. Erişim Adresi: https://www.frc.org.uk/getattachment/a2080b36-f3f6-4fa3-85b1-beeba16ef0d7/FRC-Consultation-Document-Firm-level-Audit-Quality-Indicators_2022.pdf

FRC (2022b). *Feedback statement: Firm-level audit quality indicators consultation*. Erişim Adresi: https://www.frc.org.uk/getattachment/afb3bc4-cf15-468a-85da-afb8e5af222a/Feedback-Statement_-2022.pdf

FRC (22 Temmuz 2022). *FRC continues significant growth on road to becoming new regulator ARGA*. Erişim Adresi: <https://www.frc.org.uk/news/july-2022/frc-continues-significant-growth-on-road-to-becomi>

IDW (07.12.2021). *IDW veröffentlicht positionspapier zur kommunikation über prüfungsqualität*. Erişim Adresi: <https://www.idw.de/idw/idw-aktuell/idw-veroeffentlicht-positionspapier-zur-kommunikation-ueber-pruefungsqualitaet/133792>

IDW (2021). *Kommunikation von prüfungsqualität*. Erişim Adresi: <https://www.idw.de/blob/133786/9a50ccbed68f9c8207bea20c64ab9de8/down-positionspapier-komm-pruefungsqualitaet-data.pdf>

IFAC. *Royal Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants*. Erişim Adresi: <https://www.ifac.org/about-ifac/membership/members/royal-nederlandse-beroeps-organisatie-van-accountants>

Independent Regulatory Board for Auditors (IRBA). *IRBA launches Audit quality indicators: Evaluating audit quality and promoting transparency of audit firms*. Erişim Adresi: <https://www.irba.co.za/news-headlines/press-releases/irba-launches-audit-quality-indicators:-evaluating-audit-quality-and-promoting-transparency-of-audit-firms>

Institute of Chartered Accountants of India (ICAI) (2021). *Audit quality maturity model*. Erişim Adresi: <https://resource.cdn.icai.org/65383caq-aqmm-v1.pdf>

Institute of Public Auditors in Germany (IDW). *About the IDW*. Erişim Adresi: <https://www.idw.de/the-idw>

International Federation of Accountants (IFAC) (8 Şubat 2017). *Supporting international standards: significant differences in audit quality indicators developments*. Erişim Adresi: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/significant-differences-audit>

IRBA (2019). *Feedback report: Audit quality indicators*. Erişim Adresi: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwjnq_Lr-drtAhUriIsKHaI2C90QFjAMegQIExAC&url=https%3A%2F%2Fwww.irba.co.za%2Fupload%2FIRBA%2520AQI%2520Feedback%2520report%2520-%25202019.pdf&usq=AOvVaw2TOQTahWFjZn4Jhri7bHLM

IRBA (2020). *2020 Survey report: Audit quality indicators*. Erişim Adresi: <https://www.irba.co.za/upload/IRBA%20AQI%20Survey%20report%202020.PDF>

Japanese Institute of Certified Public Accountants (JICPA) (2019). *Annual report 2019*. Erişim Adresi: <https://jicpa.or.jp/english/files/2019AnnualReport.pdf>

Knechel, R. W. ve Shefchik, L. B. (2014). Audit quality. (D. K. W. R. and W. M. Hay, Ed.), *The Routledge companion to auditing* (1. Baskı). New York: Taylor ve Francis Book. <https://doi.org/10.4324/9780203094921>

Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik, L. B. ve Velury, U. K. (2013). Audit quality: Insights from the academic literature. *Auditing: A Journal of Practice ve Theory*. 32 (Special Issue), 385–421.

Ministerie van Financiën (Şubat 2022). *Aanbiedingsbrief derde voortgangsrapportage Kwartiermakers toekomst accountancysector*. Erişim Adresi: <https://open.overheid.nl/repository/ronl-6618599e476ece147289a87624ee65a8adf07456/1/pdf/aanbieding-derde-voortgangsrapportage-kwartiermakers-toekomst-accountancysector.pdf>

NBA (2016). *NBA Practice Note 1135 – Disclosure of Audit Quality Factors*. Erişim Adresi: https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwiS4YbR8tntAhXC6aQKHQBgC1QQFjAAegQIAxAC&url=https%3A%2F%2Fwww.nba.nl%2Fglobalassets%2Fwet--en-regelgeving%2Fnba-handreikingen%2Fnba_practice_note_1135disclosure_of_audit_quality_factors.pdf&usq=AOvVaw2knTXU7F862XdRWY_PfWKB

Nederlandse Beroepsorganisatie van Accountants (NBA). (2014). *In the public interest: Measures to improve the quality and independence of the audit in the Netherlands*. Erişim Adresi: <https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKEwid--CC8dntAhUQHewKHYxYCjsQFjAAegQIARAC&url=http%3A%2F%2Fwww.nba.nl%2Fglobalassets%2Fprojecten%2Fin-het-publicbelang%2Fin-the-public-interest-measures-to-improve-quality.pdf&usq=AOvVaw36TIFISulpFz8zG6shziZb>

PCAOB (Aralık 2015). *Audit quality indicators: Summary of SAG breakout discussions*, Erişim Adresi: https://pcaob-assets.azureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/news/events/documents/11-12-2015-sag-meeting/sag-aqi-breakout-summary-slides.pdf?sfvrsn=1865f830_0

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015). *Concept release on audit quality indicators. PCAOB Release No. 2015-005*. Erişim Adresi: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf

Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB) (2015). *Concept Release on Audit Quality Indicators. PCAOB Release No. 2015-005*. Erişim Adresi: http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf

The International Forum of Independent Audit Regulators (IFIAR). *Audit committees and audit quality: Trends and possible areas for further consideration*, Erişim Adresi: <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=6632>

U.S. Department of The Treasury. *Press Releases: Treasury Advisory Committee on the Auditing Profession Adopts Final Report*. Erişim Adresi: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/hp1159>

Yükçü, S. ve Koçakoğlu, Ö. (2016). Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board- PCAOB) denetim kalitesi göstergeleri. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18 (Özel Sayı-1), 265-293.

