

# PCAOB DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİNE UYUM: BIST 100 ENDEKSİNDE İŞLEM GÖREN ŞİRKETLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA\*

## Makale Bilgileri

Geliş Tarihi : 01.07.2024  
Kabul Tarihi : 14.10. 2024  
Türü : Araştırma Makalesi  
DOI Numarası : 10.55322/mbakis.1508507

Doç. Dr. Ali KESTANE\*\*  
Nurgül ÇELİK\*\*\*

## Bibliyografik Bilgiler

Kestane, A. & Çelik, N. (2025). "PCAOB Denetim Kalitesi Göstergelerine Uyum: BIST 100 Endeksinde İşlem Gören Şirketler Üzerinde Bir Araştırma" *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi* (Yıl: 2025, Sayı : 74, Sayfa : 147-164) <https://doi.org/10.55322/mbakis.1508507>

## ÖZ

Dünya'nın birçok yerinde meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları işletmelerin yayımlamış oldukları mali tablolara ve bağımsız denetim faaliyetine olan güveni sarsmıştır. Yaşanan bu skandallar bağımsız denetçilere, bağımsız denetim şirketlerine ve bağımsız denetim faaliyetlerine ilişkin birçok eksiklik olduğunu ortaya çıkarmıştır. Bu eksikliklerin ortadan kaldırılması ve denetim de kalitenin sağlanması amacıyla birçok kurum ve kuruluş tarafından düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemelerin ardından denetim kalitesinin ölçülmesine ilişkin çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalardan biri de 1 Temmuz 2015 tarihinde ABD'de yayımlanan PCAOB denetim kalitesi göstergeleridir. Bu göstergeler aracılığıyla bağımsız denetim faaliyetlerinin aynı çerçevede değerlendirilmesi ve denetim kalitesinin karşılaştırılabilir olması amaçlanmaktadır.

\* Bu çalışma 2023 yılında Kilis 7 Aralık Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsünde kabul edilen "Denetim Kalitesi Göstergelerine Uyum Üzerine Bir Araştırma: BIST 100" başlıklı Yüksek Lisans tezinden oluşturulmuştur.

\* Kilis 7 Aralık Üniversitesi, alikestane@kilis.edu.tr, Kilis, Türkiye, Orcid No: <https://orcid.org/0000-0002-7049-0354>

\*\*\* Doktora Öğrencisi, Kilis 7 Aralık Üniversitesi, nurgul\_celik@outlook.com.tr, Kilis, Türkiye, Orcid No: <https://orcid.org/0000-0002-1334-9282>

Bu çalışmada BIST 100 Endeksi'nde işlem gören 75 şirkete ait 525 adet bağımsız denetim raporları incelenmiş ve PCAOB denetim kalitesi göstergelerine uyum sağlayıp sağlamadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Çalışmada nitel içerik analizi kullanılmış olup, şirketler ise sektörleri baz alınarak sınıflandırılmıştır. Şirketlerin bağımsız denetim raporları, PCAOB denetim kalitesi göstergelerinden denetim sonuçları boyutunun 8 alt değişkeni ile ayrıntılı bir şekilde analiz edilmiştir. Analizlerin sonucunda ise en sık rastlanılan denetim kalitesi göstergesinin işletmenin sürekliliği konularının zamanında raporlanması ve hata kaynaklı finansal tablo düzeltmelerinin sıklığı ve etkisi olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

**Anahtar Kelimeler:** PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri, Bağımsız Denetim Raporları, BIST 100 Endeksi

**Jel Kodları:** M40, M41, M42

## **COMPLIANCE WITH PCAOB AUDIT QUALITY INDICATORS: A RESEARCH ON COMPANIES TRADED IN BIST 100 INDEX**

### **ABSTRACT**

Accounting and auditing scandals occurring in many parts of the world have shaken the confidence in the financial statements published by businesses and in independent auditing activities. These scandals have revealed that there are many deficiencies regarding independent auditors, independent audit companies and independent audit activities. Regulations have been made by many institutions and organizations in order to eliminate these deficiencies and ensure quality in auditing. Following these regulations, studies were carried out on measuring audit quality. One of these studies is the PCAOB audit quality indicators published in the USA on July 1, 2015. Through these indicators, it is aimed to evaluate independent audit activities within the same framework and to make the audit quality comparable.

In this study, 525 independent audit reports of 75 companies traded in the BIST 100 Index between 2016 and 2022 were examined and it was tried to determine whether they comply with PCAOB audit quality indicators. Qualitative content analysis was used in the study, and companies were classified based on their sectors. The independent audit reports of the companies were analyzed in detail with 8 sub-variables of the audit results dimension, one of the PCAOB audit quality indicators. As a result of the analysis, it was concluded that the most common audit quality indicator is timely reporting of going concern issues and frequency and impact of error-related financial statement corrections.

**Keywords:** PCAOB Audit Quality Indicators, Independent Audit Reports, BIST 100 Index

**Jel Codes:** M40, M41, M42

## 1. GİRİŞ

**D**ünya genelinde meydana gelen muhasebe ve denetim skandalları bağımsız denetim konusuna farklı bir boyut kazandırmış, bağımsız denetimde kalite kavramı ortaya çıkmıştır. Bunun sonucunda, bağımsız denetim faaliyetinde kalitenin sağlanması ve ölçülebilir olması için ilgili kurum ve kuruluşlar tarafından düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda yapılan çalışmalardan biri de Amerika Birleşik Devletleri'nde 1 Temmuz 2015 tarihinde yayımlanan "PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri" adlı kavramsal metindir. Yayımlanan bu metinde; denetim profesyonelleri, denetim süreci ve denetim sonuçları başlıkları altında toplam 28 adet gösterge bulunmakta, bu göstergeler ile denetimde kalitenin ölçülmesi amaçlanmaktadır. Ancak bu göstergelerin kullanımı standart veya zorunluluk haline getirilmemiştir. Ülkemizde ise denetim kalitesinin ölçülebilirliğine ilişkin mevcut bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak diğer ülkelerde kullanılan denetim kalitesi göstergelerinin Türkiye'de de kullanılması muhtemel olduğundan, BIST 100 Endeksi'nde işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporlarının PCAOB denetim kalitesi göstergelerine uyum sağlayıp sağlamadığı konusunu sorgulama ihtiyacı duyulmuştur.

Bu çalışmada, Türkiye'de henüz uygulamada yer almayan ancak Dünya genelinde birçok kurum tarafından düzenlemelerin yapıldığı denetim kalitesi göstergeleri ve ölçülebilirliği konusunun üzerinde durulmuş, BIST 100 Endeksi'nde faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenerek PCAOB denetim kalitesi göstergelerine uyum sağlayıp sağlamadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu şirketlerin 2016-2022 yılları arasındaki bağımsız denetim raporları KAP üzerinden ve kendi web sayfalarından temin edilerek değerlendirilmiştir. Elde edilen denetim raporları; teknoloji, elektrik gaz ve su, imalat, toptan ve perakende ticaret, mali kuruluşlar, madencilik ve taş ocakçılığı, ulaştırma ve depolama, bilgi ve iletişim, inşaat ve bayındırlık, mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler şeklinde sektörlerine göre sınıflandırılmıştır. Sektörlerine göre sınıflandırılan bağımsız denetim raporlarının PCAOB denetim kalitesi göstergelerine uyumu tablolar yardımıyla açıklanmıştır. Araştırma kapsamında bazı şirketlerin bağımsız denetim raporlarına erişim sağlanamadığı için çalışmaya dahil edilmemiştir.

Bu çalışmada, ilk olarak bağımsız denetim ve denetim kalitesi kavramları açıklanmış, ardından PCAOB denetim kalitesi göstergelerine yer verilmiştir. Daha sonra PCAOB denetim kalitesi göstergelerine ilişkin literatürde yer alan çalışmalar detaylı bir şekilde açıklanmıştır. Çalışmanın son kısmında ise BIST 100 Endeksi'nde işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenmiş ve PCAOB denetim kalitesi göstergelerine uyum sağlayıp sağlamadığına ilişkin yapılan analizlere tablolar halinde yer verilerek, gerekli açıklamalarda bulunulmuştur.

## 2. BAĞIMSIZ DENETİM KAVRAMI

Bağımsız denetim faaliyeti, bağımsız denetçinin bir işletmenin mali tablolarının doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin makul güvence sağlamak ve görüş bildirmek amacıyla kanıtlar topladığı, bu kanıtları analiz ederek bir takım sonuçlar elde ettiği ve bu sonuçları bir raporla sunduğu sistematik süreç olarak adlandırılmaktadır (Yılancı vd., 2018: 5). Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştiren kişi bağımsız denetçi olarak nitelendirilir. Bu kişinin denetimini yaptığı işletme ile herhangi bir bağımlı olmaması denetim hizmeti için önemli bir husustur. Bağımsız denetçilerin denetim hizmeti gerçekleştirdikleri işletmenin yanı sıra topluma karşıda yükümlülükleri bulunmaktadır. Bu nedenle denetim faaliyeti son-

rası hazırlamış ve sunmuş oldukları bağımsız denetim raporunda gerçeği yansıtan, güvenilir ve doğru bilgiler olması gerekmektedir (Erdoğan vd., 2018: 6). Ayrıca bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilen işin önemini ve zorluğunu daha iyi anlayabilmek için denetim raporunun hazırlanma süreci detaylı bir şekilde incelenmelidir. Buradaki temel amaç, bağımsız denetçi tarafından gerçekleştirilen denetim faaliyetinin değerinin göz ardı edilmemesi gerektiğidir (Kueppers ve Sullivan, 2010: 289).

Bağımsız denetimde sürecin, etkin ve verimli bir şekilde tamamlanarak rapor halinde sunulması işletmelerin finansal tablolarından bilgi elde etmeyi kolaylaştırmaktadır. Bu bilgilerin şeffaf olması denetlenen işletmeye olan güvenin artmasını katkı sağlamaktadır (Elden Ürgüp ve Başar, 2021: 2254). Bağımsız denetimde, finansal tablolarda yer alan bilgilerin önceden belirlenmiş kıstaslara ve Türkiye Denetim Standartları'na uygun olup olmadığına ilişkin güvence sağlayacak bir görüş bildirmek temel amaçtır (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Md. 5). Finansal tablolara ilişkin görüş bildirmenin dışında bağımsız denetimin amaçları aşağıda detaylı olarak açıklanmıştır (Gümrah ve Yılmaz, 2018: 350-351):

- **Finansal Tablolarda Yer Alan Hata ve Hileleri Ortaya Çıkarmak:** Dikkatsizlik ve dalgınlık halinde finansal tablolarda istemeden yanlışlık yapılması hata olarak nitelendirilirken, finansal tablolarda yer alan bilgilerden faydalanmak isteyen tarafları yanıltmak veya haksız kazanç elde etmek amacıyla bilerek ve isteyerek yapılan yanlışlıklar hile olarak nitelendirilmektedir. Bağımsız denetçi, bağımsız denetim sürecinde finansal tablolara ilişkin hata ve hileleri ortaya çıkarma sorumluluğuna sahiptir.
- **Finansal Tablolardaki Hata ve Hileleri Önlemek:** Bağımsız denetçi, finansal tablolara ilişkin hata ve hileleri tespit ettikten sonra elde ettiği sonuçları bir rapor haline getirerek işletme yönetimine sunmakta ve bu hataların düzeltilmesini talep etmektedir.
- **Finansal Tablolara İlişkin İşletme Yönetimine Önerilerde Bulunmak:** Bağımsız denetçi, denetim faaliyetinin yanı sıra işletmenin iç kontrol sisteminin işleyişine, zayıf ve güçlü yönlerine ilişkin işletme yönetimine önerilerde bulunabilir.

Bağımsız denetim, birbiri ardına sıralanan çeşitli safhalardan oluşan bir süreçtir. Bu süreç; denetim firmasının müşteri seçimi ve işin kabul edilmesi, denetimin planlaması ve denetim programının yürütülmesi, denetim faaliyetinin tamamlanması ve denetim raporunun hazırlanması şeklindedir. Bağımsız denetçi, denetim sürecinin her aşamasında önceden belirlenmiş standartlara uygun şekilde hareket etmek zorundadır. Bu standartlar 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü tarafından oluşturulan “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları”dır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartları başlıkları altında toplam on standarttan oluşmaktadır. Eğer, standartlara uygun şekilde bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştirilir ve bağımsız denetim raporu hazırlanır ise bağımsız denetimden beklenen amaca ulaşılmış demektir (Oktay, 2013: 44).

### 3. BAĞIMSIZ DENETİM KALİTESİ KAVRAMI

Küreselleşmenin etkisi ile ülkeler arasındaki sınırdan ortadan kalkması, işletmelerin dünya çapında rekabet etmesine olanak sağlamıştır. İşletmelerin, paydaşların beklentilerini karşılaması ve daha kolay rekabet edebilmelerini sağlamak için kaliteli işler yapması zorunluluk haline gelmiş ve kalite kavramının

önemi artmıştır. Kalite kavramı, Latince “nasıl oluştuğu” anlamında kullanılan “qualitas” kelimesinden türetilmiştir. Ayrıca yazarlar tarafından kalite kavramı yerine “nitelik veya mahiyet” kavramları da yaygın olarak kullanılmaktadır. Ancak kalitenin öznel bir kavram olmasından ve bireysel algılama sonucu kişiden kişiye farklılık göstermesinden dolayı standart ve kesin bir tanımı bulunmamaktadır (Karcioğlu ve Biçer, 2013: 2). Ancak bağımsız denetim kalitesine yönelik farklı tanımlar (El Badlaoui, A. vd., 2021; AL-Qatamin, K. I., & Salleh, Z., 2020; James ve Iziem, 2014; Durukan ve Kapucugil İkiz, 2017; DeAngelo, 1981) yapılmıştır. Bu tanımlardan en yaygın bilineni 1981 yılında DeAngelo tarafından yapılmış olan bağımsız denetim kalitesi tanımıdır. Bu tanıma göre; bir işletmenin bağımsız denetim süreci boyunca, muhasebe sisteminde hata, önemli yanlışlık veya eksiklik gibi durumların tespit edilerek açığa çıkarılması ve bu durumların olması gerekene uyumlu bir şekilde raporlanma olasılığı bağımsız denetim kalitesi olarak adlandırılmaktadır (DeAngelo, 1981: 186). Bağımsız denetim kalitesinin yüksek düzeyde olması mali tablolara olan güven duygusu arttırmaktadır. Bunun sonucundan ise yatırımcılar daha doğru ve bilinçli yatırımlarda bulunmaktadır (Ciger, 2020: 474).

Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması önemli bir konu haline gelmişken, bağımsız denetim kalitesini etkileyen faktörlerin neler olduğu araştırma konusu olmuştur. Yapılan araştırmalar sonucunda bağımsız denetim kalitesini etkileyen çok sayıda faktör bulunmuştur. Bu faktörlerden bazıları; bağımsız denetim firmasının büyüklüğü, denetim firmasının kültürü, bağımsız denetim süreci, bağımsız denetçinin müşteri işletme ile çalışma süresi, denetçi bağımsızlığı, bağımsız denetçinin sektörel uzmanlığı, bağımsız denetim ücreti, şeffaflık raporu, kalite kontrol sistemi, denetim komitesi ve yasal yapı şeklidir (İrkörücü, 2019: 40).

#### **4. PCAOB DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİ**

Bağımsız denetim faaliyetinin en önemli çıktısı şüphesiz bağımsız denetim raporlarıdır. Ancak bu raporlarda yer alan bilgiler incelendiğinde denetimin sonuçlarına ilişkin birtakım bilgiler elde edilirken, denetimin kalitesini değerlendirmek ve açıklamak için yetersiz kalmaktadır. Bu nedenle PCAOB, denetim sürecinin çıktılarından faydalanmak ve bilgi edinmek isteyen tarafların denetim sürecini daha verimli bir şekilde değerlendirilebilmesi adına denetim kalitesi göstergelerini oluşturmak için 2008 yılında çalışmalarına başlamıştır. Yapılan çalışmanın ilk başlarında denetim kalitesi göstergelerinin sayısı 70 olarak belirlenmiş ancak ilerleyen zamanlarda bu sayı 40’a kadar indirilmiştir. 2013 yılının Kasım ayına gelindiğinde ise denetim kalite göstergelerinin 20 ila 30 arasında bir sayı olmasına karar kılınmış ve eleme yapılırken faydalanılacak olan kriterler belirlenmiştir. Bu kriterler; denetim kalitesi ile arasında ilişki bulunması, göstergenin taraflar açısından yararlı olması, verilerin ulaşılabilir olması, ölçülmeye elverişli olması ve kılavuz niteliğinde olması şeklindedir (Yükçü ve Koçakoğlu, 2020: 331-332). Bu kriterler kapsamında denetim kalitesi göstergelerinin son halini alması için çalışmalar yapılmış ve 1 Temmuz 2015 tarihinde Amerika Birleşik Devletleri’nde Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (Public Company Accounting Oversight Board-PCAOB) tarafından 28 adet göstergeden oluşan “Denetim Kalite Göstergeleri Kavramsal Metin” adlı başlık yayımlanmıştır. Bu göstergeler ile bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesinin nasıl değerlendirileceği ve yüksek kaliteli bağımsız denetim faaliyetine nasıl erişim sağlanacağı konusunda bilgiler sağlayacak niceliksel ölçüm portföyünün oluşturulması amaçlanmıştır (Yıldız, 2020: 77).

Denetim kalitesi göstergeleri üç ana başlıktan ve 28 alt başlıktan oluşmaktadır. Bu başlıklara ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda detaylı bir şekilde açıklanmıştır (PCAOB, 2015: 13):

**Tablo 1. PCAOB Denetim Kalitesi Göstergeleri**

DENETİM PROFESYONELLERİ (DENETÇİLER)	Uygunluk	1. İstihdam (Personel) Kaldırıcı
		2. Sorumlu Denetçinin İş Yükü
		3. Denetim Müdürü ve Personel İş Yükü
		4. Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları
		5. Bilgi ve Beceri Konusunda Uzmanlaşmış Personel
	Yeterlilik	6. Denetim Personelinin Deneyimi
		7. Denetim Personelinin Sektörel Uzmanlığı
		8. Denetim Personelinin Devir Hızı
		9. Hizmet Merkezlerinde Toplanan Denetim İş Miktarı
		10. Denetim Personeli Başına Düşen Eğitim Saati
	Odaklanma	11. Denetim Saatleri ve Risk Alanları
		12. Denetim Sürecinin Her Safhası İçin Tahsis Edilen Denetim Saati
DENETİM SÜRECİ	Liderlik ve Yönetim Felsefesi	13. Denetim Firması Personeline Yönelik Yapılan Bağımsız Anket Sonuçları
	Teşvikler	14. Kalite Derecelendirmeleri ve Ücretler
		15. Denetim Ücretleri, Çaba ve Denetim Riski
	Bağımsızlık	16. Bağımsızlık Gereksinimlerine Uyum
	Altyapı	17. Kaliteli Denetimi Destekleyen Altyapıya Yatırım
	İzleme ve İyileştirme	18. Denetim Firmalarının İç Kalite İnceleme Sonuçları
		19. Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu (PCAOB) Denetim Sonuçları
		20. Teknik Yeterlilik Testi
DENETİM SONUÇLARI	Finansal Tablolar	21. Hata Kaynaklı Finansal Tablo Düzeltmelerinin Sıklığı ve Etkisi
		22. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimali
		23. Finansal Raporlama Kalite Ölçülerinden Denetim Kalitesini Belirleme
	İç Kontrol	24. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması
	İşletmenin Sürekliliği	25. İşletmenin Sürekliliği Konularının Zamanında Raporlanması
	Denetçiler ve Denetim Komitesi Arası İletişim	26. Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Anket Sonuçları
	Yaptırım ve Davalar	27. PCAOB ve SEC Yaptırım Yöntemlerindeki Eğilimler
	28. Özel Davalarda Eğilimler	

**Kaynak:** PCAOB, 2015: 13

## 5. LİTERATÜRDE YAPILAN ÇALIŞMALAR

Denetim kalitesi göstergelerine ilişkin ulusal ve uluslararası literatürde birçok çalışma bulunmaktadır. Ancak PCAOB denetim kalitesi göstergelerine ilişkin çalışmaların az sayıda olduğu görülmektedir. Bununla birlikte, PCAOB denetim kalitesi göstergelerinin 1 Temmuz 2015 tarihinde yayımlanmış olmasından dolayı bu göstergelere ilişkin çalışmalara 2016 yılından itibaren rastlanılmaktadır. Çalışmanın konusu bağlamında literatürde yapılan PCAOB Denetim kalitesi Göstergelerine ilişkin çalışmalar aşağıda açıklanmaktadır.

Yükçü ve Koçakoğlu (2016), PCAOB'un yayımlanmış olduğu denetim kalitesi göstergelerini denetim faaliyetinin içinde bulunan veya denetim sonuçlarından çıkar elde etmek isteyen tarafların süreci değerlendirme yeteneklerini arttırmak amacıyla tanıtımını yapmıştır. Yükçü ve Koçakoğlu (2020), PCAOB tarafından 1 Temmuz 2015 tarihinde yayımlanmış ve kamunun yorumuna açılmış 28 adet göstergeye yönelik 47 adet yorum mektubunu incelemiştir. Bu mektuplar 11 soru çerçevesinde gruplandırılmış ve denetim profesyonelleri temsilcilerinden, kurumsal yöneticilerin temsilcilerinden, yatırımcı ve yatırımcı temsilcilerinden, akademisyenlerden, düzenleyici kurumlardan, ihraç yönetimi ve ticaret yönetimi derneğinden ve diğerlerin gelen cevaplar incelenmiştir. Bu bağlamda PCAOB'a tavsiye edilen denetim kalitesi göstergeleri açıklanarak ülkemize katkı sağlanması amaçlanmıştır. Harris ve Williams (2020), ilk olarak PCAOB'un önerdiği denetim kalitesi göstergelerine ilişkin dört büyük olmayan denetim firmalarının yorum mektuplarını incelemiş ve bu göstergelerinin çoğunu uygulanamaz olduğu ve istenmeyen sonuçlara yol açabilecek yanlış yorumlamaları önlemek için göstergelerin düzenleyiciden daha fazla açıklığa kavuşturulması gerektiği sonucuna ulaşmıştır. İkinci olarak ise PCAOB denetim kalitesi göstergelerine ilişkin küçük ve halka açık şirketlerin denetim komitesi üyelerinden gelen yorumlar incelenmiş ve bilgi ve beceri konusunda uzmanlaşmış personel, denetim personelinin deneyimi ve iç kontrol zayıflıklarının zamanında raporlanması göstergelerinin denetim kalitesinin değerlendirilmesinde daha yüksek düzeyde etkinliğe sahip olduğu sonucuna varılmıştır. Yıldız (2020), PCAOB denetim kalitesi göstergelerinin bağımsız denetim şirketleri tarafından kullanım durumunu belirlemeye yönelik anket çalışması yapmıştır. Anket sorularına verilen cevaplar incelendiğinde; denetim kalitesi göstergelerinden 15 tanesinin Kalite Kontrol Standartları 1'de de yer aldığı ve denetim kalitesi göstergelerinin 18 tanesinin kullanım düzeyinin yüksek oranda olduğu sonucuna ulaşılmıştır. Atış ve Yıldız (2023), bağımsız denetim şirketleri tarafından hazırlanan şeffaflık raporlarında yer alan KKS 1'in denetim kalite göstergesi olarak kullanılıp kullanılmayacağını belirlemek amacıyla, 94 adet bağımsız denetim şirketinin 2019 yılına ilişkin şeffaflık raporları incelenmiştir. Şirketlerin Kalite Kontrol Standartları 1'de yer alan hususlara ilişkin kullanım durumları incelenmiş, uygulamaların tüm şirketlerin raporlarında yer almadığı tespit edilmiştir. Ayrıca incelenen şeffaflık raporlarında yer alan başlıkların PCAOB denetim kalitesi göstergelerinden 8 tanesi ile benzerlik gösterdiği sonucuna ulaşılmıştır.

## 6. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Bu çalışmada, Türkiye'de BIST 100 Endeksi'nde işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenmiş, PCAOB denetim kalitesi göstergelerine uyum sağlayıp sağlamadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Araştırmanın bu bölümünde; i) araştırmanın amacı ve önemi, ii) araştırmanın kapsamı ve kısıtı, iii) verilerin elde edilmesi ve sınıflandırılması, iv) verilerin analiz edilmesi ve yorumlanması başlıklarına yer verilmiş ve bu başlıklar altında elde edilen sonuçlar detaylı olarak aşağıda açıklanmıştır.

### 6.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

İşletmelerin mali nitelikteki faaliyetlerine ilişkin düzenlemiş oldukları finansal tablolar, finansal bilgi kullanıcıları için bilgi kaynağı niteliğindedir. Bu finansal tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu, güvenilirliği, tutarlılığı ve gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı bağımsız denetim faaliyeti ile teyit edilmektedir. Fakat Dünya'nın birçok ülkesinde muhasebe ve denetim skandalları meydana gelmiş ve bağımsız denetim faaliyetine ilişkin güven problemi açığa çıkmıştır. Ortaya çıkan bu güven problemini gidermek için bağımsız denetimde kalite kavramı bir gereklilik haline gelmiş ve bağımsız denetimde kaliteyi sağlamak adına birçok kurum ve kuruluş düzenlemelerde bulunmuştur. Amerika Birleşik Devletleri'nde yayımlanan ve 28 adet göstergeden oluşan PCAOB denetim kalitesi göstergeleri bu düzenlemelerden biridir. Ancak Türkiye'de hali hazırda denetim kalitesine ilişkin herhangi bir düzenleme yapılmamıştır.

Bu çalışmanın amacı, denetim kalitesi göstergelerinin ülkemizde de kullanılması muhtemel olmasından dolayı BIST 100 Endeksi'nde işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenerek PCAOB denetim kalitesi göstergelerine uyum sağlayıp sağlamadığını tespit etmektir. Bu bağlamda yerli ve yabancı literatür incelendiğinde PCAOB denetim kalitesi göstergelerinin alt boyutlarına ilişkin herhangi bir uygulama çalışması tespit edilememiş ve bu konuya ilişkin bilgi boşluğunun yapılacak olan bu çalışma ile doldurulacağı düşünülmektedir.

### 6.2. Araştırmanın Kapsamı ve Kısıtı

Çalışmada, PCAOB denetim kalitesi göstergelerinin 1 Temmuz 2015 tarihinde yayımlanmasından ötürü, 2016-2022 yılları arasında BIST 100 Endeksi'nde sürekli işlem gören 100 şirket örneklem olarak seçilmiştir. Ancak bu tarihler arasında 25 şirketin bağımsız denetim raporlarına ulaşamadığı için örneklem 75 şirketten oluşmaktadır. Bu şirketlerin örneklem olarak seçilmesinde hem piyasa değerinin hem de işlem hacminin en yüksek olması ve piyasada güvenilir şirketler olması en önemli etkidir.

### 6.3. Verilerin Elde Edilmesi ve Sınıflandırılması

Çalışmada, Türkiye'de faaliyet gösteren, 2016-2022 yılları arasında BIST 100 Endeksi'nde işlem gören şirketlerin kendi resmi web sayfasından ve Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP)'ndan temin edilen bağımsız denetim raporları kullanılmıştır. Çalışmada bağımsız denetim raporları ve PCAOB denetim kalitesi göstergeleri olmak üzere iki değişken kullanılmıştır. İlk değişken olan bağımsız denetim raporları şirketlerin faaliyet gösterdikleri sektörlere göre; teknoloji, elektrik gaz ve su, imalat, toptan ve perakende ticaret, mali kuruluşlar, madencilik ve taş ocakçılığı, ulaştırma ve depolama, bilgi ve iletişim, inşaat ve bayındırlık, mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler şeklinde sınıflandırılmıştır. İkinci değişken olarak ise PCAOB denetim kalitesi göstergelerinden, denetim sonuçlarının 5 alt boyutunun 8 değişkeni kullanılmıştır.

Bu çalışmada 8 değişkenin kullanılmasındaki amaç şirketlerin bağımsız denetim raporları ile PCAOB denetim kalitesi denetim sonuçları başlığının uyumlu olması ve aynı amaca hizmet etmesidir. Benzer şekilde, PCAOB denetim kalitesi göstergelerinin alt başlığındaki denetim sonuçlarının 8 değişkeninde ve bağımsız denetim raporlarında içerik ve karşılaştırılabilirlik açısından benzer ifadeler yer almaktadır. Bu boyutlara ve değişkenlere ilişkin bilgiler aşağıdaki tabloda yer almaktadır.



**Tablo 2. Denetim Kalitesi Göstergelerinden Denetim Sonuçları**

<b>DENETİM SONUÇLARI</b>	Finansal Tablolar	21. Hata Kaynaklı Finansal Tablo Düzeltmelerinin Sıklığı ve Etkisi
		22. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimali
		23. Finansal Raporlama Kalite Ölçülerinden Denetim Kalitesini Belirleme
	İç Kontrol	24. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması
	İşletmenin Sürekliliği	25. İşletmenin Sürekliliği Konularının Zamanında Raporlanması
	Denetçiler ve Denetim Komitesi Arası İletişim	26. Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Anket Sonuçları
	Yaptırım ve Davalar	27. PCAOB ve SEC Yaptırım Yöntemlerindeki Eğilimler
		28. Özel Davalarda Eğilimler

**Kaynak:** PCAOB, 2015: 13

Denetim sonuçları bağlamında Tablo 2’de yer alan 8 göstergenin her birinin aşağıda kısaca açıklaması yapılmaktadır.

### **6.3.1. Hata Kaynaklı Finansal Tablo Düzeltmelerinin Sıklığı ve Etkisi**

Bu gösterge ile bağımsız denetçinin, denetim süreci boyunca finansal tablolarda tespit ettiği hatalar ve bu hataların düzeltme sıklığı ölçülmektedir. Bu gösterge sayesinde yapılan düzeltmelerin büyüklüğü konusunda da yorumlar yapılabilmektedir. Ayrıca gelir tablosu, bilanço ve nakit akışları üzerinden düzeltmelerin büyüklüğü tespit edilebilmektedir (PCAOB, 2015: A-19).

### **6.3.2. Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimali**

Bu gösterge ile bağımsız denetim süreci veya bağımsız denetim firması düzeyinde raporlama hileleri ve usulsüzlükleri ölçülmektedir (PCAOB, 2015: A-20).

### **6.3.3. Finansal Raporlama Kalite Ölçülerinden Denetim Kalitesini Belirleme**

Bu gösterge ile akademisyenler, yatırım analistleri ve düzenleyici kurumlar tarafından finansal raporlama kalitesini ölçmede kullanılan araçların denetim kalitesini ölçmede de kullanılıp kullanılmayacağı tespit edilmeye çalışılmaktadır (PCAOB, 2015: A-21).

### **6.3.4. İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması**

Bu gösterge ile denetim firmasının denetimini yapacağı işletmenin finansal raporlarına ilişkin önemli iç kontrol zayıflıklarını zamanında tespit etme düzeyi ölçülmektedir (PCAOB, 2015: A-22).

### 6.3.5. İşletmenin Sürekliliği Konularının Zamanında Raporlanması

Bu gösterge ile bağımsız denetçinin, işletmenin sürekliliğini devam ettirme hususuna ilişkin bilgileri doğru zamanda raporlayıp raporlamadığı ölçülmektedir (PCAOB, 2015: A-23).

### 6.3.6. Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Anket Sonuçları

Bu gösterge ile bağımsız denetçiler ile denetim komiteleri arasındaki iletişim düzeyinin ölçülmesi amaçlanmaktadır. Denetim komitesi üyelerinin katılmış oldukları bağımsız anket sonuçları, denetim komiteleri ile bağımsız denetçiler aralarındaki etkileşime dair üçüncü taraflara önemli bilgiler sunmaktadır (PCAOB, 2015: A-24).

### 6.3.7. PCAOB ve SEC Yaptırım Yöntemlerindeki Eğilimler

Bu gösterge ile denetim firmalarına karşı denetim veya denetimle ilişkili konularda PCAOB ve SEC tarafından uygulanan yaptırımlar ölçülmektedir. Bu yaptırımların sıklığı ve büyüklüğü sayesinde bir denetim firmasının uygulamada güçlü ve zayıf yönlerini tespit edilebilmektedir (PCAOB, 2015: A-25).

### 6.3.8. Özel Davalarda Eğilimler

Bu gösterge ile denetim sürecinden ve bağımsız denetçiden dolayı denetim firmasına açılan özel davalar ölçülmektedir (PCAOB, 2015: A-26).

## 6.4. Verilerin Analiz Edilmesi ve Yorumlanması

Çalışmanın bu bölümünde, 2016-2022 yılları arasında BIST 100 Endeksi'nde işlem gören şirketlerin bağımsız denetim raporları analiz edilmiş, sonraki aşamada PCAOB denetim kalitesi göstergelerine uyum sağlayıp sağlamadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Verileri analiz edilmesinde ve bağımsız denetim raporlarının yorumlanmasında nitel içerik analizi tekniği kullanılmıştır. Nitel içerik analizi, birçok cümleyi, belirli kodlar baz alınarak daha az içerik kategorisine sıkıştırmak için kullanılan tekrarlanabilir ve sistematik bir tekniktir. Ayrıca nitel içerik analizi açık veya kapalı temaların incelenmesine ve metin verilerinden nesnel içeriklerin elde edilmesine de imkan sağlamaktadır (Kestane, 2020: 127). Nitel içerik analizi, olayların temeline ve oluş sebeplerine odaklanan tümevarımcı analiz türüdür. Elde edilen bilgilerin temelinde yatan kavramları araştırarak bu kavramlar arasında bir takım ilişkiler kurmaktadır. Kavramları kategorize ederek sınıflandırmakta ve bu sayede kavramlar arasındaki ilişkiyi ortaya çıkarmaktadır (Baltacı, 2019: 378).

Nitel içerik analizi, elde edilen nitel verilerin derin anlamını anlamaya yardımcı olduğundan dolayı bu çalışma için tercih edilmiştir. İçerik analizini uygularken ve kodları oluştururken PCAOB denetim kalitesi göstergelerinin alt başlığı olan denetim sonuçlarının 5 alt boyutunun 8 değişkeninden faydalanılmıştır. Bu değişkenler; Hata Kaynaklı Finansal Tablo Düzeltmelerinin Sıklığı ve Etkisi, Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimali, Finansal Raporlama Kalite Ölçülerinden Denetim Kalitesini Belirleme, İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması, İşletmenin Sürekliliği Konularının Zamanında Raporlanması, Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Anket Sonuçları, PCAOB ve SEC Yaptırım Yöntemlerindeki Eğilimler ve Özel Davalarda Eğilimler şeklindedir. Analiz sürecinde, şirketlerin bağımsız denetim raporları kendi web sayfalarından ve KAP üzerinden temin edilmiş, toplanan bu verileri daha

iyi anlamak adına bir araya getirilerek bütünlük olarak değerlendirilmiştir. Başlangıçta şirketlerin bağımsız denetim raporları faaliyet alanlarına göre sınıflandırılmıştır. Ardından bu raporlar her sektör için tek tek incelenerek daha önce kodlamış olduğumuz 8 değişken ile karşılaştırması yapılarak teyit edilmiştir. Son olarak ise sektörel bazda değerlendirmeler yapılarak, her sektörün PCAOB denetim kalitesi göstergelerine uyum sağlayıp sağlamadığı bütünlük olarak incelenmiş ve tablo halinde sunulmuştur.

## 7. BULGULAR VE DEĞERLENDİRME

Çalışmanın bu bölümünde, BIST 100 Endeksi'nde işlem gören şirketlerden elde edilen bağımsız denetim raporları ile PCAOB denetim kalitesi göstergeleri arasındaki uyuma ilişkin sonuçlar değerlendirilecektir. Ancak 2016-2022 yılları arasında BIST 100 Endeksi'nde işlem gören şirketlerden 25 tanesinin bağımsız denetim raporlarına ulaşamamış ve değerlendirmeye alınmamıştır. Değerlendirmeye alınan şirketler sektörlerine göre sınıflandırılmış ve toplamda 75 şirket çalışmada yer almaktadır. Mesleki, Bilimsel ve Teknik Faaliyetler sektörüne ait şirketlerin bağımsız denetim sonuçlarına ulaşamadığından dolayı çalışmada yer almamaktadır. Aşağıda Tablo 3'de araştırma kapsamındaki şirketlerin sektörel dağılımları ve sayıları yer almaktadır.

**Tablo 3. Araştırma Kapsamındaki Şirketlerin Sektörel Dağılımları ve Sayıları**

SEKTÖRLER		ŞİRKET SAYILARI
İMALAT	→	30
MALİ KURULUŞLAR	→	27
TOPTAN VE PERAKENDE TİCARET	→	5
ELEKTRİK GAZ VE SU	→	4
MADENCİLİK VE TAŞ OCAKÇILIĞI	→	3
ULAŞTIRMA VE DEPOLAMA	→	2
BİLGİ VE İLETİŞİM	→	2
TEKNOLOJİ	→	1
İNŞAAT VE BAYINDIRLIK	→	1

**Kaynak:** KAP (www.kap.org.tr)

2016-2022 yılları arasında BIST 100 Endeksi'nde faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporları sektörel bazda dağılımları yapılarak değerlendirilmeye alınmış ve PCAOB denetim kalitesi göstergeleri ile arasındaki uyum tespit edilmek üzere analiz yapılmıştır. Analiz sonucunda elde edilen verilere aşağıdaki tabloda yer verilmiştir.

Tablo 4. Sektörler - PCAOB Denetim Kalitesi Göstergelerine Uyum Analizi

SEKTÖRLER	Hata Kaynaklı Finansal Tablo Düzeltmelerinin Sıklığı ve Etkisi	Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimali	Finansal Raporlama Kalite Ölçülerinden Denetim Kalitesini Belirleme	İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması	İşletmenin Sürekliliği Konularının Zamanında Raporlanması	Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Anket Sonuçları	PCAOB ve SEC Yaptırım Yöntemlerindeki Eğilimler	Özel Davalarda Eğilimler
İmalat	x	x	x	x	√	x	x	x
Mali Kuruluşlar	√	x	x	x	√	x	x	x
Toptan ve Perakende Ticaret	√	x	x	x	√	x	x	x
Elektrik Gaz ve Su	√	x	x	x	√	x	x	x
Madencilik ve Taş Ocakçılığı	x	x	x	x	√	x	x	x
Ulaştırma ve Depolama	x	x	x	x	√	x	x	x
Bilgi ve İletişim	x	x	x	x	√	x	x	x
Teknoloji	x	x	x	x	√	x	x	x
İnşaat ve Bayındırlık	x	x	x	x	√	x	x	x

Sektörel bazda sınıflandırılan şirketlerin bağımsız denetim raporları ile PCAOB denetim kalitesi göstergelerine uygunluğu bütünlük olarak incelendiğinde aşağıdaki sonuçlara ulaşılmıştır:

- **Hata Kaynaklı Finansal Tablo Düzeltmelerinin Sıklığı ve Etkisi:** Bu göstergenin çalışmada en sık rastlanılan göstergelerden biri olduğu tespit edilmiştir. Şirketlerin finansal tabloları önceki dönemlerle karşılaştırmalar yaparak performanslarını ve mali durumlarını tespit etmektedir. Finansal tabloların sunumu ile uygunluk sağlanması ve karşılaştırılabilir olması bakımından cari dönemde bilgiler gerekli görüldüğünde önemli farklılıklar açıklanır ve yeniden sınıflandırma yapılabilir. Herhangi bir muhasebe hatası tespit edilmesi halinde geriye dönük düzeltmeler yapılmakta ve önceki dönem finansal tabloları yeniden düzenlenmektedir.

Şirketlerin, sektörlerine göre bağımsız denetim raporları incelendiğinde; mali kuruluşlar, toptan ve perakende ticaret, elektrik gaz ve su sektöründe önemli muhasebe hataları tespit edilmiş ve gerek-

li düzeltmeler yapılmıştır. Tespit edilen muhasebe hatalarının; yabancı para çevrim farkları, döviz kurunun değişkenliği, yurt dışı satış projesi ile ilgili işlemlerde hatalı döviz kurlarının kullanılması gibi durumlardan kaynaklandığı sonucuna ulaşılmıştır. Tespit edilen hatalara ilişkin geçmişe dönük gerekli düzeltmeler yapılmış ve finansal tablolarda sunulmuştur.

- **Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimali:** Bu göstergeye ilişkin çalışmada herhangi bir bulguya rastlanılmamıştır. Bağımsız denetim faaliyetleri sayesinde hazırlanan finansal tabloların denetimleri yapılmakta, finansal tablolarda oluşabilecek hile veya suistimal gibi durumlarda ortadan kaldırılmaktadır.
- **Finansal Raporlama Kalite Ölçülerinden Denetim Kalitesini Belirleme:** Bu göstergeye ilişkin çalışmada herhangi bir bulguya rastlanılmamıştır. Bağımsız denetim raporları incelendiğinde finansal raporlama kalitesinin ölçülmesinde yararlanılan finansal analiz türlerinden (oran analizi, dikey analiz, karşılaştırmalı tablolar analizi, eğilim yüzdeleri analizi) hiçbirine rastlanılmamıştır.
- **İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması:** Bu göstergeye ilişkin çalışmada herhangi bir bulguya rastlanılmamıştır. Bağımsız denetçiler, iç kontrol sisteminin etkinliğine ilişkin değerlendirmelerde bulunarak tespit etmiş oldukları zayıf noktaların iyileştirilmesi için işletmelere önerilerde bulunmaktadır. Çalışmada şirketlerin bağımsız denetim raporları incelendiğinde herhangi bir iç kontrol zayıflığı tespit edilmemiştir. Buradan hareketle şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkin ve verimli çalıştığı, finansal süreçlerinin güvenilirliğinin yüksek olduğu sonucuna ulaşılmıştır.
- **İşletmenin Sürekliliği Konularının Zamanında Raporlanması:** Bu göstergenin çalışmada en sık rastlanılan göstergelerden biri olduğu tespit edilmiştir. Bu durumun temel sebebi finansal tabloların işletmenin sürekliliği ilkesine göre hazırlanmış olmasıdır.
- **Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Anket Sonuçları:** Bu göstergeye ilişkin çalışmada herhangi bir bulguya rastlanılmamıştır. Bağımsız denetim faaliyetinin yeterli, şeffaf ve etkin bir şekilde yapılması için denetim komitesi tedbirler alır. Ayrıca bağımsız denetim faaliyeti süresince bağımsız denetçiler ve denetim komitesi arasında iletişim kurulmaktadır. Ancak çalışma kapsamında şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenmiş, bağımsız denetçiler ve denetim komitesi arasındaki iletişim düzeyin ölçmeye yönelik herhangi bir anket çalışması tespit edilememiştir. Bu nedenle bağımsız denetçiler ile denetim komitesi arasında iletişimin etkin olmadığı sonucuna varılmıştır.
- **PCAOB ve SEC Yaptırım Yöntemlerindeki Eğilimler:** Bu göstergeye ilişkin çalışmada herhangi bir bulguya rastlanılmamıştır. Türkiye’de SEC’e eş değer Sermaye Piyasası Kurulu, PCAOB’a eş değer Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu olduğu görülmektedir. Şirketlerin bağımsız denetim raporları incelendiğinde KGK ve SPK tarafından herhangi bir yaptırım uygulanmadığı sonucuna ulaşılmıştır.
- **Özel Davalarda Eğilimler:** Bu göstergeye ilişkin çalışmada herhangi bir bulguya rastlanılmamıştır. Şirketlerin bağımsız denetim raporları incelendiğinde bağımsız denetim firmalarına yönelik açılmış herhangi bir dava bulunmazken, şirketlere yönelik açılmış çeşitli davalar bulunmaktadır. Bunlar; iş kazası davaları, alacak davaları, iş davaları ve idari davalardan oluşmaktadır.

## 8. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bağımsız denetim faaliyetinin önemli bir çıktısı olan denetim raporlarına olan güven, Dünya genelinde yaşanmış denetim ve muhasebe skandalları sebebiyle sarsılmıştır. Bunun sonucunda ise denetim raporlarında yer alan bilgilerden fayda sağlayan tarafların bağımsız denetim faaliyetine ilişkin beklentileri değişmiştir. Bağımsız denetim raporlarında yer alan bilgilerin doğruluğu, karşılaştırılabilirliği, şeffaflığı ve kaliteli olması bu beklentiler arasındadır. Bu sebepten ötürü bağımsız denetim faaliyetinde hem kalitenin sağlanması hem de kalitenin ölçülebilir olması önemli bir hal almış ve Dünya genelinde bu konuya ilişkin birçok kurum ve kuruluşlar tarafından çalışmalar yapılmıştır. Bu çalışmalar kapsamında 1 Temmuz 2015 tarihinde ABD’de PCAOB (Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurulu) tarafından “Denetim Kalite Göstergeleri” adlı kavramsal metin yayımlanmış ve bağımsız denetimde “kalite” kavramına farklı bir boyut kazandırılmıştır.

Bu çalışmada, Türkiye’de BIST 100 Endeksi’nde faaliyet gösteren şirketlerin bağımsız denetim raporları incelenerek PCAOB denetim kalitesi göstergelerine uyum sağlayıp sağlamadığı tespit edilmeye çalışılmıştır. Literatürde yer alan çalışmaları incelendiğinde bu konuya ilişkin herhangi bir çalışmaya rastlanılmamış, bu çalışma ile bilgi boşluğunun doldurulması amaçlanmıştır. Çalışmada bağımsız denetim raporları ve denetim kalitesi göstergeleri olmak üzere iki değişken kullanılmıştır. Birinci değişken olan bağımsız denetim raporları, şirketlerin resmi web sayfaları ve KAP üzerinden temin edilmiştir. İkinci değişken olarak PCAOB denetim kalitesi göstergelerinden faydalanılmıştır.

Çalışma kapsamında 2016-2022 yılları arasında BIST 100 Endeksi’nde sürekli faaliyet gösteren 75 şirkete ait 525 adet bağımsız denetim raporuna ulaşılmış ve bunlar sektörlerine (mali kuruluşlar, teknoloji, elektrik gaz ve su, imalat, toptan ve perakende ticaret, madencilik ve taş ocakçılığı, ulaştırma ve depolama, bilgi ve iletişim, inşaat ve bayındırlık, mesleki, bilimsel ve teknik faaliyetler) göre sınıflandırılmıştır. PCAOB denetim kalitesi göstergelerinden denetim sonuçları başlığı altındaki 5 boyutun 8 değişkeni kullanılmıştır. Yapılan çalışma sonucunda sektörlerine göre sınıflandırılmış bağımsız denetim raporları kendi aralarında bütünleşik olarak değerlendirildiğinde;

- “Hata Kaynaklı Finansal Tablo Düzeltmelerinin Sıklığı ve Etkisi” adlı göstergenin; mali kuruluşlar, toptan ve perakende ticaret, elektrik gaz ve su sektörlerinin bağımsız denetim raporlarında yer aldığı,
- “İşletmenin Sürekliliği Konularının Zamanında Raporlanması” adlı göstergenin; mali kuruluşlar, teknoloji, elektrik gaz ve su, imalat, toptan ve perakende ticaret, madencilik ve taş ocakçılığı, ulaştırma ve depolama, bilgi ve iletişim, inşaat ve bayındırlık sektörlerinin bağımsız denetim raporlarında yer aldığı,
- “İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması, Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimali, PCAOB ve SEC Yaptırım Yöntemlerindeki Eğilimler, Finansal Raporlama Kalite Ölçülerinden Denetim Kalitesini Belirleme, Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsız Anket Sonuçları ve Özel Davalarda Eğilimler” adlı göstergelerinin herhangi bir sektörün bağımsız denetim raporlarında yer almadığı tespit edilmiştir.

Çalışma sonucunda elde edilen bilgiler değerlendirildiğinde; ülkemizde hali hazırda denetim kalitesi göstergelerinin bulunmadığı, denetim kalitesinin ölçülmesini sağlayacak herhangi bir düzenleme yapılmadığı şirketlerin bağımsız denetim raporları incelendiğinde net bir şekilde görülmektedir. Bağımsız denetimde kalitenin ölçülmesine ilişkin net bir tanım ve işleyen bir sistem yer almamasından dolayı bağımsız denetimde kalite konusu hala belirsizlik içermektedir. Türkiye’de denetim ve muhasebe alanlarında gerekli düzenlemeleri yapan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun ilerleyen zamanlarda denetim kalitesinin ölçülmesine yönelik yapacağı önemli bir adıma ihtiyaç duyulmaktadır. Bu çalışma bağımsız denetim kalitesinin ölçülebilirliğine ilişkin yapılacak düzenlemelere ve çalışmalara rehberlik etmesi açısından önem arz etmektedir.

**KAYNAKÇA**

- AL-Qatamin, K. I., & Salleh, Z. (2020). Audit quality: a literature overview and research synthesis. *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, 22(2), 56-66.
- Atış, C., & Yıldız, E. (2023). Şeffaflık raporlarında yer alan denetim kalitesi inceleme unsurlarının denetim kalitesi göstergesi olarak kullanımı. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 23(69), 253-276.
- Baltacı, A. (2019). Nitel araştırma süreci: nitel bir araştırma nasıl yapılır? . *Ahi Evran Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 5(2) , 368-388.
- Ciger, A. (2020). Audit quality: a bibliometric analysis (1981-2020). *Scientific Annals Of Economics And Business*, 67(4), 473-494.
- DeAngelo, L.E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal Of Accounting And Economist*, (3): 183-199.
- Durukan, M.B. & Kapucugil İkiz, A. (2007). Denetim kalitesi, kalite ve hizmet kalitesine ilişkin modeller: kavramsal çerçeve. *Mali Çözüm* (82), ss. 35-62.
- El Badlaoui, A., Cherqaoui, M., & Taouab, O. (2021). Output indicators of audit quality: a framework based on literature review. *Universal Journal of Accounting and Finance*, 9(6), 1405-1421.
- Elden Ürgüp, S. & Başar, R. M. (2021). Bağımsız denetime ilişkin düzenlemeler ve bu düzenlemelerin etkileri üzerine bir araştırma: Kayseri ve Sivas ili örneği. *Kahramanmaraş Sütçü İmam Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, 18(3), 2251-2280.
- Erdoğan, M., Erdoğan, N., Cömert, N., Uzun, A.K. & Uludağ, S. (2018). Denetim. *Anadolu Üniversitesi Yayınları*.
- Gümrah, Ö. & Yılmaz, B. (2018). Bağımsız denetim ve muhasebe meslek etiği: bağımsız denetçilerin etik ilkelere yaklaşımları üzerine bir araştırma. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu Dergisi*, 21 (2), 348-373.
- Harris, M. K., & Williams, L. T. (2020). Audit quality indicators: perspectives from non-big four audit firms and small company audit committees. *Advances In Accounting*, 50, 100485.
- İrkörücü, İ. E. (2019). Bağımsız Denetim Kalitesinin Finansal Performans Üzerine Etkisi: BİST 100 Şirketleri Üzerine Bir Araştırma. *Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü: Kütahya*.
- James, I. O., & Izien, O. F. (2014). Audit firm characteristics and audit quality in Nigeria. *International Journal of Business and Economics Research*, 3(5), 187-195.
- Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetim Yönetmeliği, Resmi Gazete Tarihi: 26.12.2012, Resmi Gazete Sayısı: 28509, Md.5
- Kamuyu Aydınlatma Platformu (KAP). [www.kap.org.tr](http://www.kap.org.tr) (Erişim Tarihi: 01.10.2024)
- Karcıoğlu R. & Biçer E.B. (2013). Toplam kalite yönetiminin işletme maliyetleri üzerine etkisi: kalite belgesi öncesi ve sonrası dönem karşılaştırması. *Muhasebe ve Denetime Bakış*, (39). 1-26.
- Kestane, A. (2020). Kurumsal yönetim bağlamında kurumsal kaynak planlaması (kkp) uygulamalarının entegrasyonu ve iç denetim performansına etkisi. *Yayınlanmamış Doktora Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, Kütahya*.
- Kueppers, R. J. & Sullivan, K. B. (2010). How and why an independent audit matters. *International Journal Of Disclosure And Governance*, 7(4), 286-293.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeler. *Maliye Finans Yazıları Dergisi*, 27(100): 42-94.
- PCAOB (2015) Concept Release on Audit Quality Indicators, [https://pcaobus.org/rulemaking/docket\\_041/release\\_2015\\_005.pdf](https://pcaobus.org/rulemaking/docket_041/release_2015_005.pdf) (Erişim Tarihi: 17.05.2024).



- Yıllancı, M., Yıldız, B., Uludağ. S. & Erdoğan, N. (2018). Muhasebe denetimi. Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Yıldız, E. (2020).Türkiye’de faaliyet gösteren bağımsız denetim şirketlerinin denetim kalitesi göstergelerine uyumu üzerine bir araştırma, Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Mersin.
- Yükçü S. & Koçakoğlu Ö. (2016). Halka açık şirketler muhasebe gözetim kurulu (public company accounting oversight board- pcaob) denetim kalitesi göstergeleri. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18(1), 265 – 293.
- Yükçü, S. & Koçakoğlu, Ö. (2020). Denetim kalitesi göstergelerinin uygulanabilirliği üzerine bir araştırma. TIDE AcademIA Research, 2(2) , 323-358.

