

KALİTE KONTROLDEN KALİTE YÖNETİMİNE GEÇİŞ: BAĞIMSIZ DENETİM KALİTE STANDARTLARINDAKİ DEĞİŞİM ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME*

Doç. Dr. Burak ÖZDOĞAN**

Dr. Öğr. Üyesi Fatma İZMİRLİ ATA***

İnceleme Makalesi / *Review Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi

Aralık 2021, 23(4), 649 – 664

ÖZ

Değişen denetim ihtiyaçları ve işletme yapıları çerçevesinde sürekli bir dönüşüm içerisinde yer alan bağımsız denetim şirketleri, yenilikçi teknolojileri süreçlerine dahil etmekte ve organizasyon yapıları açısından eskiye kıyasla çok daha girift bir hal almaktadır. 2002 yılında bağımsız denetim şirketlerinin kaliteye ilişkin çalışmalarını uyumlaştırmak amacıyla başlayan kalite kontrol standardına ilişkin düzenlemeler bugün itibarıyla yerini kalite yönetim standartlarına bırakmak üzeredir.

Bu çalışmada değişen denetimde kalite standartları ve etkileri tartışılmaktadır. Sonuç itibarıyla kalite standartlarında kontrolden yönetime doğru kapsamlı bir dönüşümü gerektiren yeni standartların denetim şirketlerinin güncel uygulamalarıyla paralel bir kalite yaklaşımı izlemelerine imkan tanırken bu zamana kadar uygulanan kalite çerçevesinde gerçekleştirilecek değişiklikler nedeniyle farklı ölçekteki işletmeler için önemli bir yeniden yapılandırma gerektirebilecektir.

Anahtar Kelimeler: Denetim Kalitesi, Denetim Standartları, Kalite Standartları, ISQM 1

JEL Sınıflandırması: M40, M41

THE TRANSITION FROM QUALITY CONTROL TO QUALITY MANAGEMENT: AN EVALUATION ON THE CHANGE IN AUDIT QUALITY STANDARDS

ABSTRACT

Independent audit firms, which are in a continuous transformation within the framework of changing audit needs and operating structures, incorporate innovative technologies into their processes and become much more complex in terms of organizational structures. Regulations regarding the quality control standard, which started in

* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 01.12.2020; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 21.05.2021

** Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, burak.ozdogan@cbu.edu.tr,

orcid.org/0000-0002-8504-5085

*** Manisa Celal Bayar Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, fizmirli@hotmail.com, orcid.org/0000-0002-8008-4173

Atf (Citation): Özdoğan, B. ve İzmirli Ata, F. (2021). Kalite Kontrolde Kalite Yönetimine Geçiş: Bağımsız Denetim Kalite Standartlarındaki Değişim Üzerine Bir Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(4), 649–664. <https://doi.org/10.31460/mbdd.834383>.

2002 in order to harmonize the quality-related work of audit firms, are about to be replaced by quality management standards as of today.

This study discusses the change in quality standards and their effects. As a result, while new standards that require a comprehensive transformation from control to management in quality standards allow auditing firms to follow a quality approach in line with the current practices, it may require a significant restructuring for firms of different sizes due to the changes to be made in the quality framework implemented so far.

Keywords: Audit quality, Audit Standards, Quality Standards, ISQM 1

JEL Classification: M40, M41

1. GİRİŞ

Finansal bilgi kullanıcılarının çeşitli amaçlarla ihtiyaç duydukları işletme faaliyetlerinin finansal sonuçlarına yönelik bilgilerin güvenilirliği açısından kritik rolü bağımsız denetim üstlenmektedir. Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) Madde 4’e göre bağımsız denetim; “Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasını” ifade etmektedir (BDY 2018).

1900’lü yıllara kadar denetimin amacı işletmelerin finansal tablolarında yer alan hata ve hileleri bulmak iken 1900’lü yılların başlarından itibaren işletme dışında bulunan grupların denetim sayesinde güvenilir bilgiler elde edebilmesi amaçlanmıştır. 1980’li yıllardan itibaren ise denetim sürecinde, işletmelerin iç kontrol sistemlerini kurma ve yönetmelerinin önemi üzerinde durulmaya başlanmış ve denetimin odak noktası işletmelerin iç kontrol sistemlerini de içine alan denetim sürecini oluşturmak olmuştur. Teknolojik gelişmeler, artan rekabet, işletme ile işletme dışında bulunan gruplar arasında yaşanan çıkar çatışmaları, denetim alanında ortaya çıkan yenilikler nedeniyle işletmelerin sundukları finansal bilgilerin güvenilirliği ön plana çıkmıştır. Finansal bilgilerin güvenilirliği, denetim kavramını önemli hale getirirken yaşanan denetim skandalları denetimde kalitenin standartlar ve yasal düzenlemelerle garanti altına alınmasına yol açmıştır. 2000’li yıllardan itibaren yaşanan bu gelişmeler nedeniyle bu defa denetçinin denetimi uygulamalarında güvenilirlik sorgulanmaya başlanmış ve yeni denetimin odak noktası gerçekleştirilen denetimin kalitesine kaymış ve bağımsız denetimde kalite olgusu tartışılmaya başlanmıştır. Bağımsız denetimden beklenen hizmetin yerine getirilmesi için; bağımsız denetimin her aşamasında, denetim şirketi tarafından denetimle ilgili kalitenin arttırılmasına yönelik olarak yöntem ve politikaların oluşturulması ve uygulanması gerekmektedir (Yereli 2016, 52).

Bugün bağımsız denetim alanında bir tarafta küresel ölçekte irili ufaklı birçok denetim şirketini çeşitli iş birlikleri eliyle aynı çatı altında toplamayı başaran uluslararası denetim ağları, diğer tarafta ise bu küresel yapılarla aynı pazarda, aynı standartlar ve yasal düzenlemeler çerçevesinde faaliyet gösteren çok daha küçük ölçekli yerel denetim şirketleri bulunmaktadır. Dolayısıyla denetimde kalite standartları

bir taraftan finansal bilgi kullanıcılarının güvence kaynağı olan bağımsız denetim şirketlerinin faaliyetlerini en üst kalitede gerçekleştirmesini sağlarken diğer taraftan denetim şirketlerinin ölçek fark etmeksizin piyasa ve düzenleyici otoritelerce arzulan kaliteye ulaşmasını amaçlamaktadır. Bilgi kullanıcıları açısından bir güvenilirlik köprüsü niteliğindeki bağımsız denetimin kalitesi ve bulunduğu konunun hassaslığı gereğince kendi güvenilirliğine yönelik soru işaretleri sürekli olarak gündemde yer alan hususlar arasındadır.

1981 yılında De Angelo tarafından yapılan ve literatürde en çok kabul gören tanıma göre denetim kalitesi, “denetçilerin muhasebe hatalarını ortaya çıkartabilme gücü ve sektör tarafından değerlendirilen denetçi bağımsızlığı” olarak tanımlanabilir (De Angelo 1981). Kaliteyi beklentilerin karşılanması şeklinde tanımladığımızda bağımsız denetimin kalitesini, bağımsız denetimden beklentimiz olan doğru ve güvenilir bilgilerin sağlanabilmesi şeklinde tanımlayabiliriz. Bağımsız denetimden beklenti finansal tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili kesin değil ancak makul güvence verebilmesidir. Makul güvence ise denetim şirketi ve personelinin gerekli örgütlenme, eğitim, mesleki standartları, kalite politika ve prosedürlerini sağlamasıdır. Kalitenin sağlanabilmesi için kalite kontrol, kalite güvencesi ve kalite geliştirme gibi yöntemleri içeren kalite yönetiminin gerçekleştirilmesi bir zorunluluktur.

Denetimin kalitesinin ölçülmesinde rol oynayan değişkenler 2014 yılında yayınlanan Denetim Kalitesi Raporuna göre dört başlıkta toplanmıştır (ANCAAR 2014);

1. Denetçiye ilişkin özellikler,
2. Müşteri işletmenin finansal raporlama kalitesi,
3. Denetçinin bağımsızlığı
4. Diğer (işletmenin özellikleri, denetçi görüşü, denetim ücretler ve piyasa algısı).

Bağımsız denetimde kalitenin sağlanabilmesi noktasında ise denetimin yasal veya mesleki kurum ve kuruluşlar tarafından belirlenen, genel kabul görmüş ve tarafsız bazı standartlara uygun olarak yapılması gerekmektedir. Bu standartlar, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Kalite Kontrol Standartları, Uluslararası Denetim Standartları, Mesleki Etik İlke ve Kuralları’dır.

- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları: Amerikan Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (American Institute of Certified Public Accountants - AICPA) tarafından 1947 yılında oluşturulan bu standartlar, denetçinin sahip olması gereken asgari niteliklerini (mesleki eğitim ve yeterlilik, bağımsızlık, mesleki özen ve titizlik), denetim sürecinin nasıl yönetileceğini (denetimin planlanması ve gözetim, yeterli ve güvenilir kanıt toplama, iç kontrol sisteminin incelenmesi) ve denetim sonuçlarının (Genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinde devamlılık, açıklayıcı bilgiler, görüş bildirme) nasıl yorumlanması gerektiğini açıklamaktadır. Genel, çalışma alanı ve raporlama standartları olmak üzere üç alt gruptan oluşmaktadır.

- Kalite Kontrol Standartları: Kaliteli denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilebilmesi için denetim şirketlerinin bünyelerinde kurmaları gereken kalite kontrol sistemlerine ve bu sistemlerin etkin kullanımına ilişkin standartlardır.
- Uluslararası Denetim Standartları: 1991 yılında Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından ilk denetim standardı, 1994 yılında ise kodları ile birlikte set halinde denetim sürecinin tüm aşamalarının ayrıntılı olarak açıklandığı standartlar yayınlanmıştır.
- Mesleki Etik, İlke ve Kurallar: Denetçinin kaliteli denetim faaliyetini yerine getirebilmesi ve denetim sonucunun güvenilir olabilmesinde meslek ahlakı ve ahlaki muhakeme yeteneğinin önemi oldukça büyüktür. IAASB'nin genel çerçevesine göre, denetim kalitesinin önemli bir girdisi olan “etik” konusunda denetçiler, denetimin toplum çıkarı için önemini kavrayarak, denetimi bağımsız, dürüst ve objektif şekilde yapmalı; ulusal seviyede ise kanun-standart koyucu ve düzenleyiciler denetim ile ilgili etik kuralların düzenlenmesinde aktif olarak çalışmalıdırlar (IFAC 2012).

Bu çalışmanın amacı, denetim şirketlerinin denetim faaliyetlerini en üst kalite seviyesinde gerçekleştirilmesi amacıyla uluslararası düzenleyici kuruluşlarca önerilen kaliteye ilişkin standartlardaki dönüşümü açıklamak ve bu dönüşüm çerçevesinde denetim şirketlerine yönelik gelecek beklentileri tartışmaktır. Çalışmanın devamında öncelikli olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesine ilişkin düzenleyici kurumlar ve meslek örgütlerinin getirdiği düzenlemeler açıklanmakta, sonrasında ise denetimde kalite standartlarına ve bağımsız denetim standartları içerisinde yer alan 220 Nolu denetim standardına yönelik getirilen değişiklikler ve bu değişikliklere ilişkin beklentiler tartışılmaktadır.

2. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİNE İLİŞKİN ULUSLARARASI VE ULUSAL DÜZENLEMELER

Bağımsız denetimde kalitenin sağlanabilmesi amacıyla hem uluslararası hem de ulusal düzenleme yürürlüğe konulmuştur. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan IAASB tarafından hazırlanarak yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol Standardı ISQC 1 (Quality Control For Firms that Perform Audits and Reviews of Historical Financial Information and Other Assurance and Related Services Engagements) ve ISA 220 (Quality Control for an Audit of Financial Statements), bağımsız denetimde kaliteye yönelik getirilmiş en önemli düzenlemeler olarak görülmektedir. IAASB tarafından 2004 yılında ISQC 1 ve 2002 yılı sonunda ISA 220 yayınlanmış ve denetim şirketlerinde kalite kontrol sistemlerinin oluşturulmasında rehberlik etmeleri amaçlanmıştır. Bu dönemde yürürlüğe giren ISA 220 standardına yönelik getirilen en yaygın eleştiri, standardın sadece denetim şirketi içi süreçler ve çalışanlara odaklanması ve şirket çevresine de entegre bir performans ölçümünden uzak kalması olarak belirtilmektedir (Hardan ve diğerleri, 2016). Bu eleştirileri de dikkate alacak şekilde

IAASB 2009 yılı Mart ayında standartları güncellemiş ve bu güncel standartlar IFAC tarafından yeniden yürürlüğe konmuştur.

ISQC 1, denetim şirketlerinin ve personellerinin yasal düzenlemelere, mesleki standartlara uygun bir şekilde çalışmalarını ve denetlenen şirkete ait sonuçları makul düzeyde güvence ile sunacak denetim raporunu hazırlamalarını sağlamak için denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemlerini kurmalarını zorunlu kılan standarttır. 26.12.2012 tarihli BDY’de kalite kontrol sistemi; “Bağımsız denetim kuruluşlarının, denetimde gerekli kaliteyi sağlamak amacıyla, kurum düzenlemelerine uygun olarak bünyelerinde oluşturacakları sistem” şeklinde tanımlanmıştır (BDY, 2081, m.41). Kalite kontrol sistemiyle, denetim şirketinin hem denetlenen şirkete hem de denetim sonucundan yararlanacak tüm kullanıcılara olan sorumluluklarını yerine getirdiğine dair makul düzeyde güvence sağlanmış olacaktır. ISQC 1 denetim sürecinin verimliliğini ve etkinliğini artırmayı ve bu sayede güvenilirliği garanti altına almayı amaçlamaktadır.

ISQC 1’de yer alan konu başlıkları şu şekilde sıralanmaktadır (IFAC 2009, m16);

- Kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlişkili etik gereklilikler,
- Müşteri ilişkilerinin ve özel sözleşmelerin kabulü ve sürekliliği,
- İnsan kaynakları,
- Denetim sözleşmesi/ilişkisi performansı, ve
- İzleme

ISA 220 ise denetim sürecine ait kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin belirlenmesini, bunların denetçiler tarafından uygulanmasını düzenleyen standarttır. Bu standartta yer alan konu başlıkları ise şu şekildedir (IFAC 2009);

- Denetimde kalite için liderlik sorumluluğu,
- Etik gereklilikler,
- Müşteri ilişkilerinin kabulü ve devamlılığı,
- Denetim ekibinin atanması,
- Denetim sözleşmesi/ilişkisi performansı,
- İzleme ve
- Belgelendirme.

ISQC 1 ile ISA 220 standartlarının temelde aynı konu başlıklarına sahip oldukları görülse de ISQC 1 denetim şirketinin denetim sürecinde kalite kontrol sistemini kurmasına ve yürütmesine odaklanırken ISA 220 denetim sürecinde yer alan veya alacak denetim personelinin özel sorumluluklarına odaklanmaktadır. Yine ISQC 1, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını destekleyen ve tamamlayan bir düzenlemedir.

Türkiye’de ise, denetim standartlarını yayınlama yetkisini elinde bulunduran Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), IAASB tarafından yayımlanan bu standartları referans olarak “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol Standardı 1” (KKS 1) düzenlemiş ve söz konusu standart 02.10.2013 tarih, 28783 sayılı Resmi Gazete ’de Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 1 başlığıyla yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Standardın son sürümü 01.01.2018 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere 06.06.2018 tarihinde 30443(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.

Bu standart, denetim şirketlerinin gerçekleştirdikleri finansal tablolara ait bağımsız denetim/ sınırlı bağımsız denetimlerinde/ diğer güvence denetimlerinde ve bunlarla ilgili hizmetlere ait kalite kontrol sistemlerini oluşturmalarını düzenlemektedir. KKS 1’in amacı, denetim şirketlerinin ve denetim personelinin yasal düzenlemelere ve mesleki standartlara uyumunun garanti edilmesi, oluşturulan raporların koşullara uygunluğu açısından makul bir güvence temin eden kalite güvence sisteminin oluşturulması ve söz konusu sistemin sürekliliğinin sağlanmasıdır (KGK 2019). Denetim şirketi, kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları, insan kaynakları, denetimin yürütülmesi, etik hükümler, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi ve gözetim unsurlarının her birini ele alan politika ve prosedürleri içeren kalite kontrol sistemini kurmak ve devamlılığını sağlamak durumundadır (KGK 2019).

04.11.2013 tarihinde ise KKS 1’i tamamlayan 220 numaralı Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite kontrol Standardı (BDS 220) yayımlanmıştır. Bu standardın amacı ise denetçinin (BDS 220, 2018);

- a) Denetim sürecinin mevzuat düzenlemeleri ile mesleki standartlara uygun olduğuna ve
- b) Düzenlenen denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygunluğuna ilişkin makul güvence temin eden kalite kontrol prosedürlerini uygulamasını sağlamaktır.

BDY ise bağımsız denetim hizmetini sunan kuruluşlara ait düzenlemeleri içeren yönetmeliktir. 26.12.2012’de yayımlanan Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde 22.12.2015 yılında yapılan değişiklik ile yönetmeliğin amacı “6102 sayılı TTK ve 660 sayılı KHK çerçevesinde bağımsız denetim mesleği, meslek mensupları ve denetim şirketlerine yönelik usul ve esasları düzenlenmesi” olarak belirtilmiştir. Başta yetkilendirme talebinde bulunan şirketlere yönelik kriterler, yetkilendirme talebinde bulunan kişilerin sahip olması gereken şartlar, mesleklerini yürütürken uymaları gereken kurallar ve karşılaşılabilecekleri yaptırımlar olmak üzere pek çok konuyla ilgili detaylı bilgi yer almaktadır.

3. BAĞIMSIZ DENETİMİN KALİTESİ VE KALİTE KONTROL STANDARTLARINA İLİŞKİN LİTERATÜR

Bağımsız denetimde kalite konusunun araştırmacılar tarafından iki ana perspektiften ele alındığı görülmektedir. Bu perspektiflerden ilki, bağımsız denetim faaliyeti içerisindeki uygulama ve yaklaşımların denetim kalitesiyle ilişkisini odağına alırken ikincisi, kalite kontrol standartlarının denetim şirketlerine ve denetim kalitesine etkisini konu edinmektedir. Özünde bu iki perspektiften gerçekleştirilen çalışmaların sonuçları birbirini desteklemekte ve netice itibarıyla kalite yönetim yaklaşımına geçişin nedenlerini de bilimsel olarak ortaya koymaktadır.

İlk perspektiften çalışmalar dikkate alındığında, denetçi bağımsızlığı, ücret ve rotasyon gibi konuların denetim kalitesine etkisinin ulusal ve uluslararası çalışmalarda yoğun biçimde incelendiği görülmektedir. Tuan ve diğerleri (2019) bağımsız denetimde kalite göstergelerinin neler olduğuna dair gerçekleştirdikleri literatür çalışmasında bağımsız denetim firmasının büyüklüğü, bağımsız denetim ücreti, bağımsız denetçinin sektöre ait uzmanlığı, tahakkuklar, bağımsız denetim hizmet süresi, denetçi rotasyonu ve denetçi görüşü bağımsız denetimde kalite göstergeleri olarak belirlenmiştir. Bağımsız denetim firmasının büyüklüğünün ise diğer tüm göstergelere kıyasla denetim kalitesi göstergesi olarak daha çok tercih edildiği ifade edilmiştir (Tuan ve diğerleri 2019). Rotasyon konusunda, Şenyiğit ve Zeytinoğlu 2014 yılında uluslararası literatür taraması gerçekleştirerek denetçi rotasyonunun kaliteye etkisini araştırmış ve sonuç olarak zorunlu denetçi rotasyonu konusunda düzenleyici kuruluşlarla denetim şirketlerinin farklı düşüncelerde olduğunu tespit etmiştir. Bu konuya ilişkin Özger ve Tuğay tarafından 2020 yılında Türkiye'deki bağımsız denetçilerle gerçekleştirilen çalışmada ise denetimde rotasyonun denetçi bağımsızlığını ve denetim kalitesini artırdığı, rotasyonun denetçiyi daha tarafsız, şüpheli ve bağımsız hale getirdiği sonucuna ulaşılmıştır. Uluslararası literatürde de zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesine yönelik etkilerinin olumlu olduğu sonucuna ulaşan çalışmalar mevcuttur (Lennox ve diğerleri 2014; Corbella ve diğerleri 2015). Yine uluslararası literatürde ilk perspektif bağlamında denetçinin tecrübe seviyesinin (Liu ve Xu 2021), denetçi cinsiyetinin (Menez Montenegro ve Bras 2015), denetçilerin iş yükünün (Chen ve diğerleri 2020) ve denetim şirketinin büyüklüğünün (Sundgren ve Svanström 2013) denetim kalitesine etkileri gibi konular araştırma konusu edilmiştir.

Literatürdeki ikinci perspektif, daha önce de açıklandığı üzere doğrudan kalite standartlarını konu edinmektedir. Bu kapsamda literatürdeki çalışmalardan bir kısmı, standartların bağımsız denetim faaliyeti üzerindeki etkisi ve etkinliğine odaklanırken (Pflugrath ve diğerleri 2007; Yazar ve diğerleri 2018) bir kısmı standartların denetim şirketleri ve denetçiler tarafından uygulamaya geçirilmesine yönelik etkenlere odaklanmaktadır (İsmail ve Mustapha 2015; Saha ve Roy 2016; Şeker ve Dinç 2016).

Pflugrath ve diğerleri tarafından 2007 yılında gerçekleştirilen çalışmada KKS 1 ve etik ilkelerin denetim kalitesine etkisi araştırılmış ve sonuç olarak KKS 1'de denetim şirketleri açısından istenen

gerekliliklerin denetim performans kalitesine ve denetim şirketlerinin kalite kontrol uygulamalarına pozitif katkısı olduğu vurgulanmıştır. Yazar ve diğerleri (2018) ise Türkiye’de bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol sisteminin etkinliğini anket yöntemi ile inceledikleri çalışmalarında KAP tarafından listelenmiş bağımsız denetim firmalarından 47 firmaya ulaşabilmişlerdir. Bu firmaların KGK tarafından uygulamaya konulan KKS 1, UDS 220 ve BDY düzenlemelerine uygun olarak denetim çalışmalarında birtakım değişiklikler yaptıkları ve KKS ana unsurlarına uygun hareket etmeye çalışarak denetim kalitesini artırmayı hedefledikleri sonucuna ulaşılmıştır (Yazar ve diğerleri 2018).

Malezya’da bağımsız denetçilerin KKS 1 ile uyumlu politika ve yasal düzenlemelerin getirilmesine yönelik bakış açılarını ortaya koymayın amaçlayan çalışmada İsmail ve Mustapha (2015), denetçilerin ilgili çalışmaların denetim maliyetini olumsuz etkileyeceğini beklemekle birlikte denetim kalitesini arttıracaklarını düşündükleri sonucuna ulaşmıştır. Ülkelerin denetimde kalite kontrol standardına uyumuna ilişkin araştırmalarında Saha ve Roy (2016), ABD, İngiltere ve Hindistan karşılaştırmasına gitmiş ve sonuç itibarıyla her üç ülkede de denetim standartlarının ISA 220 ve KKS 1 ile uyumlu halde olduğu ancak İngiltere ve Hindistan’da ABD’ye göre ilgili politika ve prosedürlerin daha sıkı tutulduğu belirtilmiştir. Türkiye açısından ise, Şeker ve Dinç (2016), bağımsız denetim şirketlerinde kalite kontrol standartlarının uygulanma etkinliğini ölçmeye yönelik yaptıkları çalışmalarında Türkiye’de faaliyet gösteren 57 bağımsız denetim şirketine uyguladıkları anket sonucunda denetim şirketlerinde kalite kontrol sistemlerinin genel olarak yeterli düzeyde olduğu ancak liderlik sorumluluğunun yerine getirilmesinde sorunlar yaşandığı sonucuna ulaşmışlardır (Şeker ve Dinç 2016). Eroğlu (2017) de çalışmasında bağımsız denetimde kalite kontrolünün sağlanabilmesi için Dünyadaki ve Türkiye’deki gelişim sürecini incelemiştir. Türkiye’de yetkili kurum olan KGK’nın, IFAC ve IAASB tarafından yayımlanan standartları referans aldığı ve bu doğrultuda 2013 yılında KKS 1 ve BDS 220 yayımlandığı belirtilmiştir. Bu düzenlemeler ile denetim firmalarının gerçekleştirdikleri denetimlerin standartlara uygunluğunu teyit etmek için etkin bir kalite kontrol sistemi oluşturmaları ve kayıtlarını eksiksiz olarak düzenlemeleri zorunluluk olarak getirildiği ifade edilmiştir (Eroğlu 2017).

4. DENETİMDE KALİTE YÖNETİM STANDARTLARI’NA GETİRİLEN DEĞİŞİKLİKLER VE YANSIMALARI

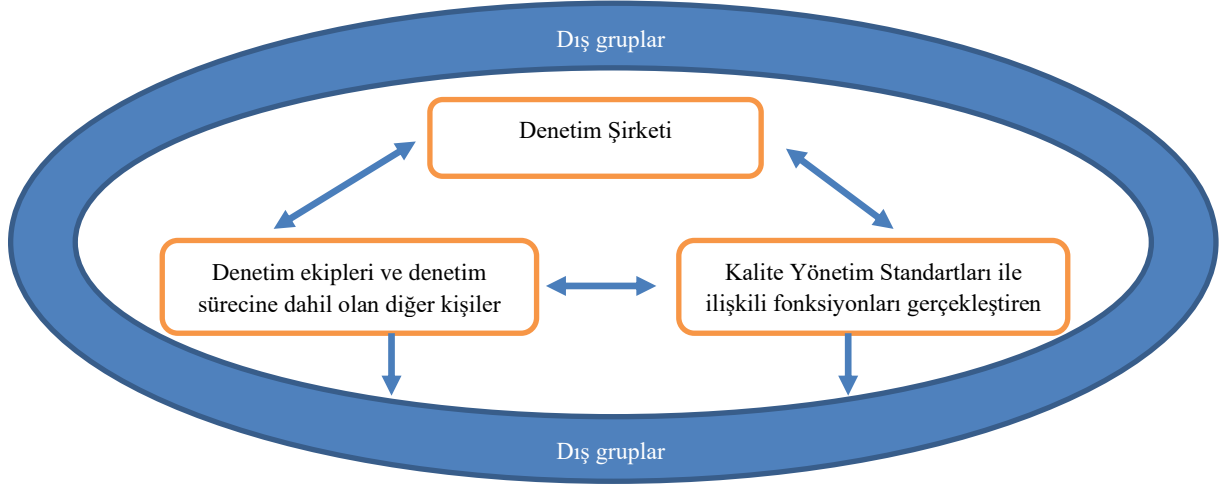
IAASB 2018 yılı Aralık ayında denetim şirketleri ve denetim ekipleri için kalite yönetim standartlarında değişiklikler önermiştir. 2019 yılı Şubat ayında IAASB tarafından 2019 Temmuz ayına kadar paydaş değerlendirme ve görüşlerine açık tutulan standart taslağı, 2020 Eylül ayı itibarıyla nihai haline getirilmiş ve yürürlüğe konulması isteğiyle Amerikan Kamu Gözetim Kurulu’na (PCAOB) gönderilmiştir. Düzenlemelerin Aralık ayında kabul edilerek yayımlanması ve 2022 yılı itibarıyla de uygulamaya geçirilmesi beklenmektedir.

Yapılan çalışmalar neticesinde ISQM 1 ve ISQM 2 standartları ilk defa yayımlanacakken UDS 220 standardı da içerisinde güncelleme yapılarak yayımlanacaktır. Yayımlanacak 3 standart eliyle IAASB, denetim çevresindeki dinamik dönüşümün yakalanarak artan piyasa beklentilerinin karşılanmasını ve mevcut kalite kontrol standartlarının etkinliğinin artırılmasını hedeflenmektedir. Getirilen yeni düzenlemeler, kaliteye ilişkin çalışmalar ve seviyenin bugünün ve yakın geleceğin değişen denetim metodolojisi ve denetim şirketi yapısına uyumluluğunu odağına almaktadır. Bu çerçevede standartlar eliyle kalite yönetimine ilişkin olarak kamuyu ilgilendiren şu hususların yerine getirilmesi amaçlanmaktadır (IAASB 2019);

- Denetçinin bağımsız ve şüpheli zihin yapısının güçlendirilmesi: Denetçinin bağımsızlığı ve şüpheciliği, mesleğin en temel unsurları arasında yer almakta ve denetim kalitesini doğrudan etkilemektedir. Erdoğan ve Azgın (2019) tarafından bu hususu odağına alan ve 197 denetçi ile gerçekleştirilen araştırma sonucunda, denetim kalitesinin sağlanmasında mesleki şüpheciliğin etkili olduğu ortaya konmuştur.
- Denetim şirketi seviyesinde proaktif kalite yönetiminin teşvik edilmesi: İkinci amaç olarak belirtilen proaktif yaklaşım özellikle hile denetimi açısından yaygın bir kavram iken (Özkul ve Özdemir 2013; Ertikin 2017; Alkan 2020) standartlardaki değişim sonrasında kalite yönetiminde öngörülü ve önleyici stratejilerin yaygınlaştırılması amaçlanmaktadır.
- Şeffaflığın ve denetim kalitesindeki rolünün ortaya çıkarılması: Şeffaflığa yönelik çalışmalar uzun süredir denetim şirketleri açısından yasal düzenlemelerle desteklenerek sürdürülmektedir. Bu kapsamda Türkiye de dahil birçok ülkede denetim şirketlerinin şeffaflık raporları hazırlaması (Türkiye’de Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşları denetleyen şirketler için) zorunlu hale getirilmiştir. Yeni standartlar sonrasında gerek şirket içerisinde gerekse dış paydaşlar açısından şeffaflık düzeyinin artırılmasının denetim kalitesine de olumlu etkileri olacağı değerlendirilmektedir.
- Ağlar da dahil olmak üzere denetim şirketlerinin yapısına ve iletişim süreçleriyle birlikte şirketlerin dahili ve harici izleme ve iyileştirme faaliyetlerine odaklanılması: Bu amacın temelinde dünya genelinde üyeleri bulunan uluslararası denetim şirketlerinin kalite yönetim uygulamalarının uyumlaştırılabilmesi adına daha etkin izleme ve iyileştirme süreçlerinin tasarlanması yatmaktadır.
- Denetim süresince güçlü iletişim ve etkileşim ihtiyacının sağlanabilmesi: Güçlü iletişim vurgusu denetimde kaliteye yönelik geçmiş tartışma ve çalışmalarda da en önem verilen konular arasındadır (Yükçü ve Koçakoğlu 2016; Erdoğan ve Azgın 2018).

Yeni standartlar, IAASB’nin hali hazırda denetimde kalite için yürürlükte olan Uluslararası Kalite Kontrol Standartları’nın yerini alacaktır. Önerilen yeni standartlar, kalite ve risk yönetimini daha aktif ve kapsamlı şekilde ele alırken hesap verebilirliği geliştirerek liderlik ve kültür odağını arttırmayı

amaçlamaktadır (Seidenstein 2020). Yeni standartlar sonrasında paydaşlar arası çok yönlü bir iletişim kurularak bilgi ihtiyaçlarının daha doğru karşılanması amaçlanmaktadır. Bu paylaşım Şekil 1’de gösterilmektedir.



Şekil 1: Denetim Kalitesi İletişim Süreci

ISQM 1 standardıyla birlikte denetim şirketlerinin kalite yönetim uygulamalarına getirilen en temel yenilik proaktif ve risk temelli bir yaklaşımın benimsenmesidir. Standart sekiz bileşenden oluşmakta ve ilk defa denetim şirketlerine risk değerlendirme süreci işletme zorunluluğu getirmektedir. Standartta aşağıda sıralanan sekiz bileşenin farklı isimlerle de olsa aynı görevi görmek kaydıyla işletme tarafından hayata geçirilmesine imkan tanınmıştır. Standartta yer alan sekiz bileşen şu şekildedir (ISQM 1 m.8);

- Yönetişim ve liderlik,
- İşletmenin risk değerlendirme süreci,
- İlişkili etik gereklilikler,
- Müşteri ilişkilerinin ve spesifik sözleşmelerin kabulü ve sürdürülmesi,
- Denetim ilişkisi performansı,
- Kaynaklar,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme ve iyileştirme süreci.

Standart eliyle bileşenlerin birbirinden bağımsız değil ancak bütünlük olarak uygulanabileceği zorunluluk haline getirilmiştir (ISQM 1, 2019). ISQM 1 Standardı ile denetim şirketine bir kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve işletme yükümlülüğü getirilirken kalite yönetim sisteminin kendisine de şirketin ve şirket çalışanlarının profesyonel standartlar ve diğer yasal düzenlemeler çerçevesinde müşteri ilişkileri kurması ve işletmenin ya da partnerlerinin ilişki raporlaması gerçekleştirmesi yükümlülükleri getirilmektedir (ISQM 1, 2019).

Standart ile denetim ağları da kalite yönetimi çerçevesinde düzenlemelere konu edilmektedir. Dünya genelinde farklı denetim şirketlerinin bir konsorsiyum altında buluşarak faaliyetlerini sürdürdüğü denetim ağlarında kimi şirketler sadece ilgili denetim ağının adıyla faaliyet gösterirken kimi şirketler ağdaki diğer şirketlerle ortak metodolojiler, politikalar ve prosedürleri kullanabilmektedir (ISQM 1, 2019, m.77-79). IAASB, farklı networklerin yukarıda belirtilen farklı yapılarıdaki faaliyet tercihleri nedeniyle kural bazlı standartlardan ziyade ilke bazlı standartları tercih ederek farklı durumlarda şirketler tarafından uygulanmasını talep etmektedir. Bu noktada IAASB, her şirketin kendi kalite yönetim uygulamalarını gerçekleştirmesi gerekliliğini ve bulunduğu ağın uygulamalarına aşırı güvenle hareket etmemesi gerektiğini vurgulamaktadır.

ISQM 1 standardında sıkça vurgulanan hususlardan biri de eksikliklerin tespiti. Standart çerçevesinde eksiklik olarak nitelenen hususlar, bir kalite riskine ilişkin uygun şekilde tasarlanmamış yanıtları veya tasarlandığı şekilde çalışmayan etkin olmayan süreçleri ifade etmektedir. Eksiklikler denetim şirketinin izleme faaliyeti neticesinde ortaya çıkarılır ve standart kapsamında eksikliklerin kök nedenini araştırmaya yönelik politika ve prosedürler şirket tarafından oluşturulmak zorundadır (ISQM 1, 2019, m.47-48).

Önerilen ISQM 2 standardı ise denetim ilişkisi kalitesine odaklanmaktadır. Önerilen ISQM 1 standardı çerçevesinde denetim ilişkisinin kalitesine yönelik bir değerlendirme yapılması gerekiyorsa ISQM 2 standardının uygulanması gerekmektedir. ISQM 2 çerçevesinde, denetim ilişkisi kalite değerlendirmelerinin yüksek kalitedeki denetimleri destekleyecek şekilde güçlü ve etkin şekilde devam ettirilmesi amaçlanmaktadır. Standart ile birlikte şu dört amacın gerçekleşmesi beklenmektedir (McKeon 2020);

- Hangi denetim ilişkilerinin denetim ilişkisi kalite değerlendirmesine tabi tutulacağına yönelik olarak daha güçlü kriterlerin tespiti,
- Bir denetim ilişkisi kalite değerlendirmesinin amaçlarının oluşturulması,
- Denetim ilişkisi kalite değerlendirmesinin doğası, zamanlaması ve kapsamının netleştirilmesi,
- Değerlendirmeyi gerçekleştireceklerin bireysel olarak yetkinlik gereksinimlerinin vurgulanması.

ISQM 1 ve ISQM 2 çerçevesinde ne zaman denetim ilişkisi kalite değerlendirmesinin gerektiği, kimleri kapsadığı ve değerlendirmenin kim tarafından yapılacağı açık yönergelerle tanımlanmıştır. Yine ISQM 2 eliyle değerlendiricilerin de objektifliğine ilişkin birtakım düzenlemeler getirilerek iki yıllık değerlendirmenin ardından zorunlu bir boş dönem uygulaması konulmuştur (Seidenstein 2020).

ISA 220 ise özellikle denetçilerin kamu çıkarı rolünü vurgulayarak mesleki yargı ve mesleki şüpheciliğin doğru şekilde uygulanmasının önemini vurgulamakta ve geliştirmektedir. Bu çerçevede standart; sözleşme partnerinin rol ve sorumluluklarını özellikle de sözleşme partnerinin denetim süresince gerekli müdahillik seviyesini ve ilişki partnerinin ilişki seviyesindeki kaliteye erişim ve yönetimindeki sorumluluklarını açıklığa kavuşturmuştur. ISA 220'nin değişen çevre koşulları

çerçevesinde denetimin teslim modeli ve kullanılan teknolojilerin de dikkate alınarak modernize edilmesi, denetim kalitesini de olumlu etkileyecektir. Aynı zamanda güncelleme ile birlikte ISQM'ler ile ilişki de çok daha açık biçimde kurulabilecektir (McKeon 2020).

2009 yılındaki proje çalışmaları sonrasında yürürlüğe giren ISQC 1, ISA 220 ile ilişkili biçimde denetim şirketlerince uygulanması zorunlu standart olarak kabul edilmiştir. Ancak 2016 yılı itibariyle IAASB aldığı geri dönüşler çerçevesinde bu iki standardı güncellemek üzere yeni bir proje çalışmasına başlamıştır. Yürürlüğe girecek standartlar sonrasında Türkiye'de de hali hazırda yürürlükte olan ISQC 1 yerini kalite yönetim standartlarına bırakacaktır. Kontrol yaklaşımından yönetim yaklaşımına geçilmesi, özünde kurulun kaliteye olan bakış açısını ve denetim şirketlerinden kaliteye yönelik yaklaşım açısından beklentilerini net biçimde ortaya koymaktadır. Gerçekleştirilecek değişiklikler sonrasında ISQC 1 tamamen yürürlükten kalkarak yerini ISQM 1, ISQM 2 ve revize ISA 220 alacaktır.

5. SONUÇ

2000'li yılların başında denetim kalitesiyle ilgili ortaya çıkan sorunların başında denetim şirketlerinin sunduğu danışmanlık gibi hizmetler çerçevesinde bağımsızlığa ilişkin kaygılar yer almakta (Beck ve Wu 2006) ve denetçi bağımsızlığı konusu, denetlenen şirketle olan ilişkinin süresi gibi diğer yönleriyle birlikte güçlendirilmesi gereken bir başlık olarak değerlendirilmekteydi. Elbette bu durumu yaratan koşullar arasında Enron ve Worldcom skandallarıyla birlikte Arthur Andersen'in faaliyetlerine son vermesi çok önemli bir rol üstlenmekteydi (Francis 2006). 2004 yılında çıkarılan ISQC 1 ve revize edilen ISA 220 bu temel amaca hizmet edecek şekilde tasarlanmıştır. O dönemde denetim örgütlerince yayımlanan çeşitli raporlarda da denetçi ve denetlenen şirket ilişkisi, denetim kalitesi açısından sorgulanmaktaydı (FRC 2006). Denetçi bağımsızlığı, ISQC 1 sonrasında tamamen karşılanmış bir husus olarak değerlendirilmemiş ve konuya ilişkin araştırmalar ve kaliteyle olan ilişkisi bilimsel çalışmaların (Bazerman ve Moore 2011; Wines 2012) konusu olmaya devam etmiştir.

İçinde bulunduğumuz dönem itibariyle, denetim şirketleri 2000'li yılların başındakine kıyasla bambaşka denetim metodolojilerine, araçlarına ve süreçlerine sahiptir. Gelişen bilgi iletişim teknolojileri beraberinde daha proaktif bir denetim yaklaşımını getirirken dünya genelinde denetime ilişkin gerek kanun koyucuların gerekse de mesleki örgütlerin düzenlemeleri sonucunda daha sistematik bir denetim mesleği ortaya çıkmıştır. Bu süreç içerisinde 2004 yılında yayımlanan ve bu zamana kadar uygulamada kalan ISQC 1 ve ISA 220, çeşitli yönlerden gelişen denetim uygulamalarının gerisinde kalmış ve denetim kalitesine ilişkin çeşitli boşlukların ortaya çıkmasına yol açmıştır. Getirilen iki yeni standart ve revize edilen ISA 220 standardı eliyle denetim kalitesi de kalite kontrol çerçevesinden çıkarılarak daha proaktif biçimde ele alınan kalite yönetim çerçevesine oturtulmak istenmektedir. Yapılan bilimsel çalışmalarda da liderliğin denetim kalitesi üzerindeki önemini ortaya konulurken (İsmail ve diğerleri 2018) getirilen yeni ISQM modeli de liderliğe odaklanarak bu çalışmaları

doğrulamıştır. Yine ISQM 1 ile bilgi sistemlerine, denetim sürecinde kullanılan teknolojik araçların kaliteye ilişkin etkilerine ve şirket içi ve dışı çift yönlü iletişime daha fazla vurgu yapılmaktadır. Denetim ilişkisine yönelik bir kalite değerlendirmesinin hangi koşullarda yapılacağı da yine ISQM 1 ile tanımlanmaktadır. Yeni standartlarla birlikte denetim ilişkisinin kalitesine yönelik değerlendirmelerin nasıl yapılacağı ise ISQM 2 standardında tanımlanmaktadır. ISA 220 ile de denetim ortağının kalite üzerindeki sorumluluğu ve süreci aktif yönetim rolü güçlendirilmektedir.

Yeni kalite yönetim yaklaşımıyla birlikte kalite hedeflerinin tespitinde etkinliği şüpheli ya da uygulamasında soru işaretleri barındırabilen prosedürlerden ziyade, çıktılara odaklanılmaktadır. Bu çerçevede her denetim şirketinin kaliteyle ilişkili riskleri tanımlaması ve ölçmesi, bu risklere karşılık gelen uygulamaları tasarlaması ve hayata geçirmesi ve son olarak da izlemeye ilişkin süreçleri tasarlaması gerekmektedir. Denetim şirketlerine standardın yürürlüğe girmesiyle birlikte yeni sisteme ilişkin tasarım ve uygulamaları hayata geçirmeleri için 18 aylık bir geçiş dönemi verilirken eski ISQC 1 standardına göre çok daha kapsamlı gerekliliklere sahip ISQM 1, ISQM 2 ve revize ISA 220, görece büyük ve karmaşık operasyon yapısına sahip denetim şirketlerine geçiş döneminde daha fazla iş yükü getirebilecektir.

Bu çalışmada denetim kalitesine yönelik standartlardaki değişim çalışmalarının beklenen ve olası sonuçları tartışılmıştır. Şeker ve Dinç, 2016 yılında yayımlanan çalışmalarında Türkiye’de denetim şirketlerinin KKS 1’e ilişkin uyumluluk seviyelerini araştırma konusu edinmiş ve Türkiye’de denetim şirketlerinin bu standardı etkin şekilde uyguladığı sonucuna ulaşmıştır. Gelecek çalışmalarda araştırmacılar, standartların farklı ölçekteki denetim şirketlerine yönelik etkilerini ampirik olarak inceleyebilir ve Şeker ve Dinç’in (2016) çalışmasının devamı niteliğinde bağımsız denetim şirketlerinin yeni kalite yönetim standartlarına uyum seviyeleri araştırma konusu edinebilir. Yine Yereli (2016) tarafından gerçekleştirilen Türkiye’de kamu yararını ilgilendiren kuruluşları denetleyen bağımsız denetim şirketlerince yayımlanmak zorunda olan şeffaflık raporlarında şirketlerin kaliteye ilişkin yaptıkları açıklamaları çalışmasının devamı niteliğinde, yeni standartlara uyum sonrası ortaya çıkan/çıkabilecek değişiklikler ve bu değişikliklerin farklı değişkenlerle birlikte değerlendirmesi de gelecek çalışmalar arasında yer alabilecektir.

YAZARLARIN BEYANI

Bu çalışmada, Araştırma ve Yayın Etiğine uyulmuştur, çıkar çatışması bulunmamaktadır ve de finansal destek alınmamıştır.

YAZARLARIN KATKILARI

Çalışma Konsepti/Tasarım- BÖ; Yazı Taslağı- BÖ, FİA; İçeriğin Eleştirel İncelemesi- FİA, BÖ; Son Onay ve Sorumluluk- BÖ.

AUTHORS' DECLARATION

This paper complies with Research and Publication Ethics, has no conflict of interest to declare, and has received no financial support.

AUTHORS' CONTRIBUTIONS

Conception/Design of Study- BÖ; Drafting Manuscript- BÖ, FİA; Critical Revision of Manuscript- FİA, BÖ; Final Approval and Accountability- BÖ.

KAYNAKÇA

- Alkan, B.Ş. 2020. “Hile Riski Yönetiminde Proaktif Yaklaşımlar ve Araçlar: İşletme Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma”, *Denetim*, 11(21), 66-81.
- Australian National Centre for Audit and Assurance Research (ANCAAR). 2014. *Audit Quality Research Report*. <http://rsabis.anu.edu.au/researchcentres/Ancaar> (Erişim Tarihi: 20.10.2020).
- Bazerman, M.H. ve Moore, D. 2011. “Is It Time for Auditor Independence Yet?”, *Accounting, Organizations and Society*, 36(4-5), 310-312.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY). 2018. <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=16907&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5> (Erişim Tarihi: 20.10.2020).
- Beck, P.J. ve Wu, M.G. 2006. “Learning By Doing And Audit Quality”, *Contemporary Accounting Research*, 23(1), 1-30.
- Chen, J., Dong, W., Han, H. ve Zhou, N. 2020. “Does Audit Partner Workload Compression Affect Audit Quality?”, *European Accounting Review*, 29(5), 1021-1053.
- Corbella, S., Florio, C., Gotti, G. ve Mastrolia, S. 2015. “Audit Firm Rotation, Audit Fees and Audit Quality: The Experience of Italian Public Companies”, *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 25, 46-66.
- De Angelo, L.E. 1981. “Auditor Size and Audit Quality”, *Journal of Accounting and Economics*, 3(3), 183-199.
- Erdoğan, N. ve Azgın, N. 2019. “Denetçilerin Denetim Kalitesine İlişkin Teorik Algıları ve Pratikteki Uygulamalarının Karşılaştırılması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 18(56), 49-62.
- Erdoğan, N. ve Azgın, N. 2019. “Denetçinin Mesleki Şüphesizliğinin Denetim Kalitesine Etkisi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 21(1), 27-54.
- Eroğlu, N.Z. 2017. *Bağımsız Denetim İşlerinde Kalite Kontrolünün Sağlanması*, *Proceedings of INTCESS 4th International Conference on Education and Social Sciences*, 6-8 February, İstanbul, 895-905.
- Ertikin, K. 2017. “Hile Denetimi: Kırmızı Bayrakların Tespiti için Kullanılan Proaktif Yaklaşımlar”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, (75), 71-94.

- Francis, J.R. 2006. “Are Auditors Compromised by Nonaudit Services? Assessing the Evidence”, *Contemporary Accounting Research*, 23(3), 747-760.
- Financial Reporting Council (FRC). 2006. Promoting Audit Quality, Discussion Paper <https://www.frc.org.uk/getattachment/87498b3e-0aec-417c-b804-8b0c461174c8/Discussion-Paper-Promoting-Audit-Quality-Nov-2006.pdf> (Erişim Tarihi: 20.10.2020).
- Hardan, A.O., Mohamad, N.R. ve Salleh, Z. 2016. “Human Capital Antecedent’s: The Impact Of The Implementation International Standard on Quality Control 1 ISQC 1 on The Audit Firm Performance In Jordan: A Conceptual Study”, *International Journal of Applied Business and Economic Research*, 14(5), 2955-2968.
- International Federation of Accountants (IFAC). 2009. ISQC 1 Standard, <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf> (Erişim Tarihi: 19.10.2020).
- International Federation of Accountants (IFAC). 2012. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2012-IESBA-Handbook.pdf>. (Erişim Tarihi: 18.10.2020)
- International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). 2019. The IAASB’s Exposure Drafts for Quality Management at the Firm and Engagement Level, Including Engagement Quality Reviews, IAASB Exposure Drafts, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Covering-Explanatory-Memorandum.pdf> (Erişim Tarihi: 19.10.2020).
- Ismail, A.H., Iskandar, T.M., Sanusi, Z.M. ve Shukor, Z.A. 2018. “Monitoring Audit Quality and Firm Resources of Audit Firm Practices in Malaysia: The Implementation of ISQC 1”, *International Journal of Management Practice*, 11(3), 335-351.
- Ismail, H. ve Mustapha, M. 2015. “Auditing The Auditors: The Audit Oversight Board and Regulating Audit Quality in Malaysia”, *Journal of Modern Accounting and Auditing*, 11(3), 138-142.
- International Standard on Quality Management 1 (ISQM 1). 2019. Proposed International Standard on Quality Management 1 (Previously International Standard on Quality Control 1), IAASB Exposure Draft, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Proposed-ISQM-1-Explanatory-Memorandum.pdf> (Erişim Tarihi: 19.10.2020).
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK). 2019. Kalite Kontrol Standardı 1, <http://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20C4%20B1/KAL%20TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf>. (Erişim Tarihi: 18.10.2020)
- Lennox, C.S., Wu, X. ve Zhang, T. 2014. “Does Mandatory Rotation of Audit Partners Improve Audit Quality?”, *The Accounting Review*, 89(5), 1775-1803.

- Menezes Montenegro, T. ve Bras, F.A. 2015. “Audit Quality: Does Gender Composition of Audit Firms Matter?”, *Spanish Journal of Finance and Accounting*, 44(3), 264-297.
- McKeon, J. 2020. IAASB Approves New Audit Quality Standards, *Audit Analytics*, <https://blog.auditanalytics.com/iaasb-approves-new-audit-quality-standards/> (Erişim Tarihi: 18.10.2020).
- Pflugrath, G., Martinov-Bennie, N. ve Chen, L. 2007. “The Impact of Codes of Ethics and Experience on Auditor Judgments”, *Managerial Auditing Journal*, 22(6), 566-589.
- Saha, S.S. ve Roy, M.N. 2016. “Quality Control Framework for Statutory Audit of Financial Statements: A Comparative Study of USA, UK and India”, *Indian Journal of Corporate Governance*, 9(2), 186-211.
- Seidenstein, T. 2020. With New Standards in Place, Proactive Quality Management Will Underpin the Next Era of Audit Transformation. <https://www.linkedin.com/pulse/new-standards-place-proactive-quality-management-next-tom-seidenstein/> (Erişim Tarihi: 18.10.2020).
- Sundgren, S. ve Svanström, T. 2013. “Audit Office Size, Audit Quality and Audit Pricing: Evidence From Small-and Medium-Sized Enterprises”, *Accounting and Business Research*, 43(1), 31-55.
- Şeker, Y. ve Dinç, E. 2016. “Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanma Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 18(2), 421-452.
- Ulucan Özkul, F. ve Özdemir, Z. 2014. “Çalışan Hilelerinin Önlenmesinde Proaktif Yaklaşımlar: Kurumsal İşletmelerde İnsan Kaynakları Yöneticileri Üzerine Nitel Bir Araştırma”, *Öneri Dergisi*, 10(40), 75-89.
- Wines, G. 2012. “Auditor independence: Shared Meaning Between the Demand and Supply Sides of The Audit Services Market?”, *Managerial Auditing Journal*, 27(1), 5-40.
- Yazar, B.B., Güneş, R. ve Yalçın, Z. 2018. “Bağımsız Denetim Firmalarında Kalite Kontrol Sisteminin Etkinliği: Türkiye Örneği”, *İnönü University International Journal of Social Sciences*, 7(1), 46-61.
- Yereli, A. 2016. *Türkiye’de Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde Bağımsız Denetim Sistemi ve Kalite Uygulamaları*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- 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 (special issue), 265-293.