

# BAĞIMSIZ DENETİMDE RİSK DEĞERLENDİRME SÜRECİNE DENETİM KALİTE GÖSTERGELERİNİN KATKISI\*

Prof. Dr. Süleyman YÜKÇÜ\*\*

Dr. Öğr. Üyesi Özlem KOÇAKOĞLU\*\*\*

Araştırma Makalesi / *Research Article*

Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi  
2022, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), ÖS1-ÖS18

## ÖZ

IAASB Aralık 2022 tarihi itibarıyla ISQC 1 (Uluslararası Kalite Kontrol Standardı) yerine geçecek ISQM 1 (Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı)'i 2020 Eylül ayında onaylamış bulunmaktadır. Yeni standart bağımsız denetim şirketlerinin bir kalite yönetim sistemi dizayn etmelerini, uygulamaya koymalarını ve yürütmelerini beklemektedir. Standart; kalite yönetim sisteminin başarması gereken kalite hedeflerini açıkça reçetelendirirken, bu kalite hedeflerine ulaşmayı zorlaştıran, engelleyen, olumsuz yönde etkileyen risklerin tespitini denetim şirketlerine bırakmaktadır. Denetim şirketleri kalite hedeflerine ulaşmada karşılaşılabilecekleri olayları, şartları, koşulları, eylemleri veya eylemsizlikleri değerlendirerek riskleri tanımlayacaklar ve uygun yanıtları dizayn edeceklerdir.

Denetim kalitesi göstergeleri kalite risklerinin tespit edilmesinde bir sinyal görevi görürken değerlendirilmesini ve uygun yanıtların tasarlanmasını kolaylaştırabilir. Kalite göstergeleri denetim kalitesinin değerlendirilmesinde kullanılan sayısal bir veri setidir. Bu çalışmanın amacı risk değerlendirme sürecinde kalite göstergelerinin kullanımını modelleyebilmektir. Kalite göstergeleri konusunda bağımsız denetim tedarik zincirinde yer alan (bağımsız denetim şirketleri, kamu gözetim kurumları, yeminli mali müşavirler, vb.) paydaşlar tarafından farklı farklı veri setleri kullanılmaktadır. Bu çalışmada Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurumu tarafından kamuya sunulan 28 adet kalite gösterge veri seti kullanılacaktır.

\* Makale Geliş Tarihi (Date of Submission): 31.12.2021; Makale Kabul Tarihi (Date of Acceptance): 23.03.2022  
Bu çalışma, 25-27 Kasım 2021 tarihinde MÖDAV tarafından düzenlenen 18. Uluslararası Muhasebe Konferansında sunulan bildirinin, yeniden düzenlenmiş ve genişletilmiş halidir.

\*\* Dokuz Eylül Üniversitesi, İ.İ.B.F. İşletme Bölümü, Muhasebe Finansman Anabilim Dalı, [suleyman.yukcu@deu.edu.tr](mailto:suleyman.yukcu@deu.edu.tr), [www.orcid.org/0000-0002-1514-5953](https://orcid.org/0000-0002-1514-5953)

\*\*\* Harran Üniversitesi, Şanlıurfa Sosyal Bilimler M.Y.O, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Programı, [ozlem.kocakoglu@harran.edu.tr](mailto:ozlem.kocakoglu@harran.edu.tr), [www.orcid.org/0000-0002-9657-6105](https://orcid.org/0000-0002-9657-6105)

**Atıf (Citation):** Yükçü, S. ve Koçakoğlu, Ö. (2022). Bağımsız Denetimde Risk Değerlendirme Sürecine Denetim Kalite Göstergelerinin Katkısı. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24 (MODAVICA Özel Sayısı), ÖS1-ÖS18. <https://doi.org/10.31460/mbdd.1051648>

**Anahtar Kelimeler:** Bağımsız Denetim, ISQM 1, ISQC 1, Risk Değerlendirme, Kalite Yönetim Sistemi

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M42

## **CONTRIBUTION OF AUDIT QUALITY INDICATORS TO THE RISK ASSESSMENT PROCESS IN INDEPENDENT AUDIT**

### **ABSTRACT**

IAASB, in September 2020, has ratified the ISQM 1 (International Standard on Quality Management) which will replace ISQC 1 (International Standard on Quality Control) as of December 2022. The new standard requires the design, implementation, and performance of a quality management system from independent audit firms. While the standard elaborates the quality objectives the system needs to achieve, it leaves determining the risks that complicate, obstruct, and aggravate the achievement of those quality objectives to the audit firms. Audit firms shall define the risks by assessing the incidents, conditions, circumstances, actions and inactions they may encounter while achieving quality objectives and design the appropriate responses.

While audit quality indicators may serve as signals in identifying quality risks, they may also ease the design of appropriate responses. Quality indicators are numeric data sets used in assessing audit quality. Aim of this study is to be able to model the use of quality indicators in risk evaluation process. There are various data sets used, regarding the quality indicators, by shareholders (independent audit firms, public oversight institutions, certified public accountants, etc.) within the independent audit supply chain. In this study, 28 quality indicator data sets publicized by the PCAOB shall be used.

**Keywords:** Independent Audit, ISQM 1, ISQC 1, Risk Evaluation, Quality Management System

**JEL Classification:** M40, M41, M42

### **EXTENDED SUMMARY**

#### **PURPOSE AND MOTIVATION**

Identification and evaluation of risks towards achieving the quality management system's objectives and designing appropriate responses constitutes the backbone of ISQM 1 standard and takes part among the six constituents of the standard. Audit quality indicators are numeric data sets used for the evaluation of the quality. They can ease evaluating the quality risks and designing proper responses while acting as a signal for identifying the quality risks. No studies have been found throughout the literature regarding the use of quality indicators during the risk evaluation process of ISQM 1 standard. From this angle, the most important motivation behind this study is the fact that it both benefits audit firms and fills a gap in the literature.

## **METHODOLOGY**

There are many quality indicators used by public oversight authorities, independent audit firms and certified public accountants etc. This study is based on 28 fundamental quality indicators established by the Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). Each indicator shines light on a different aspect of audit quality and serves the evaluation of quality as a whole. However, due to the limitations of the study, modeling was established by choosing quality indicators that are suitable for quality risks exemplified in the standard and the first use manual.

## **RESULTS AND DISCUSSION**

Insufficient guidance, supervising and review activities of the responsible partner are identified as quality risks for independent audit firms. Importance of evaluation of this risk is more significant for group audits and audits of listed companies. One of the responses the firm can provide for this quality risk is monitoring the interaction between the time spent by the responsible partner during the performance of the engagement and estimated average time through automatic tools. If the time spent is identified as insufficient, this tool sends a warning to the responsible partner during a random stage of the engagement (IFAC, 2021). Personnel leverage and partner workforce ratios under the “Personnel Suitability” subtitle of “Audit Professionals” category are used in the modeling for this matter.

Personnel leverage is calculated as the ratio of audit partners’ chargeable hours to chargeable hours of all other audit personnel. The standard for this indicator has been established as 0,30. The ratio was calculated as 0,25 for engagement A. The decision was that the risk exists and an evaluation is necessary because the ratio is below the standard. Workforce indicator of the partners obtained by estimating chargeable hours of the responsible partner and total working hours and it is calculated separately as the fiscal year and the prior year. The standard has been established as 0,60.

Calculated ratio for the fiscal year of responsible partner Ali Koç is 0,68 while the prior year’s ratio is 0,66. For neither ratio fell below the minimum 0,60 ratio, the risk doesn’t exist. Second indicator for the partner workforce is estimated by calculating all public and private customers’ average chargeable hours managed by audit partners in the fiscal and prior year. No specific standard has been set for this indicator. It shows how the total chargeable hours of responsible partners are distributed between the audits of the public and private sector on average. Calculating the fiscal year and prior year in tandem gives the firms the opportunity to compare.

## **CONCLUSION AND IMPLICATION**

The benefit of audit quality indicators to the process of risk evaluation in independent audit can be summed up as follows:

- Audit firms can identify and evaluate risks through quality indicators. Ratios can be calculated and reported weekly or even daily thanks to the possibilities provided by information technologies.
- Identifying and reporting the deviations in audit quality indicators in time shall pave the way for designing and implementing proper responses towards risks.
- Just like it is between the personnel leverage and partners' workforce, there are causal links between other indicators. Evaluating linked ratios in tandem enables expanding the analysis and generating more comprehensive information regarding the evaluation of quality risks. The same case is also cross-checked.
- Quality indicators can become a roadmap that shows the performance of the firm's quality management system and generate information regarding how quality deficiencies are identified and remedied. In time, these measurements shall establish a data set for the next audit of the same company and shall make it easier to compare.
- Audit firms can set criteria for certain indicators and monitor them constantly in order to ensure the sustainability of quality. They can determine the nature, timing and scope of the responses necessitated by the deviations according to the numbers generated by the indicators.
- The fact that it is a numeric data set, makes it easier to both document and report a fact.

## 1. GİRİŞ

IAASB yayınlamış olduğu standartlar aracılığıyla her geçen gün değişen ve gelişim gösteren denetimin çehresini şekillendirmektedir. IAASB üç yeni standart ile bağımsız denetim şirketlerinin kalite yönetimine yönelik yaklaşımlarını modernize etmiş ve güçlendirmiştir (IAASB Web Sitesi, 2020 a). Bu standartlardan ilki ISQM 1 (International Standard on Quality Management 1 - Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı 1), kalite yönetimine sağlam, proaktif ve etkili bir yaklaşımla bağımsız denetim şirketlerinin kalite yönetim sistemlerini güçlendirmeyi amaçlamaktadır (IAASB Web Sitesi, 2020 b). ISQM 2 (International Standard on Quality Management 2- Uluslararası Kalite Yönetimi Standardı 2) ise sözleşme kalite inceleme uzmanının atanması/ uygunluğu ile bir sözleşme kalite incelemesinin performansı/ belgelendirilmesine ilişkin söz konusu uzmanın sorumlulukları ile ilgilidir. ISQM 2, ISQM 1 uyarınca bir denetim kalite incelemesinde yapılması gereken tüm görevler için geçerlidir (IAASB Web Sitesi, 2020 c). Üç standarttan biri olan ISA 220 ( Revize) (International Standard on Auditing 220 (Revised)- Uluslararası Denetim Standardı 220) ise mali tabloların denetimi için sorumlu ortak ve denetim ekibinin kalite yönetimine ilişkin sorumluluklarını ele almaktadır. Revize edilmiş standart, kalite yönetimi yaklaşımını modernize etmekte ve sözleşme ortağının ve sözleşme ekibinin kaliteyi yönetme ve elde etme konusunda proaktif olmalarını gerektirmektedir (IAASB Web Sitesi, 2020 d).

ISQM 1, ISQC 1 (International Standard on Quality Control 1) standardının yerine, ISA 220'nin yeni revize hali ise eski ISA 220 standardının yerine 15 Aralık 2022 tarihi itibarıyla uygulamaya konulacaktır. ISQM 2 ise tamamıyla yepyeni bir kalite yönetimi standardı olup yürürlük tarihi diğer standartlarla aynıdır.

Bu çalışmanın amacı ISQM 1 standardının risk değerlendirme sürecini ele almak ve bu sürece denetim kalite göstergelerinin katkısını ortaya koymaktır. ISQM 1 işletmelerin kendi yapılarına ve yükledikleri taahhütlere uygun olarak geliştirecekleri “Kalite Yönetim Sistemi”nin temellerini yapılandırmaktadır ve diğer iki standart için bir altyapı görevi görmektedir. “Kalite yönetim sistemi” ise kaliteli bir denetim performansı gösterilmesini mümkün kılan ve denetim ekiplerini destekleyen bir ortamın yaratılmasını sağlayan bir mekanizmadır. Bağımsız denetim şirketlerinin, kendi doğasına/koşullarına ve gerçekleştirdiği taahhütlere dayalı olarak kalite yönetim sistemlerinin tasarımını, uygulamasını ve işleyişini uyarlaması (kişiselleştirmesi) gerekmektedir (IFAC, 2021). Bu noktada şirketler kendi kalite hedeflerini standarda uygun olarak belirleyecekler sonrasında ise bu hedeflere ulaşmada karşılaşılabilecekleri riskleri değerlendirerek kendilerine has bir kalite yönetim sistemi oluşturacaklardır. Kalite hedefleri standart koyucu tarafından belirlenmiş olsa da kalite risklerinin tespit edilmesi ve uygun yanıtların tasarlanması her işletmenin kendisine hasdır. O nedenle risklerin tespit edilmesi, değerlendirilmesi ve uygun yanıtların tasarlanması sistemin bel kemiğini oluşturmaktadır.

Denetim kalite göstergeleri, denetim kalitesine yönelik risklerin ortaya çıkarılmasında ve uygun yanıtların tasarlanmasında şirketlere yardımcı olacaktır. Göstergeler denetim kalitesinin değerlendirilmesinde kullanılan sayısal bir veri setidir. İlk olarak Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurumu tarafından oluşturulmuş ve 2015 yılında kamusal kullanıma açılmıştır (PCAOB, 2015). Göstergeler denetim profesyonelleri, denetim süreci ve denetim sonuçlarına odaklanan 3 ana kategoriden ve 28 adet rasyodan oluşmaktadır (Yükçü & Koçakoğlu, 2017). Her rasyo kendi içinde şirket düzeyi ve sözleşme düzeyi olarak ayrılmakta ve 80 e yakın hesaplamayı (rasyo) bünyesinde barındırmaktadır. Bu rasyolar denetim kalitesinin değerlendirilmesine yönelik olduğundan tümünün risklerin tanımlanmasında ve yanıtların tasarlanmasında etkinliği olacağı muhakkaktır ancak çalışmanın kendine has kısıtları nedeniyle sadece önemli gördüklerimiz çalışmaya dahil edilmiştir. Kalite risklerinin tanımlanmasında ve uygun yanıtların tasarlanmasında göstergelerden nasıl faydalanılabileceği nasıl bir işleve sahip olabileceği konularında örnekler vererek bir model oluşturulmaya çalışılmıştır. Bu modellemede, standardın ve ilgili IAASB kılavuzlarının risk değerlendirmeye ilişkin sundukları bilgiler ile Yükçü ve Koçakoğlu'nun kalite göstergeleri konusundaki çalışmaları temel oluşturmaktadır.

## 2. ULUSLARARASI KALİTE YÖNETİMİ STANDARDI 1 (ISQM 1)

ISQM 1, eski standarttan farklı olarak kalitenin kontrol edilmesini değil yönetilmesini hedeflemiştir. Sistemin belli bileşenlerinin standartlarla, yasal gerekliliklerle vb. uyumundan ziyade bütüne odaklanmaktadır. Bu nedenle şirketin stratejik hedeflerinden, firma kültürüne, finansal önceliklerinden entelektüel-teknolojik-insan kaynaklarının nasıl yönetildiğine kadar birçok alanda alınan kararları dikkate almaktadır. Kalite kontrolünden kalite yönetimine odaklanmadaki bu kayma, riske dayalı bir yaklaşımın, yani kaliteye yönelik risklerin yönetilmesinin sisteme dahil edilmesiyle elde edilmiştir (Bratwaite & Arnold, 2021).

ISQM 1 aşağıda adı geçen sekiz bileşenden oluşmaktadır (IFAC, 2021).

1. İşletmenin Risk Değerlendirme Süreci
2. İzleme ve İyileştirme Süreci
3. İlgili Etik Gereklilikler
4. Sözleşme (Denetim) Performansı
5. Belirli Sözleşmelerin ve Müşteri İlişkilerinin Sürdürülmesi ve Kabulü
6. Kaynaklar
7. Bilgi ve İletişim
8. Yönetim ve Liderlik

“İzleme ve İyileştirme Süreci” ile “Risk Değerlendirme Süreci” birer süreç olarak tanımlandıklarından kalite hedefleri yerine süreçlerin nasıl uygulanacağına ilişkin gereklilikler belirlenmiştir. Diğer altı bileşen standart tarafından reçetelendirilmiş kalite hedeflerine sahiptir. Bu kalite hedefleri kalite risklerinin belirlenip değerlendirilmesinde ve uygun yanıtların tasarlanıp uygulanmasında bir temel oluşturmaktadır (IFAC, 2021). Şart olmamakla birlikte şirketler ek kalite hedefleri de belirleyebilirler.

Yönetim ve liderlik, standardın oluşturulmasında odaklanılan önemli konulardan biridir. Şekil 1’de de görüldüğü üzere sistemin kalbine yerleştirilmiştir. Bağımsız denetim şirketlerinin kamu yararına hizmet etmedeki rolü şirket kültürünün önemli bir parçasıdır ve bu anlayış tüm organizasyonun genel iklimini belirlerken, kalite taahhütlerini tutarlı bir şekilde yerine getirme sorumluluğunu hatırlatmaktadır (IAASB Webinar Serisi, 2021a). Şirketlerin üst yönetimi kaliteye bağlılık göstermiyorsa kalite yönetim sisteminin doğup geliştirilebileceği bir ortam oluşturulamaz.



**Şekil 1. ISQM 1 Standardının Bileşenleri**

**Kaynak:** IFAC, (2020)

İzleme ve iyileştirme ile risk değerlendirme süreçleri tüm bileşenler üzerinde yürütüldüğünden Şekil 1’de dış çemberde yer almaktadır. İç çemberde ise denetim performansını direkt olarak etkileyen etik gereklilikler, sözleşme performansı ve belirli sözleşmelerin ve müşteri ilişkilerinin sürdürülmesi ve kabulü yer almaktadır. Sistemin düzgün ve etkin bir biçimde işletilmesinde ise sahip olunması gereken “kaynaklar” ve “bilgi-iletişim sistemi” tüm bileşenler üzerinden geçen birer kuşak şeklinde tanımlanmıştır. Bileşenlerin her biri farklı amaçlara hizmet etse de hepsinin senkronize bir biçimde çalışması amaçlanmıştır, bu nedenle birbirleri ile entegredirler ve ilişkilidirler. Örneğin izleme ve iyileştirme süreci tüm sistemi ve bileşenleri takip ederek eksiklikleri ve riskleri belirlemektedir. Ya da etik gerekliliklere uyumun izlenmesinde insan kaynaklarından faydalanılmaktadır. Bu karşılıklılık ve bağımlılık sistemin bir bütün olarak sürdürülmesini zorunlu kılmaktadır (IAASB Webinar Serisi, 2021 b).

### **2.1. Risk Değerlendirme Süreci**

Risk temelli yaklaşım; bağımsız denetim şirketlerinin ve yerine getirdiği taahhütlerin kendine has özelliklerine uygun olarak kalite yönetim sistemini tasarımlarını ve bu konularda en önemli olana odaklanmalarını sağlar. Risk değerlendirme süreci 4 aşamadan oluşmaktadır (IFAC, 2021).



## Şekil 2. Risk Değerlendirme Sürecinin İşleyişi

**Kaynak:** IFAC (2021)

“Risk değerlendirme süreci” kalite hedeflerinin bulunmadığı ama sürecin nasıl işletileceğinin ISQM 1 standardında açıkça tanımlandığı tüm bileşenler üzerinde yürütülen bir süreçtir. Standartta sürecin nasıl uygulanacağına dair gereklilikler Şekil 2 de tanımlanmıştır. İşletmeler öncelikle kalite hedeflerini belirleyecekler, sonrasında ise kalite risklerini belirleyip değerlendirecekler ve uygun yanıtları tasarlayıp uygulayacaklardır. Sürecin bileşenlerinin firma içindeki tasarımı her şirketin kendine has doğasından ve koşullarından ( organizasyonu, yapısı vb.) etkilendiğinden şirketten şirkete farklılık gösterebilir. Sürecin tasarlanmasında bilgi ve iletişim bileşeni ile izleme ve iyileştirme bileşenlerinden sağlanan bilgiler ile kalite yönetim sisteminin bütününden gelen bilgiler kullanılır (IFAC, 2021).

### 2.2. Kalite Hedeflerinin Oluşturulması

ISQM 1, kalite yönetim sisteminin 6 bileşeni için (risk değerlendirme süreci ve izleme ve iyileştirme bileşeni hariç) belirli kalite hedefleri içermektedir. Bu nedenle etkin bir biçimde yönetilen kalite yönetim sisteminin başarılmasında ihtiyaç duyulan çıktılar çok açık bir biçimde standartta tanımlanmıştır. Her bileşendeki kalite hedefleri, bağımsız denetim şirketini spesifik olarak neyin başarılması gerektiğine ve kalite hedeflerine ulaşmada nelerin yanlış gidebileceğine odakladığından, kalite risklerinin doğru bir şekilde tanımlanmasına ve değerlendirmesine yardımcı olur (IFAC, 2021). Örneğin standardın 29. Maddesi kalite yönetim sisteminin “İlgili Etik Gereklilikler” bileşeni için aşağıdaki kalite hedeflerini belirlemiştir (IAASB Web Sitesi, 2020 e).

(a) Şirket ve personeli;

(i) şirketin ve sözleşmelerinin tabi olduğu ilgili etik gereklilikleri kavrar ve;

(ii) kendisinin ve sözleşmelerinin tabi olduğu ilgili etik gerekliliklere yönelik sorumluluklarını yerine getirir.

(b) Şirketin ve üstlendiği sözleşmelerin tabi olduğu ilgili etik gerekliliklere dahil olan ağ, ağ şirketleri, ağdaki kişiler veya ağ firmaları veya hizmet sağlayıcıları dahil diğerleri;

(i) kendileri için gerekli olan ilgili etik gereklilikleri kavrar ve;

(ii) geçerli olan ilgili etik gerekliliklere yönelik sorumluluklarını yerine getirirler.

Bağımsız denetim şirketleri her bileşen için standartta oluşturulmuş kalite hedeflerini benimsemek zorundadır. Ancak, bir kalite hedefinin veya bu hedefin belli bir yönünün, şirketin veya şirketin



üstlendiği taahhütlerinin niteliği/ koşulları nedeniyle denetim şirketi ile ilgili olmadığı durumlar da olabilir. Şirketler zorunlu olmamakla beraber kalite risklerini tanımlamasını ve değerlendirmesini ve yanıtların tasarımını ve uygulamasını geliştirmek için alt hedefler oluşturmayı seçebilir (IFAC, 2021).

### 2.3. Kalite Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

ISQM 1 kaliteye yönelmiş her risk için bir yanıt tasarlanıp uygulanmasını mantıklı ve pratik bulmamaktadır. Onun yerine bir riskin kalite riski olarak değerlendirilebilmesi için aşağıdaki iki şartın birlikte sağlanmasını öngörmüştür (IFAC, 2021).

- Riskin makul bir gerçekleşme olasılığı bulunmalıdır.
- Risk tek başına veya diğer risklerle birlikte, bir veya birden fazla kalite hedefine ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyen makul bir olasılığa sahip olmalıdır.

Şirketler kendi kalite risklerinin yukarıdaki tanımda belirtilen eşiği karşılayıp karşılamadığını mesleki yargı kullanarak kendileri belirleyecektir (IFAC, 2021).

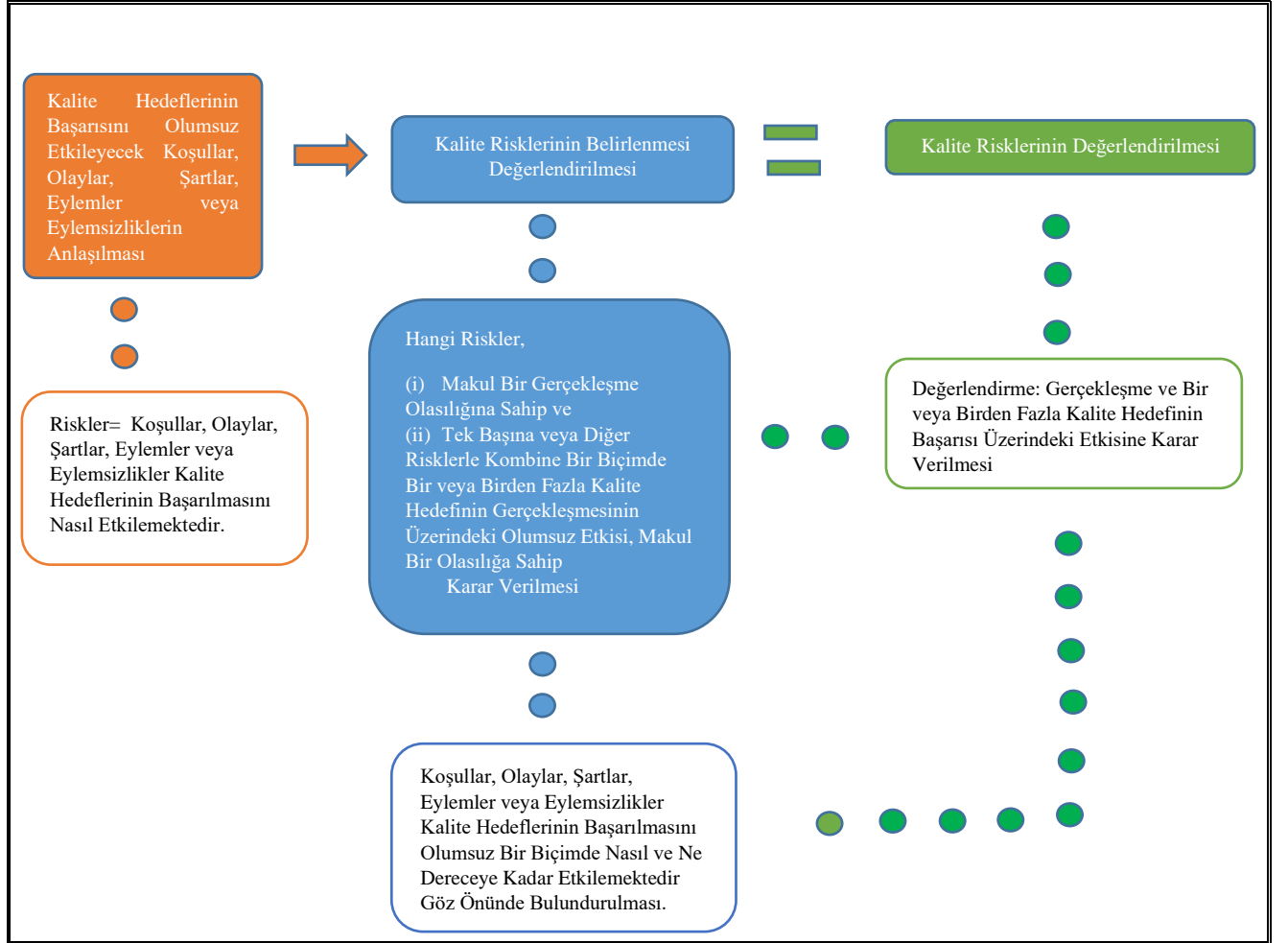
Risk değerlendirme sürecinde ilk olarak bağımsız denetim şirketi, sahip olduğu kalite hedeflerine ulaşmasını olumsuz etkileyebilecek şartlar, olaylar, koşullar, eylemler veya eylemsizlikler hakkında bir anlayış edinmeye çalışacaktır. Şirketler yukarıda sayılan iki ön koşulla beraber, kalite hedeflerinin başarısını şartların, olayların, koşulların, eylemlerin veya eylemsizliklerin nasıl ve ne dereceye kadar etkileyebileceğini göz önünde bulunduracaklardır (IFAC, 2021). Standardın 25. Maddesi, şirket tarafından anlaşılması ve değerlendirilmesi zorunlu olan şartlar, olaylar, koşullar, eylemler veya eylemsizlikler hakkında bilgi vermektedir. Bunların bir kısmı şirketin doğası ve şartları ile ilgiliyken bir kısmı üstlenmiş olduğu taahhütlerle ilgilidir. Madde 25 aşağıdaki gibidir (IAASB Web Sitesi, 2020e)

- (i) Şirketin doğası ve şartlarına bağlı olarak, aşağıdakilerle ilgili olanlar.
  - a. Şirketin karmaşıklığı ve çalışma karakteristiği.
  - b. Şirketin stratejik ve faaliyetleri ile ilgili karar ve eylemleri, iş süreçleri ve iş modeli.
  - c. Liderliğin özellikleri ve yönetim tarzı.
  - d. Hizmet sağlayıcılar tarafından sağlanan kaynaklar dahil olmak üzere şirketin kaynakları.
  - e. Kanun, yönetmelik, mesleki standartlar ve bağımsız denetim şirketinin içinde çalıştığı ortam.
  - f. Şirketin bir ağa dahil olması durumunda, eğer varsa ağ gereklilikleri ve hizmetlerinin doğası ve kapsamı.

(ii) Bağımsız denetim şirketi tarafından gerçekleştirilen sözleşmelerin doğasına ve şartlarına bağlı olarak aşağıdakilerle ilgili olanlar.

- a. Bağımsız denetim şirketi tarafından yürütülen sözleşme türleri ve yayımlanacak raporlar.
- b. Bu tür sözleşmelerin üstlenildiği kuruluş türleri.

Yukarıda sayılan koşullar, olaylar, şartlar, eylem veya eylemsizliklerin kalite hedeflerinin elde edilmesinde nasıl ve ne derecede etkili olacağı şirket tarafından değerlendirilecektir (IAASB Web Sitesi, 2020e). Yukarıdaki liste kapsamlı olmamakla beraber bunlara ek olarak şirketin kalite hedeflerini olumsuz olarak etkileyecek başka risklerin de olup olmadığını düşünmesi ve değerlendirmesi beklenmektedir. Kalite riskinin belirlenme ve değerlendirilme süreci özetle Şekil. 3'te ele alınmaktadır.



Şekil 3. Kalite Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Süreci

Kaynak: IFAC (2021)

Süreç öncelikle kalite hedeflerinin başarısını olumsuz etkileyecek koşullar, olaylar, eylemler veya eylemsizliklerin anlaşılmasına odaklanmaktadır. Daha sonra ise bu koşulların, olayların vb.'nin nasıl ve ne dereceye kadar kalite hedeflerini olumsuz etkilediğinin tespit edilmesi beklenmektedir. Bu değerlendirme riskin makul bir gerçekleşme olasılığının bulunup bulunmamasını da içermektedir. Son aşamada ise riskin makul bir gerçekleşme olasılığının bulunup bulunmadığına ve bir ve/veya birden

fazla kalite hedefinin başarısını etki edip etmediğine göre karar verilmesi yani bir kalite riski olarak kabul edilip edilmeyeceğinin değerlendirilmesi gerekmektedir.

#### **2.4. Yanıtların Dizayn Edilmesi ve Uygulanması**

ISQM 1 standardının 26. paragrafında, bağımsız denetim şirketi; kalite riskleri konusunda yapmış olduğu değerlendirmelerin nedenlerine dayalı ve bunlara yanıt verecek şekilde kalite risklerini ele almak için yanıtlar tasarlayacak ve uygulayacaktır denilmektedir (IAASB Web Sitesi, 2020e). Riskin değerlendirilmesi sürecinde koşullar, olaylar, şartlar, eylemler veya eylemsizlikler konusunda yapılan çözümler bu aşamada sağlam bir zemin oluşturacaktır. Şirketler yanıtlarını tasarlarken yanıtın doğası, kapsamı ve zamanlaması ile ilgili pek çok konuda karar vermek durumundadır. Örneğin kapsam açısından, tasarlanan yanıt ilgili tüm olaylara mı uygulanmalıdır (tüm denetim sözleşmelerine) yoksa seçilen belli olaylara mı (seçilen belli denetim sözleşmelerine) tatbik edilmelidir. Zamanlama bakımından, tasarlanan yanıt periyodik olarak mı veya sürekli mi uygulanmalıdır, periyodik olacaksa kalite riskine etkin bir biçimde hitap etmesi için ne sıklıkta uygulanmalıdır. Doğası bakımından, teknolojiyi barındıran yanıtlar mı daha etkin bir araç olur; önleyici faaliyetler mi yoksa dedektiflik faaliyetleri mi veya her ikisinin kombinasyonu mu tercih edilmelidir gibi bağımsız denetim şirketleri için çözümlenmesi gereken birçok soruyu da beraberinde getirmektedir. Bununla beraber tek bir yanıt birden fazla riski hedef alırken, çoklu yanıtlar sadece bir kalite riskini hedef alabilir. Şirketler belli bir bileşen için tasarladıkları yanıtın diğer bileşenlerdeki riskler üzerindeki etkisini veya diğer bileşen için tasarlanmış bir yanıt/yanıtlar üzerindeki etkisini de göz önünde bulundurmalıdır (IFAC, 2021).

Bağımsız denetim şirketleri uygun yanıtları şirketlerinin doğasına ve koşullarına uygun olarak kendileri tasarlayacaktır. Ancak ISQM 1 standardı madde 34 ile birtakım yanıtların tasarlanmasını ve uygulanmasını zorunlu hale getirmiştir. Şirketler Madde 34 te sayılan durumlar için uygun yanıtlar tasarlayıp uygulayacaklardır. Her işletmenin kendisine has yapısı ve koşulları tasarlanan yanıtların doğasını, zamanlamasını ve kapsamını belirleyecektir (IFAC, 2021). Örneğin 34. paragraf c bendi, bağımsız denetim şirketi; profesyonel standartlar ve geçerli hukuki ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak işin yapılmaması hakkında ya da ISQM 1 ile uyumlu bir şekilde oluşturduğu politika ve prosedürlere uymadığı konusundaki iddiaların ve şikâyetlerin alınması, soruşturulması ve çözülmesi için politika ve prosedürler oluşturur şeklindedir (IAASB Web Sitesi, 2020e). Bu gerekliliğin yerine getirilmesi için tasarlanan yanıtların kapsamı, yanıtın zamanlaması ve doğası tamamıyla şirketlerin sorumluluğuna bırakılmıştır. Uygun yanıtları içeren politika ve prosedürleri örneğin şikâyetler ve iddiaların iletişimin nasıl olacağı, gizliliğin nasıl korunacağı vb. konuları kendi yapılarına ve koşullarına uygun olarak tasarlayacaklardır (IFAC, 2021). Şirketler madde 34' e göre tasarlanması zorunlu yanıtlara

ek olarak risk değerlendirmesi sürecinde tespit ettikleri kalite risklerine karşı da uygun yanıtları tasarlayıp uygulayarak standardın gerekliliklerini yerine getireceklerdir.

### **2.5. Kalite Hedeflerinin, Kalite Risklerinin ve Yanıtların Değiştirilmesi veya Yenilerinin Eklenmesi İhtiyacına İşaret Eden Bilginin Belirlenmesi**

Kalite hedeflerinin, kalite risklerinin ve yanıtların belirlenmesi şirketlerin bir defaya mahsus yerine getirmesi zorunlu bir uygulama değildir. Üstlenilen taahhütlerin ve denetim şirketinin kendisinin; niteliği ve koşullarında meydana gelen değişimler ile kalite yönetim sistemindeki eksikliklerin giderilmesi için yürütülen iyileştirme faaliyetleri, kalite hedef ve risklerinde ve tasarlanmış olan yanıtlarda değişime işaret edebilir. ISQM 1 bir bağımsız denetim şirketinin kalite hedeflerini, kalite risklerini ve yanıtlarını ne sıklıkla yeniden değerlendirmesi gerektiğini belirtmemektedir çünkü bunlar kalite yönetim sistemini etkileyen değişiklikler meydana geldikçe veya eksiklikler tespit edildikçe proaktif olarak revize edilmeli, değiştirilmeli veya yenileri eklenmelidir (IFAC, 2021). Örneğin pandemi nedeniyle uzaktan yürütülen bir takım denetim yordamları kalite risklerinin değerlendirilmesinde sayısız ek kalite riskinin doğmasına neden olmuştur (IFAC, 2021).

ISQM 1 bir değerlendirme ihtiyacının doğduğuna işaret eden bilginin elde edilmesinde iki mekanizma sunmaktadır. Birincisi denetim şirketinin niteliğinde ve koşullarında bir değişime bağlı olarak kalite hedeflerinde, kalite risklerinde ve yanıtlarında değişim ihtiyacını işaret eden bilginin tespit edilmesi için işletmenin risk değerlendirme sürecinin bir parçası olarak politika ve prosedürler oluşturması. İkincisi ise izleme ve iyileştirme sürecinin kalite hedefleri, riskleri veya yanıtları ile ilgili eksiklikler konusunda bilgi sağlamasıdır (IFAC, 2021).

### **3. DENETİM KALİTESİ GÖSTERGELERİ**

ISQM 1 standardı denetim kalitesine yönelik risklerin değerlendirilerek gerekli tedbirlerin alınmasını zorunlu kılmıştır. Ancak, kalite hedeflerine yönelik risklerin tespit edilmesi önündeki en büyük engel kalitenin ölçülebilmesinin zorluğudur. Denetim kalitesi göstergeleri sayısal bir veri seti olması bakımından bu zorluğun aşılmasında şirketler için elverişli bir araç olabilir. İlk olarak Amerika Halka Açık Şirketler Muhasebe Gözetim Kurumu (PCAOB) tarafından oluşturulmuş ve 2015 yılında kamusal kullanıma açılmıştır (PCAOB, 2015).

Göstergeler denetim profesyonelleri, denetim süreci ve denetim sonuçları olmak üzere 3 ana kategoriden ve 28 adet rasyodan oluşmaktadır (Yükçü & Koçakoğlu, 2017). Her ana kategori altında ilgili gruplandırmalar bulunmakta ve her gruplandırma altında ise göstergeler (rasyolar) yer almaktadır.

28 adet denetim kalitesi göstergesi kendi içinde şirket düzeyi ve sözleşme düzeyi olarak ayrılmakta ve 80'e yakın hesaplamayı (rasyo) bünyesinde barındırmaktadır.

**Tablo 1. PCAOB Kalite Göstergeleri**

<b>DENETİM PROFESYONELLERİ</b>	<b>Personelin Uygunluğu</b>	1)Personel Kaldırıcı 2)Ortakların İş Yükü 3)Yöneticilerin ve Personelin İş Yükü 4)Teknik Muhasebe ve Denetim Kaynakları 5)Konusunda Uzman Bilgi ve Yetenek Sahibi Kişiler
	<b>Personelin Yeterliliği</b>	6)Denetim Personelinin Tecrübesi 7)Denetim Personelinin Endüstriyel Uzmanlığı 8)Denetim Personelinin Devir Hızı 9)Hizmet Merkezlerinde Odaklanmış Denetim İşinin Miktarı 10)Denetim Profesyoneli Başına Eğitim Süresi
	<b>Personelin Yoğunlaştığı Alanlar (Odaklanma)</b>	11) Denetim Saatleri ve Risk Alanları 12)Denetim Saatlerinin Denetimin Aşamalarına Dağıtılması
<b>DENETİM SÜRECİ</b>	<b>Yönetim Felsefesi ve Liderlik</b>	13)Şirket Personeline Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları
	<b>Teşvikler</b>	14)Kalite Derecelendirilmesi ve Tazminatlar 15)Denetim Ücretleri, Denetim Çabası ve Müşteri Riski
	<b>Bağımsızlık</b>	16)Bağımsızlık Gereklilikleriyle Uyum
	<b>Altyapı</b>	17)Denetim Kalitesini Destekleyen Altyapı Yatırımları
	<b>İzleme ve İyileştirme</b>	18)Denetim Firmasının İç Kalite Değerlendirme Sonuçları 19)PCAOB Teftiş Sonuçları 20)Teknik Yeterlilik Testi
<b>DENETİM SONUÇLARI</b>	<b>Finansal Tablolar</b>	21)Hata Nedeniyle Yeniden Düzenlenen Finansal Tabloların Etkisi ve Sıklığı 22)Hile ve Diğer Finansal Raporlama Suistimalleri 23)Finansal Rapor Kalitesini Gösteren Ölçümlerden Denetim Kalitesini Belirleme
	<b>İç Kontrol</b>	24)İç Kontrol Zayıflıklarının Zamanında Raporlanması
	<b>İşletmenin Sürekliliği</b>	25)İşletmenin Sürekliliği Konularında Zamanında Raporlama
	<b>Denetçiler ile Denetim Komitesi Arasındaki İletişim</b>	26) Denetim Komitesi Üyelerine Ait Bağımsız Araştırma Sonuçları
<b>Yaptırım ve Davalar</b>	27)PCAOB ve SEC' in Yaptırım İşlemlerinin İzlediği Trend 28)Özel Davaların İzlediği Trend	

**Kaynak:** Yükçü & Koçakoğlu (2017)

#### 4. RİSK DEĞERLENDİRMESİNDE DENETİM KALİTE GÖSTERGELERİNİN MODELLENMESİ

Göstergelerin her biri denetim kalitesinin farklı bir boyutuna ışık tutmakta ve bir bütün olarak kalitenin değerlendirilmesine hizmet etmektedir. Bu nedenle hem kalite risklerinin tespit edilmesinde hem de bağımsız denetim şirketi tarafından gerekli yanıtların tasarlanmasında etkinlik göstereceği muhakkaktır. Ancak çalışmanın kısıtları nedeniyle bütün rasyoların örneklenmesi mümkün olmadığından ISQM 1 standardı ve ilk uygulama kılavuzunda kalite riskleri konusunda verilen örneklerden hareketle bir modelleme yapılmaya çalışılmıştır. Sorumlu ortağın yetersiz yönlendirme, nezaret etme ve gözden geçirme faaliyetleri bağımsız denetim şirketleri için bir kalite riskidir. Grup denetimleri ve borsaya kayıtlı işletmelerin denetimleri için bu riskin değerlendirilmesinin önemi daha büyüktür. Bu kalite riskine karşı şirketin verebileceği yanıtlardan biri de sorumlu ortağın sözleşmenin ifası boyunca harcadığı süreler ile tahminlenen ortalama süreler arasındaki etkileşimin otomatik araçlar kullanılarak izlenmesidir. Eğer harcanan sürenin az olduğu tespit edilirse bu araç sözleşmenin herhangi bir aşamasında sorumlu ortağa bir uyarı gönderir (IFAC, 2021). Bu konuda “Denetim Profesyonelleri” kategorisi içinde “Personelin Uygunluğu” na ilişkin rasyolar bağımsız denetim şirketleri için elverişli bilgiler sunmaktadır. Her gösterge için şirket tarafından belli bir standart hesaplanması durumunda hem karşılaştırma yapmak hem de riskleri eş zamanlı belirlemek mümkün olacaktır. Personelin uygunluğu 5 gösterge altında sözleşme ve işletme düzeyinde gösterge hesaplamalarını içermektedir. Tablo 2’de bunlardan bazıları örneklenmiştir. Örnekler ve risk düzeyi göstergenin anlaşılır olması için tarafımızdan verilmiştir.

Tablo 2’deki personel kaldırıcı nezaret edilen denetim çalışmasının hacmine bağlı olarak sorumlu ortağın zamanını ölçümlenmektedir. Gösterge, denetim ortaklarının belli bir sözleşme için ücrete tabi saatlerinin (denetçinin bilfiil denetim faaliyetlerinden geçen toplam çalışma saati) tüm diğer denetim personelinin ücrete tabi saatlerine oranı şeklinde hesaplanmaktadır. Bu gösterge için işletmenin belirlemiş olduğu standardın 0,30 olduğu varsayılmıştır. Fiili olarak A sözleşmesi için hesaplanmış gösterge ise 0,25 olarak bulunmuş olup, 0,30 oranına kadar riskli kabul edilen sınırın altında kalmıştır. Yani sorumlu denetçi A sözleşmesi daha fazla zaman ayırmalıdır. Sorumlu denetçinin diğer denetim personelinin çalışmasını gözetim altında tutmak için yeterli zaman ayırıp ayırmadığı genellikle kalite bakımından kritiktir.

**Tablo 2. Risk Değerlendirmesinde Denetim Kalite Göstergelerinin Modellenmesi**

Gösterge Adı*	Gösterge Tanımı*	Rasyonun Tanımlanması*	Gösterge ve Örneklendirilmesi	Standart	Risk Değerlendirme
Personel Kaldırıcı	Nezaret edilen denetim çalışmasının hacmine bağlı olarak deneyimli kıdemli personelin zamanını ölçer.	Denetim ortaklarının belli bir sözleşme için ücrete tabi saatlerinin tüm diğer denetim personelinin ücrete tabi saatlerine oranı	Belli Bir Sözleşme İçin Ortakların Ü.T.S.* Diğer Tüm Denetim Personelinin Ü.T.S.  <u>A Sözleşmesi İçin Süreler</u> Bağımsız Denetim Süresi =140 saat Sorumlu Denetçinin Harcadığı Saat =28 saat Gösterge = 28 saat/ 112 saat = <b>0,25</b>	0,30	Risk Mevcut
Ortakların İş Yükü	Denetim ortağının sorumlu olduğu çalışma düzeyi ve onun çalışma alanına giren konular hakkında bilgi üretir.	<u>Cari ve önceki yıl için</u> denetim ortaklarından faydalanılma yüzdesi (Ortağın bilfiil denetim faaliyetinde geçen süreleri/ Ortağın toplam çalışma süresi)  ----- --Tüm kamusal ve özel müşterilerin <u>cari yıl için ve önceki yıl için</u> denetim ortaklarınca yönetilen ücrete tabi ortalama saatleri	Sorumlu Ortağın Ücrete Tabi Saatleri Sorumlu Ortağın Toplam Çalışma Saatleri  <u>Sorumlu Ortak Ali Koç İçin Süreler</u> <i>Cari Yıl</i> Sorumlu Ortağın Cari Yıl İçin Ü.T.S= 1.044 saat Sorumlu Ortağın Cari Yıl Toplam Çalışma Saatleri= 1.535 saat Gösterge = 1.044 saat/ 1.535 saat = <b>0,68</b> <i>Geçmiş Yıl</i> Sorumlu Ortağın Geçmiş Yıl Ü.T.S =1.030 saat Sorumlu Ortağın Geçmiş Yıl Toplam Çalışma Saatleri = 1.560 saat Gösterge = <b>0,66</b>  ----- <i>Cari Yıl</i> Kamu İşletmelerinin Denetimi İçin Sorumlu Ortakların Toplam Ü.T.S. = 1.670 saat Sorumlu Ortak Sayısı: 3 kişi Gösterge = 1.670 saat/ 3 kişi = <b>556 saat/ kişi</b> Özel Sektör İşletmelerinin Denetimi İçin Sorumlu Ortakların Toplam Ü.T.S.= 1.424 saat Sorumlu Ortak Sayısı: 3 Gösterge: 1.424 saat/ 3 kişi= <b>475 saat/ kişi</b> <i>Geçmiş Yıl</i> Kamu İşletmelerinin Denetimi İçin Sorumlu Ortakların Toplam Ü.T.S. = 1.540 saat Sorumlu Ortak Sayısı: 3 kişi Gösterge = 1.540saat/ 3 kişi = <b>513 saat/ kişi</b> Özel Sektör İşletmelerinin Denetimi İçin Sorumlu Ortakların Toplam Ü.T.S= 1.400 saat Sorumlu Ortak Sayısı: 3 Gösterge: 1.402 saat/ 3 kişi= <b>467 saat/ kişi</b>	0,60	Risk Mevcut Değil

\* Gösterge Adı, Tanımı ve Rasyo Tanımları Yükçü & Koçakoğlu, 2017: 145-154' dan alınmıştır.

Ortakların iş yükü, denetim ortağının sorumlu olduğu çalışma düzeyi ve onun çalışma alanına giren konular hakkında bilgi üretmektedir. Ağır iş yükü, ortakların yönetsel sorumluluklar üstlenmesi, liderlik sorumlulukları bulunması denetim hizmetlerine odaklanmış olan dikkatlerinin azalmasına neden olabilir. Bu gösterge, sorumlu ortağın performansını ve birçok denetim müşteri arasında bölünen zamanının değerlendirilmesini sağlar (Yükçü & Koçakoğlu, 2017).

Ortaklardan faydalanma yüzdesi her bir ortağın çalışma süresinin ne kadarını denetim faaliyetlerine ayırabildiğini göstermektedir. İlk gösterge cari ve önceki yıl için denetim ortaklarından faydalanılma yüzdesinin; yani sorumlu denetçinin bilfiil denetim faaliyetlerinde geçen toplam çalışma saatinin (ücrete tabi saatlerinin) , sorumlu denetçinin toplam çalışma saatlerine oranlanmasıyla hesaplanmaktadır. Hem cari yıl hem de geçmiş yıl için hesaplanmıştır. Her iki yıl için hesaplanan göstergeler belirlenmiş 0,60 standardının üstünde yer aldığı bu konuda bir riskin mevcut olmadığı kanaatine varılmıştır.

İkinci gösterge ise tüm kamusal ve özel müşterilerin cari yıl için ve önceki yıl için denetim ortaklarınca yönetilen ücrete tabi ortalama saatlerinin hesaplanması ile oluşturulmaktadır. Bu gösterge için belli bir standart belirlenmemiştir. Sorumlu ortakların kamu ve özel sektör denetimleri arasında toplam ücrete tabi saatlerinin ortalama olarak nasıl dağıldığını göstermektedir. Cari ve geçmiş yılın birlikte hesaplanması şirketlere karşılaştırma yapma imkânı sağlamaktadır.

Denetim ortaklarının; denetim personeli ve yöneticisi başına düşen gözetim saatlerinin azalması daha az kapsamlı nezaret, daha az etkili denetim prosedürleri ve denetim kalitesinde azalma riskini beraberinde getirmektedir. Ortaklardan faydalanma yüzdesi personel kaldırıcının değerlendirilmesinde bir perspektif sağlamaktadır. Yüksek personel kaldırıcı ile sorumlu ortağın denetime büyük miktarda zaman ayırması veya denetime göreceli olarak daha az zaman ayrılması ile düşük personel kaldırıcı birlikte değerlendirilebilir (Yükçü & Koçakoğlu, 2017). Ortaklardan faydalanma yüzdesi her bir ortağın çalışma süresinin ne kadarını denetim faaliyetlerine ayırabildiğini göstermektedir. Personel kaldırıcı ise sorumlu ortağın sözleşme performansının zaman bakımından değerlendirilmesini sağlar.

## 5. SONUÇ

ISQM 1 kalite yönetimi sistemi tamamıyla risk temelli bir yaklaşımdır. Denetim kalitesi göstergeleri ise bu risklerin tanımlanıp değerlendirilmesinde ve uygun yanıtların tasarlanmasında sayısal özellikleri nedeniyle elverişli bir araçtır. Kalite göstergeleri 2015 yılında kamusal kullanıma açılmıştır birçok ülkede de gönüllü/zorunlu olarak kullanılmaktadır. Fakat 2022 yılı itibariyle yeni standart uygulamaya konulduğunda risklerin değerlendirilmesinde kullanılacak etkin bir araç haline gelmesi beklenmektedir. Bağımsız denetimde risk değerlendirme sürecine, denetim kalitesi göstergelerinin sağlayacağı katkı aşağıdaki gibi özetlenebilir.



- Denetim şirketleri kalite göstergelerini kullanarak risklerini belirleyip değerlendirmesini yapabilirler. Rasyolar bilişim teknolojilerinin sunduğu yeni olanaklarla haftalık hatta günlük olarak bile hesaplanarak raporlanabilir.
- Denetim kalite göstergelerindeki sapmaların zamanında tespit edilerek raporlanması; risklere karşı uygun yanıtların zamanında dizayn edilmesine ve uygulanmasına zemin hazırlayacaktır.
- Personel kaldırıcı ve ortakların iş yükü göstergelerinde olduğu gibi diğer göstergeler arasında da benzer illiyet bağları bulunmaktadır. İlişkili rasyoların beraber değerlendirilmesi analizin genişlemesine ve kalite risklerinin değerlendirilmesi konusunda daha kapsamlı bilgi üretilmesine neden olacaktır. Diğer taraftan aynı olgunun çapraz bir biçimde kontrolü sağlanmaktadır.
- Kalite göstergeleri işletmenin kalite yönetim sisteminin performansını gösteren bir yol haritası haline gelebilir, kalite konusundaki eksikliklerin nasıl tespit edildiğine ve giderildiğine dair bilgi üretebilir. Zaman içinde bu ölçümler aynı şirketin bir sonraki denetimi için bir veri seti oluşturacak, karşılaştırma yapılabilmesini kolaylaştıracaktır.
- Denetim şirketi kalitenin sürdürülebilirliğini sağlamak amacıyla bazı kalite göstergeleri için kriterler belirleyerek bunları sürekli olarak izleyebilir. Sapmaların gerekli kıldığı yanıtların doğasını, zamanlaması ve kapsamını göstergelerin ürettiği rakamlara göre belirleyebilir.
- Sayısal bir veri seti olması bir olgunun hem belgelendirilmesinde hem de raporlanmasında kolaylık sağlayacaktır.

---

#### **YAZARLARIN BEYANI**

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

#### **YAZARLARIN KATKILARI**

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

#### **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- SY, ÖK; Drafting Manuscript- SY, ÖK.; Critical Revision of Manuscript; SY, ÖK ; Final Approval and Accountability- SY, ÖK.

---

## KAYNAKÇA

- IAASB (2020a). *Quality management*. Retrieved June 10, 2021, from <https://www.iaasb.org/focus-areas/quality-management>
- IAASB (2020b). *International standard on quality management (ISQM) 1, quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements*. Retrieved July 10, 2021, from <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews>.
- IAASB (2020c). *International standard on quality management (ISQM) 2, engagement quality reviews*. Retrieved July 1, 2021, from <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews>.
- IAASB (2020d). *International standard on auditing 220 (revised), quality management for an audit of financial statements*. Retrieved July 21, 2021, from <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements>.
- IAASB (2020e). *International standard on quality management 1- final pronouncement*. Retrieved July 10, 2021, from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-Quality-Management-ISQM-1-Quality-Management-for-Firms.pdf>,
- IAASB Webinar Serisi (2021a). *An overview of the IAASB's quality management standards*. Retrieved July 10, 2021, from <https://www.youtube.com/watch?v=4BEC1xSbmCY>.
- IAASB Webinar Serisi (2021b). *All you need to know about the firms's risk assessment process*. Retrieved July 10, 2021, from <https://www.youtube.com/watch?v=qgCd3yz-GxY>.
- IFAC (2020). *Introduction to isqm 1- quality management for firms that perform audits or reviews of financial statement or other assurance or related services engagements- fact sheet*. Retrieved July 21, 2021, from <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-ISQM-1-Fact-Sheet.pdf>.
- IFAC (2021). *First time implementation guide: international standard on quality management ISQM 1*. Retrieved July 21, 2021, from [https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-ISQM-1-first-time-implementation-guide-quality-management\\_0.pdf](https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IAASB-ISQM-1-first-time-implementation-guide-quality-management_0.pdf) .
- PCAOB (2015), *Concept release on audit quality indicators, docket matter no 041*. Retrieved July 10, 2021, from [https://pcaob-assets.zureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/rulemaking/docket\\_041/release\\_2015\\_005.pdf?sfvrsn=de838d9f\\_0](https://pcaob-assets.zureedge.net/pcaob-dev/docs/default-source/rulemaking/docket_041/release_2015_005.pdf?sfvrsn=de838d9f_0)
- Yükçü Süleyman ve Koçakoğlu Özlem (2017), *Bağımsız denetimde denetim kalitesi genel çerçevesi ve göstergeleri*. Kitapana Yayınevi.