

Bağımsız Denetim Kalitesi ve Kalite Yönetim Standartları

Emrah Yıldız¹

Özet

Bağımsız denetim firmalarının gerçekleştirdiği denetim faaliyetinin kalitesi, denetime tabi şirket, denetim şirketi ve diğer ilgili kullanıcılara sağlayacağı katkı açısından önem arz etmektedir. Denetim faaliyetinin, Bağımsız Denetim Standartlarına göre yürütülmesi ile denetim kalitesi arasında güçlü bir ilişki bulunmaktadır. Bağımsız denetim kalitesi ile ilgili mevcut uygulama olan Kalite Kontrol Standardı 1'e (KKS 1) göre denetim şirketleri, kendisinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığı konusunda makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamalıdır. Ocak 2023'de yayımlanan Resmi Gazete ile bağımsız denetim şirketlerinin tabi olduğu KKS 1 yerini kalite yönetim standartlarına bırakmıştır. Buna göre, yayımlanan kalite yönetim sistemlerinin (KYS) 31.12.2023 tarihi itibarıyla tasarlanması ve uygulanması gerekmektedir. KYS 1; denetim şirketinin, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimlere yönelik sorumluluklarının belirlenmesine yönelik hususları; KYS 2 ise denetimin kalitesini gözden geçirecek kişinin seçilmesi, liyakati ve söz konusu gözden geçirmenin yürütülmesi ve belgelendirilmesine ilişkin hususları düzenlemektedir. Bu bilgiler doğrultusunda bu çalışmada denetim kalitesi, denetim kalitesinin önemi ve kaliteyi etkileyen başlıca faktörler ile birlikte kalite yönetim sistemleri ve bağımsız denetim standartlarında meydana gelen değişiklikler ele alınmıştır.

GİRİŞ

Denetim kalitesinin sağlanması konusunda sürekli değişen ve gelişmeler günümüz denetim ile ilgili uygulamalara ve kuruluşlara yön vermektedir. Bağımsız denetimin kalitesinin sağlanması tek bir unsur ile oluşmamakta, denetimin doğasında olan sistematik sürecin her aşamasında denetim kalitesinin sağlanması gerekmektedir.

1 Öğr. Gör. Dr. Mersin Üniversitesi Sosyal Bilimler Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Bölümü, emrahyildiz@mersin.edu.tr, ORCID: 0000-0003-4675-6332.

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan ve ülkemizde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından eşdeğer olarak Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), Bağımsız Denetim Standartları (BDS), Güvence Denetim Standartları, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları ve İlgili Hizmet Standartları uygulanmaktadır. Zamanla denetim sektöründe büyük değişiklikler meydana gelmiştir. Özellikle teknolojik gelişmeler, denetim kuruluşlarının kurumsal yapıları ile liderlik yaklaşımları, denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesinde kullanılan yöntemler ve müşteri süreçleri denetim yaklaşımlarının değişmesine neden olmuştur. Meydana gelen bu değişimler ile birlikte Temmuz 2022 yılı ile kamuoyuna görüşe sunulan ve aynı yıl içerisinde yayımlanan kalite yönetim sistemleri ile KKS 1 başta olmak üzere, birçok bağımsız denetim standardında güncellemeler yapılmıştır.

Bu doğrultuda Kalite Yönetim Standardı 1, mevcut yürürlükte olan “KKS 1, 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”nın yerini alacaktır. Ayrıca “Kalite Yönetim Standardı 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi” mevcut BDS 220 standardının yerini alacak ve BDS 220 Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Kontrol Standardı yerine “BDS 220 Finansal Tabloların Denetiminde Kalite Yönetim Standartları” olarak uygulanmaya başlayacaktır.

1. Denetim ve Denetim Kalitesi

Denetim, hissedarların güvenilir bilgi toplamasına yardımcı olan bir izleme mekanizmasıdır. Böylece denetim, bilgi asimetrisini azaltmaya hizmet eder ve bilgi asimetrisindeki azalma, denetim kalitesi seviyesini artıran bir unsur olmaktadır (Schauer, 2002:76).

Bağımsız denetim kalitesi, şirketler ve potansiyel yatırımcılar başta olmak üzere tüm finansal bilgi kullanıcılarının, denetlenmiş finansal bilgilerin kalitesiyle ilgilenmesiyle günümüzde denetim uygulamalarının en önemli konularından birisi haline gelmiştir. Kaliteli finansal raporlama elde etmek için, finansal raporlama sürecindeki her bir bağlantının bütünlüğüne ihtiyaç duyulmaktadır (IAASB Siong, 2010:1). Denetim faaliyetinin kalitesi finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini artırır. Böylece finansal raporların kullanılabilirliğine ve kamu yararına hizmet eden sermaye piyasalarının etkin işleyişine katkıda bulunur (ISB, 2000:12).

Linda Elizabeth DeAngelo 1981 yılında bağımsız denetim kalitesiyle ilgili ilk çalışmayı “Auditor Size and Audit Quality” adı ile yayımlamıştır.

Angelo denetim kalitesini; “Bir denetçinin müşterinin muhasebe sistemindeki uygunsuzluğu tespit etmesi ve bu olumsuzluğu raporlamasının piyasa tarafından değerlendirilmiş bileşik olasılığı” olarak tanımlamaktadır (DeAngelo, 1981:186). Bu tanım, denetim kalitesinin iki içeriğe ayrılacağı şeklinde yorumlanmıştır. Bunlardan ilki, denetçinin mevcut yanlışlıkları ortaya çıkarma olasılığının bulunması; ikincisi ise ortaya çıkarılan bulgulara göre faaliyetlerini gerçekleştirmesi şeklinde ifade edilebilir. İlk içeriğe göre, bir denetçinin yetkinliği ve çaba düzeyi öne çıkarken, ikincisinde denetçinin tarafsız olması, mesleki şüphecilige sahip ve bağımsız olması vurgulanmaktadır (Knechel vd., 2013:387).

Denetim kalitesi, ABD Genel Muhasebe Dairesi'nin (U.S. GAO) 2003 yılında yayımlanmış olduğu “Zorunlu Denetim Firma Rotasyonunun Potansiyel Etkileri Çalışması” adlı raporunda, “Denetlenen finansal tabloların ve bunlara ilişkin açıklamaların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri'ne uygun olarak sunulduğu ve hata veya hileden kaynaklı maddi bir yanlışlık olmadığına ilişkin makul bir güvence sağlamak üzere denetçi tarafından denetimin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmesi” şeklinde tanımlamıştır (GAO, 2003:13).

Finansal tablo kullanıcıları açısından bakıldığında, finansal tablolarda önemli yanlış beyanların bulunmaması denetim kalitesinin sağlandığını ifade etmektedir. Denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçiler, firmanın denetim faaliyeti ile ilgili tanımlanmış olduğu tüm görevleri makul bir düzeyde tamamlamalarını denetim kalitesinin sağlanması olarak tanımlamaktadır. Denetim şirketi, yapılan denetim çalışmasının bir inceleme karşısında savunulabilmesi olarak değerlendirilmektedir. Kamuya ait düzenleyici birimler, denetim faaliyetinin mesleki standartlara uygun olarak yapılmasını yüksek denetim kalitesi olarak ifade etmektedir. Toplum açısından bakıldığında ise yüksek denetim kalitesini bir şirket veya pazar açısından ekonomik problemlerden kaçınma olarak tanımlanabilir. Kullanıcıların finansal tablolardaki beklentilerinden yola çıkarak, farklı görüşler için farklı tanımlama ölçütleri olduğu görülmektedir (Knechel vd., 2013:386).

Denetim kalitesi, denetçinin yanlış beyanları tespiti ve raporlaması, yatırımcıların ihtiyaçlarını karşılama ve yasal ve mesleki gereklilikleri yerine getirme gibi birçok yolla tanımlanabilmektedir. Denetim kalitesinin tanımlanması ve ölçülmesi zor olsa da, her kesim tarafından yüksek kaliteli denetimlere duyulan ihtiyaç olduğu kabul edilmektedir. Yüksek kaliteli denetimler yatırımcının güvenini artırmakta ve böylece verimli finansal piyasalara katkıda bulunmaktadır (Dickins vd, 2018:33).

Denetim kalitesini güvence düzeyi açısından ele alan Palmrose, DeAngelo'nun tanımına benzer bir şekilde, yüksek güvencenin olması durumunda daha kaliteli denetim sağlanacağını ifade etmiştir (Palmrose, 1988:56-57). Bağımsız denetim, finansal tablolara ilişkin güvence sağlamak amacıyla olduğundan, finansal tabloların önemli yanlışlık içermemesi de denetim kalitesi olarak ifade edilebilmektedir. Bu tanım, denetim sonuçlarının yani denetlenmiş finansal tabloların denetim kalitesini yansıtmak için finansal tabloların güvenilirliğini öne çıkarmaktadır (Dang, 2004:15). Bu doğrultuda güvence düzeyinin yükselmesi bağımsız denetim kalitesini de yükseltecektir (Sevim ve Sarıca, 2017:7). Bu tanımın önemli bir sonucu, denetim yanlışlıklarının daha kaliteli hizmetle daha az meydana gelme olasılığı olarak da ifade edilebilmesidir (Dang, 2004:15).

Denetimin kalitesi finansal raporların kalitesini doğrudan etkilemekle birlikte, bu etki mutlak bir güç değildir. Yani yüksek kaliteli finansal raporlama, yüksek kaliteli bir denetim ile elde edilebilir ancak bu durum kaliteli bir çıktı için önemli bir güvence sağlamakla birlikte nihai çözüm değildir (Çelikay, 2022:37).

Bir diğer tanıma göre ise denetim kalitesi tek başına bir unsurdan kaynaklanmamakta, denetim faaliyetini yerine getiren denetçilerin sahip olduğu nitelikler, denetim şirketlerinin veya düzenleyici kurumların denetim süreci ile ilgili geliştirmiş olduğu politika ve prosedürler ve denetim şirketlerinin bunlara uygun hareket etmesi ve denetim şirketi yöneticilerinin liderlik özellikleri başta olmak üzere birçok faktöre bağlıdır (ISB, 2000:12).

2. Denetim Kalitesini Etkileyen Faktörler

Denetim kalitesi doğrudan veya dolaylı birçok faktörden etkilenmektedir. Denetim kalitesinin doğrudan etkilerinin olduğuna dair birçok çalışmada daha fazla vurgu olmasına rağmen, bu bakış açısı denetim kalitesinin tek başına daha geniş bağlamda elde edilip edilmediğini anlamak için yeterli değildir. Denetim kalitesi algıları, denetimlere doğrudan katılım düzeylerine ve denetim kalitesini değerlendirdikleri bakış açısına bağlı olarak paydaşlar arasında farklılık gösterebilmektedir. IAASB yatırımcı ve denetim ekipleri arasında denetim kalitesi algılarını şu şekilde ifade etmektedir (IAASB, 2010:4):

Yatırımcı açısından denetim kalitesi algısı;

- Denetçi Raporu,
- Denetçi Yeterliliği ve İtibarı,
- Denetimin Uygunluğu faktörleri ile değerlendirilmektedir.

Denetim komitesi üyesi açısından ise denetim kalitesi algısında;

- Denetçi kalitesinin değerlendirilmesi,
- Denetim süreci kalitesinin değerlendirilmesi,
- Denetçinin iletişim ve etkinliğinin değerlendirilmesi faktörleri öne çıkmaktadır.

Denetim kalitesinin daha bütünsel olarak incelenerek, denetim kalitesi hakkında daha geniş açıdan bakılmalıdır. Denetim kalitesinin ilgili paydaşların bakış açılarındaki farklılıklar, tek başına hiçbir faktörün denetim kalitesi üzerinde önemli etkiye sahip olacağı varsayılmaması gerektiğini göstermektedir. Bu grupların sahip olduğu görüş ve eylemlerin başkalarının denetim kalitesi algısına etkisini düşünmeleri ve denetim kalitesini toplamda nasıl etkileyeceklerini anlamaya çalışmaları, denetim kalitesinin sağlanması ve artırılmasında büyük öneme sahip olacaktır (IAASB, 2010:5).

IAASB tarafından yayımlanan Denetim Kalitesi Çerçevesi Girdi, Süreç ve Çıktı unsurlarından oluşmaktadır. Denetim kalitesini etkileyen faktörler değerlendirildiğinde bu unsurlardan girdi, denetim şirketi kültürünü, denetim şirketi yaklaşımlarını ve etik değerleri; denetim şirketleri tarafından uygulanan kalite kontrol standartları gibi faktörler süreç kısmını ve raporlar ile denetçi görüşü gibi unsurlar da çıktıyı oluşturan faktör olarak ifade edilebilmektedir (Selamet ve Atılğan, 2016:116-119).

DeAngelo, denetçinin bağımsız olması ve denetçinin niteliği denetim hizmetinin kalitesi ile ilişkili olduğu ifade etmektedir. Literatürde, denetim kalitesi bakımından ayrıma neden olan etmenler olarak, birlikte büyük denetim şirketleri ile küçük denetim şirketleri arasında denetim şirketinin büyüklüğü, denetçinin bağımsızlığı, denetim ücreti, denetçinin yeteneği ve tecrübesi olarak değerlendirilmiştir (DeAngelo, 1981:197-198).

Denetim kalitesinin tespiti için birçok araştırmada çeşitli alternatif kullanım önerileri yapılmıştır. Teoh ve Wong 1993 yılında sekiz büyük denetim şirketi ile bunlara dâhil olmayan denetim şirketlerinin kazanç tepki katsayıları (Earning Response Coefficient) ölçümünü karşılaştırarak denetim kalitelerine etkisi hakkında bir farklılık olup olmadığını incelemiş, büyük denetim şirketlerinin algılanan denetim kalitelerinin büyük olmayan şirketlerin algılanan denetim kalitelerinden yüksek olduğunu ifade etmiştir (Teoh ve Wong, 1993:346).

Denetçiler, finansal tabloların önemli yanlışlık içermediğine dair makul güvence sağlayarak yöneticiler ve paydaşlar arasındaki bilgi farklılığını azaltmaktadır. Denetçi kalitesinin denetimin, kârlılığın ve firma değeri

etkinliğinin belirlenmesinde öne çıktığı vurgulanmaktadır (Becker vd., 1998:6).

DeFond, denetim kalitesi beklentisi üzerine yapmış olduğu araştırmada bağımsız denetçi seçimi ve müşteri firmada ortaya çıkan temsil çatışmaları arasındaki ilişkiyi ölçmek için 131 denetçi değişimini incelemiştir. Denetçi kalitesindeki değişikliği denetim şirketinin büyüklüğü, sektörel uzmanlığı ve bağımsızlık gibi değişkenleri ile modellemiştir. Çalışmanın sonucunda ise işletme yöneticilerinin kendileri ile ilgili beklentisi olması durumunda, daha yüksek kalitede bir denetim talep ettikleri tespit edilmiştir (Defond, 1992:16).

Denetim kalitesini etkileyen temel faktörler göz önüne alındığında yapılan bazı çalışmalar şu şekildedir (Okolie ve Izedonmi, 2014:155).

- a. Dört büyük ve dört büyük dışı denetim şirketlerinde denetim şirketi büyüklüğünü ele alan çalışmalar (DeAngelo, 1981; Deis & Giroux, 1992; Becker et al, 1998; Francis & Krishnan, 1999; Krishnan & Schauer, 2000; Kim, Chung & Firth, 2003 and Krishnan, 2003);
- b. Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Ücretlerini ele alan çalışmalar (Palmrose, 1986, 1988; Moizer, 1997; Wooten, 2003; Craswel, Stokes, & Laughton, 2002);
- c. Denetçi denetim sürelerini el alan çalışmalar (Knapp, 1991; Lys & Watts, 1994; Geiger & Raghunandan, 2002; Frankel et al, 2002; Myers, Myers & Omer, 2003; Pigé, 2000; Ebrahim, 2001) ve
- d. Denetim Müşterisi ile ilgili çalışmalar (Heninger, 2001; Ebrahim, 2001).

Acar vd. (2011) yapmış oldukları araştırmada denetim şirketleri arasında denetim kalitesine etki eden faktörleri sormuş ve Hizmet İçi Eğitim, Teknik Bilgi, Personel Niteliği, Denetim Firması Büyüklüğü ve Yabancı firma bağlantılı olması faktörleri sıralanmıştır (Acar vd., 2011:291).

Denetim kalitesini etkileyen ve ön plana çıkan bazı faktörlere aşağıdaki başlıklarda değinilmiştir.

2.1. Denetim Şirketinin Büyüklüğü

DeAngelo, küçük denetim şirketlerinin denetim kalitesinde şirket büyüklüğünün önemli olmadığına dair görüşleri olmasına karşın, çalışmada denetim şirketi büyüklüğü ile denetim kalitesinin birbirine bağlı olduğunu ifade etmektedir (DeAngelo, 1981:183).

Denetim kalitesi ile ilgili yapılan birçok çalışmada denetim kalitesi ile denetim şirketi büyüklüğü arasında pozitif bir ilişki olduğu ortaya çıkmıştır (Dang, 2004:5).

Geiger ve Rama (2006) yapmış oldukları çalışmada denetim hatalarını ele alarak denetim şirketinin büyüklüğünün denetim kalitesi ile ilişkisini incelemeye çalışmıştır. Araştırma sonucunda dört büyük denetim şirketi ile diğer şirketlerin denetim hataları konusunda açık ve anlamlı bir farklılık olduğu, dört büyük şirketin hata sayısının düşük olduğu ifade edilmiştir (Geiger and Rama, 2006:1).

2.2. Bağımsız Denetçinin Bağımsızlığı, Tarafsızlığı ve Dürüstlüğü

Denetçinin bağımsız olması, denetçinin denetim kararlarını tarafsız verme kabiliyetini tehlikeye atan baskılardan ve diğer faktörlerden kurtulmasıdır. Ancak bu, bir denetçinin tüm baskılardan ve denetçinin karar verme yeteneğini etkileyebilecek diğer tüm faktörlerden arınmış olacağı anlamına gelmemektedir. Burada ifade edilmeye çalışılan denetçinin bağımsızlığı, denetim kararını etkileyebilecek ya da kararından taviz verebilecek kadar önemli etki altında olmaması, önyargısız karar verebilmesidir. (ISB, 2000:13).

Denetçi bağımsızlığının amacı, bağımsızlığa kendi başına bir amaç olarak odaklanmak yerine, finansal tablolarla ilgili kullanıcının finansal raporlama sürecine olan güvenini desteklemek ve sermaye piyasası verimliliğini artırmaktır. Bu amacın odak noktası, finansal raporlama sürecinin güvenilirliğini artıran ve bu güvenilirliği geliştiren denetimlerin denetim kalitesinin bağımsızlığı olarak ifade edilmektedir (ISB, 2000:14).

Bağımsız denetçinin, dürüst, tarafsız ve bağımsız olma özellikleri denetim raporunun doğruluğu ve güvenilirliği arasında doğrudan ilişkili olup, bu durum bağımsız denetim kalitesini etkileyen önemli faktörlerden biridir. Denetçinin bu niteliklere sahip olmadığı konusunda şüphe veya tereddüte sahip olunması, denetim raporunun doğruluğu ve güvenilirliğinin tartışılmasına neden olacaktır (Oktay, 2013:58).

Fearnley vd. bağımsızlık risklerinin denetim kuruluşlarında ortaya çıktığı ve bu risklerin mevcut risk modellerinde tanımlanmadığını ifade etmiştir. Bunun için firma içi riski de içeren genişletilmiş bir risk modeli önerisinde bulunmuşlardır (Fearnley vd., 2005:40).

2.3. Bağımsız Denetçinin Mesleki Yeterliliği, Tecrübesi ve Görev Süresi

Bağımsız denetçinin yeterli bilgi ve deneyime sahip olması, bağımsız denetimin kalitesinin sağlanması hususunda önemli bir etkidir. Denetçinin denetim mesleğini ifa edebilecek temel eğitimi almış olması ve mesleğini gerçekleştirebilecek düzeyde mesleki bilgi ve deneyime sahip olması mesleki yeterlilik olarak ifade edilmektedir (Kavut, 2002:8).

DeAngelo denetim kalitesi tanımında, bir ihlalin keşfedilmesi ve bunun raporlanması olasılığı, denetçinin mesleki yeterliliği ve bağımsızlığına bağlı olmasından kaynaklanmaktadır. Bununla birlikte, teknik ve mesleki yeterliliklere sahip olmadan bağımsızlığın sağlanması zordur. Deis ve Grioux yapmış oldukları çalışmalarında, daha önce yapılan araştırmalarda denetim faaliyetinde bulunan denetçilerin mesleki yeterlilik düzeyinin sağlanmış olarak kabul edildiğini ve denetçilerle ilgili sadece bağımsızlık faktörünün kaliteyi etkileyen faktör olarak kullanıldığını ifade etmiştir. Kendi çalışmalarında bağımsızlık faktörünün yanı sıra teknik yeterliliklerin önemini ele almışlardır (Deis ve Grioux, 1992:464).

Canatach ve Walker ise denetçinin kritik muhasebe konularını anlama ve algılayabilme yeteneğinin kaliteli bir denetim için kritik unsur olduğunu ifade etmektedir (Canatach ve Walker, 1999:43).

Denetçilerin belirli sektörlerde uzmanlaşmış olması denetim kalitesi üzerinde olumlu bir etkisi vardır. Denetçinin müşteri işletmenin faaliyet gösterdiği sektör ile ilgili bilgi ve uzmanlık deneyimi geliştikçe, sektördeki sorunları, özel durumları ve konuları tespit etme ve ortaya çıkarma yeteneği artmaktadır (Kavut, 2002:8).

Bağımsız denetimde rotasyon uygulamasının amacı ise denetçi ile müşteri işletme arasındaki ilişkilerin bir çıkar ilişkisi kurulmasına neden olabilecek bir duruma dönüşmesini engellemektir (Şenyiğit ve Zeytinoğlu, 2014:85). IFAC bünyesinde faaliyet gösteren Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan “Muhasebe Meslek Mensupları İçin Etik Kurallar” bir denetim sözleşmesinde uzun süre aynı kıdemli denetçinin kullanılmasının yakınlık ve kişisel çıkar tehditleri oluşturabileceği belirtilerek, yedi yılda bir sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun yapılması tavsiye edilmektedir (IESBA, 2013:290).

2.4. Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Denetim süreci, denetim ekibinin denetim hizmetleri yapmaya başladığı zaman başlayarak denetim raporu yayınlandığında sona erer. Bir denetimin (sözleşmesinin) kabul edilmesine veya sürdürülmesine ya da belirli bir denetçinin ilgili denetim ekibinin bir üyesi olup olmayacağına karar verirken, bağımsızlığa yönelik tehditlerin tespit edilmesi ve değerlendirilmesi gerekmektedir (IESBA, 2013:45).

Denetim şirketlerinin müşteri kabulü ve sürekliliği politikaları gereğince, yeni bir müşterinin kabul edilip edilmeyeceği ya da hâlihazırda bulunan bir müşteriyle olan ilişkiye devam edilmesiyle ilgili kurallara sahip olması gerekir. Bu kurallar kalite ve bağımsızlığı sağlamak, riski yönetmek ve düzenleyici kurumların gerekliliklerini karşılamak için önemli ve gerçekleştirilmesi zorunludur (E&Y Şeffaflık Raporu, 2016:15).

2.5. İnsan kaynakları Politikaları

Bağımsız denetim kuruluşlarının insan kaynaklarına ilişkin politika ve prosedürlere sahip olması denetim faaliyetini ve kalitesini doğrudan etkilemektedir. Bu politikalar aşağıdaki maddelerden oluşmaktadır:

- İşe Alma
- Yeterlilik
- Eğitim ve Performans Değerlendirmesi
- Kariyer Gelişimi ve Terfi
- Ücret ve Benzeri Haklar

Denetim kalitesinin her zaman yüksek ve ön planda olması beklentisi, bağımsız denetim şirketinin personelle ilgili aldığı tüm kararlarda (işe alma, elde tutma ve terfi gibi) ön planda olmalı ve açık bir şekilde ifade edilmelidir (Beasley vd., 2001:65). Bu sebeple, bağımsız denetim şirketinin bir işe alım programına sahip olması ve işe alım programını etkin bir şekilde uygulaması denetim kalitesinin sağlanması ve sürdürülebilir olması yönünde önemli bir etkiye sahiptir (Oktay, 2013: 54).

Terfi prosedürleri, ücret ve benzeri haklar, yeterliliğin geliştirilmesi ve sürdürülmesi ve etik ilkelere bağlılığın esas alınmasını ve ödüllendirilmesini sağlayacak şekilde performans değerlendirilmesinin oluşturulması, denetime ve dolayısıyla denetim kalitesine katkı sağlayacaktır. Denetim şirketleri, performans değerlendirme kriterleri olarak kalite ve etik ilkelere bağlılık,

teknik ve mesleki yeterlilik, ekip ve çevre ile iletişim gibi faktörleri başarı kriteri olarak belirleyerek personellere bildirmelidir (E&Y, 2016:18).

2.6. Denetim Şirketi Kültürü, Etik Davranışlar ve Yaklaşımlar

Bağımsız denetçilerin bakış açıları ve sorumluluklarını yerine getirme bilinci denetim ekibinin ve çalıştığı şirketin sahip olduğu kültür açısından önemli ölçüde etkilenmektedir. Bu nedenle şirket kültürünün, denetim kalitesini belirleyen girdiler arasında yer alan önemli bir faktör olduğu kabul edilir (Selamet ve Atılğan, 2016:117).

Denetim şirketi yönetim kademesinden başlamak suretiyle tüm organizasyon yapısı da dahil, denetim şirketinin sahip olduğu değerlerin belirlenmesi ve bunun tüm denetçi ve çalışanlar tarafından benimsenmesi şirketlerin önceliği olduğu belirtilmelidir. Denetim şirketleri sadece kendileri açısından değil, çalışanlar ve toplum açısından kurum kültürü oluşturma çabasında olmalıdır. Müşteri seçiminden başlayan süreçle birlikte risk tespiti, riske karşılık verme ve raporlama süreçlerinin tamamında kurumsal bir kimliğe sahip olduğu vurgusu yapılarak denetim faaliyetinin standart bir şekilde yürütülmesi sağlanabilir. Denetçilerin sahip olacağı etik değerlerin yanında denetim şirketlerinin de denetim programı, istihdam, terfi gibi faktörlerin uygulanmasında sahip olduğu ve uyguladığı politika ve prosedürler şirket kültürü ile denetim kültürü oluşturacak böylece denetim kalitesinin sağlanması hususunda adımlar atılmış olacaktır.

2.7. Teknoloji

Denetim ve hizmet faaliyetinin yürütülmesinde yapay zekâ başta olmak üzere tüm alanlarda teknoloji kaynağının öne çıktığı bilinmektedir. Denetim faaliyetini yürütmek için kullanılan teknoloji, çalışma kâğıtlarının düzenlenmesi, denetim faaliyetinin gözden geçirilmesi ve hatta denetim kalitesinin gözden geçirilmesine kadar tüm süreçlerde etken faktörlerden birdir.

Denetim şirketinin sahip olacağı teknoloji kaynakları ile denetim faaliyetinin yürütülmesinde standart uygulama kolaylaşacak ve denetim kalitesi riskini azaltan bir durum ortaya çıkacaktır.

3. Denetim Kalitesi ve Kamu Gözetimi Kurumu

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) 2011'de 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu'nun (TMSK) lağvedilmesi ile yerine kurulmuştur.

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını koruyarak doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Kamu gözetimi, genel olarak bağımsız denetim faaliyetlerinin mevcut yasal düzenlemelere uygunluğunun ve bu faaliyetlerin standartlara uygun olarak yürütülüp yürütülmediğinin, meslekten bağımsız, kamu yararını ön planda tutan bir kurum tarafından çeşitli uygulamalarla kontrol edilmesidir (KGK, broşür:1).

Türkiye Muhasebe Standartları'nı uluslararası standartlarla uyumlu bir şekilde oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisi Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun görev alanını dört ana başlık altında toplamak mümkündür. Bunlar;

- Bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek.
- Bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak ve böylece bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak.
- Uluslararası Muhasebe Standartlarıyla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını (TMS) oluşturmak ve yayımlamak.
- Uluslararası Denetim Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarını (TDS) oluşturmak ve yayımlamak.

KGK'nın temel amacı, yatırımcıların çıkarlarını ve denetim raporlarının doğru ve bağımsız olarak hazırlanmasına ilişkin kamu yararını korumak ve doğru, güvenilir ve karşılaştırılabilir finansal bilginin sunumunu sağlamaktır. Bu doğrultuda başta borsa şirketleri, bankalar, sigorta şirketleri olmak üzere belirlenen büyük ölçekli şirketlerin denetimlerini gözetmek ve izlemek için kurulmuştur (KGK Tanıtım Kitapçığı).

KGK faaliyet raporunda yer alan, kurumun amaçlarından biri olarak, bağımsız denetimin kalitesinin artırılmasının finansal raporlama ve bağımsız denetime olan güvenin artırılması ile mümkün olacağı ifadesi yer almaktadır (KGK - FR, 2017:2).

Etkin bir gözetim faaliyeti, denetimin kalitesinin artırılması için en önemli araçtır. Etkin bir gözetim için öncelikle bağımsız denetim faaliyetlerinin

yerinde ve uzaktan sürekli gözetimi, yönlendirilmesi ve gerektiğinde yaptırım uygulanması gerekmektedir. Gerekli yetkilendirme ve Türkiye Denetim Standartlarının mevzuata kazandırılması ve devamlı olarak güncelliğinin korunması ile etkin bir denetim ve gözetim faaliyetinin gerçekleşmesi sağlanacaktır. Yerinde gözetim ve denetim faaliyetleri ile ilgili inceleme rehberleri oluşturulmalı, geliştirilmeli ve yıllık inceleme planı çerçevesinde yerinde inceleme gerçekleştirilmelidir. Uzaktan sürekli gözetim fonksiyonu ile ilgili olarak ise bilgi sistemleri alt yapısı kullanılmalı ve geliştirilmelidir. Böylece yerinde ve uzaktan gözetim faaliyetlerinin etkin kullanımı etkili bir kalite güvence sisteminin önemli unsurları arasında yer alacaktır. KGK'nın bağımsız denetim kalitesini artırmak amacına yönelik hedef ve stratejileri ise şu şekildedir (KGK – FR, 2017:31):

- Bağımsız denetim sektöründe kaliteyi artırabilmek için daha rekabetçi bir ortam oluşturmak,
- Rehberlik odaklı inceleme ve gözetim fonksiyonu gerçekleştirmek,
- Denetim şirketlerindeki denetim komitelerinin etkinliğini artırmak,
- Bağımsız denetim sektörünün kapasitesini artırmak,
- Sürekli eğitim sistemi oluşturarak yetkilendirilen bağımsız denetçilerin mesleki gelişimini sağlamak.

Denetim çalışmalarına yönelik yapılacak gözetim ve denetimin usul ve esasları ile bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim şirketlerinin faaliyetleri ise ayrıntılı olarak Bağımsız Denetim Yönetmeliği'nce belirlenmiştir.

KGK tarafından Türkiye'de uygulanan denetim ve denetim kalitesi ile ilgili TDS, KKS 1, kalite kontrol sistemi incelemeleri, şeffaflık raporları ve bağımsız denetim yönetmeliği uygulanmaktadır.

3.1. Türkiye Denetim Standartları

Denetim standartları açısından Türkiye'de bulunan farklı otoritelerin kendi faaliyet alanları ile ilgili düzenleme yapma yetkilerinin bulunduğu görülmektedir. Farklı kurumların kendi görev ve yetki alanı ile ilgili düzenlemeleri nedeniyle de denetim standartları alanında çok parçalı bir yapı meydana gelmiştir. Söz konusu çok parçalı yapının ortadan kaldırılmasına yönelik ilk adım 2011 yılında Yeni Türk Ticaret Kanununun (TTK) yayımlanmasıyla atılmıştır. Yeni TTK şirketlerin denetimine yeni bir anlayış ve çağdaş bir yaklaşım getirmekte, böylece kamu gözetimi sisteminin çatısını oluşturmaktadır. Yeni TTK'nın öngördüğü denetim, alanında uzman ve mesleki yönden yeterli bağımsız denetçiler tarafından, Uluslararası Denetim

Standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına uygun ve meslek etiğine bağlı olarak gerçekleştirilen şeffaf bir denetimdir (KGK - FR, 2012:42).

KGK Denetim Standartları Daire Başkanlığı, 2013 yılında TDS'leri oluşturmak amacıyla çeşitli kurumlardan talep edilen katılımcılardan oluşan komisyonlardan faydalanarak TDS çatısı altında bulunan bir adet Kalite Kontrol Standardı (KKS) ile on altı adet Bağımsız Denetim Standardını Kurul onayına sunmuş ve bu standartlar Resmî Gazete'de yayımlanmak suretiyle mevzuatımıza kazandırılmıştır.

2023 yılına gelindiğinde ise TDS ile ilgili yürürlükte olan son durum şu şekildedir:

Tablo 1. TDS 2023 Seti

	Uluslararası Standart	Türkiye Standart
Bağımsız Denetim Standartları	37	37
Kalite Kontrol Standartları	1	1
Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları	2	2
Güvence Denetimi Standartları	5	5
İlgili Hizmetler Standartları	2	2
Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar	1	1
Riskin Erken Saptanması Sistemi ve Komitesi Hakkında Denetçi Raporuna İlişkin Esaslara Yönelik İlke Kararı	-	3
Faizsiz Finans Denetim Standartları	7*	7

* *İslami Finans Kuruluşları Muhasebe ve Denetim Kuruluşu (AAOIFI)*

Kaynak: kgk.gov.tr derleme

3.2. Kalite Kontrol Standardı 1

Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Standartlar Kurumu tarafından (IFAC izni ile), 2 Ekim 2013 tarih 28783 sayılı Resmi Gazete'de "Finansal Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları

ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol Standardı (KKS 1)” olarak yayımlanmıştır.

Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Kalite unsurlarından yola çıkarak denetim şirketleri tarafından oluşturulması gereken kalite kontrol sistemine ilişkin temel esaslar Kalite Kontrol Standardı 1 ve BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol içerisinde yer almaktadır. KKS 1 ve BDS 220 doğrultusunda denetim şirketleri, kendisinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağladığı konusunda makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür. Denetim şirketleri tarafından kurulan kalite kontrol sisteminin ve bağımsız denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, mevcut şartlara uygunluğu konusunda da makul güvence sağlaması gerekmektedir.

Denetim kuruluşları, finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenleyen Kalite Kontrol Standardı 1 uyarınca, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürleri içeren bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla yükümlüdür.

- Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- İlgili etik hükümler,
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi,
- İzleme.

Bu kapsamda, denetçi ve denetim kuruluşlarının, kaliteli ve güvenilir denetimler yürütmesini sağlayarak bağımsız denetimin kalitesinin artırılması amacıyla KGK, denetim kuruluşları tarafından oluşturulan kalite kontrol sistemlerinin yeterliliğini incelemektedir.

16/01/2023 tarih ve 32075 sayılı (1. Mükerrer) Resmî Gazete’de “Kalite Yönetim Standardı 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı

Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi” (KYS 1), “Kalite Yönetim Standardı 2 Denetim Kalitesinin Gözden Geçirilmesi” (KYS 2), “BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetimde Kalite Yönetimi” yayımlanmıştır. Aynı Resmi Gazete’de ayrıca Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak Bağımsız Denetim Standartlarında Yapılan Değişiklikler ile Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak Diğer Bazı Standartlarda Yapılan Değişiklikler yayımlanmıştır.

Bu değişiklikler ile söz konusu Standartlar ve ilgili değişiklikler, 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir. Bu doğrultuda KYS 1, 2023 yılında yürürlükte olan KKS 1 standardının yerini alacaktır.

3.3. KGK Kalite Kontrol Sistemine Yönelik İnceleme Raporları

Kamu Gözetimi Kurumu’nun en önemli görevlerinden biri de yıllık olarak Kalite Güvence Sistemi İncelemeleri’nde bulunmaktadır. Son olarak Ağustos 2022 tarihinde 2021 yılı inceleme raporu yayımlanmıştır. KGK inceleme faaliyeti; kamu yararını ilgilendiren kuruluşları (KAYİK) denetleyen bağımsız denetim kuruluşları için asgari üç yılda bir, diğerleri için ise asgari altı yılda bir yapılmaktadır. Ayrıca KGK tarafından planlanmış incelemelerin yanı sıra ihbar, şikâyet, bildirim gibi durumlarda ve gerekli görülen diğer hallerde inceleme yapma ve yaptırma yetkisi bulunmaktadır (KGK, 2022:1).

2021 yılsonu itibarıyla yetkilendirilmiş 356 denetim kuruluşundan 99’u nezdinde toplam 108 inceleme yapılmış olup, yapılan incelemelerin 101’i dosya incelemelerinden 7’si ise diğer incelemeden meydana gelmiştir.

Yaygın olarak tespit edilen denetim ve muhasebe standartları bulguları aşağıdaki gibidir:

Tablo 2. KGK İnceleme Raporu Denetim Standartları Bulguları

<i>Yaygın Olarak Tespit Edilen Denetim Standartları Bulguları</i>
<i>Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar</i>
<i>Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi</i>
<i>Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları</i>
<i>Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları</i>
<i>İlişkili Taraflar</i>
<i>İşletmenin Sürekliliği</i>
<i>Bağımsız Denetimde Örnekleme</i>
<i>Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi</i>
<i>Önemlilik</i>
<i>Bilanço Tarihiinden Sonraki Olaylar</i>

Tablo 3. KGK İnceleme Raporu Muhasebe Standartları Bulguları

<i>Yaygın Olarak Tespit Edilen Muhasebe Standartları Bulguları</i>
<i>Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar</i>
<i>Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi</i>
<i>Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları</i>
<i>Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları</i>

2021 yılı itibarıyla incelemelerde yaygın olarak tespit edilen bulgular ve bu bulguların her bir denetim dosyası bazında tespit edilme sıklığı aşağıdaki gibidir:

Tablo 4. KGK İnceleme Raporu Dosya Bazında Bulguların Ağırlıkları

<i>Yaygın Olarak Tespit Edilen Bulguların Dosya Bazında Ağırlıklandırılması</i>	<i>Dosya Bazında Ağırlıkları %</i>
<i>Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar</i>	80
<i>Maddi ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar</i>	76
<i>Önemli Yanlışlık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi</i>	64
<i>Stoklar</i>	61
<i>Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları</i>	53
<i>Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar</i>	44
<i>Hasılat</i>	43
<i>Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları</i>	38
<i>İlişkili Taraflar</i>	34
<i>İşletmenin Sürekliliği</i>	30
<i>Bağımsız Denetimde Örnekleme</i>	28
<i>Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi</i>	25
<i>Önemlilik</i>	25
<i>Bilanço Taribinden Sonraki Olaylar</i>	24

2020 yılı incelemelerinde toplamda 71 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 701 bulgu tespit edilmişken 2021 yılı incelemelerinde ise 101 denetim dosyası nezdinde yapılan incelemelerde 1004 bulgu tespit edilmiştir. Diğer taraftan, 2020 ve 2021 yılı incelemelerinde yaygın olarak tespit edilen ortak bulgular ve söz konusu bulguların 2020 yılına kıyasla 2021 yılında toplam bulgular içerisindeki değişim görülmektedir. Buna göre Maddi ve

Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Stoklar, Hasılat, İlişkili Taraflar, İşletmenin Sürekliliği ve Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları'na ilişkin bulgularda azalış meydana gelmiştir. Ticari Alacaklar ve Ticari Borçlar, Önemli Yanlılık Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, Risk Olarak Değerlendirilmiş Hususlar, Önemlilik, Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylar ve Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi bulgularında artış meydana gelmiştir.

KGK tarafından yapılan bu incelemeler ile denetim şirketlerinin faaliyetlerinin kalitesini gözden geçirilmektedir. Bu incelemeler sonucunda ortaya çıkan bulgular denetim şirketleri ve kamuoyuyla paylaşılarak denetimlerin kalitesinin artırılması amaçlanmaktadır.

3.4. Şeffaflık Raporları

Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin (BDY) 36'ncı maddesi “Şeffaflık raporunun hazırlanması ve duyurulması” başlığı uyarınca, bir takvim yılında Kamu Yararını İlgilendiren Kuruluşların (KAYİK) denetimini yapmış olan denetim kuruluşlarının ilgili takvim yılını müteakip, özel hesap dönemi kullanan denetim kuruluşlarının ise hesap dönemi kapanışını müteakip dördüncü ayın sonuna kadar yıllık şeffaflık raporlarını internet sitelerinde yayımlayarak aynı süre içerisinde KGK'ya bildirmeleri gerekmektedir.

KGK şeffaflık raporlarına ilişkin duyurusunda; “KAYİK Dâhil Denetime Yetkili” olarak sicile kaydedilen denetim kuruluşlarının, şeffaflık raporlarına ilişkin BDY'nin 36'ncı maddesinde düzenlenen yükümlülüklerini zamanında, tam ve doğru olarak yerine getirmeleri ve bu yükümlülüklerin yerine getirilmemesi nedeniyle herhangi bir yaptırımla karşılaşmamaları adına belirtilen hususlara dikkat edilmesi gerektiğini ifade etmektedir (kgk.gov.tr).

KGK yapmış olduğu şeffaflık raporu incelemelerinde, “Şeffaflık Raporunda Zorunlu Olarak Yer Alması Gereken Asgari Bilgilerde Karşılaşılan Hususlar”, “Kalite Güvence Sistemi İncelemesinin En Son Ne Zaman Yapıldığına Dair Bilgi”, “Sorumlu Denetçilerin Ücretlendirilme Esaslarına İlişkin Bilgi”, “Kalite Kontrol Sisteminin Tanıtımı ve Bu Sistemin Etkin Olarak Çalıştığına Dair Denetim Kuruluşu Yönetiminin Beyanı”, “İlişkili Denetim Kuruluşları ve Diğer İşletmelere ve Bu İlişkilerin Mahiyetine İlişkin Açıklama” ve “KAYİK'ler Nezdinde Denetim Yapmak Üzere Yetkilendirilmiş Olmakla Birlikte İlgili Takvim Yılında KAYİK Denetimi Yapmayan Denetim Kuruluşlarının Yapacağı Açıklama” konularında eksiklikler olduğu belirtmiştir.

3.5. Bağımsız Denetim Yönetmeliği

Bağımsız Denetim Yönetmeliği; 6102 sayılı Kanun ve 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname çerçevesinde yapılacak bağımsız denetimi, bağımsız denetim kuruluşlarının ve bağımsız denetçilerin; yetkilendirilmeleri, sicil kayıtlarının tutulması, yükümlülükleri, sorumlulukları, bunların Kurum tarafından incelenmesi ve denetlenmesi ve bunlar hakkında uygulanacak idari yaptırımlara ilişkin usul ve esasları kapsamaktadır (BDY, md:2).

Bağımsız denetim yönetmeliğinin içerdiği konular şu şekilde sıralanmaktadır:

- Denetimin amacı ve kapsamı,
- Denetimin konusu,
- Denetimin tarafları,
- Denetim kıstası,
- Denetim kanıtı,
- Denetim raporu,
- Denetim yapmaya yetkililer,
- Yetki belgeleri,
- Denetim kuruluşlarının yetkilendirilmesi,
- Denetçilerin yetkilendirilmesi,
- Denetçilik sınavı,
- Bağımsız Denetim Resmi Sicili (sicile kayıt ve ilan, sicil bilgileri),
- Denetimlerde kalite ve güvenilirliğin sağlanması,
- Kalite kontrol sistemi oluşturma,
- Mesleki etik ve ilkelere uyma,
- Bağımsızlık ve bağımsızlığın korunması,
- Reklam yasağı,
- Haksız rekabette bulunmama,
- Sürekli eğitim,
- Denetim faaliyetine ilişkin kısıtlamalar,
- Denetim ekipleri,
- Denetim sözleşmesi,

- Denetim raporu düzenleme ve görüş bildirme yükümlülüğü,
- Bilanço tarihinden sonra ortaya çıkan olaylar,
- Ücret tarifesi,
- Mesleki sorumluluk sigortası,
- Şeffaflık raporunun hazırlanması ve duyurulması,
- KGK tarafından yapılacak incelemeler, denetimler ve idari yaptırımlar ve
- Diğer hususlar.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği beşinci bölümde “Denetimlerde Kalite Güvenilirliğin Sağlanması”na ilişkin hükümler yer almaktadır. Denetimde kalite ve güvenilirliğin sağlanması, denetim kuruluşları ve denetçilere düşen sorumluluk olarak ifade edilmektedir. Bunun yerine getirilmesi için de etkin bir kalite kontrol sisteminin kurulması gerekmektedir.

Yüksek nitelikli denetim kalitesi sağlamak başta denetlenen şirket olmak üzere, denetim kuruluşları, ilgili potansiyel kullanıcılar, düzenleyici kurumlar ve diğerleri açısından son derece önemli bir husustur. Bir denetimde, denetim kalitesinin sağlanabilmesi adına uzun yıllardır denetçi, denetim şirketleri veya denetim süreçleri ile ilgili çeşitli çalışmalar yapılmıştır. Denetim kalitesi ile ilgili yapılan çalışmaların genellikle ilgili ülkelerin bakanlıklar nezdindeki kurumlardan oluştuğu, zaman içerisinde ise mevcut çalışmaların farklı kurumlarla gerçekleştirildiği görülmektedir. Denetim faaliyeti ile ilgili çalışmaların ise özellikle sermaye piyasası gelişmiş ülkelerde başladığı görülmektedir.

KGK tarafından yapılan gerek muhasebe ve denetim standartları alanındaki incelemeler ve yayımladıkları inceleme raporları ve gerekse bağımsız denetim yönetmeliği veya diğer standartların tamamı denetim kalitesinin sağlanması yönünde sürekli bir çalışma olduğunu göstermektedir. Bu çalışmaların yanında IAASB tarafından yayımlanan güncel standartların da Türkiye’de eş zamanlı olarak yayımlanma çalışmaları ile denetim faaliyetlerinin standartlaşması ve denetim kalitesinin sağlanması yönünde oldukça önemlidir.

4. Kalite Yönetim Standartları

Türkiye’de, denetim şirketlerinin denetim ve hizmet faaliyeti esnasında sahip olması gereken politika ve prosedürlere ilişkin 2013 yılından itibaren Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan “Kalite Kontrol Standardı 1 Finansal

Tabloların Bağımsız Denetim ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol” uygulanmaktadır. Kalite Kontrol Standardı 1’in yayımlandığı tarihten itibaren denetim sektöründe meydana gelen değişiklikler ve yaşanan teknolojik gelişmeler, başta denetim kuruluşlarının kurumsal yapıları, liderlik yaklaşımları, denetim metodolojileri ve müşteri kabul süreçleri olmak üzere denetim yaklaşımlarını etkilemiştir. Bu nedenle de IAASB, yürürlükte olan KKS 1’in denetimde yaşanan değişikliklere uygun olarak güncellenmesinin denetim kalitesini daha da artıracağı görüşüyle, bağımsız denetim şirketlerinin kalite kontrol sistemleri için daha kapsamlı bir çerçeve ortaya koyan ve bağımsız denetimin kalitesini etkilemesi muhtemel risklerin yönetilmesine imkân tanıyan Kalite Yönetim Standartlarını yayımlamıştır (KGK, 2023).

IAASB tarafından yapılan düzenlemeler çerçevesinde, uluslararası denetim standartlarına tam uyumun sağlanması için aşağıdaki standartlar ve değişiklikler KGK tarafından Temmuz 2022’de kamuoyu görüşüne açılmıştır.

- a. KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi,
- b. KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi,
- c. BDS 220 (Revize), Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi,
- d. Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak Bağımsız Denetim Standartlarında Yapılan Değişiklikler ve
- e. Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak Diğer Bazı Standartlarda Yapılan Değişiklikler

Yapılan çalışmalar sonucunda KYS 1 ve KYS 2 ile birlikte BDS 220 revize edilmiş olup ayrıca 15 adet bağımsız denetim standardı, bir adet sınırlı bağımsız denetim standardı, üç adet güvence denetim standardı ve bir adet ilgili hizmet standardında değişiklikler meydana gelmiştir. Yine KGK tarafından ilgili KYS’ler ve BDS 220’nin uygulanmasına yönelik uygulama rehberleri de yayımlanmıştır.

KYS 1, KYS 2, BDS 220 (Revize) ve Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak Bağımsız Denetim Standartlarında Yapılan Değişiklikler ile Kalite Yönetim Projesinden Kaynaklı Olarak Diğer Bazı Standartlarda Yapılan Değişiklikler, 16/01/2023 tarih ve 32075 sayılı (1. Mükerrer) Resmî

Gazete’de yayımlanmış olup, söz konusu Standartlar ve ilgili değişiklikler, 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

KYS 1; denetim şirketinin, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetim veya hizmetlere yönelik politika veya prosedürler oluşturma sorumluluklarını düzenlemektedir. KYS 2 ise denetim veya hizmetin kalitesini gözden geçirecek kişinin (kaliteyi gözden geçiren kişi) seçilmesi, liyakati ve söz konusu gözden geçirmenin yürütülmesi ve belgelendirilmesine ilişkin hususları düzenler.

4.1. Kalite Yönetim Standardı 1

Kalite Yönetim Standardı 1 (KYS 1), denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite yönetim sistemi tasarlama, yürütme ve uygulama sorumluluklarını düzenler. Denetim kalitesinin gözden geçirilmesi denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin bir parçasını oluşturmaktadır (KGK-KYS1, 2023).

KYS 1’de denetim şirketinin amacı, denetim şirketi ve personelinin gerçekleştirmiş olduğu denetim ve hizmet faaliyetindeki sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun yürüttüğüne ve denetim şirketi (sorumlu denetçi) tarafından düzenlenen raporların uygun olduğu konusunda makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlayarak uygulamasını sağlamaktır.

KYS 1, denetim şirketinin bir kalite yönetim sistemine (KalYönSis) sahip olma sorumluluğuyla ilgilenir. Kalite Yönetim Sistemi denetim ekiplerinin kaliteli denetimler gerçekleştirmesini sağlayan ve destekleyen bir mekanizmadır. Bu sistem, denetim şirketinin yürütülen denetimlerin kalitesini nasıl yönettiğine odaklandığından, denetim şirketinin kaliteli denetimleri tutarlı bir şekilde yürütmesine de yardımcı olur (KYS Uygulama Rehberi:3).

Denetim şirketlerinin, finansal tabloların bağımsız denetimini veya sınırlı bağımsız denetimini yürüten veya diğer güvence denetimlerini veya ilgili hizmetlerinden herhangi birini yürütmesi durumunda, KYS 1’i uygulaması gerekmektedir.

Denetim şirketi, 15 Aralık 2022’ye kadar Kalite Yönetim Sistemi’ni KYS 1’e uygun olarak tasarlamalı ve uygulamalıdır. KYS 1’in 53-54 üncü paragrafları uyarınca yapılacak Kalite Yönetim Sistemi değerlendirmesinin, 15 Aralık 2022’yi takip eden bir yıl içinde gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Özetle 15 Aralık 2022’ye kadar denetim şirketi; kalite hedeflerini belirlemek,

kalite risklerini belirlemeli ve değerlendirmeli, kalite risklerine karşı yapılacak işleri ve izleme faaliyetlerini tasarlamalı ve uygulamalıdır. Karşılıkların ve izleme faaliyetlerinin işleyişinin 15 Aralık 2022'den itibaren başlaması gerekmektedir. KYS 1'in erken uygulamasına izin verilmektedir, ancak denetim şirketinin aynı anda üç kalite yönetim standardını da uygulaması zorunludur (KYS 1 Uyg Reh. 2023).

4.1.1. Kalite Yönetim Sistemi Unsurlarının Uygulanması

Kalite yönetim sistemi 1'de yer alan unsurlara yönelik denetim şirketlerinin politika ve prosedürleri hazırlayarak bu hususları izleyip, değerlendirmeye yönelik faaliyetlerini yerine getirmelerini gerekmektedir.

Kalite yönetim sistemi aşağıdaki sekiz unsurdan oluşur:

- (a) Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci,
- (b) Üst yönetim ve liderlik,
- (c) Etik hükümler,
- (d) Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi,
- (e) Denetim veya hizmetin yürütülmesi,
- (f) Kaynaklar,
- (g) Bilgi ve iletişim,
- (h) İzleme ve düzeltme süreci.

a) Risk Değerlendirme Süreci

Denetim şirketinin kalite hedefinin belirlenmemesi, kalite riski veya risklerinin belirlenmemesi veya uygun şekilde değerlendirilememesi, risklere karşı yapılacak iş veya işlerin uygun bir şekilde tasarlanmaması ve uygulanmaması, kalite yönetim sisteminde, KYS 1'in hükümlerinden birinin yerine getirilmemesine neden olacak şekilde eksiklik olması durumlarında denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin eksik olduğu ifade edilmektedir.

Risk değerlendirme süreci, kalite hedeflerinin belirlenmesi, kalite hedeflerinin gerçekleştirilmesine ilişkin kalite risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi ve değerlendirilen kalite risklerine karşı yapılacak işlerin (riske karşılıkların) belirlenmesi ve uygulanmasından oluşmaktadır. Denetim şirketi kalite risklerini belirlerken, kalite hedeflerine ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyebilecek şart, olay, durum, eylem veya eylemsizlikler hakkında çalışmalar yapmalıdır.

Kalite riski, kalite hedeflerine ulaşılmasını olumsuz etkileyebilecek birçok risk olarak karşımıza çıkabilir. Denetim şirketinin her olası riski belirlemesi ve değerlendirmesi ve her bir risk için karşılık tasarlaması ve uygulaması makul veya uygulanabilir olmayabilir. Bunun için KYS 1'de tüm riskler kalite riskleri olarak kabul edilmez. Eğer riskin makul bir düzeyde gerçekleşme olasılığı varsa ve riskin tek başına veya diğer risklerle birlikte kalite hedeflerine ulaşılmasını olumsuz yönde etkileyecek makul düzeyde bir olasılığı varsa kalite riski olarak kabul edilir (KYS 1 Uyg Rehberi:21).

Kalitenin gözden geçirilmesi, kalite risklerine yönelik olarak denetim şirketi düzeyinde bir riske karşılık vermektir. Kalitenin gözden geçirilmesi, denetim düzeyinde, kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından denetim şirketi adına yürütülmesi gerekmektedir.

b) Üst Yönetim ve Liderlik

Üst yönetim ve liderlik yapısı denetim şirketinin kültürünü ve etiğini benimseme ve kendi kendini düzenleme şeklidir. Ayrıca denetim şirketinin kararlarının nasıl alındığına dair çerçeve görevi görür. Denetim şirketinin genel müdürüne veya yönetici ortağına, kalite yönetim sisteminin işleyişi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğünü verilir. Denetim şirketi tarafından ayrıca bağımsızlık hükümlerine uygunluk ve izleme ve düzeltme sürecinin işleyişinden sorumlu olan kişiler ile kalite yönetim sisteminin işleyişinden sorumlu olanlar görevlendirilir.

Denetim şirketinin kültürü, liderlik sorumluluğu ve hesap verebilirliği, denetim şirketinin organizasyon yapısı, görev ve sorumlulukların verilmesi ve kaynak planlaması ve tahsisi gibi konular kalite yönetim sisteminde yer almalıdır. Denetim şirketi, kalite yönetim sistemini destekleyen çevreyi oluşturan üst yönetim ve liderlik yapısına yönelik olarak, şirketin denetim ve hizmet faaliyetlerinin mesleki etik ve değerler ile tutarlı bir şekilde yürütülmesini sağlayacak bir üst yönetim ve liderlik yapısına sahip olmalıdır.

Denetim şirketi genelinde kaliteye bağlılığı yerleştirmek; üst yönetimin etik değerlere bağlılığı, tüm personelin kaliteye bağlılığı, denetim şirketinin finansal ve operasyonel öncelikleri de dâhil olmak üzere, denetim şirketinin stratejik karar ve eylemlerine kaliteyi yerleştirmek yoluyla başarılabilir. Bu süreçte unutulmaması gerekir ki kalite yönetimi, denetim şirketinin ayrı bir işlevi değildir. Etkili olması için kaliteye bağlılık gösteren bir kültürün denetim şirketinin stratejisi, operasyonel faaliyetleri ve iş süreçleri ile bütünleştirilmesi gerekmektedir.

c) Etik Hükümler

Denetim şirketi ve personeli, denetim ve hizmet faaliyetlerinin yürütülmesinde tabii olunan bağımsızlık hususları ile birlikte etik ilkelere uygun hareket edecek bir yapıya sahip olmalıdır.

Denetim şirketi, denetim veya hizmet faaliyetinin içinde bulunulan şartlar veya müşteri işletmenin sahip olduğu etik değerler hakkındaki kanaatleri ile müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak hareket edebilir. Denetim şirketinin finansal öncelikleri bir müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul edip etmeme veya devam ettirip ettirmeme konusunda uygun olmayan yargılarla hareket etmesine neden olamaz.

Denetim şirketi dışındaki diğer kişilerin kalite yönetim sistemindeki denetimlerin veya çeşitli faaliyetlerin yürütülmesine dâhil olabileceği gibi, denetim şirketinin dışındaki kişiler için geçerli olan etik hükümleri de takip etme sorumluluğu bulunmalıdır. Dışarıdan bir hizmet alındığında kalite esaslarının takip edilmesi gerekmektedir.

d) Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi

Denetim şirketi tarafından denetim veya hizmetin yürütülmesine ilişkin, sorumlu denetçilerin denetim veya hizmetin kalitesinin yönetilmesine ve kaliteye ulaşılmasına ilişkin genel sorumluluklarını içerecek, kaliteli denetim veya hizmetlerin yürütülmesine yönelik olarak kalite hedefleri oluşturulur. Denetim şirketleri ayrıca denetim ekiplerinin programı ve gözetimi, denetim ekiplerinin uygun şekilde mesleki muhakemelerini kullanması, mesleki şüphecilik içerisinde hareket etmeleri hususlarında da ilgili süreçlerin uygulanması ve takibini yapmalıdır.

e) Denetimin yürütülmesi

Denetim şirketi; kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişini sağlamak üzere kaynakların zamanında ve uygun bir şekilde temin edilmesi, geliştirilmesi, kullanılması, korunması, tahsis edilmesi ve dağıtılmasına yönelik olarak kalite hedeflerini oluşturmalıdır. Bu doğrultuda denetim şirketleri, denetim veya hizmetlerle ilgili bilgi veya tecrübeye sahip olan ve kaliteli denetim veya hizmetleri tutarlı bir şekilde yürütecek yetkinlik ve kabiliyete sahip personelin işe alınması, geliştirilmesi ve kadroda tutulması hususlarında insan kaynağı politikalarına sahip olmalıdır.

Ayrıca denetim şirketinin, mesleki muhakeme yürütmede denetim ekiplerini nasıl desteklediğini ve denetimin niteliği ve şartlarına uygun

olduğunda, mesleki şüpheciliği nasıl uyguladığını içerecek kalite hedefleri ve politikaları oluşturulmalıdır.

f) Kaynaklar

KYS 1’de yer alan “insan kaynakları”, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde veya denetimlerin yürütülmesinde kullanabileceği kişilerin çeşitliliğini kapsar. Denetim şirketi içerisindeki personel, yönetici ve çalışanlardır. Çalışanlar denetim şirketi tarafından istihdam edilen uzamanlar ve profesyonellerden oluşur. Denetim şirketi dışındaki insan kaynakları ise denetim ağındaki bulunan çalışanlar ve hizmet sağlamak üzere istihdam edilen şirket dışı kişilerden oluşur.

İnsan kaynaklarının yanında, kalite yönetim sisteminin işleyişini ve denetim veya hizmetlerin yürütülmesini sağlamak amacıyla uygun teknolojik kaynakların temin edilmesi veya geliştirilmesi, uygulanması denetim şirketleri tarafından sağlanmalıdır. Denetim şirketi tarafından kullanılan tüm teknolojik kaynaklar KYS 1 kapsamına girmemektedir. Teknolojik kaynaklar bir denetim şirketi içinde birden fazla amaca hizmet edebilir ve bazıları kalite yönetim sistemleri ile ilgili olmayabilir. Denetim ekipleri, bir denetimle ilgili denetim prosedürlerini uygularken otomatik araç ve teknikleri kullanabilir.

KYS 1, denetim şirketinin ihtiyaç duyduğu tüm kaynaklara şirket içerisinde sahip olamayacağı ve bu nedenle hizmet sağlayıcıların kullanabileceğini belirtmektedir. Hizmet sağlayıcılardan gelen kaynaklar; denetim şirketi tarafından denetimlerin yürütülmesinde kullanılan teknolojik, entelektüel veya insan kaynaklarını içerebilir. Bu, denetim şirketinin yer aldığı denetim ağı içinde olmayan diğer denetim şirketlerinden insan kaynaklarının kullanılmasını da kapsamaktadır.

Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişini sağlamak için; teknolojik, entelektüel ve insan kaynaklarının zamanında temin edilmesi, geliştirilmesi, kullanılması, korunması, tahsis edilmesi ve dağıtılması gerçekleştirilmelidir.

h) Bilgi ve İletişim

Denetim şirketleri; denetim şirketi içinden veya dışından elde edilip edilmediğine bakılmaksızın, kalite yönetim sistemini destekleyen, ihtiyaca uygun ve güvenilir bilgiyi belirlemesi, kayıt altına alması, işlemesi ve sürdürmesini sağlayacak bilgi sistemlerine ilişkin kalite hedefleri oluşturmalıdır.

Etkili bir çift yönlü iletişim, kalite yönetim sisteminin işleyişi ve denetimlerin yürütülmesi açısından büyük önem arz etmektedir. KYS

1, denetim şirketinin iletişim kurduğu ve bilgi alışverişinde bulunduğu çeşitli taraflar olduğundan hareket ederek bu tarafların iletişim kurma sorumluluklarının da belirlenmiş olması gerekir.

Denetim şirketleri tüm bu hususlar hakkında kalite hedeflerini oluşturmakla ortaya çıkacak risklere karşın; etik değer ve ilkeler, bağımsızlık ile ilgili bağımsızlık beyanları, yapılan faaliyetlerin KYS 1'e aykırı olması durumunda, buna ilişkin kendisine iletilecek bildirimlere (şikayet ve iddialar) yönelik politika ve prosedür oluşturmalıdır. Böylece denetim ve hizmet faaliyetleri ile ilgili karşılaşılan risklere hızla ve doğru bir şekilde karşılık verilerek denetim kalitesinin sağlanması yönünde kalite yönetim sistemi işler olacaktır.

g) İzleme ve düzeltme süreci

Denetim şirketleri, KYS 1'e istinaden denetim ve hizmet faaliyetinin yürütebilmek için son olarak, kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi hakkında ihtiyaca uygun, güvenilir ve zamanında bilgi sağlamak ve tespit edilen eksikliklerin zamanında düzeltilmesi amacıyla bir izleme ve düzeltme süreci oluşturmalıdır. Hangi denetim veya hizmetlerin ve sorumlu denetçilerin seçileceğini belirlenerek tamamlanmış denetim veya hizmetlerin teftişi de izleme faaliyetlerine dâhil edilir.

Bir denetim ağı içerisinde yer alan denetim şirketlerinin tüm kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişinde kullanılan mesleki muhakemeler dâhil olmak üzere, denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ilişkin sorumluluğu devam eder. Denetimin ağının kalite yönetim sistemi hususlarını yerine getirmesine engel olacak hükümlere izin verilmemelidir.

4.1.2. Kalite Yönetim Sistemi 1'in Değerlendirilmesi

Kalite yönetim sisteminin değerlendirilmesi, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verme yükümlülüğü verilen kişi veya kişiler tarafından denetim şirketi adına yapılır. İhtiyaç duyulan zamanlarda olabileceği gibi yılda en az bir kere olmak üzere ilgili değerlendirmelerin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Değerleme neticesinde aşağıdaki sonuçlardan birine ulaşılması beklenmektedir:

- a. Kalite yönetim sistemi, denetim şirketine, kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sağlamaktadır,
- b. Kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi üzerinde ciddi ancak yaygın olmayan bir etkiye sahip olduğu tespit edilen

eksikliklerle ilgili hususlar dışında; kalite yönetim sistemi, denetim şirketine, kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sağlamaktadır veya

- c. Kalite yönetim sistemi, denetim şirketine, kalite yönetim sisteminin hedeflerine ulaşıldığına dair makul güvence sağlamamaktadır.

Bu değerlendirme sonucunda kalite yönetim sisteminin işlerliği ve verimliliği ile birlikte, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi hakkında çalışmaları (hazırladığı politika ve ilkeler) ve bu çalışmaların uygulanma durumu görülecektir. Denetim şirketi tüm bu unsurların ve değerlendirme faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi, denetim ve hizmet faaliyetinin uygulanması ile ilgili belirlenen kalite yönetim sistemi tespitlerini çalışma kâğıtlarına aktarmak durumundadır.

Değerlendirme faaliyeti denetim şirketi içerisindedir; denetim şirketinin, kalite yönetim sisteminin etkinliği hakkında bağımsız bir güvence alması gerekmemektedir.

Denetim şirketinin büyüklüğü ne olursa olsun, KYS 1'e ve uygulanabilir olması hâlinde KYS 2'ye uyması gerekmektedir. Finansal tabloların bağımsız denetimini yürüten denetim ekiplerinin ise BDS 220'ye uyması gerekmektedir (KYS 1 Uyg Reh: 7).

4.2. Kalite Yönetim Standardı 2

Kalite Yönetim Standardı 2, denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin belirlenmesi ve denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesinde yetkilendirilen kişinin sorumluluklarını ele alan standarttır. Kaliteyi gözden geçiren kişi denetim ekibi üyesi olmayıp, denetim ekibi tarafından elde edilen sonuçları, mesleki standartlar ve mevzuat hükümleri çerçevesinde değerlendirmelidir (KYS 2:3).

Kalite Yönetim Standardı 2'nin karşılığı olan mevcut uygulama KKS 1 ve BDS 220'de yer almaktadır. KYS 2 yürürlüğe girdiğinde, KKS 1 ve BDS 220'de yer alan kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin mevcut hükümlerin yerini alacaktır.

Kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin ayrı bir standardın olması, bazı avantajlar sağlamaktadır:

- (a) Kalitenin gözden geçirilmesinin önemine vurgu yapılması;
- (b) Kaliteyi gözden geçiren kişilerin liyakati ile gözden geçirmenin yürütülmesi ve belgelendirilmesine ilişkin hükümlerin güçlendirilmesi;

(c) Denetim şirketi ve kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarının daha net bir biçimde ayırt edilebilmesine yönelik bir mekanizma sağlanması ve

(d) KYS 1'in ölçeklenebilirliğinin artırılması.

Denetim şirketi kaliteyi gözden geçiren bir kişi atayarak, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemelerin ve bu kapsamda ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamayı amaçlamaktadır. Kaliteyi gözden geçirmek üzere atanacak bu kişi; yeterli yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip olmakla birlikte, tarafsızlık ve bağımsızlığına yönelik tehditlerle ilişkili olanlar dâhil, etik hükümlere uyma konusunda mesleki deneyime sahip olmalıdır.

Kaliteli denetimler; denetimlerin mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlanması, yürütülmesi ve raporlanmasıyla gerçekleştirilebilir. Mesleki standartların amaçlarına ulaşılması ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlanması, mesleki muhakemenin kullanılmasını ve denetimin türüne bağlı olarak mesleki şüphencilik içinde hareket edilmesini gerektirir.

Kaliteyi gözden geçiren kişinin atanması ve liyakatine ilişkin olarak; (i) yeterli zaman dâhil, yetkinlik, kabiliyetler ve uygun yetkiye sahip olunması, (ii) Tarafsızlık ve bağımsızlık dâhil, etik hükümlere uymak ve (iii) Kaliteyi gözden geçiren kişinin liyakatiyle ilgili mevzuat hükümlerine uymak hükümlerine sahip olması gerekmektedir.

Kalitenin gözden geçirilmesi, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemelerin ve bu kapsamda ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesidir. Kaliteyi gözden geçiren kişinin önemli muhakemeler hakkında yaptığı değerlendirme, mesleki standartlar ve mevzuat hükümleri çerçevesinde gerçekleştirilir. Ancak kalitenin gözden geçirilmesi, denetimin tamamının, mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine veya denetim şirketinin politika veya prosedürlerine uygun olup olmadığını değerlendirme amacı taşımamaktadır.

Kaliteyi gözden geçiren kişi, kalitenin gözden geçirilmesiyle ilgili olarak bu KYS'deki hükümlerin yerine getirilip getirilmediğini ve kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlanıp tamamlanmadığını belirler ve tamamlanması durumunda sorumlu denetçiye kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlandığını bildirir.

KYS 1, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamındaki sorumluluklarını belirler ve denetim şirketinin kalite risklerine ilişkin yapılan değerlendirmelerin gerekçelerine dayanan ve bunlara karşılık veren uygun bir yaklaşımla, kalite risklerine karşı yapılacak işleri (karşılıkları)

tasarlamasını ve uygulamasını gerektirir. KYS 2'ye uygun olarak kalitenin gözden geçirilmesi, KYS 1 uyarınca denetim şirketinin risklere karşı özel olarak tasarladığı ve uyguladığı bir karşılık olarak kabul edilmektedir (KYS 2 Uyg Reh: 6).

Kalite Yönetim Standartları beraberinde birçok Bağımsız Denetim Standardı'nda güncelleme yapılmasını sağlamıştır. KYS 2'de yer alan açıklayıcı hükümler, BDS 220'de yer alan ilgili ana hükümlere ve/veya açıklayıcı hükümlere dikkat çekmektedir. BDS 220'de kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin hükümler artık yer almamaktadır, ancak Standart hâlâ sorumlu denetçinin, kalitenin gözden geçirilmesiyle ilgili sorumluluklarına ilişkin hükümler içermekte ve bu hükümler büyük ölçüde, sorumlu denetçi ve denetim ekibinin, kaliteyi gözden geçiren kişiyle nasıl etkileşimde bulunacağına odaklanmaktadır.

4.3. Bağımsız Denetim Standartlarında Yapılan Güncellemeler

Kalite yönetim standartlarının denetim şirketleri ve denetçiler açısından uygulanmasında bağımsız denetim standartları ile aykırılık tespit edilen hususlar revize edilerek ilgili standartlarda güncellemeler paylaşılmıştır. Kalite Yönetim Standardının uygulanmaya başlanması ile kalite kontrol ile ilgili hükümler artık KKS 1 "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"e göre yürütülmeyecek yerine Kalite Yönetim Standardı hükümleri gelecektir. Bu doğrultuda büyük oranda yapılan değişiklikler, bağlı bulunan kalite kontrol ifadesi yerine kalite yönetimi şeklinde veya KKS 1'de yer alan ifadeler yerine kalite yönetim standartlarında yer alan ifadelerle revize edildiği görülmektedir. Bazı paragraflarda yapılan değişiklikler ise dipnot sayıları veya dipnotlarda yer alan benzer değişikliklerden kaynaklanmaktadır.

Değişiklik yapılan standartlar ve paragrafları özetle şu şekildedir:

Tablo 5. Revize Edilen Bağımsız Denetim Standartları

<i>Güncelleme Yapılan Bağımsız Denetim Standartları</i>	<i>Değişiklik yapılan paragraf</i>
<i>BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi</i>	<i>A20, A28, A31 ve A67 paragrafları</i>
<i>BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması</i>	<i>Giriş ve A1 paragrafları</i>
<i>BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol</i>	<i>BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi (Revize)</i>
<i>BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi</i>	<i>3, A7, A13, A20, A21, A23, A24 ve EK paragrafları</i>
<i>BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması</i>	<i>Açıklayıcı Hüükümler ve Uygulama başlığı ve A25 paragrafı</i>
<i>BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim</i>	<i>Açıklayıcı Hüükümler ve Uygulama başlığı ile A28 ve EK I paragrafları</i>
<i>BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması</i>	<i>Planlamanın Rolü ve Zamanı başlığı, 2, 6, 8, 9, 11, 12, 13, A0, A1, A3, A5, A6, A7, A8, A8A, A16, A17, A18, A22, Ek ve Kaynakların Niteliği, Zamanlaması ve kapsamı paragrafları</i>
<i>BDS 315 “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi</i>	<i>Sektör, Mevzuat/Düzenlemeler ve Diğer Dış Etkenler ile A38, A69 ve A218 paragrafları</i>
<i>BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları</i>	<i>A5 ve A30 paragrafları</i>
<i>BDS 540 Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi</i>	<i>Uzmanlık Bilgi ve Becerileri başlığı ve A61 paragrafı</i>
<i>BDS 600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Başlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)</i>	<i>4 nolu paragraf</i>
<i>BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması</i>	<i>34 ve A11 nolu paragraflar</i>
<i>BDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması</i>	<i>2, 8, A6, A7, A10, A11, A12, A13, A15 ve A26 paragrafları</i>
<i>BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama</i>	<i>Sorumlu Denetçinin Adı başlığı ile A61 paragrafı</i>
<i>BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi</i>	<i>A15 ve A63 paragrafları</i>
<i>BDS 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları</i>	<i>A24 nolu paragraf</i>

Tabloya bakıldığında 15 BDS’de revize meydana geldiği görülmektedir. Diğer standartlarda yer alan güncellemeler ise aşağıdaki tablodaki gibidir:

Tablo 6. Revize Edilen Diğer Denetim Standartları

<i>Güncelleme Yapılan Diğer Standartlar</i>	<i>Değişiklik yapılan paragraf</i>
<i>SBDS 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi</i>	<i>4, 24, 25, 27, 28, 94, A3, A4, A5, A27, A28, A29, A30, A31, A32, A34 ve A151 paragrafları</i>
<i>GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri</i>	<i>3, 4, 12, 21, 22, 23, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 69, A60, A61, A62, A63, A64, A65, A66, A69, A74, A75, A86, A121, A124, A125, A126, A147, A156, A172, A205 ve A207 paragrafları</i>
<i>GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları</i>	<i>6, 50, 53, A46, Ek 2 ve Örnek 2 paragrafları</i>
<i>GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri</i>	<i>8, 35 ve Ek paragrafları</i>
<i>İHS 4410 Finansal Bilgileri Derleme İşi</i>	<i>4, 17, 23, 26, 40, A6, A7, A8, A10, A11, A30, A31 ve A32 paragrafları</i>

BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol standardı içerik olarak en fazla revize edilen standart olup BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi ismi ile yayımlanmıştır. Bu standartta, Kalite Kontrol Standardı 1’de yer alan Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları, ana hükümler ve açıklayıcı hükümler paragraflarında daha detaylı bir içerikle yer almaktadır. Buna göre ana hükümlerde yer alan ve mevcut BDS 220’de altı adet olan kalite yönetim unsurları şu şekilde revize edilmiştir:

- Denetimde Kalitenin Yönetilmesi ve Kaliteye Ulaşılmasına İlişkin Liderlik Sorumlulukları,
- Bağımsızlıkla İlgili Olanlar Dâhil, Etik Hükümler,
- Müşteri İlişkinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi,
- Denetim Kaynakları,
- Denetimin Yürütülmesi,
- İzleme ve Düzeltme,

- Kalitenin Yönetilmesinde ve Kaliteye Ulaşılmasında Genel Sorumluluğun Üstlenilmesi ve

- Belgelendirme.

Kalite yönetim unsurlarından yol çıkarak, BDS 220 genel anlamda finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin denetim düzeyinde denetçinin özel sorumlulukları ve kalite yönetiminde denetçinin sorumluluklarının birçoğunun, sorumlu denetçiye ait olduğundan dolayı sorumlu denetçinin ilgili sorumluluklarını ele almaktadır.

SONUÇ

Bağımsız denetim kalitesinin sağlanması ve sürdürülebilir olması konusunda Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayımlanan standartlar, denetim faaliyetlerinin gerçekleştirilmesi ve denetim kalitesinin sağlanması yönünde rehberlik etmektedir. Bu standartlar dışında özellikle yurtdışı denetim ağına bulunan denetim şirketlerinin geliştirmiş oldukları kalite sistemleri denetim faaliyetlerinin ve denetim kalitesinin sağlanması yönünde kolaylık sağlamaktadır.

Denetim faaliyetlerinin gerçekleşmesi için kullanılan bağımsız denetim standartları yanında denetim kalitesine yönelik politika ve prosedürleri belirleyen KKS 1'in yerine 31 Aralık 2023 itibarı ile KYS 1 uygulanmaya başlayacaktır. KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi ve KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi, 31 Aralık 2023 itibarı ile uygulanması gerekmekte olup, daha erken uygulanması ise teşvik edilmektedir. Bu doğrultuda BDS 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi Standardında da değişikliğe gidilerek, denetim kalitesinin sağlanabilmesi için gerekli olan politika ve prosedürlerin denetim şirketi, denetçi ve kalitenin gözden geçirilmesi hususlarında oluşturulması için ek adımlar gerçekleştirilmiştir.

Revize edilen standartlar KYS1, KYS2 ve BDS 220 özetle, KYS 1 denetim şirketi düzeyinde kalite yönetimini, KYS 2 denetim kalitesinin gözden geçirilmesini ve BDS 220 denetim düzeyinde kalite yönetiminin hususlarını içermektedir.

KYS 1, denetim şirketi tarafından yürütülen denetimlerin kalitesini yönetmek için denetim şirketinin bir kalite yönetim sisteminin tasarlanması, uygulanması ve işleyişinin sağlanmasını zorunlu kılar. Böylece ilgili kalite

yönetim sistemi ile denetim ekiplerinin kaliteli denetimler yürütmesini sağlayan ve destekleyen bir ortam oluşturulur.

KYS 2 denetim kalitesinin gözden geçirilmesi, KYS 1 ile kurulan kalite yönetim sisteminin bir parçasını oluşturur. KYS 2, kaliteyi gözden geçiren kişinin atanması ve liyakati, kalitenin gözden geçirilmesinin yürütülmesi ve kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesini içerecek şekilde KYS 1'i temel alır.

BDS 220 ise denetçinin ve sorumlu denetçinin denetim düzeyinde kalite yönetimine ilişkin sorumluluklarını ele alır. BDS 220 standardı, kalite yönetim standartlarından farklı olarak, finansal tabloların bağımsız denetimlerinde uygulanır.

Denetim kalitesinin sağlanabilmesi açısından oluşturulan kalite prosedürleri ve uygulama rehberleri ile kaliteyi sağlayacak hususların da takip eden dönemlerde standart hale gelebileceği ve böylece kalite faaliyetlerinin ölçülebilmesi ve Türkiye'de denetim kalitesi göstergelerinin kullanılması ile denetim raporları ve faaliyetleri ölçülebilir ve karşılaştırılabilir olacaktır. Bu açıdan takip eden dönemlerde ölçütlerin sağlanmasına yönelik çalışmalar yapılabilecektir.

KAYNAKÇA

- Acar, D., Senal, S. ve Usul, H. (2011). Bağımsız denetim kalitesi: denetim firmaları üzerine bir araştırma. *S.Ü. İ.İ.B.F. Dergisi*, 11(22), 273-306.
- Beasley, M. S., Joseph V. C. ve Dana R. H. (2001). Top ten audit deficiencies. *Journal of Accountancy*, 191(4), 63-66.
- Becker, C. L., DeFond, M. L., Jiambalvo, J., ve Subramanyam, K. R. (1998). The effect of audit quality on earnings management. *Contemporary Accounting Research*. 15(1), 1-24.
- Canatach, A. H. ve Walker, P. L. (1999). The international debate over mandatory auditor rotation: a conceptual research framework. *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, 8(1), 43-66.
- Çelıkay, Duygu Şengül, (2022). *Finansal Raporlama Kalitesinde Denetimin ve Denetçilerin Rolü: Bir Literatür Değerlendirmesi*, KGK – Yüksek Kalitede Finansal Raporların Oluşturulmasında Bağımsız Denetimin Önemi, Ankara.
- Dang, L. (2004). *Assesing actually audit quality*, Thesis, Drexel University.
- DeAngelo, L., E. (1981). Auditor size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- Defond, M. L. (1992). Association between changes in client firm agency costs and auditor switching. *Auditing: A Journal of Practice&Theory*, 11(1), 16-31.
- Deis, R. D. ve Grioux, A. G. (1992). Determinants of audit quality of public sector. *The Accounting Review*, 67(3), 462-479.
- Dickins, D., Johnson-Synder, A.J., ve Reisch, J. T. (2018), “Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality”, *Journal of Accounting Education*, s.45, ss.32-44.
- Ernst & Young – Güney Bağımsız Denetim ve SMMM A.Ş. (2016), Şeffaflık raporu.
- Fearnley, S., Beattie, V. ve Brandt, R. (2005). Auditor independence and audit risk: A reconceptualisation. *Journal of International Accounting Research*, 4(1), 39-71.
- Geiger, M. A. ve Rama, D. V. (2006). Audit firm size and going-concern reporting accuracy. *Accounting Horizons*. 20(1), 1-17.
- IAASB. (2010). *Audit quality: Issues and IAASB task force proposals*. Main Agenda Item 9-A, 1-10.
- IAASB., (Siong, K.). (2010a). *Audit quality: An IAASB perspective*. International Auditing and Assurance Standards Board, Main Agenda Item 9-B, 1-9.
- IFAC. (2013). IESBA international ethics standards board for accountants

- ISB - Independent Standards Boards (2000). *A conceptual framework for auditor independence*.
- Kavut, L. (2002). Ulusal ve uluslararası bağımsız denetim firmalarında çalışan denetçilerin bağımsız denetim hizmet kalitesine ilişkin tutumları. *Yönetim Dergisi*, 13(41), 7-21.
- KGK (2023). Kalite Yönetim Standardı 1
- KGK (2023). Kalite Yönetim Standardı 1 Uygulama Rehberi
- KGK (2023). Kalite Yönetim Standardı 2
- KGK (2023). Kalite Yönetim Standardı 2 Uygulama Rehberi
- KGK (2023). Kalite Yönetim Standartları İle Bu Standartların Diğer İlgili Standartlarda Yaptığı Değişikliklerin Yayımlanması Hakkında Duyuru.
- KGK 2012 Faaliyet Raporu. www.kgk.gov.tr
- KGK 2017 Faaliyet Raporu. www.kgk.gov.tr
- KGK 2021 İnceleme Raporu, www.kgk.gov.tr
- KGK 2021 İnceleme Raporu. www.kgk.gov.tr
- Knechel, W. R., Krishnan, G. V., Pevzner, M., Shefchik L. B. ve Velury, U. K. (2013). Audit quality: insights from the academic literature. *A Journal of Practice and Theory*, 32(1), 385-421.
- Okolie, A. O. ve Izedonmi, F. I. O. (2014). The impact of audit quality on the share prices of quoted companies in Nigeria, *Research Journal and Finance of Accounting*, 5(8), 150-167.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız denetim etkinliğinin artırılmasında, denetim hizmetinde kalite ve kalite kontrol: ABD düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları*, 27(100), 42-94.
- Palmrose, Z. (1988). An analysis of auditor litigation and audit service quality, *The Accounting Review*, 64(1), 55-73.
- Schauer, P., C. (2002). The effects of industry specialization on audit quality: An examination using bid-ask spreads. *Journal of Accounting and Finance Research*, 77-86
- Selamet, F. ve Atılğan, Ç. (2016). Denetim kalitesi nedir ve nasıl ölçülür? *KPMG Denetimin Değeri*, 115-124.
- Şenyiğit, B. ve Zeytinoglu, E. (2014). Zorunlu denetçi rotasyonunun denetim kalitesi üzerindeki etkileri: Literatür araştırması, *İstanbul Üniversitesi İşletme Fakültesi İşletme İktisadi Enstitüsü Yönetim Dergisi*, 25(77), 79-98.
- Teoh, S. H. ve Wong, T. J. (1993). Perceived auditor quality and the earnings response coefficient. *The Accounting Review*. 68(2), 346-366.
- USA General Accounting Office-GAO. (2003). Public accounting firms required study on the potential effects of mandatory audit firm rotation.