



Kamu İç Denetçileri Derneği Meşrutiyet Caddesi Konur Sokak No: 36/6 Kızılay - ANKARA

www.kidder.org.tr/denetisim/ • denetisim@kidder.org.tr

ISSN 1308-8335

Yıl: 15, Sayı: 2024 Ek Sayı, 167-179, 2024

## Konferans Bildirisi

### **BAĞIMSIZ DENETİMDE KALİTE KONTROLDEN KALİTE YÖNETİMİNE GEÇİŞ** (*TRANSITION FROM QUALITY CONTROL TO QUALITY MANAGEMENT IN INDEPENDENT AUDIT*)

Merve UYSAL<sup>1</sup>, Muhammed ARDIÇ<sup>2</sup>

## ÖZ

Bağımsız denetim faaliyetlerinde, denetimden beklenen amaca ulaşmak gerekmektedir. Denetimden beklenen amaç ise finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunup bulunmaması ve denetlenen kurumun yasalara ve kurallara uygunluğunun sağlanıp sağlanmamasının incelenmesidir. Kısacası paylaşılan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgili bir bağımsız denetçinin görüş bildirmesidir. Denetim faaliyetleri bağımsız ve uzman kişi ya da kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir. Finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğu ve kalitesi, hem işletme hem de finansal tablo kullanıcıları açısından önemlidir.

Ülkemizde 2013 yılından bu yana Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan Kalite Kontrol Standardı 1 uygulanmaktadır. Ancak yaşanan gelişmeler ve değişimler sonucunda her sektörde olduğu gibi denetim sektöründe de değişiklikler yaşanmıştır. Bu bağlamda denetim yaklaşımları da değişime uğramıştır. Denetim standartlarının da yaşanan değişimlere uygun olarak güncellenmesi bağımsız denetimin kalitesini de arttıracaktır. Bu kapsamda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından 2022 yılı Aralık ayında, 2023 yılı ve sonrasında uygulanmak üzere “Kalite Yönetim Standardı 1 (KYS 1)” yayınlanmıştır. Ayrıca çalışmalar neticesinde KYS 1, KYS 2 ve BDS 220 (Revize) çerçevesinde 20 adet standartta değişiklik yapılmıştır.

2024 yılı Haziran ayına gelindiğinde ise “Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik” yayınlanmıştır. Çalışmada standartlarda yapılan değişiklikler ve yönetmelikte yayınlanan değişiklikler incelenecek ve bağımsız denetimde kalite standartlarında, kalite kontrolden kalite yönetimine geçişin etkilerinin neler olabileceği açıklanmaya çalışılacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Denetim, Kalite, Standart

**JEL Kodları:** M40, M41, M42

## ABSTRACT

*In independent audit activities, it is necessary to achieve the purpose expected from the audit. The expected purpose of the audit is to examine whether there are significant inaccuracies in the financial statements and whether the compliance of the audited institution with the laws and rules is ensured. In short, it is the opinion of an independent auditor regarding the accuracy and reliability of the shared information. Audit activities should be carried out by an independent and expert person or persons. The accuracy and quality of the information in the financial statements are important for both the business and the users of the financial statements.*

*Quality Control Standard 1 published by the International Independent Audit and Assurance Standards Board (IAASB) has been applied in our country since 2013. However, as a result of the developments and changes experienced, changes have been experienced in the audit sector as in every sector. In this context, audit approaches have also undergone changes. Updating the audit standards in accordance with the changes experienced will also improve the quality of independent audit. In this context, “Quality Management Standard 1 (QMS 1)” was published by the Public Oversight, Accounting and Audit Standards Authority*

<sup>1</sup> Arş. Gör., Artvin Çoruh Üniversitesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, Artvin, Orcid Id:0000-0002-7315-5682, merveuysal@artvin.edu.tr

<sup>2</sup> Doç.Dr., Artvin Çoruh Üniversitesi, Sağlık Yönetimi Bölümü, Orcid Id:0000-0002-2439-7247, ardic@artvin.edu.tr

*(KGK) in December 2022 for implementation in 2023 and beyond. In addition, as a result of the studies, changes have been made to 20 Standards within the framework of QMS 1, QMS 2 and BDS 220 (Revised).*

*By June 2024, the “Regulation on the Amendment of the Independent Audit Regulation” was published. In the study, the changes made to the standards and the changes published in the Regulation will be examined and it will be tried to explain what the effects of the transition from quality control to quality management may be in the quality standards in independent audit.*

*Keywords: Audit, Quality, Standard*

*JEL Classification: M40, M41, M42*

## 1. GİRİŞ

Denetim, bir kurumun ekonomik faaliyet ve olaylara ilişkin olarak açıklanan bilgilerin genel kabul görmüş kural ve standartlara, mevzuata olan uygunluğunu belirlemek ve raporlamak için kanıt toplama, tarafsızca değerlendirme ve raporlandırma süreci olarak tanımlanabilir. Denetim işletmenin finansal bilgilerine güven ve yapılan hatalı işlemlerin kontrolü gibi birçok nedenden ötürü, işletmeler açısından önem taşıyan bir faaliyettir. Bilinen ilk denetim örnekleri Mısır’da firavunların alacakları verginin tespitini sağlamak için tarım ürünlerini, o konuda yetiştirilen kişilere denetletmesine kadar uzanmaktadır (Akbıyık, 2005, ss.3-7). Ancak gelişen teknoloji, muhasebe denetim uygulamalarını da karmaşıklaştırmaktadır. Bunun sonucunda insanlar yaşam tarzlarını da değiştirmektedir ve yaşam kalitelerini iyileştirme yolunda adımlar atmaktadır. Bu durum denetim yöntemlerini de değiştirmiş ve geliştirmiştir (Tapang vd., 2020, s. 45).

Küreselleşme ile birlikte ülkelerde yaşanan ekonomik değişimler ve gelişmeler, sadece o ülkeyi değil, tüm dünya ekonomisini de etkiler hale gelmektedir. Enron, Wordcom, Xerox ve Parmalat gibi şirketlerde meydana gelen skandallar, denetim alanında büyük sorunlara yol açmıştır (Ayboğa, 2022, s.39). Yaşanan bu mali skandallar neticesinde gündeme gelen “denetim başarısızlığı” ile birlikte bağımsız denetimin değeri hakkındaki düşünceler ve sorular da ortaya çıkmaya başlamıştır (Kueppers & Sullivan, 2010, s. 286).

Bağımsız denetim yönetmeliğine göre bağımsız denetim “finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hakkında, makul güvence sağlamak için yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amaçlanarak, denetim standartlarında gerekli görülen bağımsız denetim tekniklerinin uygulanması, defter, kayıt ve belgeler üzerinden buna uygun denetlenmesi ve değerlendirilip raporlaştırılması” olarak tanımlanmaktadır (BDY, 2012, Md. 4).

Yaşanan skandallardan sonra denetim ve denetim mesleğine olan güven sarsılmıştır. Bu da “Denetim” kelimesine, küresel olarak bakıldığında olumsuz çağrışımlar yapmıştır. Daha çok denetçilerin üzerinde “denetimlerin etkili olduğu ve işletmeye değer kattığını” müşteriye kanıtlanma baskısına yol açmıştır (Beckmerhagen, 2004, s. 14). Bu durum denetimin, firmaların dış kurumsal yönetim mekanizmasının bir parçası olarak düzenleyiciler tarafından yakından izlenmesine neden olmuştur. Tüm dünyada denetçiler, müşterilere sağlanan denetim hizmetlerinin kalitesini iyileştirmek için Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'ndan (IFAC) gelen düzenlemelere uyum sağlamaya çalışmıştır (Sanusi vd., 2014, s. 1222). Neticede ortaya çıkan denetim kalitesi kavramı iş stratejisinin özü ve denetim firmaları için başarının temel gücüdür (Ismail vd., 2018, s. 335). Birçok bilim insanı tarafından araştırılan denetim kalitesi, hala tam olarak kavramsallaşmamış olup ortak bir tanıma sahip değildir. Çünkü denetim teorisi ve pratiği sürekli olarak güncellenen bir yapıya sahiptir. Ayrıca denetim hizmetlerinin karmaşıklığı da buna sebep olmaktadır (Vaicekauskas & Mackevičius, 2014, s. 171). Bu noktada denetim faaliyetlerinin kaliteli gerçekleşmesi gerekliliği de ortaya çıkmaktadır. Denetimin kaliteli olması, hedeflenen amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı hakkında bilgi sahibi olmamıza fayda sağlamaktadır.

İşletmeler, bazen bir misyon veya amaçlarla belirlenen hedeflerini gerçekleştirmek için var olurlar. Kalite, bu hedeflere ulaşmak için belirledikleri planlar ile hareket etmeleri ve gereken faaliyetleri gerçekleştirmelerine bağlıdır. Kısaca kalite denetimi, işletmenin hedeflerine ulaşmadaki etkinliğini kontrol etmektedir. ISO, kalite denetimi kavramını üç bölümlü bir süreç olarak tanımlamaktadır. Buna göre süreçler aşağıdaki gibi sıralanabilir (Woodhouse, 2003, s. 133):

- Planlanan prosedürlerin belirtilen hedeflere uygunluğu,
- Fiili faaliyetlerin planlara uygunluğu,
- Faaliyetlerin belirtilen hedeflere ulaşmadaki etkinliği.

Denetim kalitesi, finansal tabloların güvenilirliğini etkileyen önemli faktörlerden biri olarak görülmektedir. Finansal tabloların denetiminin yüksek kalitede olduğu algılanırsa, kullanıcıların finansal tablolarda sunulan bilgilerle ilgili yüksek düzeyde güven gösterme olasılıkları daha yüksektir (Sanusi vd., 2014, s. 1222). Denetimin amacı finansal tablo üzerinde

güvence sağlamak olduğundan, denetimin kalitesi finansal tablonun önemli bir yanlışlık içermemesi olasılığı olarak görülebilir. Government Accountability Office (GAO), denetim kalitesini “yürütülen belirli denetim türü için belirlenen mesleki standartlara uygunluk” olarak tanımlamıştır (Tapang vd., 2020, ss. 46,47).

Bağımsız denetimde kalitenin gerçekleşmesi, denetim faaliyetlerinin yasal veya mesleki kurum ve kuruluşlar tarafından belirlenmiş, genel kabul görmüş ve tarafsız standartlara göre yapılmasına bağlıdır. Standartlar, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, Kalite Yönetim Standartları, Uluslararası Denetim Standartları, Mesleki Etik İlke ve Kuralları olarak sayılmaktadır (Özdoğan & Ata,2021, s. 651). Kalite Yönetim Standartlarından önce Kalite Kontrol Standardı (KKS) 1 uygulanmaktaydı. KKS 1'in yerine Kalite Yönetim Standardı (KYS) 1 uygulamaya konmuştur. Ayrıca KYS 2 adıyla yeni bir standart yürürlüğe konmuş ve Bağımsız Denetim Standardı 220 (BDS 220) revize edilmiştir. Bahsi geçen yeni standartlar 2022 tarihi ile uygulamaya girmiştir (Yükçü & Koçakoğlu, 2022, s. 5).

KYS 1'de şirket düzeyinde bir kalite yönetim sisteminin tasarımı, denetim kalitesinin yönetimi için bir organizasyon sistemi oluşturmak ve denetimleri gerçekleştirmek için gerekli koşulları oluşturmak gibi uygulamalar dikkate alınmaktadır. KYS 2 “Denetim Kalitesi İncelemeleri” ise gözden geçirenlere gerçekleştirilen denetim sözleşmelerinin kalitesinin gerekliliklerini belirtmektedir (Lubenchenko vd., 2022, s. 117). Revize edilen BDS 220 Standardı ise finansal tabloların denetimine ilişkin olarak kalite yönetim sistemi açısından denetçinin özel sorumluluklarını ve uygun durumlarda denetim kalitesini gözden geçiren kişinin sorumluluklarını düzenlemektedir (KGK, 2022c, s.4).

Bu çalışmada kalite kontrol sistemine dair genel bilgilere yer verilmiş olup, daha sonra değişen koşullar sonucunda ortaya çıkan ve uygulamaya konulan kalite yönetim sisteminden bahsedilmektedir. Bağımsız denetimin kalitesinde kalite kontrol sisteminden kalite yönetim sistemine geçişte ne gibi değişikliklerin yapıldığı incelenerek aşağıda açıklanmaya çalışılacaktır.

## 2. LİTERATÜR TARAMASI

Denetim kalitesi ile ilgili birçok çalışma mevcuttur. Ancak kalite yönetim sistemi Türkiye’de yeni uygulamaya konmuştur. Bu nedenle konumuz ile ilgili ulusal çalışmalar sınırlıdır. İlgili literatürden bazı çalışmalar aşağıdaki şekilde özetlenebilir.

Manoel ve Quel (2017) çalışmasında denetim sözleşmelerinin kalitesini iyileştirmeyi ve bağımsız denetçinin raporunun kullanıcılarına sağladığı veri miktarını artırmayı amaçlayan bağımsız denetçi raporunun, uluslararası alanda geniş çapta tartışılan değişiklikleri incelemektedir. Denetçi raporunun sadece denetim sözleşmelerinin kalitesine değil, aynı zamanda genel olarak kamuoyunun beklediği bilgilerin iyileştirilmesine nasıl katkıda bulunduğu ve böylece kullanıcının beklenti açığına nasıl yanıt verdiği dair beklentiler vardır. Araştırmacılar tarafından yapılması gereken çalışmalara fırsat sunularak, benimsemesinin ortaya çıkan yararları ve etkileri hakkında güncellenmiş bir görüş elde edilebileceği sonucuna ulaşılmıştır.

Özdoğan ve Ata (2021) çalışmasında, değişen denetimde kalite standartları ve etkilerini tartışmaktadır. Çalışma sonucunda kalite standartlarında kontrolden yönetime doğru bir dönüşümü gerektiren yeni standartların denetim şirketlerinin güncel uygulamalarıyla paralel bir kalite yaklaşımı izlemelerine imkân tanıyabileceği ve bu zamana kadar uygulanan kalite çerçevesinde gerçekleştirilecek değişiklikler nedeniyle farklı ölçekteki işletmeler için önemli bir yeniden yapılandırma gerekebileceğini belirtmişlerdir.

Pisani (2022) çalışmasında, Uluslararası Kalite Yönetim Standardı (International Standard on Quality Management-ISQM) 1, ISQM 2 ve Uluslararası Denetim Standardı (International Standard on Auditing-ISA) 220'nin (Revize) yerel denetim firmaları üzerindeki etkilerini, yani mevcut Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (International Standards on Quality Control-ISQC) 1 ve ISA 220'nin eksikliklerini giderip gidermediklerini değerlendirerek analiz etmiştir. Nicel veriler, çevrimiçi bir anketin yerel denetim uygulayıcılarına dağıtılmasıyla toplanırken, nitel veriler, yeni standartların uygulama sürecine doğrudan dahil olan denetim uygulayıcıları ve bir kalite yönetim temsilcisi ile yapılan görüşmeler yoluyla elde edilmiştir. Çalışma, daha büyük denetim firmalarının itibar riskinin azalmasının ve denetim kalitesinin artmasının avantajlarından yararlanırken, KOBİ'lerin maliyetlerinde bir artış görececeklerini belirtmektedir. Pisani (2022), hükümet ve muhasebe organlarının, bu tür uygulayıcılara rehberlik etmek için beraber çalışmasını önermektedir. Böylece bu standartların faydalarından herkesin yararlanarak, yerel denetim mesleğinde bir artışa yol açabileceği sonucuna ulaşmıştır.

Lubenchenko vd., (2022) çalışmasında ISQM 1 ve ISQM 2, kalite kontrol sisteminin firma düzeyinde işletilmesine yönelik belgesel desteğin revizyonuna ilişkin önlemler alınarak denetim firmalarının yönetimleri tarafından hükümleri sıkı bir incelemeye tabi tutulmadıkça tam olarak uygulanamayacağını belirtmektedir. Çalışma sonucunda, “yönetim ve

liderlik”, “kaynaklar”, “bilgi ve iletişim” ile ilgili iç çalışma belgelerinin geliştirilerek, bu gelişmelerin denetim kuruluşları tarafından uygulanması gerektiği hususuna ulaşılmıştır.

Tanören ve Biçer (2023) çalışmasında denetim kalitesini etkilemesi muhtemel risklerin tespiti ve proaktif olarak yönetilebilmesinin önemine ilişkin değişiklikler ile kalite kontrol anlayışının kalite yönetimi anlayışı şekline dönüştüğünü vurgulamaktadır. Çalışmalarında 2023 yılı itibari ile uygulamaya girecek olan yeni standartlar çerçevesinde, Kalite Yönetim Sistemlerinin tasarlanması ve uygulanmasına yönelik farkındalık oluşturmayı amaçlamışlardır.

Yıldız (2023) çalışmasında denetim kalitesi, denetim kalitesinin önemi ve denetimde kaliteyi etkileyen başlıca unsurlar ile kalite yönetim sistemleri ve bağımsız denetim standartlarında meydana gelen değişiklikleri incelemiştir. Çalışma sonucunda denetim kalitesi için oluşturulan kalite prosedür ve uygulama rehberlerinin kalite faaliyetlerinin ölçülmesi açısından faydalı olacağı belirtilmiştir.

Yükçü ve Koçakoğlu (2022), çalışmasında Uluslararası KYS 1'in (ISQM 1) risk değerlendirme sürecini ele alarak bu sürece denetim kalite göstergelerinin katkısını ortaya koymayı amaçlamışlardır. Ayrıca risk değerlendirme sürecinde kalite göstergelerinin kullanımını modelleyebilmeyi de amaçlamışlardır. Sonuç olarak 2022 yılı itibariyle yeni standart olan kalite yönetim standardı uygulamaya konulduğunda risklerin değerlendirilmesinde kullanılacak etkin bir araç haline gelebileceğini belirtmişlerdir.

### 3. KALİTE KONTROL SİSTEMİNE GENEL BAKIŞ

1900'lü yıllarda nihai ürünün iyi veya kötü olması tanımlaması ile birlikte kalite kontrol uygulamaları başlamıştır. Kalite sağlamak, üretim sonucunda yapılan bir inceleme olarak görülmekteydi. Bu neticede kalite uygulamaları, hatalı ürünler ortaya çıkarsa kalite denetçisi tarafından geri gönderilmesi olarak görülmekteydi. Ancak ürünün mamul haline geldiğinde incelenmesi, maliyeti arttırarak fiyatlarda artışlara neden olmaktadır (Durukan & İkiz, 2007, s. 48).

Düzenleyiciler ve standart belirleyiciler, denetim firmalarına Uluslararası KKS 1'i (ISQC-1) getirerek denetim kalitesini iyileştirmeye çalışmışlardır. KKS 1, IAASB tarafından 2004 yılında yayımlanmıştır. KKS 1, geçmiş finansal bilgilerin ve diğer güvence ve ilgili hizmet sözleşmelerinin denetimlerini ve incelemelerini yapan şirketlerin şirket düzeyinde denetim kalitesini iyileştirmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca Uluslararası Muhasebeciler Birliği Federasyonu (IFAC) denetim düzeyinde, ISA 220 "Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol" ünü tanıtmıştır (Boonyanet, 2013, ss. 1,2).

Denetimde kalite kontrol, yüksek standartta bir denetim uygulaması sağlamak için denetim standartlarının ve yönergelerinin yanı sıra genel kabul görmüş muhasebe standartlarına ve yönergelerine uyulmasını sağlamak ve yüksek kaliteli denetim raporu sunmak için, bir denetim firması tarafından benimsenen prosedürler (yöntemler), politikalar ve faaliyetlerdir.

Türkiye'de uluslararası mevzuata uygunluk neticesinde 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” ilk olarak 2013 yılında Resmî Gazete’de yayımlanmıştır (KGK, 2018: s. 2).

KKS 1'e göre, denetim şirketi, aşağıda sayılan unsurlardan oluşan politika ve prosedürlere sahip bir kalite kontrol sistemi kurarak, bu sistemin devamlılığını sağlamalıdır. Kalite kontrol sistemi bu bağlamda altı unsurdan oluşmaktadır. Bunlar (KGK, 2018, s. 9):

- Denetim şirketi içerisinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları,
- Etik hükümler,
- Müşteri ilişki ve denetim sözleşmesinin kabul ve devam ettirilmesi,
- İnsan kaynakları,
- Denetimin yürütülmesi,
- İzleme.

Aşağıda gösterilen Şekil 1, hem Uluslararası KKS 1'in hem de BDS 220'nin unsurlarını özetlemektedir.

Şekil 1. KKS 1 ve BDS 220'nin Unsurları

KKS 1	BDS 220
Liderlik	Denetim ortağının sorumlulukları
Etik hükümler	Etik hükümlere uygunluk
Müşteri kabulü ve devamlılık	Müşteri kabulü ve devamlılık
İnsan kaynakları	Denetim performansı
Denetimin yürütülmesi	Denetim kalite kontrol incelemesi
İzleme	Dökümantasyon (Belgelendirme)

(Sanusi vd., 2014)

#### 4. KALİTE KONTROLDEN KALİTE YÖNETİMİNE GEÇİŞ ÇALIŞMALARI

Kalite kontrol standardının yayımlandığı zamandan günümüze kadar, denetim alanında köklü değişiklikler yaşanmıştır. Teknolojide yaşanan gelişmeler, denetim kuruluşlarının kurumsal yapılarının, liderliğe olan yaklaşımlarının, denetim yöntemlerinin ve müşteri kabul süreçleri dahil olmak üzere denetim yaklaşımlarının değişmesine neden olmuştur (KGK, 2022a, s. 1). Böylece IAASB, uygulanmakta olan KKS 1'in denetimde meydana gelen değişimler neticesinde güncellenmesi gerektiği görüşünü ortaya koymuştur. Bu güncelleme ile denetim kalitesinin arttırılacağı düşünülerek Kalite Yönetim Projesi kapsamında bağımsız denetim şirketlerinde yeni kalite yönetim standartları ve bu yeni standartların ilgili diğer standartlarda yapmış olduğu değişiklikleri yayımlamıştır. Bu bağlamda Kalite Yönetim Projesi kapsamında yapılan değişik ve yenilikler aşağıdaki gibi açıklanabilir (KGK, 2023b, ss. 1, 2):

- Liderlik sorumlulukları ve denetim şirketlerinin hesap verme yükümlülüğünün arttırılması,
- Kalite hedeflerine ulaşmayı amaçlayan risk odaklı yaklaşım,
- Standartların teknoloji, denetim ağırları ve dış hizmet sağlayıcılarının kullanımını ele alacak şekilde geliştirilmesi,
- İletişimin öneminin arttırılarak, sürekli bilgi akışının ve şirket içi ile şirket dışı uygun iletişimin sağlanması,
- Kalite yönetim sistemlerinin aktif olarak izlenmesi, eksikliklerin zamanında ve etkili bir şekilde düzeltilmesi,
- Sorumlu denetçinin liderliğe ve denetim kalitesine dair sorumluluklarının arttırılması,
- Denetim kalitesinin gözden geçirilme sürecinin daha güçlü olmasını sağlamak için sorumlulukların net bir şekilde belirlenmesi.

IAASB Kalite Yönetim Projesi kapsamında Aralık 2020'de ISQM 1 ve ISQM 2 olarak 2 yeni yönetim standardı yayımlamıştır. Ayrıca ISA 220 revize edilerek yayınlanmıştır. Bu bağlamda uluslararası standartlara uyum çerçevesinde Türkiye'de bu standartları yayımlamaya yetkili kuruluş olan KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) tarafından 2023 ve sonrası hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yayımlamıştır. Bununla ilgili bilgiler aşağıdaki konu başlıklarında tek tek açıklanacaktır.

#### 4.1. Uygulamaya Konulan Kalite Yönetim Standartlarına Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Yönünden Bir Bakış

##### 4.1.1. Kalite Yönetim Standardı 1 (KYS 1)

IAASB'nin uluslararası standartları altında taahhütte bulunan tüm işletmeler için geçerli olan ISQM 1 Standardı, ISQC 1 Standardının yerine geçmektedir. IAASB'ye göre işletmeler 15 Aralık 2022 tarihinden itibaren ISQM 1 Standardına uygun tasarlanmış kalite yönetim sistemlerine sahip olmalıdır. ISQM 1, kalite yönetimine sağlam, proaktif ve etkili bir yaklaşım sunarak, şirketlerin kalite yönetim sistemlerini güçlendirir ve şirketleri, şirketin niteliğine, koşullarına ve gerçekleştirdiği denetimlere uygun bir kalite yönetim sistemi tasarlamaya teşvik etmektedir (IAASB, 2020a).

Türkiye'de ise Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Denetim Şirketleri İçin KYS 1, KGK tarafından ilk olarak 2023 yılında Resmî Gazetede yayımlanmıştır (KGK, 2023a). KYS 1 aşağıda sayılanlardan oluşmaktadır (IAASB, 2020b, s. 2):

Bağımsız Denetimde Kalite Kontrolden Kalite Yönetimine Geçiş  
Merve UYSAL, Muhammed ARDIÇ

- Entegre ve tekrarlanan bir şekilde çalışan sekiz unsur,
- Sistemin rolleri ve sorumlulukları,
- Liderliğin genel değerlendirmesi,
- Ağ hizmetleri ve belgelerini içeren diğer gereksinimler.

KYS 1, ayrıca şirketin bir Kalite Yönetim Sistemine (SOQM) sahip olma sorumluluğuyla ilgilenmektedir. Kalite yönetim sistemi, “bağımsız denetim kuruluşlarının ve denetim görevini üstlenen bağımsız denetçilerin, denetimde olması gereken kaliteyi sağlamak için, kurum düzenlemelerine uygun şekilde bünyelerinde tasarlayıp, uygulayacakları ve işletecekleri sistem” olarak tanımlanmaktadır. Kalite Yönetim sistemi 8 unsurdan oluşmaktadır. Bu unsurlar (IAASB, 2021a, ss. 9,10; BDY, 2012, Md. 4):

- Denetim şirketinin riski değerlendirme süreci
- Yönetim ve Liderlik
- Etik hükümler
- Müşteri ilişkilerinin kabulü ve sürekliliği ve belirli görevler
- Denetimin Yürütülmesi
- Kaynaklar
- Bilgi ve İletişim
- İzleme ve Düzeltme süreci

KYS 1 yukarıda bahsedilen sekiz unsura ek olarak aşağıdaki gereksinimleri de içermektedir. Bunlar (IAASB, 2021a, s. 10);

- Kalite yönetim sistemi ile ilgili sorumlulukların atanması,
- Şirketin tasarlaması ve uygulaması için gerekli olduğu belirtilen yanıtlar,
- Şirketin bir ağa ait olduğu ve kalite yönetim sisteminde ağ gereksinimlerini veya ağ hizmetlerini kullandığı durumlar,
- Kalite yönetim sisteminin liderlik tarafından yıllık değerlendirmesi ve liderliğin performans değerlendirmeleri,
- Belgeleme.

Denetim şirketleri, KGK tarafından yayınlanan standartlara uygun olarak kalite yönetim sistemi kurmalıdır. Kalite yönetim sistemi kurmak, denetim kalitesini artırarak, işletmelerin kalite yönetim sistemini de güçlendirmektedir. Uygun bir kalite yönetim sisteminde eksikliklerin olmaması önemlidir. KYS 1'e göre denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde eksiklikler aşağıda sayılan durumlarda ortaya çıkmaktadır (KGK, 2023a, s.8):

- Hedefe ulaşmak için gerekli olan kalite hedefinin belirlenmemesi,
- Kalite risk veya risklerinin belirlenmemesi ya da doğru şekilde değerlendirilememesi,
- Risklere karşı yapılacak faaliyetlerin doğru bir şekilde tasarlanmaması, uygulanmaması veya etkin şekilde işleyememesi sebebiyle kalite riskinin gerçekleşme ihtimalinin kabul edilebilir olan seviyeye indirilememesi,
- Kalite yönetim sisteminin yönlerinden birinin, KYS 1' in hükümlerinden herhangi birinin uygulanmamasına neden olacak biçimde eksik olması, uygun olarak tasarlanmaması veya etkin işlememesi.

#### 4.1.2. Kalite Yönetim Standardı 2 (KYS 2)

IAASB Aralık 2020 yılında denetim şirketinin kalite yönetimine yaklaşımını güçlendirmek ve günümüze modernize etmek amacıyla ISQM 2 “Denetim Kalitesinin Gözden Geçirilmesi” Standardını yayımlamıştır (IAASB, 2021b, 3). Standart Türkiye’de 15 Aralık 2022 tarihi ve sonraki dönemlerde uygulanmak üzere yayımlanmıştır. Kalite yönetim standardı 2, kalite yönetim sisteminin bir parçası olarak işleyecek şekilde dizayn edilmiştir. Bu nedenle KYS 1 ve KYS 2’deki hükümler, standartlar arasında uyum sağlayacak şekilde hazırlanmıştır. KYS 2, denetim kalitesini gözden geçiren kişinin atanması ve uygunluğu ile denetimin performansı ve belgelendirilmesi ile ilgili özel hükümleri ele almaktadır (IAASB, 2021b, 5).

KYS 2’de bahsedilen kaliteyi gözden geçiren kişi “Denetim kalitesini gözden geçirmek için denetim şirketinin görevlendirdiği sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir bağımsız denetçi veya denetim şirketinin dışından bir kişi” şeklinde tanımlanmaktadır. Denetim şirketi liyakat sahibi bir kişiyi kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atamalıdır. Liyakata ilişkin kriterleri belirleyen politika ve prosedürler mevcuttur. Buna göre bu kriterler aşağıda sayılmaktadır (KGK, 2022b, 6, 7):

- Kaliteyi gözden geçiren kişi denetim ekibinin bir üyesi olmamalıdır.
- Kaliteyi gözden geçirmek için yeterli zaman, yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip olmalıdır.
- Tarafsız ve bağımsızlığa dair tehditlerle ilişkili olanlar da dahil olmak üzere, etik hükümlere uymalıdır.

- Liyakatıyla ilgili varsa mevzuat hükümlerine uymalıdır.

Denetim kalitesinin gözden geçirilmesi için ayrı bir standarda sahip olmak, aşağıda sayılan faydaları sağlamaktadır (IAASB, 2021b, 3):

- Denetim kalitesinin gözden geçirilmesinin öneminin vurgulanması,
- Sözleşmelerde, kalite denetçilerinin uygunluğuna ilişkin gerekliliklerin sağlamlığının ve incelemenin performansının ve belgelendirilmesinin artırılması,
- Şirketin sorumluluklarını ve denetim kalitesini gözden geçirenin sorumluluklarını daha net bir şekilde ayırt etmek için bir mekanizma sağlamak,
- KYS 1'in ölçülebilirliğinin artırılması, çünkü bir şirketin, bir veya daha fazla kalite riskini ele almak için bir denetim kalitesinin gözden geçirilmesine uygun bir yanıt olduğu herhangi bir denetim veya başka sözleşme olmadığını belirleyebileceği durumlar olabilir.

#### 4.1.3. Bağımsız Denetim Standardı 220 (Revize) (BDS 220 Revize)

IAASB tarafından 2002 yılında ISA 220 yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. ISA 220 Standardı, finansal tabloların bağımsız denetimlerinin Bağımsız Denetim Standartlarına uygun olarak yürütülmesi hususunda bağımsız denetçinin genel sorumluluklarını düzenlemek amacıyla yayınlanmıştır (KGK, 2013, 4). Daha sonra denetimde meydana gelen değişimler sonucunda bu standarda yönelik eleştiriler gelmeye başlamıştır. En yaygın eleştiri ise, standardın denetim şirketi içindeki süreçlere ve çalışanlara odaklanması ve şirket çevresinde uyum sağlayan bir performans ölçümüne sahip olmaması şeklinde yapılmıştır (Özdoğan & Ata, 2021, 652).

BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol Standardı Türkiye'de ilk olarak 2013 yılında Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. BDS 220'nin temeldeki amacı, denetçinin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin denetim düzeyinde uygulanmasını zorunlu kılmaktır. Bu durum denetçiye, denetimin mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olduğuna ve verilen denetçi raporunun bu koşullar altında uygun olduğuna dair makul bir güvence sağlamalıdır. Ayrıca, şirketin denetim ve düzenleyici çalışmalar üzerindeki kalite kontrol prosedürlerindeki zayıflıklar, genellikle firmanın finansal tablo kalitesinin yanı sıra tatmin edici bir sonuca ulaşamamasına neden olmaktadır (Boonyanet, 2013, 2).

Değişen şartlar neticesinde yayınlanan 2 Standarda ek olarak, BDS 220 üzerinde güncelleme çalışmaları yapılmıştır. IAASB tarafından 2020 yılında revize edilen standart, Türkiye'de ise KGK tarafından 31 Aralık 2023 ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir. Bunun sonucunda BDS 220'de yapılan değişiklikler bazı BDS'leri etkilemiş ve ilgili hükümlerinde değişiklikler yapılmıştır. Revize edilen BDS 220 aşağıda sayılan konuları içermektedir (KGK, 2022c, 3):

- Finansal tabloların bağımsız denetimine ilişkin denetim düzeyinde kalite yönetimi açısından denetçinin sorumlulukları,
- Kalite yönetimine ilişkin denetçinin sorumluluklarının çoğu, sorumlu denetçiye ait olduğundan sorumlu denetçinin ilgili sorumlulukları.

Revize standart, daha önceki standarda benzerdir. Ancak revize standartta denetçinin amacı sadece kalite kontrol prosedürlerini uygulamak yerine kaliteyi yönetmek ve kaliteye ulaşmaktır (KGK, 2022c, 4). KYS 2'nin BDS 220 ile bağlantısı denetim ortağının ve denetim ekibinin denetim kalitesini gözden geçiren ile girdiği etkileşimdir. Denetim kalitesinin gözden geçirilmesi performansı için gereklilikler olmasa da BDS 220 (Revize), denetim ortağının denetim kalitesinin gözden geçirilmesine dair sorumluluklarına ilişkin hükümleri içermeye devam etmektedir (IAASB, 2021b, 6).

Şekil 2. ISQM 1'in ISQM 2 ve ISA 220 (Revize edilmiş) ile İlişkisi

KYS 1	KYS 2	BDS 220 (Revize)
<ul style="list-style-type: none"><li>• KYS 1, şirketin, şirket tarafından gerçekleştirilen görevlerin kalitesini yönetmek için bir kalite yönetim sistemi tasarlamasını, uygulamasını ve işletmesini gerektirir.</li><li>• Şirketin kalite yönetim sistemi, denetim ekiplerinin kaliteli denetimler gerçekleştirmesini sağlayan ve destekleyen bir ortam yaratır.</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Denetim kalitesi incelemeleri, şirketin kalite yönetim sisteminin bir parçasını oluşturur.</li><li>• KYS 2, aşağıdakiler için özel gereksinimleri dahil ederek KYS 1'e dayanır:<ul style="list-style-type: none"><li>• 1. Denetim kalitesi inceleyicisinin atanması ve uygunluğu;</li><li>• 2. Denetim kalite incelemesinin performansı; ve</li><li>• 3. Denetim kalite incelemesinin belgelenmesi</li></ul></li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• BDS 220 (Revize), denetçinin denetim düzeyinde kalite yönetimine ilişkin sorumluluklarını ve denetim ortağının ilgili sorumluluklarını ele alır</li><li>• Bu standart finansal tabloların denetimleri için geçerlidir.</li></ul>

(IAASB, 2020)

#### 4.2. Kalite Kontrol Standardı Yerine Konulan Kalite Yönetim Standardındaki Değişimler

Mevcut kalite kontrol sistemi altı unsurdan oluşmaktadır, ancak kalite yönetim standardında ise yönetim sisteminin sekiz unsura sahip olduğuna dikkat edilmelidir (Lubenchenko vd., 2022, s. 119). Bu bağlamda bu unsurlardaki değişimler aşağıdaki başlıklarda tek tek açıklanmaktadır.

Kalite Yönetim Standardındaki yönetim ve liderlik unsurunun, Kalite Kontrol Standardındaki liderlik unsuruna göre nasıl bir değişim gösterdiği aşağıdaki gibi açıklanabilir (IAASB, 2021a, s. 33);

- Liderliğin davranış ve kaliteye bağlılığını ve kaliteye karşı hesap verebilirliklerini ele alan yeni gereksinimler bulunmaktadır.
- Şirketin kültürü aracılığıyla kaliteye olan bağlılığına ilişkin yeni ve gelişmiş gereksinimler bulunmaktadır.
- Şirketin organizasyon yapısını ve şirketin rol, sorumluluk ve yetki atamasını ele alan yeni gereksinimler bulunmaktadır.
- Kaynak ihtiyaçlarını ele alan yeni gereksinimler ve finansal kaynakları da içeren kaynak planlaması ve tahsisini de içermektedir.

KYS 1, KKS 1 Standardına göre etik hükümler bakımından değişiklik göstermektedir. Bu bağlamda KKS 1'deki hükümler KYS 1'de aşağıdaki gibi ele alınmaktadır (IAASB, 2021a, s. 36);

- KKS 1, bağımsızlıkla ilişkili olarak bilgi ve iletişim ile ilgili özel gereksinimleri içeriyordu. KYS 1'de de şirketin kalite yönetim sisteminin yine bağımsızlıkla ilgili bilgi ve iletişimi ele alması gerekmektedir, ancak bu KYS 1'in bilgi ve iletişim bileşeni aracılığıyla ele alınmaktadır.
- KKS 1, uzun süreli personel birliği ile ilgili özel politika ve prosedürlere sahip olma gerekliliklerini içermektedirken, bu gereksinim KYS 1'de korunmadı. Ancak, KYS 1 kalite hedefleri ilgili etik hükümlerin yerine getirilmesiyle ilgilendiğinden, şirketin kalite yönetim sistemi ile ilgili etik hükümlerini dikkate alarak uzun personel birliğine hala dikkat etmesi gerekmektedir.

Müşteri ilişkilerinin kabulü ve sürekliliği ve belirli görevler unsurunun değişimi aşağıdaki gibi özetlenebilir (IAASB, 2021a, s. 39):

- KKS 1, şirketin ilgili etik hükümlerine ve çıkar çatışmalarına uyma kabiliyetine ilişkin özel hükümler içermektedir. Yeni standartta yine şirketin kalite yönetim sisteminin, ilgili etik hükümlerle ilgilene kalite hedefleri aracılığıyla çıkar çatışmaları da dahil olmak üzere etik hükümlerin yerine getirilmesini ele alması gerekecektir.
- KKS 1, şirket tarafından belirlenen sorunların nasıl çözüldüğünü belgelemesi için özel hükümler içermektedir. KYS 1, kalite yönetim sistemi ile ilgili konuların belgelenmesine ilişkin ilkelere dayalı yeni hükümler içermektedir.



KYS 1, KKS 1 Standardına göre denetimin yürütülmesi unsuru bakımından gösterdiği değişiklikler aşağıda sayılmaktadır (IAASB, 2021a, s. 41):

- KKS 1, şirketin danışmayı sağlaması için kaynaklara sahip olması gerektiğine dair daha spesifik hükümler içermektedir. Yeni standartta yine kalite yönetim sisteminin, kaynaklar bileşeni aracılığıyla danışmanlığı desteklemek için kaynaklara sahip olmayı ele alması gerekmektedir.
- KKS 1, bu konuların dokümantasyonu ile ilgili istişare ve görüş ayrılıkları için daha spesifik hükümler içermektedir. Dokümantasyon, yeni standartta kalite yönetim sistemi ile ilgili konuların dokümantasyonuna ilişkin ilkelere dayalı gereklilikler aracılığıyla ele alınmaktadır.

KYS 1, KKS 1 Standardına göre kaynaklar unsuru bakımından gösterdiği değişiklikler aşağıda sayılmaktadır (IAASB, 2021a, s. 43):

- KKS 1, denetim ortağına yönelik, denetim ortağının sorumluluklarını tanımlamayı ve iletmeyi ve denetim ortağının kimliğini ve rolünü yönetimden sorumlu olanlarla iletişimi ele alan daha spesifik hükümler içermektedir. Bunlar KYS 1'de aşağıdaki gibi ele alınmaktadır:
  - Yönetimden sorumlu kişilerle iletişim,
  - Listelenen kuruluşların denetimlerinin yönetiminden sorumlu olanlarla kalite yönetim sistemi hakkında iletişim kurma zorunluluğu; ve
  - Uygun olduğunda dış iletişimi ele alan ilkelere dayalı gereksinimler.
  - Denetimin yürütülmesi unsuru, denetim ekiplerinin sorumluluklarını ele alır ve özellikle denetim ortağının sorumluluğuna dikkat çeker.

KYS 1, KKS 1 Standardına göre bilgi ve iletişim unsuru bakımından gösterdiği değişim aşağıdaki şekilde özetlenebilir (IAASB, 2021a, ss. 55, 56):

- KKS 1, bağımsızlık konularıyla ilgili iletişim ve denetim ortağının sorumluluklarını iletmek gibi iletişimlerle ilgili hükümleri bazı unsurlarına eklemiştir. Kalite Yönetim Standardı 1 bilgi ve iletişim unsuru, bilgi ve iletişim unsuruna getirilen ilkelere dayalı gereklilikler aracılığıyla bu iletişim ihtiyacını ele almaktadır. Kalite Yönetim Sisteminin işleyişi ve görevlerin yerine getirilmesi için etkili iki yönlü iletişimi esas almaktadır. KYSS 1 ayrıca, firmanın iletişim kurduğu ve bilgi alışverişinde bulunduğu çeşitli tarafların olduğunu da kabul etmektedir.

KYS 1'de eklenen yeni unsur olan "Denetim şirketinin riski değerlendirme süreci" unsuruna göre kalite hedeflerine ulaşılmasını etkileyecek olumsuz birçok risk bulunabilir. KYS 1 tüm riskleri kalite riski olarak kabul etmez. Şirketin kalite hedeflerine ulaşmasında en büyük etkiye sahip risklere odaklanmaktadır. Çünkü şirketin her riski belirlemesi ve buna uygun değerlendirme yapması uygulanabilir bir durum değildir. Kalite riski standartta tanımlanmış ve hangilerinin kabul edildiğine ilişkin bir eşik içermektedir (IAASB, 2021a, s. 21).

### 4.3. Uygulamaya Konulan Standartlar Çerçevesinde Değişiklik Yapılan Diğer Standartlar ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Yapılan Değişikliklere Dair Genel Bakış

Türkiye'de görev ve yetkilerinden biri de Uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını, Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını ve Türkiye Denetim Standartlarını oluşturmak olan KGK kurumu tarafından standartlar yayımlanmaktadır (KGK, 2023 Faaliyet Raporu, s. 3).

IAASB'nin, Kalite Yönetim Projesi kapsamında yayınladığı yeni standartlar çerçevesinde bazı standartlarda da değişiklikler yapılmıştır. Yapılan değişiklikler Türkiye'de 31 Aralık 2023 tarihi ve sonraki hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 16 Ocak 2023 tarihinde Resmî Gazete'de yayımlanmıştır. Değişikliklere bakıldığında kalite kontrol standardının kaldırılarak yerine kalite yönetim standartlarının ve kalite yönetim sistemlerindeki uygulamaların eklendiği görülmektedir. Ayrıca BDS 220'de yapılan revizenin de standartlara eklendiği görülmektedir. Değişiklik yapılan standartlar aşağıda sayılmaktadır (KGK, 2023b, s. 3, 4).

- Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 200 Bağımsız Denetiminin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi,
- BDS 210 Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması,
- BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi,
- BDS 250 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması,
- BDS 260 Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim,
- BDS 300 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması,
- BDS 315 "Önemli Yanlılık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi,
- BDS 500 Bağımsız Denetim Kanıtları,

- BDS 540 Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi,
- BDS 600 Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil),
- BDS 610 İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması,
- BDS 620 Uzman Çalışmalarının Kullanılması,
- BDS 700 Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
- BDS 701 Kilit Denetim Konularının Bağımsız Denetçi Raporunda Bildirilmesi,
- BDS 720 Bağımsız Denetçinin Diğer Bilgilere İlişkin Sorumlulukları,
- Sınırlı Bağımsız Denetim Standardı (SBDS) 2400 Tarihi Finansal Tabloların Sınırlı Bağımsız Denetimi,
- Güvence Denetim Standardı (GDS) 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri,
- GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları,
- GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri,
- İlgili Hizmetler Standardı (İHS) 4410 Finansal Bilgileri Derleme İşi

Daha sonra 15 Haziran 2024 tarihinde kalite kontrol sisteminden kalite yönetimine geçiş kapsamında Resmî Gazetede Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik yayınlanmıştır. Yönetmeliğe göre “kalite kontrol” ibareleri “kalite yönetim” şeklinde ve “kontrol” ibareleri “yönetim” şeklinde değiştirilmiştir (Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik, 2024).

KGK tarafından yayımlanan 2023 Faaliyet raporuna göre kalite yönetimine geçiş kapsamında çalışmalar devam etmektedir. Bu bağlamda KGK, IAASB tarafından yayınlanan ve daha az karmaşık işletmeler için kaliteli bir denetimin gerçekleşmesi ve bunu küresel düzeyde tutarlı hale getirmeyi amaçlayan “Daha Az Karmaşık İşletmelerin Denetimine İlişkin Bağımsız Denetim Standardı”nın mevzuata kazandırılmasına yönelik çalışmalar sürdürmektedir. Ayrıca denetim kuruluşları ve denetim faaliyeti gösteren bağımsız denetçilerin kalite yönetim sistemleri tasarlama ve uygulamalarına yönelik yol gösterici ilave uygulama rehberleri hazırlama çalışmaları yapılmaktadır (KGK, 2023 Faaliyet Raporu, s. 19).

## 5. SONUÇ

Finansal bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hususunda makul güvence sağlamak için denetim standartlarına uygun olarak denetimin gerçekleşmesi ve bunun sonucunda raporlaştırılması olarak ifade edilen bağımsız denetim sosyo-ekonomik bakımdan önemlidir. Bundan dolayı denetim faaliyetlerinin belirli bir kalitede ve düzende gerçekleşmesi gerekir. Bağımsız denetimde kalite, denetim sonucunda oluşturulan denetim görüşünün doğruluğu ve güvenilirliği ile ilgilidir. Muhasebe sisteminde kalite için standartlar gerekli olduğu gibi, denetim faaliyetlerinde de kalite için standartların bulunması gerekmektedir (Oktay, 2013, s. 45). Değişen ve gelişen teknoloji ve yaşanan muhasebe skandalları neticesinde denetimin kalitesinin sağlanması hususu da denetimle ilgili uygulamalara ve kuruluşlara yön vermektedir. Bağımsız denetimde kalitenin sağlanması tek yönlü bir olgudan çok, denetimin sistematik sürecinin her aşamasında gerçekleşmesi gereken bir olgudur. Finansal tablo kullanıcıları için denetim kalitesinin sağlanması, finansal tablolarda önemli yanlış beyanların olmaması olarak ifade edilebilir. Denetimi gerçekleştiren denetçiler açısından ise, şirketin tanımladığı görevlerin makul düzeyde gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir (Yıldız, 2023, s. 253-255).

Kalite için yapılan çalışmalarda 2004 yılında IAASB Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1’i yayınlamıştır. Ancak değişen şartlar neticesinde 2020 yılına gelindiğinde kalite yönetim kapsamında Kalite Yönetim Standardı 1 ve Kalite Yönetim Standardı 2 yayınlanmış, ayrıca Bağımsız Denetim Standardı 220 Revize edilmiştir. Türkiye’de uluslararası standartlarla uyum kapsamında, yeni kalite yönetim standartları ve revize standart KGK tarafından 2023 ve sonrası dönemlerde uygulanmak üzere yayımlanmıştır.

Kalite standartları, kalitenin denetimin her aşamasına dahil edilmesi ve denetim hatalarının azaltılması için temel çerçeveyi sağlayarak, mesleki standartların nerede izlenmemiş veya uygun olmayan bir denetim raporunun yayınlanmış olabileceğinin belirlenmesine yardımcı olur. Bu standartlar, denetim kalitesinin sorumluluğunu bireysel bir denetim ortağı seviyesinden ziyade şirket düzeyinde sağlam bir şekilde yerine getirerek, denetimin her bölümüne nüfuz eden esnek ve ölçeklenebilir olacak şekilde tasarlanmıştır (ACCA, <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/isqm-2.html>).

Kalite Kontrol Standardı 1, deneyim ve yetki unsurları dahil olmak üzere teknik niteliklere odaklanmakta ve denetim kalitesini gözden geçiren kişi veya kişilerin tarafsızlığını koruyan uygunluk kalitesine ilişkin hükümleri içermektedir. Gelişen şartlar neticesinde yayımlanan KYS 2 ise, denetim kalitesini gözden geçiren kişinin yetkinlik ve yeteneklerinin uygunluk gereklerini genişleterek, KKS 1’de açıklanan diğer rollere benzer şekilde tanımlanmaktadır (IAASB, 2021b, s.9).

Kalite yönetim standardı 1, kalite yönetimine sağlam ve etkili bir yaklaşım getirmekte ve şirketlerin nitelik, koşul ve gerçekleştirdiği denetimlere uygun bir kalite yönetim sistemi tasarlamasını önermektedir.

Kalite Kontrol Standardı 1, altı unsurdan oluşmaktaydı. Ancak Kalite Yönetim Standardı 1, sekiz unsurdan oluşmaktadır. KYS 1'de KKS 1'de mevcut olmayan denetim şirketinin risk değerlendirme unsuru bulunmaktadır. Ayrıca “bilgi ve iletişim” unsuru da yeni bir unsur olarak sayılmaktadır. KKS 1'in unsurlarının içinde iletişim ve denetim ortağının sorumluluklarını iletmek gibi hükümler mevcuttu. Ancak KYS 1 unsurları arasına bilgi ve iletişim unsurunu da ekleyerek iki yönlü iletişimi savunmaktadır. Ayrıca “Denetim şirketinin riski değerlendirme süreci” unsuru da kalitede hedeflere ulaşmada en büyük etkiye sahip risklere odaklanmaktadır. Risk her faaliyette mevcuttur ve risklerin belirlenmesi ve risklere uygun düzenlemeler hedeflere ulaşmada büyük önem taşımaktadır. Bu bakımdan standart kalite riskini tanımlamış ve hangi risklerin kabul edildiğine ilişkin bir rehber sağlamaktadır.

Yeni standartlar neticesinde Bağımsız Denetim Standartlarında da değişiklik yapılması gereği ortaya çıkmıştır. Bu neticede bazı standartlarda değişiklikler yapılmış ve Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde de değişiklikler meydana gelmiştir. Yapılan değişiklikler daha çok Kalite Kontrol tabirinin mevzuattan çıkarılarak kalite yönetiminin ve kalite yönetiminin getirdiği yeniliklerin eklenmesi olarak kendini göstermektedir. Ayrıca KGK tarafından yayınlanan Faaliyet Raporuna göre, kalite yönetim sistemi ve bağımsız denetimde kalite ile ilgili çalışmalar sürdürülmektedir. Denetimde kalitenin sağlanması açısından uluslararası kalite çalışmalarına uygunluk ve denetim çalışmalarında birlik sağlanması, kalitenin artırılması açısından önemlidir. Görülüyor ki Türkiye de yapılan uluslararası çalışmaları yakından takip ederek, denetim kalitesinin artırılması konusunda çalışmalar gerçekleştirmektedir.

## Kaynakça

- ACCA. International Standards on Quality Management – part 2 (ISQM 2 and ISA 220 (Revised)). <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-support-resources/professional-exams-study-resources/p7/technical-articles/isqm-2.html> (Erişim Tarihi: 06 Ağustos 2024).
- Akbiyık, S. (2005). *Vergi uygulamaları yönüyle: denetim ve raporlama*. Ankara: Ekin Kitabevi.
- Ayboğa, H. (2022). İşletmelerde Yaşanan Muhasebe Skandallarının Önlenmesinde Alınan Denetim Tedbirleri. *Marmara Sosyal Araştırmalar Dergisi*, (17), 39-68.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği (2012). T.C. Resmî Gazete (Rega.gov. tr). Tarih/ Sayı: 26.12.2012/28509
- Beckmerhagen, I. A., Berg, H. P., Karapetrovic, S. V., & Willborn, W. O. (2004). On the effectiveness of quality management system audits. *The TQM magazine*, 16 (1), 14-25.
- Boonyanet, W. (2013). Problems in the implementation of the international standard on quality control 1 (ISQC 1): Experience from small and medium audit firms in Thailand. *Journal of Global Business Review.*, 15(2), 1-13.
- Durukan, M. B., & İkiz, A. K. (2007). Denetim Kalitesi, Kalite ve Hizmet Kalitesine İlişkin Modeller: Kavramsal Çerçeve. *Mali Cozum Dergisi/Financial Analysis*, (82).
- IAASB (2020a). international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> (Erişim Tarihi: 25 Haziran 2024).
- IAASB (2020b). INTRODUCTION TO ISQM 1. <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> (Erişim Tarihi: 25 Haziran 2024).
- IAASB (2021a). ISQM 1: FIRST-TIME IMPLEMENTATION GUIDE. <https://www.iaasb.org/publications/isqm-1-first-time-implementation-guide> (Erişim Tarihi: 27 Haziran 2024).
- IAASB (2021b). International Standard on Quality Management 2, Engagement Quality Reviews. [https://www.iaasb.org/\\_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-ISQM-2-first-time-implementation-guide-quality-management.pdf](https://www.iaasb.org/_flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-ISQM-2-first-time-implementation-guide-quality-management.pdf) (Erişim Tarihi: 27 Haziran 2024).
- Ismail, A. H., Iskandar, T. M., Sanusi, Z. M., & Shukor, Z. A. (2018). Monitoring audit quality and firm resources of audit firm practices in Malaysia: the implementation of ISQC 1. *International Journal of Management Practice*, 11(3), 335-351.

- KGK (2018). 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. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%C4%B1/KAL%C4%B0TE%20KONTROL%20STANDARTLARI/kks1.pdf> (Erişim Tarihi: 26 Haziran 2024).
- KGK (2013). BDS 200 Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi Standardı. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200\(1\).pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/BDS/BDS%20200(1).pdf) (Erişim Tarihi: 29.08.2024).
- KGK (2022a). Uluslararası Standartlarla Uyumlu Kalite Yönetim Standartlarının Yayınlanması. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KaliteYonetimStandardi.pdf> (Erişim Tarihi: 26 Haziran 2024).
- KGK (2022b). Kalite Yönetim Standardı 2 Denetim Kalitesinin Gözden Geçirilmesi. <https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/KYS%202.pdf> (Erişim Tarihi: 26 Haziran 2024).
- KGK (2022c). Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 İlk Uygulama Rehberi (2022). Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi. [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2023\\_UygulamaRehberleri/BDS220\\_Ilk\\_Uygulama\\_Rehberi.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2023_UygulamaRehberleri/BDS220_Ilk_Uygulama_Rehberi.pdf) (Erişim Tarihi: 28 Haziran 2024).
- KGK (2023). KGK 2023 Faaliyet Raporu. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/KGK\\_2023\\_Yili\\_Faaliyet\\_Raporu.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/Diger/KGK_2023_Yili_Faaliyet_Raporu.pdf) (Erişim Tarihi: 28 Haziran 2024).
- KGK (2023a). KYS 1 Finansal Tabloları Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi Standardı. [https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2024\\_Seti/KYS\\_1\\_600\\_degisiklikleri.pdf](https://kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2024_Seti/KYS_1_600_degisiklikleri.pdf) (Erişim Tarihi: 28 Haziran 2024).
- KGK (2023b). Kalite Yönetim Standartları İle Bu Standartların Diğer İlgili Standartlarda Yaptığı Değişikliklerin Yayınlanması Hakkında Duyuru. <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/KKS/--KAL%C4%B0TE%20Y%C3%96NET%C4%B0M%20STANDARTLARI--%20.pdf> (Erişim Tarihi: 28 Haziran 2024).
- Lubenchenko, O. E., Shulha, S. V., & Korinko, M. D. (2022). New Standards of Quality Management in Audit. The Risk-Based Approach. *Statistics of Ukraine*, 96(1), 117-126.
- Kueppers, R. J., & Sullivan, K. B. (2010). How and why an independent audit matters. *International Journal of disclosure and governance*, 7(4), 286-293.
- Manoel, J., & Quel, L. F. (2017). Innovation in the international standards for the new independent audit report. *Journal on Innovation and Sustainability*, 8(1), 130-143.
- Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. *Maliye ve Finans Yazıları*, 1(100), 42-94.
- Özdoğan, B., & Ata, F. İ. (2021). Kalite Kontrolden Kalite Yönetimine Geçiş: Bağımsız Denetim Kalite Standartlarındaki Değişim Üzerine Bir Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(4), 649-664.
- Pisani, C. (2022). The implications of the revised audit quality management standards on local audit firms (Master's thesis, University of Malta).
- Sanusi, Z. M., Isa, Y. M., Iskandar, T. M., & Heang, L. T. (2014). Roles of audit oversight bodies in governing financial reporting. *International Review of Management and Business Research*, 3(2), 1220-1228
- Tanören, D. & Biçer, A.A.(2023). Kalite Yönetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim Kalitesi. *Vergi Dünyası*, 42(501), 27-43.
- Tapang, A. T., Kankpang, A. K., Inah, E. U., Bessong, P. K., & Uklala, A. P. (2020). Audit quality control and its influence on audit report in nigeria. *European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences*, 104, 44-59.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik (2024). T.C. Resmi Gazete (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/06/20240615-1.htm>). Tarih/ Sayı: 15.06.2024/32577

- Vaicekauskas, D., & Mackevičius, J. (2014). Developing a framework for audit quality management in audit firms. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 75(131),171-193.
- Woodhouse, D. (2003). Quality improvement through quality audit. *Quality in Higher Education*, 9(2), 133-139.
- Yıldız, E. (2023). Bağımsız Denetim Kalitesi ve Kalite Yönetim Standartları. In Güncel Gelişmeler Ekseninde Muhasebe ve Denetim (pp. 253-287). Gaziantep: Özgür Yayın Dağıtım Ltd. Şti..
- Yükçü, S., & Koçakoğlu, Ö. (2022). Bağımsız Denetimde Risk Değerlendirme Sürecine Denetim Kalite Göstergelerinin Katkisi. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(MODAVICA Özel Sayısı), 1-18.