

EKİM 2022

İLK UYGULAMA REHBERİ

KALİTE YÖNETİM STANDARDI 2
Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi



İLK UYGULAMA REHBERİ:
KALİTE YÖNETİM STANDARDI (KYS) 2,
DENETİMİN KALİTESİNİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	3
YÜRÜRLÜK TARİHİ.....	3
STANDARDIN AMACI.....	4
KYS 2'DEKİ KAPSAMLI KAVRAMLAR.....	4
KYS 2'DEKİ REVİZE EDİLMİŞ VE YENİ TANIMLAR	5
BAĞLANTILAR	5
KALİTESİ GÖZDEN GEÇİRİLMESİ GEREKEN DENETİMLERİN KAPSAMI	7
KALİTEYİ GÖZDEN GEÇİREN KİŞİLERİN ATANMASI VE LİYAKATİ.....	8
KALİTENİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ.....	11
KALİTENİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİNİN BELGELENDİRİLMESİ	14
KYS 2'DEKİ BİLDİRİM HÜKÜMLERİ.....	14

Bu yayın, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) çalışanları tarafından hazırlanmıştır. İlk Uygulama Rehberinin amacı, denetimin kalitesinin gözden geçirilmesiyle ilgili olarak KYS 1 ve KYS 2'nin anlaşılmasına ve uygulanmasına yardımcı olmaktır. Bu yayın, IAASB'nin uyulması zorunlu olan bir düzenlemesi değildir ve zorunluluk teşkil eden KYS 1 ve KYS 2'yi değiştirmez veya hükümsüz kılmaz. Ayrıca, bu yayının ayrıntılı şekilde hazırlanması amaçlanmamış ve örnekler yalnızca açıklama amacıyla verilmiştir. Bu yayın KYS 1 ve KYS 2'nin ikâmesi mahiyetinde değildir.

Bu Rehber orijinal metnin çevirisi olup, Türkiye uygulaması için Standart metninde yer alan hükümler geçerli olacaktır.

GİRİŞ

Temmuz 2022'de Kamu Gözetimi Kurumu tarafından, denetim şirketinin kalite yönetimi yaklaşımını güçlendiren ve modernleştiren iki yeni ve bir revize Kalite Yönetim Standardı taslağı yayımlanmıştır: KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri için Kalite Yönetimi, KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi, BDS 220 Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi (Revize).

Söz konusu Standartlar; artan paydaş beklentileri ile proaktif ve uyarlanabilir kalite yönetim sistemlerine duyulan ihtiyaç dâhil olmak üzere, gelişen ve giderek daha karmaşıklaşan bir denetim ekosistemini ele almakta ve denetim şirketlerini; izleme ve düzeltme süreçlerini geliştirmeye, kaliteyi kurumsal kültürlerine ve "üst yönetimin tutumu"na yerleştirmeye ve denetimin kalitesinin gözden geçirilmesini geliştirmeye yönlendirmektedir.



KYS 2 Hangi Konuları Ele Alır?

KYS 2 aşağıdaki konuları ele alır:

- Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin (bundan sonra kaliteyi gözden geçiren kişi olarak kullanılacaktır) liyakati ve atanması ile
- Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi (bundan sonra kalitenin gözden geçirilmesi olarak kullanılacaktır) ve belgelendirilmesinde kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumlulukları.

Değişikliklerin Etkisi Nedir?

Kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin hükümler hâlihazırda mevcut 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. Bazı BDS'lerde ve ilgili hükümlerde KYS 2'de yapılan değişikliklerden kaynaklanan, önemli olarak değerlendirilemeyecek nitelikte, değişiklikler de yapılmıştır.

Kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin ayrı bir Standardın olması, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere bir dizi avantaj sağlar:

- Kalitenin gözden geçirilmesinin önemine vurgu yapılması;
- Kaliteyi gözden geçiren kişilerin liyakati ile gözden geçirmenin yürütülmesi ve belgelendirilmesine ilişkin hükümlerin güçlendirilmesi;
- Denetim şirketi ve kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarının daha net bir biçimde ayırt edilebilmesine yönelik bir mekanizma sağlanması; ve
- KYS 1'in ölçeklenebilirliğinin artırılması (bunun nedeni; bir veya daha fazla kalite riskine karşı yapılacak uygun işin (karşılık) kalitenin gözden geçirilmesi olarak belirlendiği bağımsız denetim veya diğer denetimlerinin bulunmadığı durumlar olabilmektedir).



YÜRÜRLÜK TARİHİ



- KYS 2; 31 Aralık 2023 tarihinde veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimlerinde ve
- 31 Aralık 2023 tarihinde veya sonrasında başlayacak diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlerde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer. Erken uygulama teşvik edilir.

STANDARTIN AMACI

KYS 2, birden fazla tarafın (diğer bir ifadeyle, denetim şirketi ve kaliteyi gözden geçiren kişinin) sorumluluklarını ele alan özgün bir Standarttır. Ancak, kaliteyi gözden geçiren kişi denetim şirketi adına hareket ettiğinden Standardın amacı, denetim şirketinin amacı çerçevesinde tasarlanmıştır. Kalitenin gözden geçirilmesi denetim şirketi düzeyinde risklere karşı özel olarak uygulanan bir karşılık olduğundan, Standardın amacı, denetim şirketi açısından kaleme alınmıştır. Standardın amacı; aynı zamanda sonuç odaklı (diğer bir ifadeyle, Standartta yer alan hükümlere ilişkin bir “yönetici özeti” olması değil, bu hükümlerin uygulanmasının ardından istenen sonuca ulaşılması) olacak şekilde tasarlanmıştır.

Buna göre Standardın amacı; denetim şirketi tarafından atanan liyakat sahibi biri tarafından yürütülen kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin bir referans içerir ve özellikle, gözden geçirmenin (diğer bir ifadeyle, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemelerin ve bu kapsamda ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesinin) istenen sonucunu belirtir.



Denetim şirketinin amacı, liyakat sahibi birini kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atamak suretiyle, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemelerin ve bu kapsamda ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamaktır.

KYS 2'DEKİ KAPSAMLI KAVRAMLAR

Önemli Muhakemeler ve Önemli Hususlar



Önemli muhakemeler ve önemli hususlar kavramları sırasıyla BDS 220 ve BDS 230 *Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi*’nde ele alınmaktadır. KYS 2 kapsamında kaliteyi gözden geçiren kişinin denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemeleri gözden geçirmesi, sorumlu denetçinin çalışma kâğıtlarını gözden geçirmesine ilişkin olarak BDS 220’de yer alan yaklaşımla tutarlıdır. Bu nedenle, KYS 2’de söz konusu Standartlara dikkat çeken A35-A36 paragraflarındaki açıklayıcı hükümler yer alır. KYS 2’nin A37 paragrafında belirtildiği üzere, finansal tabloların bağımsız denetimi haricindeki denetimlerde denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemeler, denetimin veya işletmenin niteliğine ve içinde bulunduğu şartlarına bağlı olabilir.

Mesleki Şüphencilik



Mesleki şüphencilik terimi genellikle denetim kanıtlarının elde edilmesi ve değerlendirilmesi bağlamında tanımlandığından, KYS 2 kaliteyi gözden geçiren kişinin mesleki şüphencilik içinde hareket etmediğini kabul eder. KYS 2’nin 9’uncu paragrafı; kaliteyi gözden geçiren kişinin, denetim ekibinin bir üyesi olmadığını, denetime ilişkin görüş veya sonuçları desteklemek için kanıt toplamasına gerek olmadığını, ancak denetim ekibinin, kalitenin gözden geçirilmesi sırasında ortaya çıkan hususlara karşılık vermek amacıyla daha fazla kanıt toplayabileceğini belirtir. Bununla birlikte, KYS 2’ye göre kaliteyi gözden geçiren kişinin -denetimin türüne uygun olması hâlinde- denetim ekibinin mesleki şüphencilikini kullandığı durumları değerlendirmesi gerekmektedir (Bkz.: Aşağıda yer alan “Kalitenin Gözden Geçirilmesi” bölümü).



KYS 2'DEKİ REVİZE EDİLMİŞ VE YENİ TANIMLAR

KYS 1'de yer alan yeni kalite yönetimi yaklaşımına uyum sağlamak için KYS 2, mevcut KKS 1 ve BDS 220'deki "denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme/denetimin kalitesini gözden geçiren kişi" terimlerini "kalitenin gözden geçirilmesi/kaliteyi gözden geçiren kişi" şeklinde değiştirmiştir.

KYS 2; Standart hükümlerini tekrarlayan ve tanımda yer alan ayrıntıları (önceden, denetimin kalitesine yönelik gözden geçirme/denetimin kalitesini gözden geçiren kişi terimlerinin tanımına dâhil edilen ayrıntıları) dışarıda bırakarak, kalitenin gözden geçirilmesi/kaliteyi gözden geçiren kişi terimlerinin tanımını sadeleştirmiştir.

KYS 2, kaliteyi gözden geçirirken bağımsız denetçinin tabi olduğu etik hükümler bağlamında "etik hükümler" terimini yeniden tanımlamıştır.

Revize Edilmiş ve Yeni Tanımlar	Açıklama	İlave Açıklayıcı Hükümler
Kalitenin gözden geçirilmesi	Kaliteyi gözden geçiren kişinin, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemeler ve bu kapsamda ulaşılan sonuçları tarafsız bir şekilde değerlendirmesidir. Kalitenin gözden geçirilmesi, rapor tarihinde veya öncesinde tamamlanır.	Bulunmuyor
Kaliteyi gözden geçiren kişi	Denetimin kalitesini gözden geçirmek üzere denetim şirketi tarafından görevlendirilen sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir bağımsız denetçi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.	Bulunmuyor
Etik hükümler	Kaliteyi gözden geçiren bir bağımsız denetçinin tabi olduğu mesleki etik ilkeler ve etik hükümlerdir. Etik hükümler; finansal tabloların bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi ya da diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlerle ilişkili olan ve Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'da (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) yer alan hükümler ile mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlerinden oluşur.	Para. A12-A15

BAĞLANTILAR



KYS 2 ve KYS 1 Arasındaki Bağlantı Nedir?



KYS 2, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin bir parçası olarak işlemek üzere tasarlanmıştır ve bu nedenle KYS 1 ve KYS 2'de yer alan hükümler, Standartlar arasında uygun bağlantıları sağlayacak şekilde düzenlenmiştir:

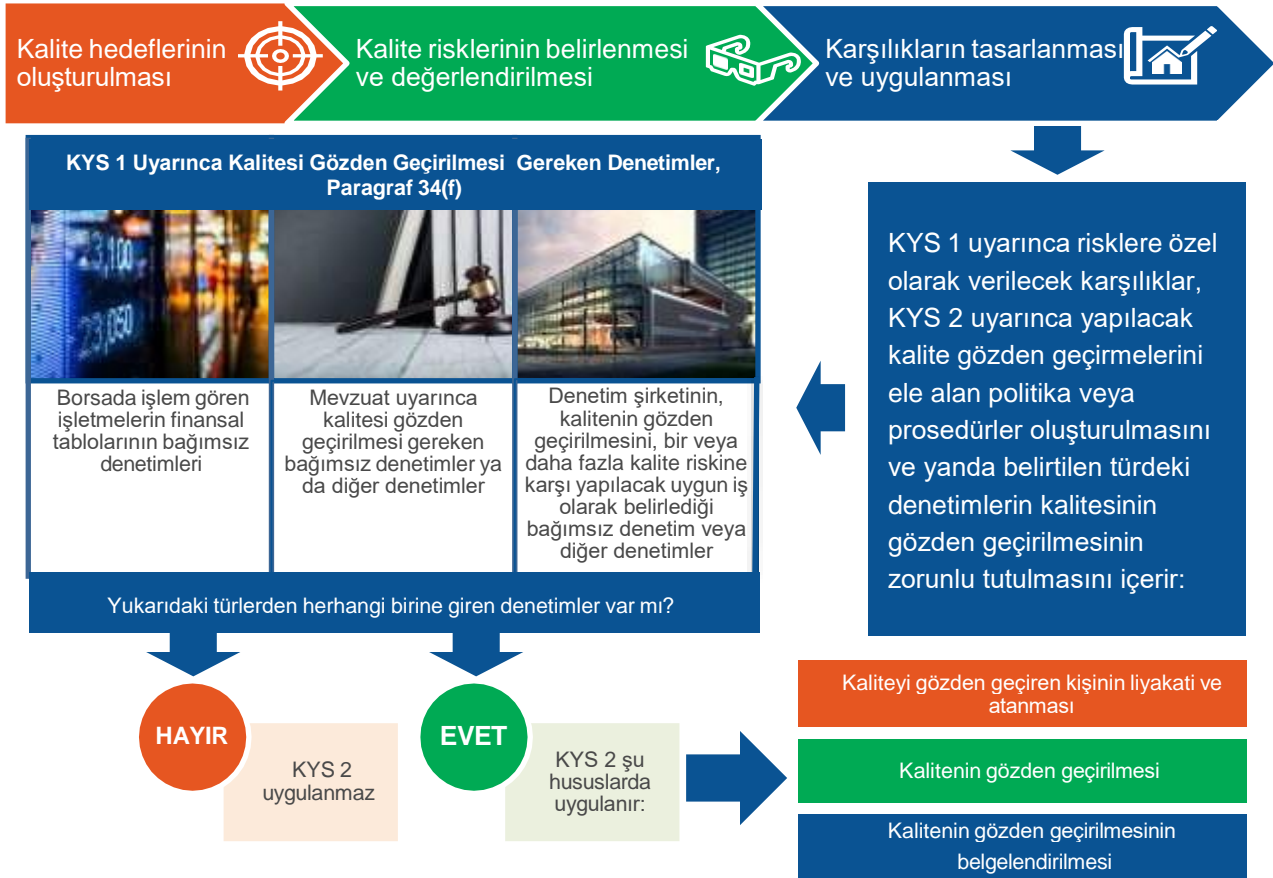
- KYS 1, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimlerin kapsamını ele alır; ve
- KYS 2, kaliteyi gözden geçiren kişinin liyakati ve atanması ile kalitenin gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesine ilişkin özel hükümleri ele alır.

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 1 uyarınca risklere özel olarak verilecek karşılıklar, KYS 2 uyarınca yapılacak kalite gözden geçirmelerini ele alan politika veya prosedürler oluşturulmasını içerir. Bu nedenle, KYS 2'ye uygun olarak kalitenin gözden geçirilmesi, KYS 1 uyarınca denetim şirketinin risklere karşı özel olarak tasarladığı ve uyguladığı bir karşılıktır. Kalitenin gözden geçirilmesi, denetim şirketi adına kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından yapılır.

 KYS 1 paragraf: 23, 34(f)


Şekil: KYS 1 ve KYS 2 Arasındaki İlişki

KYS 1, denetim şirketinin aşağıdakileri yapmasını gerektirir:



NOT: Aşağıda, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimlerin kapsamındaki değişiklikler yer almaktadır.

KYS 2 ve BDS 220 (Revize) Arasındaki Bağlantı Nedir?

 BDS 220'de kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin hükümler artık yer almamaktadır, ancak Standart hâlâ sorumlu denetçinin, kalitenin gözden geçirilmesiyle ilgili sorumluluklarına ilişkin hükümler içerir ve bu hükümler büyük ölçüde, sorumlu denetçi ve denetim ekibinin, kaliteyi gözden geçiren kişiyle nasıl etkileşimde bulunacağına odaklanmaktadır.

KYS 2'de yer alan açıklayıcı hükümler, aşağıdaki konularda BDS 220'de yer alan ilgili ana hükümlere ve/veya açıklayıcı hükümlere dikkat çeker:

KYS 2'deki Referans	BDS 220'de Yer Alan Ana Hükümler ve/veya Açıklayıcı Hükümler	BDS 220'deki Referans
Para. A25	Kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin sorumlu denetçinin sorumlulukları	Para. 36
Para. A35	Sorumlu denetçinin, önemli hususlar ve önemli muhakemelerle ilgili çalışma kâğıtlarını gözden geçirme sorumlulukları	Para. 31
Para. A36	Denetimin yürütülmesine ilişkin genel denetim stratejisi ve denetim planı, denetimin yürütülmesi ve denetim ekibinin ulaştığı tüm sonuçlarla ilgili olarak sorumlu denetçi tarafından tespit edilebilecek önemli muhakemelere ilişkin örnekler	Para. A93
Para. A42	Denetim düzeyinde mesleki şüpheciliğin kullanılmasının önündeki engellere, mesleki şüpheciliğin kullanılmasını engelleyebilecek bilinçsiz denetçi önyargısına ve denetim ekibinin denetim düzeyinde mesleki şüpheciliğe başvurulmasının önündeki engelleri azaltmak için atabileceği muhtemel adımlara ilişkin örnekler	Para. A34-A36
Para. A44	Sorumlu denetçinin, raporuna tarih vermeden önce bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlerin yerine getirilip getirilmediğini belirleme sorumluluğunu üstlenmesine ilişkin hüküm	Para. 21
Para. A46	Sorumlu denetçinin, raporuna tarih vermeden önce, denetime katılımının yeterli ve uygun olduğunu belirlemesine ilişkin hüküm	Para. 40(a)



KYS 1 paragraf: 34(f), A133-A137

KALİTESİ GÖZDEN GEÇİRİLMESİ GEREKEN DENETİMLERİN KAPSAMI

KYS 1'in 34(f) paragrafı, kalitesinin gözden geçirilmesi zorunlu tutulan denetimlerin kapsamını, borsada işlem gören işletmelerin denetimleri dışındaki denetimleri de kapsayacak şekilde genişletir. Kapsam artık, mevzuat uyarınca kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimleri ve denetim şirketinin, kalitenin gözden geçirilmesini, bir veya daha fazla kalite riskine karşı yapılacak uygun iş olarak belirlediği denetimleri de içerir.

KYS 1 Uyarınca Kalitesi Gözden Geçirilmesi Gereken Denetimler, Paragraf 34(f)



Borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimleri



Mevzuat uyarınca kalitesi gözden geçirilmesi gereken bağımsız denetimler ya da diğer denetimler



Denetim şirketinin, kalitenin gözden geçirilmesini, bir veya daha fazla kalite riskine karşı yapılacak uygun iş olarak belirlediği bağımsız denetim veya diğer denetimler



KYS 1'in A133 paragrafı, mevzuat uyarınca kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimlere ilişkin örnekler içerir. KYS 1'in A134 paragrafı, kalitenin gözden geçirilmesinin uygun bir karşılık olabileceği bir veya daha fazla kalite riskinin ortaya çıkmasına neden olan şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliklere ilişkin örnekler sunar.



KYS 1'in A135-A136 paragraflarındaki açıklayıcı hükümler, denetim şirketinin kalite risklerine karşı yapacağı işlerin (karşılıkların), kalitenin gözden geçirilmesi dışındaki gözden geçirme şekillerini de içerebileceğini belirtir. Denetim şirketi, bazı durumlarda bir veya daha fazla kalite riskine karşı yapılacak uygun işin, kalitenin gözden geçirilmesi olarak belirlendiği bağımsız denetim veya diğer denetimlerin bulunmadığına karar verebilir.

KALİTEYİ GÖZDEN GEÇİREN KİŞİLERİN ATANMASI VE LİYAKATI

KYS 2'de, aşağıdakileri ele alan yeni ana hükümler ve açıklayıcı hükümler yer alır:

- Kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanmasından sorumlu olan denetim şirketindeki kişi veya kişilerin liyakati;
- Bir kişinin, önceden sorumlu denetçi olarak görev yaptığı bir denetim için kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanmasına ilişkin liyakat sınırlamaları;
- Kaliteyi gözden geçirirken, kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olacak kişi veya kişilerin liyakati; and
- Kalitenin gözden geçirilmesine yardım eden kişilerin çalışmalarının uygunluğu dâhil olmak üzere, kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin tüm sorumluluğu kaliteyi gözden geçiren kişinin üstlenmesi.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması Sorumluluğunun Verilmesi



KYS 2 paragraf:
17, A1-A3

KYS 2'nin 17 nci paragrafı; denetim şirketlerinin, kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanması sorumluluğunun, şirket içinde bu sorumluluğu yerine getirecek yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip kişi veya kişilere verilmesini gerektiren politika veya prosedürler oluşturmalarına ilişkin yeni bir hüküm içerir.



Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Liyakatine İlişkin Kıstaslar

Kaliteyi gözden geçiren kişinin (denetim şirketi içinden veya dışından) atanması ve liyakatine ilişkin olarak KYS 2'de yer alan hükümler, mevcut KKS 1'de yer alan hükümlerden daha güçlüdür. Ancak, kaliteyi gözden geçiren kişinin denetim ekibinin bir üyesi olmamasına ilişkin hüküm değiştirilmemiştir.

Yeterli Zaman Dâhil, Yetkinlik ve Kabiliyetler

Mevcut KKS 1; kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığını koruyan ve gerekli deneyim ve yetki dâhil olmak üzere teknik niteliklere odaklanan, kaliteyi gözden geçiren kişilerin liyakatine ilişkin kıstaslarla ilgili hükümler içerir. KYS 2, liyakat hükümlerini genişletir ve KYS 1'de açıklanan diğer görevlere benzer bir şekilde kaliteyi gözden geçiren kişinin yetkinlik ve kabiliyetini tanımlar.



KYS 2'nin A5-A8 paragraflarındaki açıklayıcı hükümler, bir kişinin belirli bir denetimin kalitesini gözden geçirmek için gereken yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığı belirlenirken dikkate alınacak hususlara ilişkin ilave açıklama sağlar.

KYS 2'nin 18(a) paragrafı, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin, kaliteyi gözden geçiren kişinin kaliteyi gözden geçirmek için yeterli zamana sahip olmasını gerektirdiğine ilişkin yeni ve açık bir hüküm içerir.

Uygun Yetki

Mevcut KKS 1, kaliteyi gözden geçirmek için gerekli yetkiye sahip olmak gerektiğini belirtmesine rağmen, bu yetkiye nasıl sahip olunabileceği hakkında ilave bilgi sağlamaz. Yetki, sadece denetim şirketi içerisinde belirli bir unvan veya pozisyona sahip olmakla değil, farklı yollarla da elde edilebilir.



KYS 2'nin A9 paragrafındaki açıklayıcı hüküm; şirket içinde kaliteyi gözden geçiren kişiye saygı gösterme kültürü oluşturulursa, denetim şirketi kültürünün kaliteyi gözden geçiren kişinin yetkisini artırabileceğini belirtir ve bu aynı zamanda, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemeler hakkında kaliteyi gözden geçiren kişinin değerlendirmesini tehlikeye atacak şekilde, kaliteyi gözden geçiren kişinin uygun olmayan şekilde etkilenme olasılığını da azaltır. KYS 2 ayrıca, denetim şirketinin görüş farklılıklarını ele alan politika veya prosedürlerinin, görüş farklılıkları ortaya çıktığında kaliteyi gözden geçiren kişiye sorunları çözmesi için bir mekanizma sağlayarak kaliteyi gözden geçiren kişinin yetkisini artırabileceğini de belirtir.



KYS 2'nin A10 paragrafındaki açıklayıcı hüküm, kaliteyi gözden geçiren kişinin yetkisinin azalmış olabileceği durumlar hakkında rehberlik sağlar.

Tarafsızlık Dâhil, Etik Hükümler

Mevcut KKS 1; denetim şirketlerinin, kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluşturmalarına ilişkin bir hüküm içerir. Kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığına daha fazla odaklanmak ve ortaya çıkabilecek daha spesifik tehditleri ele almak için KYS 2'nin 18(b) paragrafı, kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlık ve bağımsızlığına yönelik tehditlerle ilişkili olanlar dâhil, etik hükümlere uymasını gerektirir.



KYS 2'nin A14-A15 paragrafları, kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığına yönelik tehditlere ilişkin örnekler

Önceden Sorumlu Denetçi Olarak Görev Yapan Kişiler İçin Ara Verme Süresi

KYS 2'nin 19 uncu paragrafı; denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin, sorumlu denetçinin kalitenin gözden geçirilmesi görevini üstlenmeden önce iki yıllık veya etik hükümler gerektiyorsa daha uzun bir ara verme süresi belirlemesine ilişkin yeni bir hüküm içerir. Bu hüküm, KYS 1 uyarınca belirlendiği üzere, kalitesi gözden geçirilmesi gereken tüm denetimlere uygulanır.



KYS 2'nin A17-A18 paragraflarındaki açıklayıcı hükümler, önceden sorumlu denetçi olarak görev yapan kişiler için ara verme süresinin ele alınmasına ilişkin ilave rehberlik sağlar.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Liyakatine İlişkin Mevzuat

KYS 2'nin 18(c) paragrafı; denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin, kaliteyi gözden geçiren kişinin liyakatıyla ilgili -varsa- mevzuat hükümlerine uymasını gerektirdiğine ilişkin yeni ve açık bir hüküm içerir.

KYS 2'nin A16 paragrafındaki açıklayıcı hüküm; mevzuatın, kaliteyi gözden geçiren kişinin liyakatine ilişkin ilave hükümler içerebileceğini belirtir.



KYS 2 paragraf:
21, A22

Kalitenin Gözden Geçirilmesine İlişkin Genel Sorumluluk

KYS 2'nin 21 inci paragrafı, denetim şirketinin:

- Kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin genel sorumluluğu kaliteyi gözden geçiren kişinin üstlenmesini gerektiren; ve
- Kalitenin gözden geçirilmesine yardım eden kişilerin yönlendirilmesi ve gözetiminin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi ve bu kişilerin çalışmalarının gözden geçirilmesi konusunda kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarını ele alan

politika veya prosedürler oluşturmalarına ilişkin yeni bir hüküm içerir.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişiyi Yardım Eden Kişi veya Kişilerin Liyakatine İlişkin Kıstaslar



KYS 2 paragraf:
20, A19-A21

KYS 2'nin 20 nci paragrafı; denetim şirketinin, kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olacak kişilerin liyakatine ilişkin kıstasları belirleyen politika veya prosedürler oluşturmasına ilişkin yeni bir hüküm içerir. KYS 2 ayrıca, bu kişilerin denetim ekibi üyesi olmamasını zorunlu kılar.

KYS 2'nin A19-A21 paragraflarındaki açıklayıcı hükümler, kaliteyi gözden geçiren kişinin yardımcı kullandığı durumlarda ilave rehberlik sağlar.



Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin, Gözden Geçirmeye İlişkin Liyakatinin Zedelenmesi



KYS 2 paragraf:
22-23, A23-A24

Mevcut KKS 1; denetim şirketinin politika ve prosedürlerinin, kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığının zedelenebileceği durumlarda, bu kişinin değiştirilmesini gerektirdiğine dair bir hüküm içerir. KYS 2'nin 22'nci paragrafı ise denetim şirketinin, kaliteyi gözden geçiren kişinin bu konudaki liyakatinin zedelenmediği durumları ve bu tür durumlarda söz konusu kişinin yerine geçecek kişinin belirlenmesi ve atanması süreci de dâhil olmak üzere denetim şirketinin atacağı uygun adımları ele alan politika veya prosedürler oluşturmasını gerektirerek bu hükmü genişletir.



KYS 2'nin A23 paragrafındaki açıklayıcı hüküm, kaliteyi gözden geçiren kişinin bu konudaki liyakatinin zedelenip zedelenmediğini değerlendirirken denetim şirketine yardımcı olabilecek faktörleri ortaya koyar.

KYS 2'nin 23 üncü paragrafı; kaliteyi gözden geçiren kişinin, liyakatini zedeleyen durumların farkına vardığında, aşağıdaki belirli adımları atmasına ilişkin yeni bir hüküm içerir:

- Denetim şirkettindeki uygun kişi veya kişileri bilgilendirir.
- Kaliteyi gözden geçirmeye başlamamışsa, kaliteyi gözden geçirmek üzere görevlendirilmeyi reddeder.
- Kaliteyi gözden geçirmeye başlamışsa, kaliteyi gözden geçirmeyi durdurur.

KALİTENİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

KYS 2, kalitenin gözden geçirilmesini ele alan hükümlerin gücünü artırmak için söz konusu hükümleri açık bir şekilde anlatır ve geliştirir.

Kalitenin Gözden Geçirilmesinin Zamanlaması

 KYS 2 paragraf:
24(a)

KYS 2'nin 24(a) paragrafı; kaliteyi gözden geçiren kişinin, uygulanacak prosedürleri denetim esnasında uygun zamanlarda uygulama sorumluluğunu ele alan yeni ve açık bir hüküm içerir.

Önemli Muhakemeler ve Önemli Hususlar

 KYS 2 paragraf:
25(b), A35-A38



Mevcut KKS 1, kaliteyi gözden geçiren kişinin; (1) önemli hususları sorumlu denetçiyle müzakere etmesini (2) denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlarla ilgili seçilen çalışma kâğıtlarını gözden geçirmesini ve (3) denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçları ve önerilen raporun uygun olup olmadığını değerlendirmesini gerektirir. KYS 2'nin 25(a)-25(c) paragrafları; kaliteyi gözden geçiren kişinin, aşağıdakileri yapmasını zorunlu kılarak bu hükümleri genişletir:

- Aşağıdakiler tarafından iletilen bilgileri anlayarak bunlar hakkında bir kanaat edinir:
 - (1) Denetim ekibi tarafından, işletmenin ve denetimin niteliği ile içinde bulunduğu şartlar hakkında iletilen bilgiler ve (2) Denetim şirketi tarafından, özellikle denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemeleri içeren alanlarla ilişkili olabilen veya bu alanları etkileyebilen tespit edilmiş eksiklikler başta olmak üzere, denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreci hakkında iletilen bilgiler.
- Sorumlu denetçi ve gerektiğinde denetim ekibinin diğer üyeleri ile önemli hususları ve denetimin plânlanması, yürütülmesi ve raporlanması aşamalarında yapılan önemli muhakemeleri müzakere eder.
- Elde edilen bilgilere ve yukarıda yapılan müzakerelere dayanarak, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerle ilgili seçilmiş çalışma kâğıtlarını gözden geçirir ve aşağıdakileri değerlendirir: (1) Denetimin türüne uygun olması hâlinde, denetim ekibinin mesleki şüpheciliğini kullandığı durumlar dâhil, yapılan söz konusu önemli muhakemelerin dayanağı; (2) Çalışma kâğıtlarının ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği ve (3) Ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığı.

Sorumlu denetçiyle (veya -varsa- diğer denetim ekibi üyeleriyle) yapılan müzakere, işletmenin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar hakkında denetim ekibinden elde edilen bilgilerle birlikte, kaliteyi gözden geçiren kişinin, önemli muhakemelerde bulunulan alanlardan haberdar olmasını sağlayacaktır. Denetim ekibi ve denetim şirketinin ilettiği bilgiler hakkında kanaat edinilmesi, denetimde kullanılması muhtemel önemli muhakemelerin anlaşılmasında kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olabilir. Bu bilgilere dayanarak, kaliteyi gözden geçiren kişi, söz konusu önemli muhakemeleri desteklemek için seçilmiş çalışma kâğıtlarını gözden geçirir.

Mesleki Şüphecilik

 KYS 2 paragraf:
25(c)(i), A41-A43

Mesleki şüphecilikle ilgili olarak KYS 2'nin 25(c)(i) paragrafı; kaliteyi gözden geçiren kişinin, seçilmiş çalışma kâğıtlarını gözden geçirerek, denetimin türüne uygun olması hâlinde denetim ekibinin mesleki şüpheciliğini kullandığı durumlar dâhil, yapılan söz konusu önemli muhakemelerin dayanağını değerlendirmesine ilişkin yeni bir hüküm içerir.



Bu hüküm; kaliteyi gözden geçiren kişinin görevinin önemli bir bölümünün, önemli muhakemeler yaparken ve bu kapsamda sonuçlara ulaşırken denetim ekibinin mesleki şüphecilik içinde hareket ettiğini değerlendirmek olduğunu ifade eder. Denetim ekibinin mesleki şüphecilik içinde hareket etmesine ilişkin olarak kaliteyi gözden geçiren kişinin değerlendirmesinin önemi dikkate alındığında, KYS 2'nin A41-A43 paragraflarındaki yeni açıklayıcı hükümler bu konu hakkında ilave rehberlik sağlar.



KYS 2 paragraf:
25(d)-25(e), A44-A45

Bağımsızlık ve İstişare



Mevcut KKS 1; denetim şirketinin, borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinin kalitesinin gözden geçirilmesinde, bağımsızlığın ve istişarelerin de dikkate alınmasını gerektiren politika ve prosedürler oluşturmasını zorunlu kılar. KYS 2 ise, ilgili hükümlerin uygulanabilirliğini, borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinin ötesine taşır. KYS 2'nin 25(d) ve 25(e) paragrafları sırasıyla, kaliteyi gözden geçiren kişinin;

- Finansal tabloların bağımsız denetiminde, sorumlu denetçinin bağımsızlıkla ilgili etik hükümlerin yerine getirilmiş olduğu konusunda yaptığı tespitin dayanağını değerlendirmesini; ve
- Tüm denetimlerde, zor veya ihtilafli konular ya da görüş farklılıkları olan konular hakkında gerekli istişarelerin yapılıp yapılmadığını ve bu istişareler sonucunda ortaya çıkan sonuçları değerlendirmesini gerektirir.



KYS 2 paragraf:
25(f), A46

Sorumlu Denetçinin Denetime Yeterli ve Uygun Katılımı

Finansal tabloların bağımsız denetiminde KYS 2'nin 25(f) paragrafı; kaliteyi gözden geçiren kişinin, sorumlu denetçinin yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından uygun olup olmadığını belirleyecek dayanağa sahip olacak şekilde denetim boyunca katılımının yeterli ve uygun olup olmadığını belirlerken kullandığı dayanağını değerlendirmesine ilişkin yeni bir hüküm içerir.



KYS 2 paragraf:
A32-A33

Topluluk Bağımsız Denetimlerine İlişkin Hususlar



Topluluk denetimlerinde, denetimin niteliği nedeniyle karmaşıklıklar olabilmesi ve denetim prosedürlerinin birimlerle ilgili finansal bilgilere uygulanabilmesine rağmen, kalitenin gözden geçirilmesinin amacı (diğer bir ifadeyle, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemelerin ve bu kapsamda ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesi) aynı kalır.



KYS 2'nin A32-A33 paragraflarındaki yeni açıklayıcı hükümler, topluluk denetiminin kalitesinin gözden geçirilmesine ilişkin hususları içerir.

Kalitenin Gözden Geçirilmesinin Tamamlanması

KYS 2'nin 27 nci paragrafı; kaliteyi gözden geçiren kişiye, kalitenin gözden geçirilmesiyle ilgili olarak KYS 2'deki hükümlerin yerine getirilip getirilmediğini ve kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlanıp tamamlanmadığını belirlemesine ilişkin yeni bir "geri çekilme" hükmü içerir.

KALİTENİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİNİN BELGELENDİRİLMESİ **KYS 2 paragraf:** 28-30, A50-A53

KYS 2'nin 28-29 uncu paragrafları; kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi sorumluluğunun, kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından üstlenilmesi ve çalışma kâğıtlarının denetime ilişkin çalışma kâğıtlarına dâhil edilmesine ilişkin yeni ve özel hükümler içerir.

Ayrıca, KYS 2'nin 30 uncu paragrafı; belgelendirmenin, kalite gözden geçirilirken uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak yeterlilikte olmasına ilişkin yeni kapsayıcı bir hüküm içerir.






KYS 2; ilke-bazlı belgelendirme hükümleri içerirken, KYS 2'nin A40 paragrafındaki açıklayıcı hüküm; denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin, kaliteyi gözden geçiren kişinin gözden geçireceği çalışma kâğıtlarını belirleyebileceği konusunda rehberlik sağlar. Ayrıca, bu tür politika veya prosedürlerde, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerle ilgili olarak gözden geçirilecek ilave çalışma kâğıtlarının seçiminde kaliteyi gözden geçiren kişinin mesleki muhakemede bulunabileceği belirtilebilir.

KYS 2'DEKİ BİLDİRİM HÜKÜMLERİ



Kaliteyi gözden geçiren kişinin, aşağıdaki durumlarda KYS 2'de yer alan yeni bildirim hükümlerine uyması zorunludur:

KYS 2'DEKİ REFERANS	Bildirim Yapılması Gereken Durumlar	Bildirim Yapılacak Taraf veya Taraflar
Para. 23, A24	 Kaliteyi gözden geçiren kişinin, gözden geçirmeye ilişkin liyakatinin zedelenmesi	Denetim şirketindeki uygun kişi veya kişiler
Para. 26, A49	 Kaliteyi gözden geçiren kişinin çözülmemeyen endişeleri	Sorumlu denetçi ve denetim şirketindeki uygun kişi veya kişiler
Para. 27	 Kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlanması	Sorumlu denetçi

Bu metin, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) izniyle, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan ilgili rehberin Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından yapıldığı şekliyle Türkçe tercümesinin tamamını veya bir kısmını yeniden üretmektedir ve IFAC tarafından Haziran 2021'de orijinal hâli İngilizce olarak yayınlanmıştır. Bu tür metinlerin Türkiye'de yalnızca ticari olmayan amaçlarla Türkçe olarak çoğaltılmasına izin verilmektedir. Mevcut diğer tüm hakları saklıdır. IAASB'nin Uluslararası Kalite Yönetim Standardı (ISQM) 2, İlk Uygulama Rehberi'nin onaylanmış metni, IFAC tarafından İngilizce dilinde yayınlanan metindir. IFAC, çevirinin doğruluğu ve eksiksizliği veya bunun sonucunda ortaya çıkabilecek eylemler için hiçbir sorumluluk kabul etmez.

ISQM 2 First-Time Implementation Guide © 2021 by IFAC. Tüm hakları saklıdır.

Uluslararası Kalite Yönetim Standardı (ISQM) 2, İlk Uygulama Rehberi © 2021, IFAC. Tüm hakları saklıdır.

Bu belgeyi çoğaltmak, saklamak veya iletmek ya da diğer benzer kullanımları yapmak için izin almak için permissions@ifac.org ile iletişime geçiniz.