



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

KALİTE YÖNETİM STANDARDI 2

DENETİMİN KALİTESİNİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Yönetim, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2022 yılı yayımı, Bölüm 1’de yer alan Uluslararası Kalite Yönetim Standardı (KYS) 2 “Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi”nin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurularak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

(Bu ifade Standardın yalnızca internet sitesinde yayımlanan versiyonunda bulunmaktadır.)

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- **KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi** Standardının ilk sürümü, 20/12/2022 tarihli ve 13747 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 16/01/2023 tarihli ve 32075 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- **KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi** Standardının güncellenen sürümü, 27/12/2023 tarih ve 21621 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 29/12/2023 tarihli ve 32414 (1.M) sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.

KALİTE YÖNETİM STANDARDI 2
DENETİMİN KALİTESİNİN GÖZDEN GEÇİRİLMESİ

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam.....	1–4
Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi ve Kalitenin Gözden Geçirilmesine İlişkin Rolü	5–9
Uygulama Alanı.....	10
Yürürlük Tarihi.....	11
Amaç	12
Tanımlar	13
Ana Hükümler	
Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bu Hükümlere Uygunluk Sağlanması.....	14–16
Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması ve Liyakatine İlişkin Kıstaslar.....	17–23
Kalitenin Gözden Geçirilmesi.....	24–27
Belgelendirme.....	28–30
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması ve Liyakatine İlişkin Kıstaslar.....	A1–A24
Kalitenin Gözden Geçirilmesi.....	A25–A49
Belgelendirme.....	A50–A53

Kalite Yönetim Standardı (KYS) 2 “Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi”, KYS 1 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimi ile Diğer Güvence Denetimleri ya da İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Kalite Yönetim Standardı (KYS);
 - (a) Denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin (*bundan sonra kaliteyi gözden geçiren kişi olarak kullanılacaktır*) atanması ve liyakati ile
 - (b) Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi (*bundan sonra kalitenin gözden geçirilmesi olarak kullanılacaktır*) ve belgelendirilmesinde kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumluluklarını ele alır.

Bu Standartta, ilgili diğer mevzuata aykırılık teşkil eden hükümlerin bulunması durumunda, denetim şirketi söz konusu mevzuata uymak zorundadır.

2. Bu KYS, KYS 1 uyarınca kalitesi gözden geçirilmesi gereken tüm denetimler için uygulanır.¹ Bu KYS, denetim şirketinin KYS 1'e veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ön kabulüne dayanarak düzenlenmiştir. Bu Standart, etik hükümlerle birlikte dikkate alınır.
3. Bu KYS'ye uygun olarak kalitenin gözden geçirilmesi, KYS 1 uyarınca denetim şirketinin risklere karşı özel olarak tasarladığı ve uyguladığı bir karşılıktır.² Kalitenin gözden geçirilmesi, denetim şirketi adına kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından yapılır.

Ölçeklendirilebilirlik

4. Bu KYS uyarınca kaliteyi gözden geçiren kişinin uygulayacağı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, denetimin ya da işletmenin niteliğine ve içinde bulunduğu şartlara göre farklılık gösterir. Örneğin, denetim ekibi tarafından yapılan daha az sayıda önemli muhakeme içeren denetimlerde, kaliteyi gözden geçiren kişinin uygulayacağı prosedürlerin kapsamı daha dar olacaktır.

Denetim Şirketinin Kalite Yönetim Sistemi ve Kalitenin Gözden Geçirilmesine İlişkin Rolü

5. KYS 1, denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamındaki sorumluluklarını belirler ve kalite risklerine ilişkin değerlendirmelerin gerekçelerine dayanan ve bunlara karşılık veren uygun bir yaklaşımla kalite risklerine karşı yapılacak işleri tasarlamasını ve uygulamasını gerektirir.³ KYS 1 uyarınca risklere verilecek karşılıklar, bu Standart uyarınca yapılacak kalite gözden geçirmelerini ele alan politika veya prosedürler oluşturulmasını içerir.
6. Denetim şirketi, kalite yönetim sisteminin tasarlanması, uygulanması ve işleyişinden sorumludur. KYS 1 uyarınca denetim şirketinin amacı; yürüttüğü finansal tabloların

¹ Kalite Yönetim Standardı (KYS) 1 (*önceki adıyla Kalite Kontrol Standardı 1*) Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimi ile Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Kontrol, 34(f) paragrafı

² KYS 1, 34(f) paragrafı

³ KYS 1, 26 ncı paragraf

bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimleri ile diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlere ilişkin olarak;

- (a) Denetim şirketinin ve personelinin, sorumluluklarını mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yerine getirdiği ve denetimi söz konusu standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun yürüttüğü ve
- (b) Denetim şirketi (sorumlu denetçi) tarafından düzenlenen raporların içinde bulunulan şartlara uygun olduğu

hususlarında kendisine makul güvence sağlayan bir kalite yönetim sistemi tasarlamak, uygulamak ve işleyişini sağlamaktır.⁴

7. KYS 1’de açıklandığı üzere⁵, kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesi kamu yararına hizmet eder. 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 şüphecilik içinde hareket edilmesini gerektirir.
8. 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 taşımaz.
9. Kaliteyi gözden geçiren kişi denetim ekibinin bir üyesi değildir. Kalitenin gözden geçirilmesi; sorumlu denetçinin denetimin yönetilmesi, kaliteli bir şekilde yürütülmesi veya denetim ekibi üyelerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile yaptıkları işlerin gözden geçirilmesine ilişkin sorumluluklarını değiştirmez. Kaliteyi gözden geçiren kişinin denetime ilişkin görüş veya sonuçları desteklemek için kanıt toplamasına gerek yoktur, ancak denetim ekibi, kalitenin gözden geçirilmesi sırasında ortaya çıkan hususlara karşılık vermek amacıyla daha fazla kanıt toplayabilir.

Uygulama Alanı

10. Bu KYS’de, denetim şirketinin bu KYS’yi uygulama amacı ile denetim şirketi ve kaliteyi gözden geçiren kişinin bu amaca ulaşmasını sağlamak için tasarlanmış ana hükümler yer alır. Ayrıca bu KYS’de, Standardın doğru anlaşılmasına ilişkin bir çerçeve sağlayan giriş bölümü, tanımlar bölümü ve açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü yer alır. KYS 1⁶’de ise giriş bölümü ve tanımlar, amaç, ana hükümler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü yer almaktadır.

⁴ KYS 1, 14 üncü paragraf

⁵ KYS 1, 15 inci paragraf

⁶ KYS 1, 12 nci paragraf ve A6-A9 paragrafları

Yürürlük Tarihi

11. Bu KYS:

- (a) 31 Aralık 2023 tarihinde veya sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimlerinde ve
- (b) 31 Aralık 2023 tarihinde veya sonrasında başlayacak diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlerde

uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer. Erken uygulama teşvik edilir.

Amaç

12. 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.

Tanımlar

13. Aşağıdaki terimler bu KYS’de, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

- (a) 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.
- (b) Kaliteyi gözden geçiren kişi: Denetimin kalitesini gözden geçirmek üzere denetim şirketi tarafından atanan sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer bir kişi veya denetim şirketi dışından bir kişidir.
- (c) Etik hükümler: Kaliteyi gözden geçiren bir bağımsız denetçinin tabi olduğu mesleki etik ilkeler ve hükümlerdir. Etik hükümler; finansal tabloların bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi ya da diğer güvence denetimleri veya ilgili hizmetlere ilişkin olarak, 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. (Bkz.: A12–A15 paragrafları)

Ana Hükümler

Ana Hükümlerin Uygulanması ve Bu Hükümlere Uygunluk Sağlanması

- 14. Denetim şirketi ve kaliteyi gözden geçiren kişi, bu KYS’nin amacını anlamak ve ana hükümleri uygun şekilde yerine getirmek üzere, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil, bu KYS’ye vâkıf olur.
- 15. Denetim şirketi veya kaliteyi gözden geçiren kişi, hükmün yürütülen denetimle ilgili olmaması durumu hariç olmak üzere, bu KYS’nin tüm hükümlerine uyar.
- 16. Ana hükümlerin uygun bir şekilde yerine getirilmesinin, bu Standardın amacına ulaşma konusunda yeterli dayanağı sağlaması beklenir. İlgili hükümlerin uygulandığı ancak bu Standardın amacına ulaşma konusunda yeterli dayanağın sağlanmadığı sonucuna varan

denetim şirketi veya kaliteyi gözden geçiren kişi -uygun hâllerde- söz konusu amaca ulaşmak üzere ilave adımlar atar.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması ve Liyakatine İlişkin Kıstaslar

17. Denetim şirketi, 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 oluşturur. Söz konusu politika veya prosedürler, bu kişi veya kişilerin kaliteyi gözden geçiren kişiyi atamasını gerektirir. (Bkz.: A1–A3 paragrafları)
18. Denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanacak kişinin liyakatine ilişkin kıstasları belirleyen politika veya prosedürler oluşturur. Söz konusu politika veya prosedürler; kaliteyi gözden geçiren kişinin denetim ekibinin bir üyesi olmamasını ve (Bkz.: A4 paragrafı)
 - (a) Kaliteyi gözden geçirmek için yeterli zaman dâhil, yetkinlik, kabiliyet ve uygun yetkiye sahip olmasını, (Bkz.: A5–A11 paragrafları)
 - (b) Kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlık ve bağımsızlığına yönelik tehditlerle ilişkili olanlar dâhil, etik hükümlere uymasını ve (Bkz.: A12–A15 paragrafları)
 - (c) Kaliteyi gözden geçiren kişinin liyakatiyle ilgili -varsa- mevzuat hükümlerine uymasını (Bkz.: A16 paragrafı)gerektirir.
19. Denetim şirketinin 18(b) paragrafı uyarınca oluşturduğu politika veya prosedürler, önceden sorumlu denetçi olarak görev yapmış bir kişinin kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanması sonucu ortaya çıkan tarafsızlığa yönelik tehditleri de ele alır. Bu tür politika veya prosedürler, sorumlu denetçinin kalitenin gözden geçirilmesi görevini üstlenmesinden önce iki yıllık veya etik hükümler gerektiriyorsa daha uzun bir ara verme süresi belirler. (Bkz.: A17–A18 paragrafları)
20. Denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olacak kişilerin liyakatine ilişkin kıstasları belirleyen politika veya prosedürler oluşturur. Söz konusu politika veya prosedürler; bu kişilerin denetim ekibi üyesi olmamasını ve (Bkz.: A19 paragrafı)
 - (a) Kendilerine verilen görevleri yerine getirmek için yeterli zaman dâhil, yetkinlik ve kabiliyete sahip olmalarını ve (Bkz.: A19 paragrafı)
 - (b) Tarafsızlık ve bağımsızlıklarına yönelik tehditlerle ilişkili olanlar dâhil, etik hükümlere ve -varsa- mevzuat hükümlerine uymalarını (Bkz.: A20–A21 paragrafları)gerektirir.
21. Denetim şirketi;
 - (a) Kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin genel sorumluluğu kaliteyi gözden geçiren kişinin üstlenmesini gerektiren ve

- (b) 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 (Bkz.: A22 paragrafı)

politika veya prosedürler oluşturur.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Bu Konudaki Liyakatinin Zedelenmesi

22. Denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişinin bu konudaki liyakatinin zedelenmiş 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 oluşturur. (Bkz.: A23 paragrafı)
23. Kaliteyi gözden geçiren kişi, liyakatini zedeleyen durumların farkına vardığında, denetim şirketindeki uygun kişi veya kişileri bilgilendirir ve (Bkz.: A24 paragrafı)
- (a) Kaliteyi gözden geçirmeye başlamamışsa, kaliteyi gözden geçirmek üzere atanmayı reddeder veya
- (b) Kaliteyi gözden geçirmeye başlamışsa, kaliteyi gözden geçirmeyi durdurur.

Kalitenin Gözden Geçirilmesi

24. Denetim şirketi, kalitenin gözden geçirilmesiyle ilgili olarak aşağıdaki hususları ele alan politika veya prosedürler oluşturur:
- (a) Denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemelerin ve bu kapsamda ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesi için uygun dayanağı sağlamak üzere, kaliteyi gözden geçiren kişinin 25–26 ncı paragraflar uyarınca uygulanacak prosedürleri denetim esnasında uygun zamanlarda uygulama sorumluluğu,
- (b) 27 nci paragraf uyarınca kaliteyi gözden geçiren kişiden, kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlandığına dair bildirim alana kadar sorumlu denetçinin denetim raporuna tarih vermemesi dâhil olmak üzere, kalitenin gözden geçirilmesi konusunda sorumlu denetçinin sorumlulukları ve (Bkz.: A25–A26 paragrafları)
- (c) Denetim ekibinin, kaliteyi gözden geçiren kişiyle önemli bir muhakeme hakkında yaptığı müzakerelerin niteliği ve kapsamının, bu kişinin tarafsızlığına yönelik tehdit oluşturduğu durumlar ve söz konusu durumlarda atılacak uygun adımlar. (Bkz.: A27 paragrafı)
25. Kaliteyi gözden geçiren kişi, kaliteyi gözden geçirirken: (Bkz.: A28–A33 paragrafları)
- (a) Aşağıdakiler tarafından iletilen bilgileri anlayarak bunlar hakkında bir kanaat edinir: (Bkz.: A34 paragrafı)
- (i) Denetim ekibi tarafından, denetimin niteliği ve şartları ile işletme hakkında iletilen bilgiler ve

- (ii) 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.
 - (b) Sorumlu denetçi ve gerektiğinde denetim ekibinin diğer üyeleri ile önemli hususları ve denetimin plânlanması, yürütülmesi ve raporlanması aşamalarında yapılan önemli muhakemeleri müzakere eder. (Bkz.: A35–A38 paragrafları)
 - (c) (a) ve (b) bentlerinde elde edilen bilgilere dayanarak, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerle ilgili seçilmiş çalışma kâğıtlarını gözden geçirir ve aşağıdakileri değerlendirir: (Bkz.: A39–A43 paragrafları)
 - (i) Denetimin türüne uygun olması hâlinde denetim ekibinin mesleki şüpheciliğini kullandığı durumlar dâhil, yapılan söz konusu önemli muhakemelerin dayanağı,
 - (ii) Çalışma kâğıtlarının ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği ve
 - (iii) Ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığı.
 - (d) Finansal tabloların bağımsız denetiminde, sorumlu denetçinin bağımsızlıkla ilgili etik hükümlerin yerine getirilmiş olduğu konusunda yaptığı tespitini dayanağını değerlendirir. (Bkz.: A44 paragrafı)
 - (e) Zor veya ihtilafli konular ya da görüş farklılıkları olan konular hakkında gerekli istişarelerin yapıp yapılmadığını ve bu istişareler sonucunda ortaya çıkan sonuçları değerlendirir. (Bkz.: A45 paragrafı)
 - (f) Finansal tabloların bağımsız denetiminde, sorumlu denetçinin yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların denetimin niteliği ve şartları açısından uygun olup olmadığını belirleyecek dayanağa sahip olacak şekilde denetim boyunca katılımının yeterli ve uygun olup olmadığını belirlerken kullandığı dayanağını değerlendirir. (Bkz.: A46 paragrafı)
 - (g) Aşağıdakileri gözden geçirir:
 - (i) Finansal tabloların bağımsız denetiminde, finansal tablolar ile -varsa- kilit denetim konularının açıklanması dâhil, finansal tablolara ilişkin denetçi raporu, (Bkz.: A47 paragrafı)
 - (ii) Sınırlı bağımsız denetimlerde, finansal tablolar veya finansal bilgiler ve bunlara ilişkin denetçi raporu veya (Bkz.: A47 paragrafı)
 - (iii) Diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlerde, denetçi raporu ve -varsa- denetime konu bilgi. (Bkz.: A48 paragrafı)
26. Kaliteyi gözden geçiren kişi, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemeler veya bu kapsamda ulaşılan sonuçların uygun olmadığına dair endişelerinin bulunması durumunda bu endişelerini sorumlu denetçiye bildirir. Kaliteyi gözden geçiren kişi, söz konusu endişelerinin ikna edici şekilde çözümlenememesi durumunda, denetim

şirketindeki uygun kişi veya kişilere kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlanamadığı bilgisini verir. (Bkz.: A49 paragrafı)

Kalitenin Gözden Geçirilmesinin Tamamlanması

27. 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.

Belgelendirme

28. Denetim şirketi, kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi sorumluluğunun, kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından üstlenilmesini gerektiren politika veya prosedürler oluşturur. (Bkz.: A50 paragrafı)

29. Denetim şirketi, 30 uncu paragraf uyarınca kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesini ve söz konusu çalışma kâğıtlarının denetime ilişkin çalışma kâğıtlarına dâhil edilmesini gerektiren politika veya prosedürler oluşturur.

30. Kaliteyi gözden geçiren kişi; kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin belgelendirmenin, kendi ve -varsa- kendisine yardım eden kişiler tarafından yürütülen prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile gözden geçirme çalışması sırasında ulaşılan sonuçların söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak yeterlilikte olup olmadığını belirler. Kaliteyi gözden geçiren kişi, kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin belgelendirmenin aşağıdakileri de içerip içermediğini belirler: (Bkz.: A51–A53 paragrafları)

- (a) Kaliteyi gözden geçiren kişinin ve kendisine yardımcı olan kişilerin adları,
- (b) Gözden geçirilen çalışma kâğıtlarına ilişkin bir açıklama,
- (c) Kaliteyi gözden geçiren kişinin, 27 nci paragraf uyarınca yaptığı belirlemelerin dayanağı,
- (d) 26 ve 27 nci paragraflar uyarınca yapılması gereken bildirimler ve
- (e) Kalitenin gözden geçirilmesinin tamamlanma tarihi.

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması ve Liyakatine İlişkin Kıstaslar

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişilerin Atanması Sorumluluğunun Verilmesi (Bkz.: 17 nci paragraf)

- A1. Bir kişinin, kaliteyi gözden geçiren kişinin atanmasına ilişkin sorumluluğu yerine getirme konusundaki yetkinlik ve kabiliyetleri, aşağıdakiler hakkında uygun bilgi birikimini içerebilir:
- Kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumlulukları,
 - Kaliteyi gözden geçiren kişilerin liyakatine ilişkin olarak 18 ve 19 uncu paragraflarda belirtilen kıstaslar ve
 - Denetim ekibinin kimlerden oluştuğu dâhil, kalitesi gözden geçirilecek işletme ya da denetimin niteliği ve şartları.
- A2. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanmasından sorumlu olan kişinin, kalitesi gözden geçirilecek denetimde görevli olan denetim ekibinin bir üyesi olmaması gerektiğini belirtebilir. Ancak belirli durumlarda (örneğin, daha küçük ölçekli bir denetim şirketi veya bağımsız denetçi açısından) denetim ekibinin üyesi olmayan bir kişinin kaliteyi gözden geçiren kişiyi ataması uygulamada zor olabilir.
- A3. Denetim şirketi, kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanmasından sorumlu birden fazla kişi görevlendirebilir. Örneğin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinde; kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanması konusunda, borsada işlem gören işletmelerin bağımsız denetiminde borsada işlem görmeyen işletmelerin bağımsız denetiminden veya diğer denetimlerden farklı süreçlerin izlenmesi ve her süreçten farklı kişilerin sorumlu olması gerektiği belirtilebilir.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Liyakati (Bkz.: 18 inci paragraf)

- A4. Daha küçük ölçekli bir denetim şirketi veya bağımsız denetçi açısından, kaliteyi gözden geçirecek uygun bir yönetici veya diğer bir kişi bulunmayabilir. Bu tür durumlarda denetim şirketi, denetimin kalitesini gözden geçirmek için şirket dışındaki kişilerden hizmet alabilir veya bu kişilerle sözleşme imzalayabilir. Denetim şirketi dışından gelen kişiler; denetim ağına dâhil bir şirketin ortağı veya çalışanı, bir hizmet sağlayıcı ya da denetim ağı içinde bulunan bir yapı veya kuruluş olabilir. Böyle bir kişiden faydalandığında, KYS 1’de yer alan denetim ağından kaynaklanan yükümlülükler ya da denetim ağı hizmetleri veya hizmet sağlayıcıları hakkındaki hükümler uygulanır.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Liyakatine İlişkin Kıstaslar

Yeterli Zaman Dâhil, Yetkinlik ve Kabiliyetler (Bkz.: 18(a) paragrafı)

- A5. KYS 1; teknik yeterlilik ve mesleki beceri ile mesleki etik, değer ve tutumların bütünleştirilmesi ve uygulanması dâhil olmak üzere, yetkinlikle ilgili ayırt edici

özellikleri açıklar.⁷ Denetim şirketinin, bir kişinin kaliteyi gözden geçirmek için gereken yetkinliğe sahip olup olmadığını belirlerken dikkate alabileceği hususlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Mesleki standartlar, mevzuat hükümleri ve denetim şirketinin söz konusu denetimle ilgili politika veya prosedürleri hakkında edinilen kanaat,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör hakkında bilgi,
- Benzer nitelik ve karmaşıklığındaki denetimler hakkında edinilen bilgi ve deneyim ve
- Kaliteyi gözden geçiren kişinin, kaliteyi gözden geçirme ve belgelendirme konusundaki sorumlulukları hakkında denetim şirketinden gerekli eğitimi alarak edinebildiği veya artırılabilirdiği bilgi.

A6. Denetim şirketinin, kalitenin gözden geçirilmesinin, bir veya birden fazla kalite riskini⁸ ele almak için uygun bir karşılık olup olmadığını belirlerken dikkate aldığı şart, olay, durum, eylem veya eylemsizlikler; kalitenin gözden geçirilmesi için gereken kabiliyet ve yetkinlikleri belirlerken dikkate aldığı önemli bir husus olabilir. Denetim şirketinin, kaliteyi gözden geçiren kişinin denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemeleri ve bu kapsamda ulaşılan sonuçları değerlendirmek için gereken yeterli zaman dâhil olmak üzere, yetkinlik ve kabiliyete sahip olup olmadığını belirlerken dikkate alabileceği diğer hususlara örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- İşletmenin niteliği,
- Sektördeki uzmanlaşma ve sektörün karmaşıklık düzeyi ya da işletmenin faaliyet gösterdiği düzenleyici çevre,
- Denetimin özel uzmanlık gerektiren (örneğin, bilgi teknolojileri (BT) veya muhasebe ya da denetimle ilgili uzmanlık gerektiren alanlarla ilgili) ya da örneğin, belirli güvence denetimlerinde ihtiyaç duyulabilecek bilimsel ve teknik uzmanlık gerektiren konularla ne derece ilgili olduğu. (Ayrıca bakınız: A19 paragrafı)

A7. Kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanabilecek bir kişinin yetkinlik ve kabiliyetlerini değerlendirirken denetim şirketinin izleme faaliyetleri neticesinde elde edilen bulgular (diğer bir deyişle, bu kişinin denetim ekibi üyesi veya kaliteyi gözden geçiren kişi olduğu denetimlerin teftişi sonucu elde edilen bulgular) veya dış teftişlerin sonuçları da dikkate alınabilecek hususlar arasında olabilir.

A8. Uygun yetkinlik veya kabiliyetin olmaması, kaliteyi gözden geçiren kişinin gözden geçirme işini yürütürken uygun mesleki muhakemede bulunabilmesini etkiler. Örneğin, ilgili sektör hakkında tecrübesi olmayan bir kişi kaliteyi gözden geçiriyorsa; bu kişi karmaşık veya sektöre özgü muhasebe ya da denetim konularında denetim ekibinin mesleki şüpheciliklerini ve vardığı önemli yargıları sorgulayabilecek ve gerekirse bunlara itiraz edebilecek kabiliyet veya özgüvene sahip olmayabilir.

⁷ KYS 1, A88 paragrafı

⁸ KYS 1, A88 paragrafı

Uygun Yetki (Bkz.: 18(a) paragrafı)

- A9. Denetim şirketi düzeyinde atılan adımlar, kaliteyi gözden geçiren kişinin yetkisinin oluşturulmasına yardımcı olur. Örneğin, şirket içinde kaliteyi gözden geçiren kişiye saygı gösterme kültürü oluşturulursa, bu kişinin sorumlu denetçiden veya personelden kalitenin gözden geçirilmesinin sonucunu uygunsuz biçimde etkileyebilecek şekilde baskı görme ihtimali azalır. Bazı durumlarda, kaliteyi gözden geçiren kişinin yetkisi, denetim ekibiyle arasında görüş farklılığı olduğunda kaliteyi gözden geçiren kişinin atabileceği adımları da içerebilen ve görüş farklılıklarını ele almak üzere denetim şirketi tarafından oluşturulan politika veya prosedürler tarafından artırılabilir.
- A10. Kaliteyi gözden geçiren kişinin yetkisi aşağıdaki durumlarda azalmış olabilir:
- Denetim şirketinin kültürü, yalnızca şirket içinde hiyerarşik olarak daha üst kademedeki personele saygı duyulmasını teşvik etmektedir.
 - Sorumlu denetçinin denetim şirketi içinde liderlik/yönetici pozisyonunda olması veya kaliteyi gözden geçiren kişinin mali haklarını belirlemekten sorumlu olması gibi durumlarda, kaliteyi gözden geçiren kişinin sorumlu denetçiye bağlı çalışması gerekmektedir.

Kamu Sektörüne İlişkin Hususlar

- A11. Kamu sektöründe bir denetçi, kamu sektörüne yönelik bağımsız denetimlerde tüm sorumluluklarıyla birlikte sorumlu denetçiyle eş değer bir görev üstlenebilir. Bu gibi durumlarda, kaliteyi gözden geçiren kişinin seçimi, bağımsız olma gerekliliğinin ve kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsız bir değerlendirme yapabilme kabiliyetinin dikkate alınmasını içerebilir.

Etik Hükümler (Bkz.: 13(c), 18(b) paragrafları)

- A12. Kalite gözden geçirilirken tabi olunan etik hükümler, denetimin ya da işletmenin niteliği ve şartlarına göre değişiklik gösterebilir. Etik hükümlerden bazıları, denetim şirketine değil, kaliteyi gözden geçiren kişi gibi yalnızca bağımsız denetçiler için uygulanabilir.
- A13. Etik hükümler, kaliteyi gözden geçiren kişi gibi, bağımsız denetçiler için geçerli özel bağımsızlık hükümleri içerebilir. Ayrıca etik hükümler, bir bağımsız denetim veya güvence müşterisiyle uzun süreli ilişkiden dolayı bağımsızlığı tehdit eden durumları ele alan hükümler de içerebilir. Uzun süreli ilişkiyle ilgili söz konusu hükümlerin uygulaması, 19 uncu paragrafta öngörülen ara verme süresinden ayrıdır, ancak bu paragrafın uygulanması sırasında dikkate alınması gerekebilir.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Tarafsızlığına Yönelik Tehditler

- A14. Kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığına yönelik tehditler, birçok farklı durum ve gerçekten kaynaklanabilir. Örneğin;
- Kaliteyi gözden geçiren kişi, özellikle sorumlu denetçi veya denetim ekibi üyesi olarak, denetim ekibi tarafından varılan önemli yargılara önceden dâhil olmuşsa kendi kendini denetleme tehdidi oluşabilir.

- Kaliteyi gözden geçiren kişi, sorumlu denetçinin veya denetim ekibi üyelerinden birisinin aile yakınlarından biri veya çekirdek aile üyesi ise veya denetim ekibi üyeleri ile yakın kişisel ilişkileri varsa, yakınlık tehdidi veya kişisel çıkar tehdidi oluşabilir.
- Kaliteyi gözden geçiren kişi üzerinde mevcut veya hissedilen bir baskı olduğunda (örneğin, sorumlu denetçi agresif veya baskın bir kişi olduğunda veya kaliteyi gözden geçiren kişi sorumlu denetçiye bağlı çalıştığında) yıldırma tehdidi ortaya çıkabilir.

A15. Etik hükümler, tarafsızlığa yönelik tehditlerin belirlenmesi, değerlendirilmesi ve ele alınmasına yönelik ana hükümler ve rehberlik içerebilir. Örneğin Etik Kurallar, aşağıdaki gibi örnekleri verilen durumlarda rehberlik sağlar:

- Bağımsız denetçi kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atandığında tarafsızlığa yönelik tehdit oluşturabilecek durumlar,
- Bu tür tehditlerin düzeyinin değerlendirilmesiyle ilgili etkenler ve
- Bu tür tehditleri ele alabilen önlemler dâhil, atılan adımlar.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Liyakatine İlişkin Mevzuat (Bkz.: 18(c) paragrafı)

A16. Mevzuat, kaliteyi gözden geçiren kişinin liyakatine ilişkin ilave hükümler içerebilir. Örneğin, bazı ülkelerde kaliteyi gözden geçiren kişinin belirli niteliklere veya kalitenin gözden geçirilmesi işini yapabilme ruhsatına sahip olması gerekebilir.

Önceden Sorumlu Denetçi Olarak Görev Yapan Kişiler İçin Ara Verme Süresi (Bkz.: 19 uncu paragraf)

A17. Müteakip denetimlerde, üzerinde önemli muhakemelerin yapıldığı konular genellikle değişmez. Bu nedenle, önceki dönemlerde yapılan muhakemeler, sonraki dönemlerde denetim ekibinin muhakemesini etkilemeye devam edebilir. Bu sebeple, kaliteyi gözden geçiren kişinin önemli muhakemeler hakkında tarafsız bir değerlendirme yapabilme kabiliyeti, sorumlu denetçi olarak bu muhakemelere önceden dâhil olmuş olması hâlinde, bu durumdan etkilenir. Bu tür durumlarda, başta kendi kendini denetleme tehdidi olmak üzere tarafsızlığa yönelik tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek üzere uygun önlemlerin alınması önem arz etmektedir. Bu kapsamda, bu KYS denetim şirketinin, sorumlu denetçinin kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanmasını engelleyecek bir ara verme süresi belirleyen politika veya prosedürler oluşturmasını gerektirir.

A18. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, sorumlu denetçi dışındaki bir kişinin ilgili denetime atanmak için gereken liyakate sahip olmadan önce bir ara verme süresine tabi olmasının uygun olup olmadığını da ele alabilir. Bu bağlamda denetim şirketi, söz konusu kişinin rolünün niteliğini ve denetimde yapılan önemli muhakemelere önceden katılmış olmasını dikkate alabilir. Örneğin, topluluk denetimlerinde bir birimin finansal bilgileriyle ilgili denetim prosedürlerinin yürütülmesinden sorumlu olan sorumlu denetçinin, topluluk denetimini etkileyen önemli muhakemelere dâhil olmasından

dolayı, topluluk denetiminde kaliteyi gözden geçiren kişi olarak atanmak için uygun olmadığını belirleyebilir.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Yardımcı Kullandığı Durumlar (Bkz.: 20–21 inci paragraflar)

- A19. Belirli hâllerde, duruma uygun uzmanlığa sahip bir kişi veya ekibin, kaliteyi gözden geçiren kişiye destek olması gerekebilir. Örneğin, kaliteyi gözden geçiren kişinin, denetim ekibinin belli işlemlerle ilgili olarak yaptığı önemli muhakemeleri değerlendirmesine yardımcı olmak açısından işletmenin yaptığı bu işlemlerin anlaşılmasında belli bir alana özgü üst düzey bilgi, beceri veya uzmanlık kullanılması gerekebilir.
- A20. A14 paragrafında yer alan hükümler, kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olan kişilerin tarafsızlığını tehdit eden durumları ele alan politika veya prosedürler oluştururken denetim şirketine yardımcı olabilir.
- A21. Denetim şirketi dışından bir kişinin kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olması durumunda, söz konusu kişinin etik hükümlere uyumu dâhil olmak üzere sorumlulukları, denetim şirketi ve bu kişi arasında imzalanacak bir sözleşme veya başka türde bir anlaşmayla belirlenebilir.
- A22. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kaliteyi gözden geçiren kişinin aşağıdaki sorumluluklarını içerebilir:
- Yardımcıların talimatları anlayıp anlamadıklarını ve çalışmanın kalitenin gözden geçirilmesine yönelik plânlanan yaklaşıma uygun biçimde yürütülüp yürütülmediğini dikkate alma ve
 - Yardımcılar tarafından gündeme getirilen konuları ele alma, bu konuların önemini değerlendirme ve plânlanan yaklaşımı buna uygun şekilde uyarlama.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Bu Konudaki Liyakatinin Zedelenmesi (Bkz.: 22–23 üncü paragraflar)

- A23. Kaliteyi gözden geçiren kişinin bu konudaki liyakatinin zedelenip zedelenmediğini değerlendirirken denetim şirketine yardımcı olabilecek faktörler aşağıdakileri içerir:
- Denetimin şartlarında meydana gelen değişiklikler neticesinde kaliteyi gözden geçiren kişinin konuyla ilgili uygun yetkinlik ve kabiliyetleri yitirip yitirmediği,
 - Kaliteyi gözden geçiren kişinin diğer sorumluluklarında yapılan değişikliklerin bu kişiye kaliteyi gözden geçirmek için yeterli vakit bırakıp bırakmadığı veya
 - 23 üncü paragraf uyarınca kaliteyi gözden geçiren kişinin bildirimde bulunup bulunmadığı.
- A24. Kaliteyi gözden geçiren kişinin bu konudaki liyakatinin zedelenmediği durumlarda, denetim şirketinin politika veya prosedürleri liyakat sahibi alternatif kişilerin belirlendiği bir süreç oluşturabilir. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin olarak bu KYS'nin hükümlerini yeterince yerine getirmek için prosedürleri uygulamak üzere kaliteyi gözden geçiren kişinin yerine

atanan kişinin sorumluluğunu da ele alabilir. Söz konusu politika veya prosedürler, bu tür durumlarda istişare ihtiyacını daha fazla ele alabilir.

Kalitenin Gözden Geçirilmesi (Bkz.: 24–27 nci paragraflar)

Kalitenin Gözden Geçirilmesine İlişkin Sorumlu Denetçinin Sorumlulukları (Bkz.: 24(b) paragrafı)

A25. BDS 220 (Revize)⁹, kalitesinin gözden geçirilmesi zorunlu olan bağımsız denetimlerde sorumlu denetçinin, aşağıdakiler dâhil, yükümlülüklerini belirler:

- Kaliteyi gözden geçiren kişinin atanıp atanmadığına karar verilmesi,
- Kaliteyi gözden geçiren kişiyle iş birliği yapılması ve denetim ekibinin diğer üyelerinin bu kişiyle iş birliği yapma konusundaki sorumlulukları hakkında bilgilendirilmesi,
- Kalitenin gözden geçirilmesi sırasında tespit edilenler dâhil olmak üzere, denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuların ve önemli muhakemelerin, kaliteyi gözden geçiren kişiyle müzakere edilmesi ve
- Gözden geçirme tamamlanıncaya kadar denetçi raporuna tarih verilmemesi.

A26. Ayrıca GDS 3000¹⁰, kalitenin gözden geçirilmesiyle ilişkili olarak sorumlu denetçinin uyması gereken hükümleri belirler.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişi ile Denetim Ekibi Arasındaki Müzakereler (Bkz.: 24(c) paragrafı)

A27. Denetim boyunca denetim ekibi ve kaliteyi gözden geçiren kişi arasında sıkça iletişim kurulması, etkin ve zamanında bir gözden geçirmeyi kolaylaştırmaya yardımcı olabilir. Ancak denetim ekibiyle önemli bir muhakeme hakkında yapılan müzakerelerin kapsamı ve zamanlamasına bağlı olarak, kaliteyi gözden geçiren kişinin tarafsızlığına yönelik tehditler oluşabilir. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kaliteyi gözden geçiren kişinin denetim ekibi adına karar alması veya karar alıyor şeklinde algılanması gibi durumları engellemek adına, kaliteyi gözden geçiren kişi veya denetim ekibi tarafından atılacak adımları belirleyebilir. Örneğin, bu tür durumlarda, istişare politika veya prosedürleri uyarınca denetim şirketi, söz konusu önemli muhakemeler hakkında şirketteki ilgili diğer personelle istişarede bulunulmasını zorunlu tutabilir.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişi Tarafından Uygulanan Prosedürler (Bkz.: 25–27 nci paragraflar)

A28. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri; kaliteyi gözden geçiren kişinin uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirleyebilir ve aynı zamanda kaliteyi gözden geçiren kişinin gözden geçirme sırasında mesleki muhakemesini kullanmasının önemini vurgulayabilir.

A29. Kaliteyi gözden geçiren kişinin uyguladığı prosedürlerin zamanlaması, gözden geçirmeye tabi konuların niteliği de dâhil olmak üzere, denetimin ya da işletmenin

⁹ Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 220 (Revize) Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Yönetimi, 36 ncı paragraf

¹⁰ Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, 36 ncı paragraf

niteliği ve şartlarına bağlı olabilir. Kaliteyi gözden geçiren kişinin denetimin tüm aşamalarında (plânlama, yürütme ve raporlama gibi) çalışma kâğıtlarını zamanında gözden geçirmesi, konuların rapor tarihinde veya öncesinde kendisini ikna edecek şekilde ve gecikmeden çözülmesini sağlar. Örneğin, kaliteyi gözden geçiren kişi plânlama aşaması tamamlandığında genel denetim stratejisi ve plânına yönelik prosedürler uygulayabilir. Kalitenin zamanında gözden geçirilmesi, ayrıca denetim ekibinin denetimin plânlanması ve yürütülmesinde yaptığı mesleki muhakemeyi ve denetimin türüne uygun olarak mesleki şüpheciliği güçlendirebilir.

A30. Belirli bir denetime ilişkin olarak kaliteyi gözden geçen kişinin uyguladığı prosedürlerin niteliği ve kapsamı diğer faktörlerin yanı sıra aşağıdakilere bağlı olabilir:

- Kalite risklerine yönelik olarak yapılan değerlendirmelerin gerekçeleri¹¹ (örneğin, gelişmekte olan sektörlerde faaliyet gösteren veya karmaşık işlemlerin yapıldığı işletmelerde yapılan denetimlerde),
- Tespit edilen eksiklikler, denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreçleriyle ilgili olarak tespit edilen eksiklikleri ele alan düzeltici adımlar ve denetim şirketinin düzenlediği ve kaliteyi gözden geçiren kişinin daha kapsamlı prosedürler uygulamasını gerektiren alanları gösterebilen ilgili tüm rehberler,
- Denetimin karmaşıklığı,
- Borsada işlem gören bir işletme olup olmaması dâhil, işletmenin niteliği ve büyüklüğü,
- İncelemeye yetkili bir kamu kuruluşu tarafından önceden yapılan incelemelerin bulguları gibi denetimle ilgili bulgular ya da denetim ekibinin çalışmalarının kalitesi hakkında ortaya çıkan diğer endişeler,
- Müşteri ilişkisi ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi sürecinde elde edilen bilgiler,
- Güvence denetimleri söz konusu olduğunda, denetim ekibinin “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesi, değerlendirmesi ve bunlara karşı yaptığı işler,
- Denetim ekibi üyelerinin kaliteyi gözden geçiren kişiyle iş birliği yapıp yapmadığı. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri, denetim ekibinin kaliteyi gözden geçiren kişiyle iş birliği yapmadığı durumlarda, sorunu çözmek amacıyla denetim şirketindeki ilgili kişiyi bilgilendirmek gibi, kaliteyi gözden geçiren kişinin atacağı adımları belirleyebilir.

A31. Kaliteyi gözden geçiren kişinin uyguladığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, kalite gözden geçirilirken karşılaşılan durumlara göre değiştirilebilir.

Topluluk Bağımsız Denetimlerine İlişkin Hususlar

A32. Topluluk finansal tablolarının bağımsız denetiminin kalitesinin gözden geçirilmesi, topluluğun büyüklüğüne ve karmaşıklığına bağlı olarak, kaliteyi gözden geçiren kişi

¹¹ KYS 1, A49 paragrafı

olarak atanan kişiyle ilgili ilave hususlar içerebilir. 21(a) paragrafı uyarınca, denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kaliteyi gözden geçiren kişinin, kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin genel sorumluluğu üstlenmesini zorunlu kılar. Kaliteyi gözden geçiren kişi, daha büyük ve karmaşık yapıları topluluk denetimlerinde bu sorumluluğu yerine getirirken, denetim ekibinin topluluk denetçisi dışındaki kilit üyeleriyle (örneğin, bir birim denetçisi önemli konuları ve yapılan önemli muhakemeleri müzakere edebilir. Bu tür durumlarda, 20 nci paragraf uyarınca kaliteyi gözden geçiren kişi kendisine yardımcı olacak kişiler bulabilir. A22 paragrafında yer alan açıklayıcı hükümler, topluluk denetimlerinde kaliteyi gözden geçiren kişinin yardımcı kullandığı durumlarda faydalı olabilir.

- A33. Bazı durumlarda (örneğin, denetimin mevzuat kaynaklı olarak veya diğer sebeplerden dolayı yapılmasının gerektiği durumlarda) kaliteyi gözden geçiren kişi, topluluğun parçası olan bir işletmeyi veya işletmenin bir birimini denetlemek için atanabilir. Bu tür durumlarda, topluluk denetiminin kalitesini gözden geçiren kişi ile söz konusu işletme veya işletme biriminin denetiminin kalitesini gözden geçiren kişi arasında kurulacak iletişim, topluluk denetiminin kalitesini gözden geçiren kişinin 21(a) paragrafı hükümleri uyarınca sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olabilir. Örneğin, bir topluluk denetiminde işletme veya işletme birimi topluluk denetiminin amaçları açısından birim olarak tanımlanmışsa ve birim düzeyinde topluluk denetimiyle ilgili önemli muhakemeler yapılmışsa, böyle bir durum söz konusu olabilir.

Denetim Ekibi ve Denetim Şirketi Tarafından İletilen Bilgiler (Bkz.: 25(a) paragrafı)

- A34. Denetim ekibi ve denetim şirketinin 25(a) paragrafı uyarınca ilettiği bilgiler hakkında kanaat edinilmesi, denetimde kullanılması muhtemel önemli muhakemelerin anlaşılmasında kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olabilir. Bu tür bir kanaat; önemli hususlar ile denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması esnasında yapılan önemli muhakemeler hakkında denetim ekibiyle yapılan müzakerelerde kaliteyi gözden geçiren kişiye bir dayanak sağlayabilir. Örneğin, denetim şirketinin tespit ettiği bir eksiklik, belli bir sektördeki bazı muhasebe tahminlerine ilişkin olarak başka denetim ekiplerinin yaptığı önemli muhakemelerle ilgili olabilir. Bu durumda, bu tür bir bilgi, denetim esnasında söz konusu muhasebe tahminleri hakkında yapılan önemli bir muhakemeye ilgili olabilir ve bu nedenle kaliteyi gözden geçiren kişiye 25(b) paragrafı uyarınca denetim ekibiyle yapacağı müzakerelerde dayanak sağlayabilir.

Önemli Hususlar ve Önemli Muhakemeler (Bkz.: 25(b)–25(c) paragrafları)

- A35. BDS 220 (Revize)¹², finansal tabloların bağımsız denetiminde, sorumlu denetçinin; önemli hususlar¹³ ile denetim sırasında tespit edilen zor veya ihtilafli konuları da kapsayan önemli muhakemeler ve ulaşılan sonuçlarla ilgili çalışma kâğıtlarını gözden geçirmesini zorunlu kılar.

¹² BDS 220 (Revize), 31 inci paragraf

¹³ BDS 230 Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi, 8(c) paragrafı

- A36. BDS 220 (Revize)¹⁴, finansal tabloların bağımsız denetiminde, denetimin üstlenilmesine 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 içerir.
- A37. Finansal tabloların bağımsız denetimi haricindeki denetimlerde denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemeler, denetimin veya işletmenin niteliği ve şartlarına bağlı olabilir. Örneğin; GDS 3000 uyarınca yürütülen güvence denetimlerinde, denetime konu bilgilerin hazırlanmasında uygulanan kıstasların denetim için uygun olup olmadığı hakkında denetim ekibinin yaptığı belirleme, önemli muhakemeleri içerebilir veya önemli muhakemelerde bulunulmasını gerektirebilir.
- A38. Kaliteyi gözden geçiren kişi, kaliteyi gözden geçirirken, denetim ekibinin önemli muhakemelerde bulunmasının muhtemel olduğu ve ulaştığı sonuçların dayanağı veya uyguladığı prosedürler hakkında daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulabilecek başka alanların da bulunduğunun farkına varabilir. Bu tür durumlarda, kaliteyi gözden geçiren kişiyle yapılan müzakereler sonucunda denetim ekibinin ilave prosedürler uygulaması gerektiği sonucuna varılabilir.
- A39. 25(a) ve 25(b) paragrafları uyarınca elde edilen bilgiler ve seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi, kaliteyi gözden geçiren kişiye denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerin dayanağını değerlendirirken yardımcı olur. Kaliteyi gözden geçiren kişinin değerlendirmesiyle ilgili olabilecek diğer hususlar örneğin aşağıdakileri içerir:
- Denetimin ya da işletmenin niteliği ve şartlarında meydana gelen ve denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerde değişikliklere sebep olabilecek nitelikteki değişikliklere karşı mesleki şüphecilik içinde hareket etmek,
 - Denetim ekibinden alınan cevapların değerlendirilmesinde tarafsız bir görüş sunmak ve
 - Çalışma kâğıtlarını gözden geçirirken tespit edilen tutarsızlıkların veya yapılan önemli muhakemelerle ilgili sorulara denetim ekibinin verdiği tutarsız cevapların takibini yapmak.
- A40. Denetim ekibinin politika veya prosedürleri, kaliteyi gözden geçiren kişinin gözden geçireceği çalışma kâğıtlarını belirleyebilir. 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.
- A41. Sorumlu denetçi ve varsa denetim ekibinin diğer üyeleriyle önemli muhakemeler hakkında yapılan müzakereler, denetim ekibinin çalışma kâğıtlarıyla birlikte, denetim açısından uygun olması hâlinde bu önemli muhakemelerle ilgili olarak denetim ekibi tarafından mesleki şüpheciliğin nasıl uygulandığını değerlendirirken kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olabilir.

¹⁴ BDS 220 (Revize), A92 paragrafı

A42. BDS 220 (Revize)¹⁵, finansal tabloların bağımsız denetiminde; denetim düzeyinde mesleki şüphecilik kullanımının önündeki engellere, mesleki şüphecilik kullanımını engelleyebilecek kasti olmayan denetçi önyargısına ve denetim ekibinin denetim düzeyinde mesleki şüphecilik kullanımının önündeki engelleri azaltmak için atabileceği muhtemel adımlara ilişkin örnekler içerir.

A43. Finansal tabloların bağımsız denetiminde BDS 315¹⁶, BDS 540¹⁷ ve diğer BDS'lerde yer alan ana hükümler ve ilgili açıklayıcı hükümler; bağımsız denetçinin bir denetimde mesleki şüphecilik kullandığı alanlara dair örnekler veya bağımsız denetçinin mesleki şüphecilikten nasıl faydalandığı hakkında kanıt sağlayacak uygun belgelendirme örnekleri içerir. Bu tür bir rehberlik, denetim ekibinin mesleki şüphecilik uyguladığı durumları değerlendirmek açısından da kaliteyi gözden geçiren kişiye yardımcı olabilir.

Bağımsızlıkla İlgili Etik Hükümlerin Yerine Getirilip Getirilmediği (Bkz.: 25(d) paragrafı)

A44. BDS 220 (Revize)'ye¹⁸ göre sorumlu denetçi; raporuna tarih vermeden önce bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil, etik hükümlerin yerine getirilip getirilmediğine karar verme sorumluluğunu üstlenir.

Zor veya İhtilafli Konular ya da Görüş Farklılıkları Olan Konular Hakkında İstişare Yapılıp Yapılmadığı (Bkz.: 25(e) paragrafı)

A45. KYS 1¹⁹; zor veya ihtilafli konular ile denetim ekibinin kendi içindeki veya denetim ekibi ile kaliteyi gözden geçiren kişi arasındaki ya da denetim şirketinin kalite yönetim sistemi kapsamında faaliyet yürüten kişiler arasındaki görüş farklılıkları hakkında yapılacak istişareleri ele alır.

Sorumlu Denetçinin Denetime Yeterli ve Uygun Katılımı (Bkz.: 25(f) paragrafı)

A46. BDS 220 (Revize)²⁰ sorumlu denetçinin; raporuna tarih vermeden önce, denetim sırasında yapılan önemli muhakemelerin ve ulaşılan sonuçların denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartlar açısından uygun olduğuna karar verecek bir dayanağa sahip olmak için denetime yeterli ve uygun düzeyde katıldığına karar vermesini gerektirir. BDS 220 (Revize)²¹ ayrıca sorumlu denetçinin katılımının farklı yollarla da belgelendirilebileceğini belirtir. Denetim ekibi ile yapılan müzakereler ve çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi, kaliteyi gözden geçiren kişiye, katılımının yeterli ve uygun olduğunu belirlerken sorumlu denetçinin kullandığı dayanağı değerlendirmesine yardımcı olabilir.

Finansal Tabloların ve Denetim Raporlarının Gözden Geçirilmesi (Bkz.: 25(g) paragrafı)

A47. Finansal tabloların bağımsız denetiminde finansal tablolar ve bu tablolara ilişkin denetçi raporunun kalitesinin gözden geçirilmesi; denetim ekibinin yaptığı önemli

¹⁵ BDS 220 (Revize), A34-A36 paragrafları

¹⁶ BDS 315 'Önemli Yanlışlık' Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi, A238 paragrafı

¹⁷ BDS 540 Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Bağımsız Denetimi, A11 paragrafı

¹⁸ BDS 220 (Revize), 21 inci paragraf

¹⁹ KYS 1, 31(d), 31(e) ve A79-A82 paragrafları

²⁰ BDS 220 (Revize), 40(a) paragrafı

²¹ BDS 220 (Revize), A118 paragrafı

muhakemelerle ilgili sunum ve açıklamalar ile kaliteyi gözden geçiren kişinin seçili çalışma kâğıtlarını gözden geçirerek ve denetim ekibiyle müzakereler yaparak edindiği kanaat arasında tutarlılık olup olmadığının da değerlendirilmesini içerebilir. Kaliteyi gözden geçiren kişi, finansal tabloları gözden geçirirken, denetim ekibinin önemli muhakemelerde bulunmasının muhtemel olduğu ve uyguladığı prosedürler veya ulaştığı sonuçlar hakkında daha fazla bilgiye ihtiyaç duyulabilecek başka alanların da bulunduğu farkına varabilir. Bu paragrafta yer alan hükümler, sınırlı bağımsız denetimler ve ilgili denetçi raporları için de geçerlidir.

- A48. Diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetler açısından kaliteyi gözden geçiren kişinin denetçi raporunu ve -varsa- denetime konu bilgileri gözden geçirmesi, A47 paragrafında açıklanan hususlara benzer hususları (örneğin, denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerle ilgili sunum ve açıklamalar ile kaliteyi gözden geçiren kişinin gözden geçirmeyle bağlantılı uygulanan prosedürlere dayanarak edindiği kanaat arasında tutarlılık olup olmadığını) içerebilir.

Kaliteyi Gözden Geçiren Kişinin Çözümlemeyen Endişeleri (Bkz.: 26 ncı paragraf)

- A49. Denetim şirketinin politika veya prosedürleri; denetim ekibinin yaptığı önemli muhakemelerin veya bu kapsamda ulaşılan sonuçların uygun olmadığına dair kaliteyi gözden geçiren kişinin çözümlemeyen endişelerinin olması durumunda denetim şirketinde bu husus hakkında bilgi verilecek kişi veya kişileri belirleyebilir. Söz konusu kişi veya kişiler, kaliteyi gözden geçiren kişilerin atanması sorumluluğunun verildiği kişi veya kişiler de olabilir. Denetim şirketinin bu tür çözümlemeyen endişeler konusundaki politika veya prosedürleri, denetim şirketi içinde veya dışında (örneğin, meslek örgütü veya düzenleyici kuruluş) istişarelerde bulunmayı gerektirebilir.

Belgelendirme (Bkz.: 28–30 uncu paragraflar)

- A50. KYS 1'in 57–60 ncı paragrafları denetim şirketinin kalite yönetim sisteminin belgelendirilmesi konusunu ele alır. Bu nedenle, KYS 2 uyarınca kalitenin gözden geçirilmesi, KYS 1'de yer alan belgelendirme hükümlerine tabidir.

- A51. Kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi; şekil, içerik ve kapsam bakımından aşağıdaki gibi faktörlere bağlı olabilir:

- Denetimin niteliği ve karmaşıklığı,
- İşletmenin niteliği,
- Kalitesi gözden geçirilecek konuların niteliği ve karmaşıklığı ve
- Gözden geçirilen çalışma kâğıtlarının kapsamı.

- A52. Kalitenin gözden geçirilmesi ve tamamlanması hakkında yapılacak bildirim birçok farklı şekilde belgelendirilebilir. Örneğin, kaliteyi gözden geçiren kişi denetimi yürütmek için kullanılan bilgi teknolojileri uygulaması üzerinden elektronik olarak çalışma kâğıtlarının gözden geçirildiğini belgelendirebilir. Belgelendirme yöntemine diğer bir örnek ise gözden geçirmenin tutanak yardımıyla belgelendirilmesidir. Kaliteyi

gözden geçiren kişinin uyguladığı prosedürler; kendisinin de katıldığı denetim ekibi müzakerelerindeki tutanaklar gibi farklı yollarla da belgelendirilebilir.

- A53. 24(b) paragrafı; denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin, kaliteyi gözden geçiren kişi tarafından ortaya konan sorunların çözülmesi de dâhil olmak üzere, kalitenin gözden geçirilmesi tamamlanıncaya kadar sorumlu denetçinin denetçi raporuna tarih vermesini engellemesini zorunlu kılar. Kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin tüm hükümlerin yerine getirilmesi şartıyla, gözden geçirmeye ilişkin belgelendirmeye denetçi raporu tarihinden sonra ancak nihai denetim dosyasının birleştirilmesinden önce son şekli verilebilir. Ancak, denetim şirketinin politika veya prosedürleri, kalitenin gözden geçirilmesine ilişkin belgelendirmeye denetçi raporu tarihinde veya öncesinde son şeklinin verilmesi gerektiğini belirtebilir.