



Risk-Based Quality Management in Independent Auditing: A Comprehensive Overview of KKS 1, KYS 1, and KYS 2 Standards

Banu Dincer^{1,a,*}

¹Business Administration Department, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Galatasaray University, İstanbul, Türkiye

*Corresponding author

Research Article

History

Received: 20/12/2024

Accepted: 08/05/2025

JEL Codes: M41, M42, M48

ABSTRACT

This study examines the key differences and transition process between KKS 1 (Quality Control Standards) and KYS 1 & KYS 2 (Quality Management Standards 1&2), which regulate the quality processes of independent audit firms. KKS 1 emphasizes traditional quality control, focusing on monitoring quality through policies and procedures, while KYS 1 and KYS 2 adopt a proactive, risk-based quality management framework. KYS 1 requires firms to identify and assess quality risks, adapt their processes to manage these risks, and implement continuous monitoring mechanisms. KYS 2 focuses on the appointment, qualifications, and responsibilities of individuals tasked with reviewing audit quality at the engagement level. At the international level, ISQM 1 (International Standard on Quality Management 1) and ISQM 2 (International Standard on Quality Management 2) have led the shift from "quality control" to "quality management," promoting risk-based systems to improve audit outcomes. ISQM 1 provides a comprehensive framework for managing quality risks, and ISQM 2 details the oversight of engagement-level quality. In Turkey, KYS 1 and KYS 2, published by the Public Oversight Authority (KGK), became mandatory for all audit firms by the end of 2023. This study highlights the conceptual and operational differences between KKS 1 and KYS standards, explores the innovations brought by the new frameworks, and discusses how adopting risk-based quality management enhances audit processes, ensures compliance with professional standards, and strengthens stakeholder trust in financial reporting.

Keywords: Independent Audit, Quality Management, KKS 1, KYS 1, KYS 2

Bağımsız Denetimde Risk Temelli Kalite Yönetimi: KKS 1, KYS 1 ve KYS 2 Standartlarına Kapsamlı Bir Bakış

Süreç

Geliş: 20/12/2024

Kabul: 08/05/2025

Jel Kodları: M41, M42, M48

ÖZET

Bu çalışma, bağımsız denetim şirketlerinin kalite süreçlerini düzenleyen KKS 1 (Kalite Kontrol Standartları) ile KYS 1 (Kalite Yönetim Standardı 1) ve KYS 2 (Kalite Yönetim Standardı 2) arasındaki temel farkları ve geçiş sürecini incelemektedir. Geleneksel kalite kontrol yaklaşımını benimseyen KKS 1, kaliteyi politika ve prosedürler yoluyla izlemeye odaklanırken, KYS 1 ve KYS 2 daha proaktif, risk temelli bir kalite yönetim çerçevesi sunmaktadır. KYS 1, firmaların kalite risklerini belirlemesini, bu riskleri yönetmek üzere süreçlerini uyarlamasını ve sürekli izleme mekanizmaları uygulamasını zorunlu kılmaktadır. KYS 2 ise denetim görevlerinin kalitesini gözden geçiren kişilerin atanması, nitelikleri ve sorumluluklarına odaklanmaktadır. Uluslararası düzeyde Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (ISQM 1- International Standard on Quality Management 1) ve Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 2 (ISQM 2- International Standard on Quality Management 2) ISQM 1 ve ISQM 2, "kalite kontrol" anlayışından "kalite yönetimi"ne geçişi teşvik ederek risk temelli sistemler aracılığıyla denetim sonuçlarını iyileştirmeyi amaçlamaktadır. ISQM 1, kalite risklerinin yönetimi için kapsamlı bir çerçeve sağlarken, ISQM 2 görev seviyesinde kalite denetimini ele almaktadır. Türkiye'de Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) tarafından yayımlanan KYS 1 ve KYS 2, 2023 yılı sonu itibarıyla denetim firmaları için zorunlu hale gelmiştir. Bu çalışma, KKS 1 ve KYS standartları arasındaki kavramsal ve operasyonel farklılıkları vurgulamakta, yeni çerçevelerin getirdiği yenilikleri incelemekte ve risk temelli kalite yönetimi anlayışının denetim süreçlerini iyileştirerek finansal raporlara duyulan güveni artırmadaki katkılarını tartışmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, Kalite Yönetimi, KKS 1, KYS 1, KYS 2

License



This work is licensed under
Creative Commons Attribution-
NonCommercial 4.0 International
License

Giriş

Gelişen dünyamızda son yıllarda küresel düzeyde artan finansal skandallar, denetim hataları ve şirket iflasları, bağımsız denetim faaliyetlerinin kalitesini ve güvenilirliğini ciddi şekilde sorgulatmaya başlamıştır. Bu gelişmeler, yalnızca denetim firmaları için değil, aynı zamanda düzenleyici otoriteler, paydaşlar ve kamuoyu açısından da denetim kalitesinin sürekli izlenmesi ve iyileştirilmesini zorunlu kılmıştır. Dolayısıyla, mevcut kalite kontrol sistemlerinin yetersiz kaldığı ve daha bütüncül, proaktif ve risk temelli bir kalite yönetimi anlayışına ihtiyaç duyulduğu görülmektedir (Coetzee, P., Lubbe, D. 2014; Mujalli A. 2024).

Bu çalışma, söz konusu dönüşümü analiz etmek, yeni kalite yönetimi standartlarının denetim kalitesi üzerindeki etkilerini değerlendirmek ve uygulayıcılara yol gösterici bir perspektif sunmayı amaçlamaktadır. Yeni standartların getirdiği yapısal ve kavramsal değişimlerin karşılaştırmalı olarak incelenmesi ve literatürdeki bu boşluğu doldurmaya olan katkısı çalışmanın temel motivasyon kaynakları arasındadır.

Gelişmeler ışığında öncelikle uluslararası düzeyde yapılan değişikliklere ve düzenlemeleri netleştirmek gerekmektedir. Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB-International Auditing and Assurance Standards Board), tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (ISQC 1- International Standard on Quality Control 1) finansal tabloların denetimini veya incelemesini ya da diğer güvence veya ilgili hizmet görevlerini yürüten denetim şirketleri için kalite kontrol sisteminin kurulmasına ve sürdürülmesine ilişkin temel esasları ortaya koymuştur (IAASB, 2020a). Ancak bağımsız denetimin küresel ölçekte giderek karmaşıkleşan yapısı, artan paydaş beklentileri ve teknolojik gelişmeler, denetim kalitesi ve güvenilirliği konusunda daha proaktif ve esnek standartlara duyulan ihtiyacı gündeme getirmiştir (IAASB, 2020b). Bu çerçevede IAASB, kalite yönetimine dair yaklaşımını güncelleyerek, mevcut kalite kontrol anlayışını dönüştürerek daha geniş kapsamlı ve risk odaklı “kalite yönetimi” yaklaşımına geçişi hedefleyen yeni bir standart paketi geliştirmiştir. Aralık 2020’de yayımlanan bu üçlü paket — Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 1 (ISQM 1-International Standard on Quality Management 1), Uluslararası Kalite Kontrol Standardı 2 (ISQM 2- International Standard on Quality Management 2) ve Uluslararası Denetim Standardı 220 (Revize) (ISA 220-International Standard on Auditing Revised) güçlü, ölçeklenebilir ve sürekli izlemeye dayalı bir kalite yönetim sistemi inşa etmeyi amaçlamıştır. Bu standartlar, denetim şirketleri için kalite güvencesi ve kalite yönetim sisteminin etkin bir şekilde uygulanmasına ilişkin daha ilgili ve kapsamlı bir rehberlik sağlamak amacıyla inşa edilmiştir. 15 Aralık 2022 tarihinden itibaren de yürürlüğe girmiştir (IAASB, 2020b, 2020d, 2020e).

Yeni standartlar, kalite güvencesine risk temelli bir yaklaşımı vurgulamaktadır. ISQM 1 firmalar için kalite güvencesi yaklaşımlarını ortaya koyarken, ISQM 2 denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin atanmasına odaklanmaktadır. Her iki standart da sürekli gelişen bir ortamda kalite risklerini yönetmek için risk değerlendirmesine dayalı sağlam ve uyarlanabilir bir sistemin uygulanmasını sağlamak amacıyla bir firmanın kalite yönetim sistemi için gerekliliklerini belirler. Standartlar ayrıca firmanın liderlerinin sorumlulukları, görev kalitesinin yönetimi ve sistemin etkinliğinin izlenmesi konularında rehberlik sağlar (IAASB; 2020b, 2020c, 2020d).

ISQM 1, ISQC1 tarafından oluşturulan çerçeve üzerine inşa edilmiş ve kalite yönetim sistemi tasarlanmanın temeli olarak kalite risklerinin değerlendirilmesine daha fazla vurgu yapmaktadır. Standart, kalite yönetimine entegre bir yaklaşım sunmaktadır (Özdoğan ve İzmirli Ata; 2021). Denetim şirketlerinin hizmetleriyle ilişkili kalite risklerini tanımlamalarını ve değerlendirmelerini; bunları azaltmak için uygun kontrolleri uygulamalarını, izleme ve düzeltme prosedürlerini uygulamaya koymalarını gerektirmektedir. Ayrıca, firmaların kuruluş içinde bir kalite kültürü oluşturmalarını ve etkili uygulama için temel olarak sürekli iyileştirmeyi teşvik etmelerini gerektirir (IAASB; 2020b).

ISQM 1, Aralık 2022’de yürürlüğe giren ISQM 2 ile tamamlanmaktadır. ISQM 2, görev düzeyinde kalitenin etkin bir şekilde yönetilmesine odaklanarak, denetim şirketlerinin denetimde gerekli kalite standartlarını karşılamasını ve göreve atanan kalite denetçisinin görevini yerine getirmek için yeterli beceri ve yetkinliğe sahip olmasını nasıl sağlayabilecekleri konusunda rehberlik sağlar (IAASB; 2020d).

ISQM 1 ve 2 kalite yaklaşımını, ISQC 1’deki kalitenin kontrolünden kalitenin yönetimine kaydırmıştır, bu da denetim şirketlerinin zaman ve kaynak yatırımı yapmasını gerektirmektedir. Bu entegre yaklaşım denetim şirketlerine ve finansal tablo kullanıcılarına fayda sağlamaktadır. Belirsizlik dönemlerinde denetim ve güvence hizmetlerinde güven ve itimat oluşturacak daha sağlam ve etkili bir kalite yaklaşımı sağlayacaktır (IAASB; 2020a, 2020c).

Ülkemizde ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu’nun (KGK) 20/12/2022 tarihli ve 13747 sayılı Kurul Kararı ile 16/01/2023 tarihli ve 32075 sayılı Resmî Gazete’de KYS 1 (Kalite Yönetimi Standardı 1), KYS 2 (Kalite Yönetimi Standardı 2) ve revize BDS 220 (Bağımsız Denetim Standardı) yayımlayarak mevzuata kazandırılmıştır. Bu standartlar ve ilgili değişiklikler, 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetimlerinde uygulanmak üzere yürürlüğe girmiştir (Kaya ve Uzay; 2024). Bu kapsamda denetim yürüten tüm denetim şirketleri ve denetim üstlenen bağımsız denetçiler tarafından; KYS 1’e (Kalite Kontrol Standardı 1) göre kurulan kalite kontrol sistemlerinin, 31/12/2023 tarihi itibarıyla KYS 1’e uygun hale getirilmesi; KYS 1’in 53 ve 54’üncü paragrafları uyarınca yapılması gereken kalite yönetim sistemi değerlendirmesinin 31/12/2023 tarihinden itibaren bir yıl içinde gerçekleştirilmesi; 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetiminde, Kalite Yönetim Projesi kapsamında yayımlanan düzenlemelere tam uyum sağlanması gerekmektedir. Daha sonra, KYS 1, KYS 2 ve BDS 220 (Revize)’nin güncellenen halleri, 27/12/2023 tarih ve 21621 sayılı Kurul Kararı ile 29/12/2023 tarihli ve 32414 (1.M)

sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır. 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayan hesap dönemlerinin denetimlerinde uygulanmak üzere güncellenmiştir (KGK; 2023, 2024).

Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), denetim kuruluşlarında kalite güvence sisteminin oluşturulmasına yönelik önemli bir temel oluşturmakla birlikte, zaman içinde gelişen denetim ihtiyaçları ve artan kurumsal karmaşıklıklar karşısında yetersiz kalmaya başlamıştır. Özellikle statik yapısı, risk odaklı olmayan yaklaşımı ve firma genelinde proaktif bir kalite yönetimi kültürü oluşturmada sınırlı kalması, daha dinamik ve kapsamlı bir yapının gerekliliğini ortaya koymuştur. Bu gereklilik doğrultusunda yürürlüğe giren Kalite Yönetim Standartları (KYS 1 ve KYS 2), denetim faaliyetlerinin kalitesini sürekli izleyen, risk temelli düşünce yapısını merkeze alan ve yönetim sorumluluklarını net biçimde tanımlayan bir sistem inşa etmeyi amaçlamaktadır. Değişimin temel amacı, kalite yönetimini sadece geçmiş hataların tespitiyle sınırlı bir süreç olmaktan çıkarıp, kaliteyi baştan itibaren yapılandıran ve kurumsal stratejiyle bütünleşen bir yaklaşıma dönüştürmektir. Ayrıca KYS 2 standardı ile sistemin yalnızca kurulması değil, aynı zamanda etkin bir şekilde izlenmesi, değerlendirilmesi ve raporlanması güvence altına alınmakta; böylece şeffaflık, hesap verebilirlik ve sürekli iyileştirme gibi sürdürülebilir denetim ilkeleri güçlendirilmektedir. Bu değişim, denetim firmalarının yalnızca mevzuata uyum sağlamasını değil, aynı zamanda kurumsal sorumluluk anlayışlarını da yeniden yapılandırmalarını hedeflemektedir.

Bu makalede KKS 1 ve KYS 1 Standartları arasındaki benzerlikler ve farklılıklar ele alınacak, yanı sıra, KYS 1 ve KYS 2 ile gelen yenilikler vurgulanacaktır. Aynı zamanda standartlardaki ana başlıklar kapsamında standartlar arası karşılaştırma yapılacaktır. Dolayısıyla, bu çalışma, KKS 1 ile KYS 1 ve KYS 2 standartları arasındaki düzenleyici, yapısal ve içerik farklılıkları karşılaştırmalı analiz yöntemiyle inceleyerek, yeni kalite yönetim sisteminin denetim fonksiyonlarına etkisini değerlendirecektir.

Bu çalışmanın temel amacı, Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) ile Yeni Kalite Yönetim Standartları olan KYS 1 ve KYS 2’yi karşılaştırmalı olarak inceleyerek, bu standartlar arasındaki benzerlikleri ve farklılıkları ortaya koymaktır. KYS 1 ve KYS 2 standartlarıyla birlikte denetim kalite yönetiminde getirilen yeniliklerin organizasyonel yapı, liderlik ve sorumluluklar, risk değerlendirme, izleme faaliyetleri ve belgelemeye ilişkin temel başlıklar altında karşılaştırmalı olarak analiz edilmesi hedeflenmektedir.

Bu kapsamda, KYS 1’in denetim firmaları için zorunlu hale getirdiği risk temelli yaklaşım, proaktif kalite yönetimi anlayışı ve liderlik sorumluluklarının yeniden tanımlanması gibi yapısal değişiklikler detaylı biçimde incelenecek; KYS 2 ile getirilen izleme ve raporlama mekanizmalarının kalite güvence sistemlerine etkisi değerlendirilecektir. Böylece, kalite yönetimi bağlamında standartların değişiminin daha iyi anlaşılması ve denetim firmalarının yeni sisteme uyum süreçlerinin kavramsal olarak açıklanması amaçlanmaktadır.

KKS 1 ile KYS 1 Standartlarının Karşılaştırılması

Bağımsız denetim firmalarının kalite yönetimi, uluslararası denetim uygulamalarında kritik bir öneme sahiptir. Bu bağlamda, KKS 1 ve KYS 1, denetim süreçlerinde kaliteyi sağlamak için temel çerçeveler sunmaktadır. KKS 1, kalite kontrol sistemlerine odaklanırken, KYS 1 ve KYS 2, kaliteyi yönetim perspektifinden ele alarak daha proaktif bir yaklaşım benimsemiştir. Bu bölümde KKS 1 ile KYS 1 standartlarının içeriklerindeki plan izlenerek ve önemli olduğu belirlenen tüm yönleriyle karşılaştırarak incelemesi yapılacaktır.

Yöntem

Bu çalışma, Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) ile Kalite Yönetim Standartları 1 ve 2 (KYS 1 ve KYS 2) arasındaki yapısal ve kavramsal farklılıkları ortaya koymak amacıyla nitel araştırma yöntemlerinden doküman incelemesi (belgesel tarama) yöntemini esas almaktadır. Araştırma kapsamında, söz konusu standartların yürürlükteki resmi metinleri sistematik bir biçimde incelenmiş ve karşılaştırmalı analiz tekniğiyle değerlendirilmiştir.

Çalışmada önce KKS 1’in temel ilkeleri ve yapısal başlıkları belirlenmiş; ardından bu başlıkların KYS 1 ve KYS 2 standartlarında nasıl yeniden düzenlendiği, ne tür değişikliklere uğradığı ve hangi yönleriyle farklılaştığı açıklayıcı bir yaklaşımla ele alınmıştır. Bu karşılaştırma yalnızca içerik düzeyinde değil, aynı zamanda her bir standardın altında yatan kalite anlayışı, risk yönetimi yaklaşımı, yönetim yapısı ve uygulama bakış açısı bakımından da yapılmıştır.

Bu yönüyle araştırma, normatif bir mevzuat değişikliğini sadece şekli farklılıklarla sınırlı kalmadan, kavramsal düzlemde anlamaya çalışan açıklayıcı bir analiz örneği sunmaktadır. Elde edilen bulgular üzerinden, KYS sisteminin denetim kalitesi üzerindeki muhtemel etkileri yorumlanmakta ve ilgili literatürle ilişkilendirilerek tartışılmaktadır.

Kapsam

Her iki standart da bir bağımsız denetim firmasının, finansal tabloların sınırlı denetimi veya diğer güvence ve ilgili hizmetler görevlerini yerine getirebilmesi için tasarlaması, uygulaması ve işletmesi gereken kalite kontrol veya kalite yönetim sistemine odaklanır. Bu standartlar, ilgili etik kurallar ve mesleki davranış ilkeleri ile ele alınmalıdır (KKS 1, §1-4; KYS 1, §1, 4-5). KKS 1, kalite kontrol incelemesini doğrudan ele alırken KYS 1, bu konuda detaylı düzenlemeleri KYS

2 standardına bırakmıştır. KYS standartlarında "kontrol" terimi artık kullanılmamaktadır. Bununla birlikte, her iki standardın amacı yürütülen görevlerin kalitesini güvence altına almaktır (KYS 1, §2-3).

Kalite Yönetim Sisteminin Tanımlanması ve Sorumluluklar

KYS 1, kalite yönetim sisteminin sekiz temel bileşenini tanımlayarak, firmaların risklere dayalı bir yaklaşımla sistemlerini uyarlamalarını zorunlu kılar (KYS 1, §6-8). Bu bağlamda, kalite yönetim sisteminin işleyişinden nihai sorumlu olan kişilerin, sistemin hedeflere ulaşip ulaşmadığını değerlendirmesi gerekmektedir (KYS 1, §9). Buna karşılık, KKS 1, kalite yönetimi yerine kalite kontrol süreçlerine odaklanarak daha dar bir perspektif sunar. Her iki standart da denetim şirketlerinin nihai sorumlularını tanımlar: genel müdür, yönetici ortak veya yönetim kurulu (veya eşdeğer) sistemin işleyişinden sorumludur. Ayrıca, sistemi uygulamakla görevli kişilerin gerekli yetkinliklere ve otoriteye sahip olması gerektiği belirtilmiştir (KKS 1, §18-19; KYS 1, §20-21).

Uygulama alanı açısından bakıldığında bir farklılık vardır. KKS 1, standarda uyum sağlamak için uygulamaya konulacak politika ve prosedürlerin niteliği ve kapsamının denetim şirketinin büyüklüğüne, faaliyetine ve bir ağı üyeliğine göre uyarlanmasına izin verir (KKS 1, §4). Öte yandan KYS 1, risk temelli yaklaşımı dikkate aldığı sürece, bir denetim şirketinin tüm yönetim sisteminin kendi koşullarına ve üstlendiği görevlere uyarlanmasına izin verir. Bu nedenle, kalite yönetim sisteminin karmaşıklık seviyesi ile gerekli destekleyici belgeler küçük şirketler için daha az olacaktır (KYS 1, §10).

Amaç

Her iki standardın da amaçları benzerdir, ancak hedeflere ulaşmak için kullanılan yöntemlerde farklılıklar bulunmaktadır. KKS 1, bir "kalite kontrol sistemi"nin tasarlanması, uygulanması ve işletilmesini amaçlarken, KYS 1, bir "kalite yönetim sistemi"ne odaklanmaktadır. Her iki standardın nihai amacı, denetim süreçlerinde kaliteyi güvence altına almaktır (KYS 1, §14; KKS 1, §11).

Bu kapsamda, kalite yönetimi şu hedeflere ulaşmayı amaçlar:

- Denetim ekiplerinin görevlerini profesyonel standartlara ve yasal düzenlemelere uygun bir şekilde gerçekleştirmesi,
- Yürütülen görevlerin raporlarının, ilgili koşullara uygun olması.

KYS 1, bu hedeflere ulaşmak için profesyonel muhakeme yapılmasını ve eleştirel bir düşünce yapısının benimsenmesini şart koşar. KKS 1'de bu unsurlar açıkça belirtilmese de, standardın metni genelinde bu yaklaşımlar dolaylı olarak vurgulanmaktadır (KYS 1, §15).

Tanımlar

İki standarttaki tanımlar benzerdir. Ancak, KYS 1 "Firmanın kalite yönetim sistemindeki eksiklik" kavramını tanımlamaktadır. Bu tanımın KKS 1'de bulunmadığı açıktır, çünkü kalite yönetiminin bu unsuru KYS 1'e özgüdür (KYS 1, §16; KKS 1, §12). Ayrıca KYS 1 bir ağı parçası olan veya bu ağı sunduğu hizmetlerden yararlanmak isteyen denetim şirketlerinin durumunu ele alır ve denetim ağı kavramını açıklar (KYS 1, §12,ç.). Bu bağlamda, ağı gereksinimlerini karşılayan veya ağı hizmetlerini kalite yönetim sistemi ya da denetim süreçlerinde kullanan şirketler, kendi kalite yönetim sistemlerinden sorumlu olmaya devam eder. Benzer şekilde, hizmet sağlayıcılarla çalışan şirketler de bu hizmetlerin amaçlarına uygun şekilde kullanılmasını sağlamakla yükümlüdür (KYS 1, §11).

Ana Hükümler

Kalite standartları, kalite yönetim veya kontrol sistemi (KYS 1 veya KKS 1 ile ilgileniyor olmamıza bağlı olarak) için işlevsel sorumluluk ve hesap verebilirliğe sahip olanların, ilgili uygulama prosedürleri de dahil olmak üzere söz konusu standartları tam olarak anlamalarını gerektirir. Bu nedenle, bu standartların amacını anlamak ve tüm gereklilikleri doğru bir şekilde uygulamak gerekir. (KKS 1, §13-14; KYS 1, §17-18). KKS 1 tüm koşulların öngörülemediğini ve denetim şirketlerinin metinde yer almayan ek politika ve prosedürleri uygulamaya koymaları gerekip gerekmediğini düşünmeleri gerektiğini belirtmektedir. KYS 1'de buna doğrudan atıfta bulunulmamaktadır, ancak risk temelli yaklaşım ve riske verilen yanıtlar, firmanın koşullarına bağlı olarak uygulamaya konulacak ek politika ve prosedürlerin temelini oluşturmaktadır (KKS 1, §15; KYS 1).

Kalite kontrol/ Kalite Yönetim Sistemi Bileşenleri

Kalite kontrol sistemi bileşenleri sadece KKS 1 standardında mevcuttur ve standarttın içindekilerini sıralar (KKS 1, §16).

Bu bölümde ele alınan bir diğer nokta da politika ve prosedürlerin denetim şirketinin personeline iletilmesidir. Bu iletişim, politika ve prosedürlerin tanımını, amaçlarını ve bireylerin yaptıkları işin kalitesinden ve politika ve prosedürlere uyumdan kişisel olarak sorumlu oldukları mesajını içermelidir. Daha küçük denetim şirketleri için bu iletişim daha az resmileştirilmiş ve daha az ayrıntılı olabilir (KKS 1, §17, §A2-A3).

KYS 1'de ise Kalite yönetim sistemi kavramı karşımıza çıkar. KYS 1, kalite yönetim sistemi, bağımsızlık kurallarına uyum, izleme süreci veya düzeltici faaliyetlerin gerçekleştirilmesi için işlevsel sorumluluğu olanların, yürürlükteki kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluğu olanlarla doğrudan bir iletişim hattına sahip olması gerektiğini belirtir (KYS 1, §22).

Hem KYS 1 hem de KKS 1, denetim şirketinin genel müdürünün veya yönetici ortağının (veya eşdeğerinin) ya da duruma göre yönetim kurulunun (veya eşdeğerinin) sorumluluğuna atıfta bulunmaktadır. Her iki standart da bu kişilerin kalite kontrol/kalite yönetimi sisteminden nihai olarak sorumlu olarak belirlenmesini gerektirmektedir (KKS 1, §18; KYS 1, §20).

Ayrıca, denetim şirketi, yürürlükteki sistemin işletilmesi için sorumluluk verilen kişilerin rollerini yerine getirmek için gerekli deneyim, yetki ve yeterliliğe sahip olmalarını sağlamalıdır (KKS 1, §19; KYS 1, §21).

Denetim Şirketinin Değerlendirme Süreci

Bu kısım, KYS 1 tarafından savunulan risk temelli yaklaşıma özgü önemli bir noktadır. Bu nedenle bu bölüm KKS 1 standardında bulunmamaktadır.

Aslında bu nokta, denetim şirketinin kalite hedeflerini oluşturmak ve kaliteye yönelik riskleri tanımlamak ve değerlendirmek amacıyla bir risk değerlendirme sürecini uygulamaya koyma yükümlülüğü ile ilgilidir. Denetim şirketinin çeşitli riskleri azaltmak için uygun bir müdahale planlaması da aynı derecede önemli olacaktır. Buna ek olarak, ilgili gerekliliklerin uygulanması ve bunlara uyulmasına (KYS 1, §23-24), denetim şirketi kendi durumuna bağlı olarak başka ek hedefler oluşturmanın gerekli olup olmadığına karar verebilmelidir.

Kaliteyle ilgili olarak belirlenen ve değerlendirilen risklere uygun şekilde yanıt verebilmek için, KYS 1 standardı denetim şirketine belirli sorumluluklar yükler (KYS 1, §25). Denetim şirketi, kalite hedeflerine ulaşmayı neyin engelleyebileceğini anlamak için çeşitli unsurları değerlendirmelidir. Bu unsurlar arasında kullanılabilir kaynaklar, şirketin genel işleyişi, gerçekleştirilen denetim türleri ve bu denetimlerin yapıldığı kuruluşların özellikleri ile benzer diğer faktörler yer alır (Bozkurt Y. B., Güneş, R., Yalçın, Z. 2018). Denetim şirketi, bu unsurların belirlenen kalite hedeflerini nasıl etkileyebileceğini sorgulamalı ve kapsamlı bir şekilde analiz etmelidir. Bu süreç statik değildir; denetim şirketinin ihtiyaçlarına ve faaliyetlerine bağlı olarak sürekli gelişmesi gerekir (Benli, V. F., Celayir D. 2014). Bu nedenle, denetim şirketi, ortaya çıkabilecek değişikliklerle ilgili bilgileri toplamak için uygun politika ve prosedürler oluşturmalı, bu bilgileri değerlendirerek kalite hedeflerini, risklerini ve mevcut veya uygulanması gereken yeni yanıtları güncellemelidir.

Üst Yönetim ve Liderlik Yapısı

Bu bölüm, KYS 1'e uygun olarak, yönetim ve liderlik açısından denetim şirketi tarafından belirlenecek kalite hedeflerini kapsamaktadır. Bu iki kavram kalite yönetim sisteminin dayandığı ortamı tanımlar. Denetim şirketi (KYS 1, §28) kaliteye bağlılığı yansıtan ve kalite açısından kamu yararını, etiği, değerleri ve kişisel sorumlulukları dikkate alan bir kurumsal kültür oluşturmalıdır. Yönetim, kaliteden sorumlu olma ve eylemleriyle kaliteye olan bağlılığını gösterme sorumluluğu ve bilincinde olmalıdır. Rollerin, yetkilerin ve sorumlulukların uygun şekilde tahsis edilmesini sağlamak için bir organizasyon yapısı oluşturulmalıdır ve kaynaklar, firmanın kaliteye olan bağlılığını gösterecek şekilde yönetilmelidir (Perperi, L. vd. 2023).

KKS 1'de bu konudan doğrudan bahsedilmese de kalitenin firma içinde gerekli olduğuna paragraf 18'te değinilmektedir.

İlgili Mesleki Davranış ve Etik Kuralları

KKS 1 ve KYS 1 standartları arasında kullanılan terimler açısından bir farklılık bulunmaktadır. KKS 1, "etik" terimini kullanırken, KYS 1, bunun yerine deontoloji olarak de tanımlanan "mesleki etik ilkeleri" terimini tercih etmektedir. Her iki standart da bu kavramlarla ilgili KGK tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*' standardına atıf vermektedir (KKS 1, §12.q; KYS 1, §16.t).

Denetim şirketi, bir profesyonelden beklenen davranışları tanımlayan mesleki etik kurallarına uymak zorundadır; bunlar dürüstlük, tarafsızlık, gizlilik, yeterlilik, mesleki davranış ve özen gibi temel ilkeleri içermektedir (KKS 1, §A7; KYS 1, §A62). Bu temel ilkeler, mesleki hesap verilebilirliği ve yüksek etik standartların sağlanması için rehber niteliği taşır.

KKS 1 standardı, bağımsızlık kavramını gereklilikler açısından daha fazla vurgulamaktadır. Bu bağlamda, denetim şirketi, çalışanlarına şirket tarafından belirlenen bağımsızlık kurallarını açıkça iletme ve müşteri ilişkilerinde bağımsızlığı tehdit eden unsurları belirlemekle yükümlüdür. Şirket, bu tehditleri en azından kabul edilebilir bir seviyeye indirmelidir (KKS 1, §21).

Şirketin tanımladığı politika ve prosedürler, bağımsızlık ilkesini tehdit eden durumlarda uygulanacak koruma önlemlerini belirlemek için özel kriterler içermelidir. Bu tehditler arasında şunlar yer alır (KKS 1, §25):

- Uzun süreli ilişkilerden kaynaklanan yakınlık tehdidi,
- Halka açık şirketlerin finansal tablolarının denetimlerinde veya diğer durumlarda zorunlu personel değişikliği, ilgili etik kurallara uygun olarak gerçekleştirilmelidir.

Ayrıca, uzman personelin, şirketin belirlediği bağımsızlık kurallarına uymakla ilgili yükümlülükleri bulunmaktadır. Personel, görevlerle ilgili doğru ve uygun bilgileri sağlamak, bağımsızlık ilkesini tehlikeye atan durumları hızla bildirmek ve bağımsızlık politikaları ile prosedürlerine uyduğunu yazılı olarak teyit etmekle sorumludur (KKS 1, §22-24).

Bağımsızlığın sağlanması amacıyla etkili iletişim zorunludur. Personel, eksiklikler veya gerekli koruma önlemleri gibi konularda şirkete bilgi verebilmelidir. Şirket ise, ortak veya sorumlu denetçinin alması gereken önlemleri hızlı bir şekilde iletebilmelidir (KKS 1, §23)

KYS 1 standardında ise bağımsızlık, ilgili tüm mesleki etik kurallarının bir parçası olarak ele alınır. Bu konuda denetim şirketinin hedefi, şirketin kendisi ve ilgili diğer tarafların (ağ, hizmet sağlayıcılar vb.) mesleki etik kuralları anlaması ve bu kurallara uygun hareket etmesi olmalıdır. Denetim şirketi her yıl en az bir kez tüm ilgili üyelerinden bağımsızlık kurallarına uyduklarına dair bir onay alır (KYS 1, §34,b).

Müşteri ilişkilerinin ve Denetimin Kabulü ve Sürdürülmesi

Müşterileri ve sözleşmeleri kabul etme noktasına değinirken, her iki standart da denetim şirketinin bir sözleşmeyi kabul edip edemeyeceğine karar vermek için belirli koşulları takip etmesi gerektiğini belirtir (KYS 1, §30; KKS 1, §26):

- Denetim şirketi, müşterinin dürüstlüğü ve ahlakı hakkında yeterli bilgi almalıdır;
- Denetim şirketinin misyonunu doğru bir şekilde yerine getirebilecek kapasiteye (kaynaklar, beceriler, zaman vb.) sahip olması gerekir.

KYS 1 standardı, bir denetim işinin alınmasının veya alınmamasının denetim şirketinin karlılığı üzerinde etkili olmasının normal olduğunu ancak bir görevi kabul ederken bunun hiçbir durumda dikkate alınmaması gerektiğini vurgulamaktadır. Örneğin, bir firma bir denetimin ücretinden memnun olsa bile, müşteri düzeyinde bir dürüstlük sorunu tespit ederse bunu kabul edemez veya sürdüremez. İşletme açısından da bir görevin denetim şirketinin büyümesine olanak sağlaması bu görevin kabulü veya sürdürülmesi kararını etkileyemez (KYS 1, §A73-A74).

KKS 1 standardı ise daha ziyade firmanın bir sözleşmeyi kabul ederken izlemesi gereken politika ve prosedürleri vurgulamaktadır (KKS 1, §27-28).

Kaynaklar

İnsan Kaynakları

KYS 1, insan kaynaklarını denetim firmalarının en önemli kaynakları olarak tanımlar. İnsan kaynaklarıyla ilgili kalite hedefleri şunlardır:

- Nitelikli personel istihdam etmek, eğitmek ve geliştirmek, böylece hem denetim görevlerini hem de firmanın kalite yönetim sistemi için gerekli faaliyetleri başarıyla gerçekleştirmek.
- Çalışanların becerilerini ve kalite taahhütlerini sürdürmelerine olanak tanıyan bir firma kültürü oluşturmak.
- Performans değerlendirmeleri ve terfiler gibi teşvik edici mekanizmalar geliştirmek.
- Yetersiz kadro durumunda, harici profesyonellerden veya hizmet sağlayıcılardan destek almak.
- Görevleri yerine getirebilecek yeterli zaman ve becerilere sahip bir ekip ve ekip lideri atamak (KYS 1, §32).

Teknolojik Kaynaklar

Teknolojik kaynaklar, firmanın kalite yönetim sistemini etkin bir şekilde işletmesine ve kaliteli denetimler gerçekleştirmesine olanak tanır. Bu kaynaklar genellikle yazılım uygulamaları şeklindedir, ancak altyapıyı (donanım, ağlar) ve bilgi işlem süreçlerini (erişim yetkilendirmeleri, izleme) de kapsar. Bu teknolojik kaynaklar, aynı zamanda, ilgili süreçlerin etkinliğini artırmak için insan kaynaklarını da içerebilir (KYS 1, §32.f).

Entelektüel Kaynaklar

Entelektüel kaynaklar, firmanın kalite yönetim sistemi ve denetim süreçlerini destekleyen kılavuzlar, politika ve prosedür dokümanları, raporlama yöntemleri gibi materyalleri içerir. Bu kaynaklar, firmanın bilgi birikimini temsil eder ve sıklıkla teknolojik kaynaklarla entegre bir şekilde kullanılır. Örneğin, firmanın metodolojilerinin bir yazılım uygulaması üzerinden erişilebilir olması bu entegrasyonun bir örneğidir (KYS 1, §32.g).

Hizmet Sağlayıcılar

Hizmet sağlayıcılar, insan, teknolojik ve entelektüel kaynaklara bağlı bir kategori olmakla birlikte, firmanın dışından temin edilir. Bu kaynaklara örnek olarak, belirli bir alanda uzman bir profesyonelin denetim ekibine destek olması, belirli bir görevi yerine getirmek için ticari bir yazılım uygulamasının kullanılması veya bir dış uzmanın denetim ekibi için özel prosedürler geliştirmesi gösterilebilir (KYS 1, §32.h).

KYS 1, kaynakların çeşitliliğini ve işlevlerini detaylandırarak, denetim firmalarının kalite yönetim sistemlerini daha etkin bir şekilde uygulamalarını sağlamayı hedefler. İnsan, teknolojik ve entelektüel kaynakların yanı sıra hizmet sağlayıcıların kullanımı, firmaların denetim süreçlerini optimize etmelerine ve profesyonel standartlara uygun hareket etmelerine olanak tanır. Ancak denetim ağı içinde değildir (KYS 1, §16.v).

Denetimin veya Hizmetin Yürütülmesi

KKS 1 ve KYS 1 standartları, denetimlerin doğru bir şekilde gerçekleştirilmesiyle ilgili önemli kriterleri detaylandırmaktadır. Her iki standart, kalite güvencesi ve ekip yönetimine yönelik çeşitli yaklaşımları ele alarak, denetim sürecinin tüm aşamalarını kapsayan ortak prensipler ortaya koymaktadır.

Ekip Denetimi ve Yönetimi: Denetimin başarısını sağlamak için ekip denetimi büyük bir önem taşır. Denetim süreci, çalışmanın ilerleyişinin düzenli olarak takip edilmesi, ekip üyelerinin talimatları doğru anladığından ve görevlerini yerine getirebilmek için yeterli zaman ve kaynağa sahip olduğundan emin olunması gibi unsurları içerir. Ayrıca, denetim stratejisini etkileyebilecek önemli soruların gündeme getirilmesi ve uzman üyeler tarafından değerlendirilmesi gereken noktaların belirlenmesi bu sürecin ayrılmaz bir parçasıdır. (KKS 1, §32; KYS 1, §31)

İstisare: Yapılan işlerin gözden geçirilmesi, her iki standardın da üzerinde durduğu kritik bir aşamadır. Bu süreçte, gerekli danışmaların yapıp yapılmadığı, çalışma takviminin, kapsamının ya da niteliğinin yeniden değerlendirilip değerlendirilmesi gerektiği incelenir. Ayrıca, elde edilen kanıtların yeterli ve uygun olup olmadığının kontrol edilmesi, denetim sonucunun kalitesini belirleyen temel faktörlerden biridir. (KKS 1, §33; KYS 1, §31)

Danışma Süreci: Danışma mekanizmaları, karmaşık veya tartışmalı konuların çözümünde kritik bir rol oynar. Bu süreç, profesyonel düzeyde yapılan görüşmeler yoluyla ekip içindeki bilgi alışverişini ve problem çözümünü destekler. Aynı zamanda, danışmanın teşvik edildiği bir iş ortamı, kalite taahhüdünü güçlendirir ve ekip üyelerinin özgüvenle hareket etmesini sağlar. (KKS 1, §34; KYS 1, §31)

Çalışma Kağıtlarının Önemi: Denetim sonuçlarının etkili bir şekilde belgelenmesi, kalite standartlarının bir diğer önemli unsurudur. KKS 1 ve KYS 1, dokümantasyonun denetim raporunun yayınlanmasından hemen sonra tamamlanmasını ve bunun gizlilik ilkelerine uygun bir şekilde saklanmasını öngörür. Ayrıca, belgelerin yasal, etik ve mesleki standartlara uyumlu olması gerektiği vurgulanır. (KKS 1, §45-47; KYS 1, §31)

Profesyonel Muhakeme ve Eleştirel Düşünce: KYS 1 standartlarına özgü bir vurgu, ekip üyelerinin profesyonel muhakeme yeteneği ve eleştirel düşünme becerileri sergilemesidir. Bu özellikler, denetim sürecindeki her adımda uygulanmalı ve ekip üyelerinin sorumluluk bilinciyle hareket etmesini sağlamalıdır. (KYS 1, §31)

Görüş Ayrılıklarının Çözümü: Her iki standart, ekip içindeki veya kalite kontrol sorumlusu ile yaşanan görüş ayrılıklarının çözümüne yönelik önerilerde bulunmaktadır. KYS 1, bu tür anlaşmazlıkların doğrudan denetim şirketine bildirilmesini ve çözüm aranmasını önerirken, KKS 1 bu süreci daha resmi bir yaklaşımla ele alarak, görüş ayrılıklarının rapor tarihinden önce çözülebilmesi için özel politika ve prosedürlerin geliştirilmesini tavsiye eder. Her iki yaklaşım da temelde aynı hedefe, bir başka deyişle kalite odaklı bir çözüm üretme hedefine hizmet eder (KKS 1, §43-44; KYS 1, §31).

KKS 1 ve KYS 1 standartları, denetimlerin yerine getirilmesinde ekip yönetiminden dokümantasyona kadar her aşamada kaliteyi artırmaya yönelik kapsamlı bir çerçeve sunmaktadır. Bu standartlar, ekiplerin profesyonellik, eleştirel düşünce ve iş birliği içinde çalışmasını teşvik ederken, firma genelinde kalite taahhüdünü güçlendirmeyi amaçlar.

İzleme Süreci ve Düzeltici Önlemler

KYS 1 ve KKS 1 standartları, izleme süreci ve düzeltici önlemlerin kalite yönetim sistemleri içindeki kritik rolünü vurgulamaktadır. Bu süreçlerin amacı, kalite sisteminin işleyişine ilişkin güvenilir bilgi sağlamak ve tespit edilen eksikliklere en uygun şekilde yanıt verilmesini sağlamaktır. KYS 1, izleme süreci ve düzeltici önlemleri daha geniş bir perspektiften ele alırken, KKS 1 daha dar bir kapsamda odaklanmıştır (KYS 1, §35; KKS 1, §48).

İzleme Faaliyetlerinin Tasarımı ve Uygulanması

İzleme faaliyetleri, kalite yönetim sisteminde eksikliklerin tespit edilmesi için sağlam bir temel oluşturur. Bu faaliyetlerin tasarımı ve uygulanması sırasında firmanın, risk değerlendirme süreçlerinin yanı sıra izleme faaliyetlerinin kapsamını, zamanlamasını ve niteliğini de dikkate alması gerekir. Ayrıca, sistemdeki değişiklikler, önceki izleme faaliyetlerinin sonuçları ve diğer ilgili bilgiler de bu süreçte göz önünde bulundurulmalıdır (KYS 1, §36-37).

KYS 1, izleme sürecinde tamamlanmış görevlerin denetlenmesini ve her bir sorumlu ortak için en az bir tamamlanmış görevin incelenmesini zorunlu kılar. Benzer bir yaklaşım KKS 1 standardında da yer alır ve her sorumlu ortak için en az bir görevin denetlenmesini öngörür (KKS 1, §48; KYS 1, §38). Her iki standart, izleme faaliyetlerini gerçekleştiren kişilerin uygun bilgi ve becerilere sahip olmalarını ve objektifliklerini korumalarını şart koşar. Bu nedenle, bir görevin sorumlusu, o görevin izleme faaliyetlerini yürütemez (KKS 1, §48; KYS 1, §39).

Eksikliklerin Değerlendirilmesi ve Kategorilere Ayrılması

İzleme süreci sırasında tespit edilen eksiklikler, hem kalite yönetim sisteminde hem de izleme ve düzeltici önlem alma süreçlerinde yer alabilir. Eksikliklerin değerlendirilmesi sırasında firmanın, eksikliğin kök nedenlerini analiz etmesi ve bu eksikliğin doğasını ve potansiyel ciddiyetini değerlendirmesi gerekir (KYS 1, §40-41). KYS 1 kök neden analizi kavramına vurgu yapmaktadır. Özellikle kök neden analizinin önemini, nasıl yapılacağını ve eksikliklerin düzeltilmesi ve ortadan kaldırılmasında niçin önemli olduğunu örneklerle açıklamaktadır (KYS 1, §A161-168).

KKS 1'de ise kök neden analizi kavramı bulunmamakta, eksikliklerin etkilerini değerlendirmektedir. KKS 1 bunları iki kategoriye ayırır:

1. Kalite kontrol sisteminin yetersizliğini göstermeyen eksiklikler raporların uygunluğunu etkileyebilir ve profesyonel standartlara uyumun sağlanamayacağına işaret edebilir.
2. Tekrarlayan, sistematik veya ciddi eksiklikler için ise hızlı bir şekilde düzeltici önlemler alınmalıdır (KKS 1, §49).

Eksikliklere Yanıt ve Düzeltici Önlemler

Eksikliklerin değerlendirilmesinin ardından, firmanın kök neden analizine dayanarak düzeltici önlemler uygulaması gerekir. İzleme sürecinden sorumlu kişiler, bu önlemlerin eksikliklerin kök nedenlerine yanıt verecek şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını ve önceki önlemlerin etkili olup olmadığını değerlendirmelidir (KYS 1, §42-43). Eğer önlemlerin etkisiz olduğu tespit edilirse, bunların uygun şekilde değiştirilmesi gerekir (KYS 1, §44).

KKS 1, düzeltici önlemlerle ilgili spesifik önerilerde bulunur:

- Belirli görevler veya personel için düzeltici önlemler alınması,
- Eğitim ve mesleki gelişimle ilgili kişilere tespitlerin iletilmesi,
- Kalite kontrol politikalarında ve prosedürlerinde değişiklikler yapılması,
- Tekrar eden ihlaller durumunda disiplin önlemleri alınması (KKS 1, §51).

Sürekli İletişim

Her iki standart da, izleme faaliyetleri ve düzeltici önlemlerle ilgili sonuçların firmanın tüm seviyelerine iletilmesini zorunlu kılar. KYS 1'e göre, izleme sürecinden sorumlu kişiler, izleme faaliyetlerinin sonuçlarını, tespit edilen eksiklikleri ve alınan düzeltici önlemleri diğer sorumlu kişilere iletmelidir (KYS 1, §46). Benzer şekilde KKS 1, eksikliklerin ve düzeltici önlemlerin sorumlu ortaklara ve ilgili personele iletilmesini öngörür. Ayrıca, firmaların yılda en az bir kez izleme süreçlerinin sonuçlarını üst düzey yönetim ve ilgili diğer taraflara raporlaması gereklidir (KKS 1, §50, 53).

Bu iletişim süreçleri, izleme faaliyetlerinin şeffaflığını artırır ve alınan önlemlerin etkisini tüm organizasyon düzeylerinde yaygınlaştırmayı amaçlar. Hem KYS 1 hem de KKS 1, izleme faaliyetlerinin kalitesini ve etkisini artırmak için kapsamlı bir çerçeveye sunar.

Ağ Gereksinimleri ve Hizmetleri

KKS 1 standardı, ağ gereksinimlerini veya hizmetlerini ayrı bir başlık altında ele almamakla birlikte, bu konuyu kalite kontrol sistemi kapsamında "Gözetim Süreci" bölümünde tartışır. KYS 1 ise ağ gereksinimleri ve hizmetlerini daha detaylı bir şekilde ele alır ve bu konudaki sorumlulukları net bir şekilde tanımlar (KKS 1, §54; KYS 1, §48).

KKS 1'e Göre Ağ Politikaları ve Gözetim Süreci

KKS 1'e göre, denetim firmaları, üyesi oldukları ağların gözetim süreçlerine ilişkin ortak politika ve prosedürler uygulayabilir. Ancak bu politikalar ve prosedürlerin KKS 1 standartlarına uygun olması gereklidir. Ağın gözetim sistemiyle ilgili politikaları kullanan firmalar, ağın gözetim sürecinin amacı, kapsamı ve sonuçlarını yılda en az bir kez ilgili taraflara bildirmesini talep etmelidir. Ayrıca, ağ tarafından kalite kontrol sistemindeki eksikliklerin hızlı bir şekilde bildirilmesi ve gerekli önlemlerin alınması sağlanmalıdır (KKS 1, §54).

KYS 1'e Göre Ağ Gereksinimleri ve Hizmetleri

KYS 1, ağın gereksinimlerini anlamaya ve bu gereksinimlere uyumu sağlamaya yönelik daha ayrıntılı rehberlik sağlar. Standart, bir denetim firmasının bir ağın üyesi olması durumunda, ağın gereksinimlerini ve sunduğu hizmetleri anlamasını zorunlu kılar. Bu gereksinimler şunları içerebilir:

- Kalite yönetim sistemi,
- Ağ tarafından sağlanan kaynaklar ve hizmetler,
- Ağ gereksinimlerini yerine getirme sorumlulukları (KYS 1, §48).

Ağ gereksinimlerine uygunluk sağlamak firmanın sorumluluğundadır ve bu uygunluk KYS 1 standartlarına aykırı olmamalıdır. Firma, ağın gereksinimlerini ve hizmetlerini kendi kalite yönetim sistemine nasıl entegre edeceğini belirlemeli ve bunların yeterli olmadığı durumlarda kendi ek önlemlerini almalıdır (KYS 1, §49).

Ağın İzleme Faaliyetleri ve Denetim Firması Üzerindeki Etkisi

Ağ tarafından yapılan izleme faaliyetleri, firmanın kendi izleme faaliyetlerini etkileyebilir. Bu nedenle, firma ağın izleme sonuçlarını zamanında almalı ve bu sonuçları kendi sistemine entegre etmelidir. Ayrıca, ağın izleme faaliyetleriyle ilgili sorumluluklarını ve gerekli düzeltici önlemleri belirlemelidir (KYS 1, §50).

Ağ, üyeleri üzerinde daha geniş bir izleme süreci yürütür ve bu süreç, ağ gereksinimlerinin doğru bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirir. Ağın bu izleme faaliyetlerinin kapsamını anlamak ve sonuçların nasıl iletileceğini belirlemek firmanın sorumluluğundadır. Bu sonuçlar yılda en az bir kez firmalara iletilmeli ve firmanın kendi kalite yönetim sistemine etkisi değerlendirilmelidir (KYS 1, §51).

Belgelendirme

KKS 1 ve KYS 1 standartları, denetim firmalarının dokümantasyonu oluşturmasını zorunlu bir adım olarak kabul eder. Ancak, her iki standart bu konuda farklı vurgular yapar. Dokümantasyon konusunu daha açık bir şekilde ele almak için, bu bölümü üç ana başlık altında inceleyeceğiz: denetimin belgelendirilmesi, kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi ve kalite yönetim/denetim sistemlerinin belgelendirilmesi.

Denetimin Belgelendirilmesi

KYS 1, denetim görevlerinin dokümantasyonunun, rapor tarihinden sonra gecikmeksizin tamamlanmasını ve uygun şekilde saklanmasını zorunlu kılar. Bu dokümantasyonun, denetim firmasının ihtiyaçlarını karşılaması ve profesyonel standartlar ile yasal düzenlemelere uygun olması gerekir (KYS 1, §31.f).

KKS 1, ekiplerin dokümantasyonu rapor tamamlandıktan sonra zamanında tamamlamasını sağlamak için politika ve prosedürler geliştirilmesini, ayrıca, bu dokümantasyonun gizli, güvenli ve erişilebilir bir şekilde arşivlenmesini, bütünlüğünün korunmasını ve kolay aranabilir olmasını şart koşar (KKS 1, §45-46). Her iki standart, dokümantasyonun yeterince uzun bir süre saklanmasını öngörür, ancak KYS 1 bunu uygulama kılavuzunda ele alır (KKS 1, §47; KYS 1, §A85).

Kalitenin Gözden Geçirilmesinin Belgelendirilmesi

Kalitenin gözden geçirilmesinin belgelendirilmesi esas olarak KYS 2 standardında detaylandırılmıştır. Bu standarda göre, kalitenin gözden geçirilmesinden sorumlu kişi, ilgili belgelendirmeyi hazırlamaktan da sorumludur. Belgelendirme, incelemenin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını anlamaya yönelik yeterli bilgi sağlamalıdır (KYS 2, §28-30).

Belgelendirmede yer alması gereken unsurlar şunlardır (KYS 2, §30):

1. Kalite kontrol incelemesinden sorumlu kişinin ve yardımcılarının adları,
2. İncelemeye tabi olan çalışma kağıtlarına ilişkin açıklama,
3. KYS 2'nin gerekliliklerinin yerine getirildiğini doğrulayan dayanak,
4. İncelemenin tamamlandığını veya tamamlanamadığını belirten görüşler,
5. İncelemenin tamamlandığı tarih.

KKS 1, bu konuda daha sınırlı gereklilikler sunar ve sadece kalite kontrol incelemesi sırasında politikaların uygulandığını, incelemenin rapor tarihinden önce tamamlandığını ve incelemeden sorumlu kişinin önemli bir sorun olmadığını doğruladığını belgelemesini ister (KKS 1, §42).

Kalite Yönetim/Kontrol Sistemlerinin Belgelendirilmesi

Kalite yönetim sisteminin belgelendirilmesi, KKS 1 ve KYS 1'in önemli bir bileşenidir. KKS 1, belgelendirmenin kalite kontrol sisteminin her bir bileşeninin işleyişini kanıtlaması gerektiğini belirtir. Ancak, belgelendirmenin kapsamı ve biçimi denetim şirketlerinin takdirine bırakılmıştır (KKS 1, §57).

KYS 1, kalite yönetim sisteminin belgelendirilmesine daha fazla vurgu yapar. Bu dokümantasyonun, sistemin tasarımını, uygulamasını ve işleyişini desteklemesi ve risklere verilen yanıtların değerlendirilmesini sağlaması gerekmekte ve aşağıdaki unsurları içermesi gerekmektedir (KYS 1, §58):

1. Sistemin sorumluluğunu taşıyan kişilerin kimliği,
2. Kalite hedefleri ve ilgili riskler,
3. Risklerin azaltılmasına yönelik yanıtlar,
4. İzleme ve düzeltici önlem süreçlerinin kanıtları,
5. Sistem hedeflerinin karşılandığını gösteren dayanaklar.

Hem KKS 1 hem de KYS 1, dokümantasyonun yasal veya düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yeterince uzun bir süre saklanması zorunlu kılar (KKS 1, §58-59; KYS 1, §60)

KKS 1 VE KYS 1 standartları arasındaki farklar genel olarak Tablo 1.'de incelenebilir.

KKS 1 VE KYS 2 Kapsamında Denetimde Kalitenin Ele Alınması

KKS 1 standardı, denetimlerin kalite kontrol incelemesini doğrudan ele alırken, KYS 1 standardı bu konuyu kapsamamaktadır. Ancak kalite kontrol incelemesi, KYS 2 standardında daha detaylı bir şekilde ele alınmıştır. KYS 2'de "kontrol" terimi kullanılmasa da, her iki standartta da temel amaç aynıdır. Bu bölümde önce KKS 1'in yaklaşımı, ardından KYS 2'nin detaylı içeriği ele alınacaktır.

KKS 1'e Göre Kalitenin Gözden Geçirilmesi

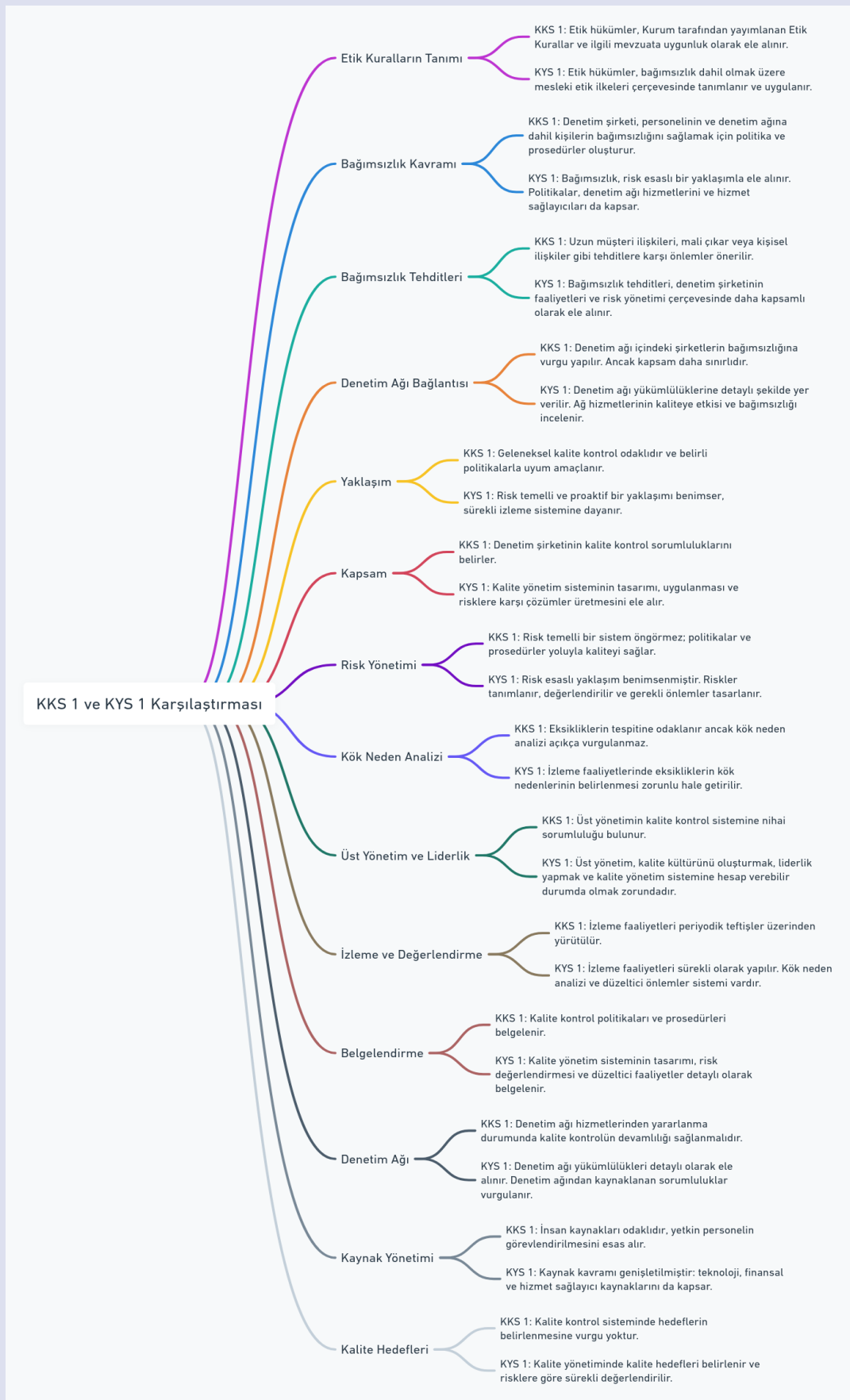
KKS 1 standardı, kalite kontrol incelemesini, denetim sürecinde alınan önemli kararlar ve bu kararların sonuçlarının objektif bir şekilde değerlendirilmesini sağlayan bir süreç olarak tanımlar. Bu süreçte, halka açık kuruluşların denetimlerinde kalite kontrol incelemesi yapılmasını zorunlu kılar, diğer denetimler için bu tür bir inceleme gerekip gerekmediğini belirlemek amacıyla kriterler oluşturulmasını önermektedir. Ayrıca, kalite kontrol incelemesinin denetim raporunun tarihinden önce tamamlanmasını şart koşmaktadır. Böylece, denetim sürecinin ve sonuçlarının doğruluğu ve güvenilirliği sağlanmaktadır (KKS 1, §35-36).

Kalite kontrol incelemesi sırasında ele alınması gereken bazı önemli unsurlar bulunmaktadır. Bunlar arasında, denetimle ilgili önemli konuların denetimden sorumlu ortak ile tartışılması, denetimin odaklandığı konular ve önerilen raporun gözden geçirilmesi, denetime ilişkin belgelerin incelenmesi ve denetim sırasında alınan kararların değerlendirilmesi yer alır. Halka açık bir kuruluşun denetimi söz konusu olduğunda ise denetim firmasının bağımsızlığının değerlendirilmesi ve süreçte gerçekleştirilen danışmalar ile bu danışmalardan çıkan sonuçların incelenmesi de önem taşır (KKS 1, §37-38). Bu unsurlar, denetimin kalitesini ve profesyonel standartlara uyumunu sağlamaya yönelik kritik adımlardır.

KKS 1, denetimlerin kalite kontrol sorumlularının atanmasında da belirli kriterler ortaya koymaktadır. Bu bağlamda, denetim ekibine liderlik edecek kişilerin teknik yeterlilikleri, deneyimleri ve otoriteleri değerlendirilmeli, denetim sürecindeki objektifliklerinin nasıl korunacağına ilişkin politikalar belirlenmelidir. Ayrıca, kalite kontrol sorumlusunun görevini etkin bir şekilde yerine getirememesi durumunda bu görevi devralacak uygun bir kişinin atanmasına yönelik bir planlama yapılmalıdır (KKS 1, §39-41). Bu yaklaşım, kalite kontrol incelemesinin sürdürülebilirliğini ve güvenilirliğini artırmayı amaçlar.

KKS 1'in aksine, KYS 2 standardı kalite incelemesi konusunu daha geniş kapsamlı bir şekilde ele alır. KYS 2, kalite kontrol kavramını genişleterek, ekiplerin kritik değerlendirmelerini ve inceleme süreçlerini detaylandırır. Her ne kadar "kontrol" terimi kullanılmasa da, standardın ana hedefi, denetim sürecinin ve sonuçlarının kalitesini artırmak olarak tanımlanır.

Sonuç olarak, KKS 1 ve KYS 2, denetimlerin kalite incelemesi süreçlerinde temelde benzer hedeflere sahiptir. Ancak KYS 2, bu süreçleri daha detaylı bir şekilde ele alarak, denetimlerin kritik muhakeme ve değerlendirme süreçlerine yönelik daha kapsamlı bir rehber sunar. Bu iki standart, kalite incelemesi uygulamalarında birbiriyle uyumlu olsa da, KYS 2'nin daha kapsamlı olması denetim kalitesini artırma açısından önemli bir avantaj sağlamaktadır (KKS 1, §35-41; KYS 2).



Resim 1. KKS 1 ve KYS 1 Karşılaştırmasına Genel Bakış
Figure 1. An Overview of the Comparison Between KKS 1 and KYS 1

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

KYS 2'ye Göre Kalitenin Gözden Geçirilmesi

KKS 1 standardı, denetimlerin kalite kontrol incelemesini doğrudan ele alırken, KYS 1 bu konuyu kapsamamaktadır. Ancak kalite kontrol incelemesi, KYS 1'e ek olarak KYS 2 standardında daha detaylı bir şekilde ele alınmıştır. KYS 2, denetim sürecinde ortaya çıkan risklere yönelik bir yanıt olarak kalite incelemesinin önemini vurgular ve KYS 1'de belirtilen risk değerlendirme süreçlerinin bir devamı niteliğindedir. Bu standardın amacı, denetimlerde objektifliğin korunmasını ve alınan kararların doğruluğunun teyit edilmesini sağlamaktır (KYS 1, §26, §34; KYS 2, §5).

Kalite İncelemesi Sorumluları ve Politikalar

KYS 2, kalite incelemesi sorumlularının atanması ve görevlerinin tanımlanması konularında KKS 1 ile uyumlu olmakla birlikte, daha fazla detay sunar. Bu standarda göre, kalite incelemesinden sorumlu kişiler, firmanın bir veya birden fazla üyesi olarak atanmalıdır. Atamalarda, sorumluların teknik yeterlilikleri, objektifliklerini koruyabilme kapasiteleri ve belirli koşullarda objektifliklerinin tehlikeye düşmesi durumunda görevlerinden çekilmeleri gibi konular dikkate alınmalıdır (KYS 2, §17-23).

Ayrıca, denetim şirketlerinin, kalite incelemesi sorumlularının zamanında hareket etmelerini ve denetim sürecindeki kritik kararları objektif bir şekilde değerlendirmelerini sağlayacak politikalar ve prosedürler geliştirmesi gereklidir. Bu süreçler, kalite incelemesinin tamamlanması için bir temel oluşturur (KYS 2, §24).

Kalitenin Gözden Geçirilmesi Süreci

KYS 2, kalite incelemesi sürecinin adımlarını detaylandırarak, denetim ekibi ve kalite inceleme sorumlusu arasındaki iş birliğini ve süreçlerin şeffaflığını artırmayı hedefler. İlk adım olarak, kalite inceleme sorumlusunun denetim ekibi tarafından sağlanan bilgileri okuyup anlaması gereklidir. Bu bilgiler, görevin niteliği ve koşulları ile firmanın izleme ve düzeltici önlem alma süreçleri hakkında kapsamlı bir anlayış sağlamalıdır. Bu aşama, incelemenin temelini oluşturur ve sonraki adımlara zemin hazırlar.

Kalite inceleme sürecinin ikinci aşamasında, denetim planlama, uygulama ve raporlama süreçlerinde alınan önemli kararlar ve bu kararların dayanakları tartışılmalıdır. Kalite inceleme sorumlusu, bu süreçte denetim sorumlusu ve gerekirse ekip üyeleriyle görüşerek kritik noktalarda daha fazla bilgi edinir. Bu görüşmeler, önemli muhakeme ve kararların derinlemesine değerlendirilmesine olanak tanır (Castanheira, N., Rodrigues, L. L., Craig, R. 2010).

Üçüncü aşamada, kalite inceleme sorumlusu, önceki adımlardan elde edilen bilgiler doğrultusunda dokümantasyonu inceleyerek önemli kararların dayanağını ve ulaşılan sonuçların uygunluğunu değerlendirir. Bu süreçte, dokümantasyonun sonuçları destekleyip desteklemediği ve doğru bir şekilde kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilir. Özellikle finansal tablolar denetiminde, bağımsızlıkla ilgili etik kuralların uygunluğunu ve bu kurallara uyulup uyulmadığını doğrulamak kritik bir adımdır (Demir, B. 2015).

Bir diğer önemli aşama, tartışmalı konular ve görüş ayrılıklarının uygun şekilde ele alınıp alınmadığını değerlendirmektir. Kalite inceleme sorumlusu, bu süreçte yapılan danışmaların sonuçlarını inceler ve bu sonuçların yeterliliğini değerlendirir. Aynı zamanda, denetim sorumlusunun görevi hakkında yeterince bilgi sahibi olduğunu ve bu görevi yerine getirebilecek uygun bir karar alma kapasitesine sahip olduğunu doğrulamak da sürecin bir parçasıdır.

Son olarak, kalite inceleme sorumlusu, denetimin türüne göre uygun belgeleri incelemelidir. Örneğin, finansal tablolar denetiminde tablolar ve rapor ile raporda açıklanan anahtar denetim konularını kontrol etmek, sınırlı incelemelerde finansal tablolar ve raporları değerlendirmek ya da diğer güvence veya bağlantılı hizmetlerde ilgili rapor ve belgeleri incelemek gerekir. Kalite inceleme sorumlusu, bu süreçte tespit ettiği eksiklikleri denetim sorumlusuna bildirir. Eğer alınan yanıtlar tatmin edici değilse, durumu firmanın ilgili kişilerine bildirerek incelemeyi tamamlayamayacağını belirtir. Bunun aksine, incelemenin uygun şekilde tamamlandığına karar verirse, durumu denetim sorumlusuna bildirerek incelemeyi sonlandırır (KYS 2, §25-27).

Sonuçların Değerlendirilmesi ve Karar Süreci

KKS 1 ve KYS 2 standartları, kalite incelemesi süreçlerinin detaylarını kapsamlı bir şekilde ele alır. Ancak KYS 2, inceleme süreçlerini daha ayrıntılı bir şekilde düzenleyerek, denetim ekiplerinin karar alma ve sonuç oluşturma süreçlerinde daha yüksek standartlar sunar. Bu, denetimlerin kalitesini artırmak ve standartların profesyonel uyumunu sağlamak açısından büyük önem taşımaktadır.



Resim 2. KYS 2 Kapsamında Denetim Kalitesinin Gözden Geçirilmesi ve Ana Esasları
Figure 2. Review of Audit Quality and Key Principles Under KYS 2

Kaynak: Yazar tarafından oluşturulmuştur.

Yeni kalite yönetim standartlarına geçiş, denetim firmalarının kalite süreçlerini daha sistematik, dinamik ve bütüncül bir şekilde ele almalarını sağlamıştır. Özellikle risk temelli yaklaşımın benimsenmesi, olası kalite zafiyetlerinin erken tespiti ve önlenmesini mümkün kılmakta; yönetim sorumluluğunun artırılması ise denetim kalitesinin kurumsal düzeyde sahiplenilmesine katkı sunmaktadır (Allegrini M., D'Onza, G.,2003). Bu değişimler, sadece düzenleyici beklentileri karşılamayı değil, aynı zamanda denetim mesleğine duyulan güveni güçlendirmeyi de hedeflemektedir.

Sonuç

Genel olarak, denetimlerin yasal düzenlemelere ve mesleki standartlara uygun olarak gerçekleştirilmesi ve denetim raporlarının koşullara uygun şekilde hazırlanması KKS 1 ve KYS 1 standartlarının nihai hedefidir. Ancak, bu hedeflere ulaşmak için izlenen yöntemler tamamen farklıdır. KYS 1, kalite kontrolünden ziyade kalite yönetimi konseptini benimseyerek yaklaşımı kökten değiştirmiştir.

Bu yeni kalite yönetim sistemi, kaliteye yönelik bir risk bazlı yaklaşımı zorunlu kılar. Denetim şirketlerinin, KYS 1 standardının hedeflerine uygun olarak kaliteyle ilgili riskleri tanımlamaları gerekir. Tanımlanan bu risklere, standartta belirtilen veya firmanın uygun gördüğü diğer yanıtlarla karşılık verilmelidir. Süreç, izleme ve düzeltici önlemlerle sürekli gelişim göstererek, firmanın zaman içinde değişen ihtiyaçlarına uyum sağlar.

Her iki standart, belirli konularda ortak bir anlayışa sahip olsa da, bazı alanlarda farklı detaylar sunar. Örneğin, KYS 2, kalite incelemesine ilişkin ayrıntılar açısından KKS 1'i büyük ölçüde aşmaktadır. KKS 1 ve KYS 2 standartları, kalite incelemesi süreçlerinin detaylarını kapsamlı bir şekilde ele alır. Ancak KYS 2, inceleme süreçlerini daha ayrıntılı bir şekilde düzenleyerek, denetim ekiplerinin karar alma ve sonuç oluşturma süreçlerinde daha yüksek standartlar sunar. Bu, denetimlerin kalitesini artırmak ve standartların profesyonel uyumunu sağlamak açısından büyük önem taşımaktadır.

Bu çalışma kapsamında, bağımsız denetim firmalarının kalite güvence süreçlerinde köklü bir dönüşüm anlamına gelen KKS 1'den KYS 1 ve KYS 2 standartlarına geçiş detaylı biçimde incelenmiştir. Yapılan analizler, yeni standartların sadece terminolojik değil, aynı zamanda yapısal ve işlevsel düzeyde önemli bir dönüşüm içerdiğini göstermektedir. Yeni sistem, kaliteyi yalnızca son aşamada kontrol edilen bir unsur olmaktan çıkarıp, süreç odaklı ve bütüncül bir yönetim aracı hâline getirmiştir. Kalite yönetim sisteminin risk temelli ve stratejik bir yaklaşımla yeniden tasarlanması, denetim firmalarının yalnızca uyum sağlamakla kalmayıp, kalite süreçlerini etkin biçimde yönetmelerine de imkân tanımaktadır. Bu şekilde, risk temelli yaklaşımın sistemin merkezine yerleştirilmesi, potansiyel kalite zafiyetlerinin erken aşamada tespit edilmesini ve önleyici mekanizmaların daha etkin kullanılmasını mümkün kılmaktadır. Bu bağlamda, üst yönetimin sorumluluğunun kurumsallaştırılması, kalite hedeflerinin tanımlanması ve sürekli izleme mekanizmaları ile kalite yönetiminin tüm organizasyon düzeylerine entegre edilmesi ve yapılandırılması gibi yenilikler, denetim kalitesinin sürdürülebilirliğine ve güvenilirliğine önemli katkılar sağlamaktadır (Zainal Abidin, N.H. 2017; Stephen, K., Buuren, J., Majoor, B. 2018). Dolayısıyla, bu değişim yalnızca mevzuat açısından bir güncellemeyi değil, aynı zamanda denetim fonksiyonunun kurumsal kapasitesini ve mesleki itibarı güçlendirme potansiyeline sahip olan kültürel ve yönetsel bir paradigma değişimini temsil etmektedir.

Yazın açısından ise son dönemde bağımsız denetim faaliyetlerinin güvenilirliği, şeffaflığı ve sürdürülebilirliği, hem ulusal hem de uluslararası düzeyde son yıllarda giderek artan bir şekilde tartışılrsa da denetim kalitesinin artırılması amacıyla geliştirilen kalite kontrol ve kalite yönetim sistemleri üzerine yapılan çalışmalar, özellikle kalite güvence mekanizmalarının işleyişine odaklanmakta; ancak bu sistemlerdeki normatif dönüşümün, uygulama düzeyindeki yansımalarını karşılaştırmalı biçimde ele alan çalışmalar sınırlı kalmaktadır. Bu çalışma, yazında ki bu boşluğu hedef alarak, Türkiye'deki denetim uygulamaları açısından önemli bir kırılma noktası teşkil eden Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) ile Kalite Yönetim Standartları 1 ve 2 (KYS 1 ve KYS 2) arasındaki geçiş sürecini sistematik biçimde ele almıştır.

Çalışmanın literatüre başlıca katkısı, KKS 1'den KYS 1 ve KYS 2'ye geçişin yalnızca yapısal bir değişim olmadığını; aynı zamanda risk temelli yönetim, liderlik sorumluluğu, sürekli izleme ve raporlama gibi kavramsal düzeyde önemli bir paradigma dönüşümüne işaret ettiğini ortaya koymasındır. Bu bağlamda, kalite yönetiminin yalnızca teknik uyum süreçlerine indirgenemeyecek kadar bütüncül bir anlayış gerektirdiğini vurgulamakta; yeni standartların denetim firmalarının organizasyonel yapılarında nasıl bir dönüşüm yaratabileceğini kuramsal düzlemde tartışmaktadır. Ayrıca çalışma, KYS 1 ve KYS 2 ile gelen yeniliklerin sürdürülebilir denetim kavramı ile ilişkilendirilmesi bakımından literatürde öncü bir yaklaşım sunmakta; kalite yönetimini, kurumsal yönetim ve stratejik planlama süreçleriyle entegre bir biçimde ele almaktadır. Böylece araştırma, hem teorik literatüre özgün katkılar sağlamakta hem de uygulayıcılar, düzenleyici kurumlar ve politika yapıcılar için yol gösterici bir referans çerçevesi oluşturmaktadır.

Sonuç olarak, KYS 1 ve KYS 2 standartlarının hayata geçirilmesi, Türkiye'de bağımsız denetim faaliyetlerinin uluslararası normlarla uyumlu, daha güçlü ve güvenilir bir yapıya kavuşması adına önemli bir adımdır. Bu çalışmanın sunduğu karşılaştırmalı analiz ise bu dönüşüm sürecinin daha iyi anlaşılmasına katkı sağlamakta ve gelecekte yapılacak uygulamalı çalışmalara da zemin oluşturmaktadır.

Extended Abstract

The quality of independent audits plays a crucial role in ensuring the reliability and transparency of financial reporting, which serves as the foundation for informed decision-making by stakeholders. Over the years, the auditing profession has faced increasing challenges stemming from globalization, complex business operations, and heightened stakeholder expectations. These challenges have necessitated an evolution in auditing standards, moving from traditional quality control approaches to more comprehensive and proactive quality management frameworks. Historically, the Quality Control Standards (KKS 1) governed audit quality processes by emphasizing compliance with structured policies and procedures. However, as risks in auditing have become more dynamic, this control-focused framework has shown limitations in addressing modern-day challenges. In response, Quality Management Standards (KYS 1 and KYS 2) have been developed to introduce a risk-based approach that better aligns with the complexities of contemporary auditing environments.

KYS 1 and KYS 2, which are aligned with International Standards on Quality Management (ISQM 1 and ISQM 2), represent a significant shift in how audit quality is managed. These standards aim to address quality risks proactively, emphasizing the design and implementation of scalable and adaptable systems that respond to firm-specific conditions. At the international level, ISQM 1 establishes a comprehensive framework for managing quality risks across audit engagements, while ISQM 2 focuses specifically on the appointment and responsibilities of individuals tasked with overseeing engagement-level audit quality. Similarly, in Turkey, the Public Oversight Authority (KGK) has adopted KYS 1 and KYS 2, making them mandatory for all audit firms as of the end of 2023. These standards aim to enhance the relevance and effectiveness of quality management in auditing by encouraging firms to adopt a culture of quality that prioritizes continuous improvement and risk responsiveness.

The transition from KKS 1 to KYS 1 and KYS 2 marks a paradigm shift in audit quality management. Under KKS 1, the emphasis was primarily on compliance with established quality control policies, which often resulted in a static approach to quality assurance. In contrast, KYS 1 requires firms to identify and assess quality risks unique to their operations, develop tailored responses to these risks, and implement monitoring mechanisms that ensure ongoing effectiveness. This proactive approach enables firms to align their quality management systems with their specific operational contexts, enhancing both efficiency and relevance. KYS 2 complements this framework by focusing on engagement-level quality, detailing the qualifications, roles, and responsibilities of quality reviewers who oversee the execution of audit engagements. This dual focus on firm-level and engagement-level quality ensures that all aspects of audit processes are subject to rigorous quality management practices.

The introduction of risk-based quality management under KYS 1 and KYS 2 provides several advantages for audit firms and stakeholders. First, by requiring firms to identify and address quality risks proactively, the standards help ensure that audit reports are reliable, relevant, and aligned with stakeholder expectations. This approach enhances stakeholder confidence in financial reporting, particularly in a global environment where the credibility of financial information is paramount. Second, the alignment of KYS standards with ISQM standards facilitates regulatory compliance and international harmonization, ensuring that Turkish audit firms meet global best practices. Third, the risk-based framework provides scalability, allowing firms of different sizes and complexities to design quality

management systems that suit their specific needs. This flexibility is particularly beneficial for smaller audit firms, which may face resource constraints in implementing quality management systems.

Despite these advantages, the transition from KKS 1 to KYS 1 and KYS 2 also presents significant challenges. One of the primary challenges is the need for substantial investment in training, system redesign, and continuous monitoring. Firms must develop the necessary infrastructure to identify and assess quality risks, establish appropriate responses, and ensure that these responses remain effective over time. This requires not only financial resources but also a commitment to fostering a culture of quality within the organization. Additionally, smaller audit firms may struggle to meet the demands of the new standards, as they often lack the resources and expertise required to implement risk-based quality management systems. To address these challenges, targeted support from regulatory authorities and professional bodies may be necessary, particularly in the form of training programs, guidance materials, and technical assistance.

The alignment of KYS 1 and KYS 2 with ISQM 1 and ISQM 2 underscores the global trend towards risk-based quality management in auditing. ISQM 1 provides a robust framework for managing quality risks at the firm level, requiring firms to establish objectives for quality management, identify and assess risks that could undermine these objectives, and implement policies and procedures to address these risks. ISQM 2, on the other hand, focuses on engagement-level quality by detailing the responsibilities of quality reviewers who oversee the execution of individual audit engagements. These responsibilities include evaluating the significant judgments made by engagement teams, assessing the appropriateness of audit evidence, and ensuring that the audit report is consistent with the findings. By adopting these standards, Turkish audit firms are better positioned to enhance the quality of their audit processes and meet the expectations of both local and international stakeholders.

The adoption of KYS 1 and KYS 2 by the Public Oversight Authority in Turkey represents a significant step towards modernizing audit quality management practices. As of the end of 2023, all audit firms in Turkey are required to comply with these standards, marking a departure from the traditional quality control framework established under KKS 1. This regulatory shift reflects the evolving needs of the auditing profession in a dynamic global environment and underscores the importance of aligning local standards with international benchmarks. By incorporating the principles of risk-based quality management, KYS 1 and KYS 2 provide Turkish audit firms with the tools they need to address emerging risks, enhance stakeholder confidence, and contribute to the overall integrity of financial reporting.

In conclusion, the transition from KKS 1 to KYS 1 and KYS 2 signifies a transformative moment in the field of audit quality management. These new standards not only improve compliance with professional and regulatory requirements but also promote a culture of quality that prioritizes continuous improvement and risk responsiveness. By aligning with international benchmarks such as ISQM 1 and ISQM 2, KYS 1 and KYS 2 enable Turkish audit firms to meet the demands of a rapidly changing global environment. While the implementation of these standards presents challenges, particularly for smaller firms, the benefits of adopting a risk-based quality management approach far outweigh the costs. Future research could focus on the long-term impact of KYS standards on audit quality and explore best practices for overcoming implementation challenges. By addressing these issues, the auditing profession can continue to evolve and maintain its vital role in ensuring the reliability and transparency of financial reporting.

Katkı Oranları ve Çıkar Çatışması / Contribution Rates and Conflicts of Interest

Etik Beyan	Bu çalışmanın hazırlanma sürecinde bilimsel ve etik ilkelere uyulduğu ve yararlanılan tüm çalışmaların kaynakçada belirtildiği beyan olunur.	Ethical Statement	It is declared that scientific and ethical principles have been followed while carrying out and writing this study and that all the sources used have been properly cited
Yazar Katkıları	Çalışmanın Tasarlanması: BD (%100) Veri Toplanması: BD (%100) Veri Analizi: BD (%100) Makalenin Yazımı: BD (%100) Makale Gönderimi ve Revizyonu: BD (%100)	Author Contributions	Research Design: BD (%100) Data Collection: BD (%100) Data Analysis: BD (%100) Writing the Article: BD (%100) Article Submission and Revision: BD (%100)
Etik Bildirim	iibfdergi@cumhuriyet.edu.tr	Complaints	iibfdergi@cumhuriyet.edu.tr

Çıkar Çatışması	Çıkar çatışması beyan edilmemiştir.	Conflicts of Interest	The author(s) has no conflict of interest to declare.
Finansman	Bu araştırmayı desteklemek için dış fon kullanılmamıştır.	Grant Support	The author(s) acknowledge that they received no external funding in support of this research.
Telif Hakkı & Lisans	Yazarlar dergide yayınlanan çalışmalarının telif hakkına sahiptirler ve çalışmaları CC BY-NC 4.0 lisansı altında yayımlanmaktadır.	Copyright & License	Authors publishing with the journal retain the copyright to their work licensed under the CC BY-NC 4.0

Kaynakça

- Allegrini, M. and D'Onza, G. (2003). Internal Auditing and Risk Assessment in Large Italian Companies: an Empirical Survey. *International Journal of Auditing*, 7: 191-208. DOI: <https://doi.org/10.1046/j.1099-1123.2003.00070.x>
- Benli, Vahit F., and Celayir D. (2014). Risk based internal auditing and risk assessment process. *European Journal of Accounting Auditing and Finance Research* 2: 1–16.
- Bozkurt Yazar, B., Güneş, R. & Yalçın, Z. (2018). Bağımsız denetim firmalarında kalite kontrol sisteminin etkinliği: Türkiye örneği. *İnönü Üniversitesi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi*, 7(1), 46-61.
- Castanheira, N., Rodrigues, L. L. & Craig, R. (2010). Factors associated with the adoption of risk-based internal auditing, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 25, No. 1, pp. 79–98.
- Coetzee, P. and Lubbe, D. (2014), Improving the Efficiency and Effectiveness of Risk-Based Internal Audit Engagements. *International Journal of Auditing*, 18: 115-125. DOI: <https://doi.org/10.1111/ijau.12016>
- Demir, B. (2015). Muhasebe ve denetim mesleğinde etik. *Eğitim ve Öğretim Araştırmaları Dergisi*, 4(4), 341-352.
- Stephen, K. & Buuren, Joost & Majoor, Barbara. (2018). The Joint Role of Auditors' and Auditees' Incentives and Disincentives in the Resolution of Detected Misstatements. *Auditing A Journal of Practice & Theory*. 38. 10.2308/ajpt-52153.
- IAASB (2020a). International Standard on Quality Management 1, <https://www.iaasb.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Quality-Management-KYS-1-Quality-Management-for-Firms.pdf> (Erişim tarihi: 25.10.2024)
- IAASB (2020b). International Standard on Quality Management (ISQM) 1: Basis for Conclusions <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-KYS-1-Basis-for-Conclusions.pdf> (Erişim tarihi: 25.10.2024)
- IAASB (2020c). International Standard on Quality Management 2, Engagement Quality Reviews. <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Quality-Management-KYS-2-Engagement-Quality-Reviews.pdf> (Erişim tarihi: 25.10.2024)
- IAASB (2020d). International Standard on Quality Management (ISQM) 2: Engagement Quality: Basis for Conclusions <https://www.ifac.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-Quality-Management-KYS-2-Basis-for-Conclusions.pdf> (Erişim tarihi: 25.10.2024)
- IAASB (2020e). ISA 220 (Revised) , Quality Management for an Audit of Financial Statements, <https://www.iaasb.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-International-Standard-Auditing-220-Revised.pdf> (Erişim tarihi: 25.10.2024)
- IAASB (2021). First time implementation guide: international standard on quality management ISQM 1. https://www.iaasb.org/flysystem/azure-private/publications/files/IAASB-ISQM-1-first-time-implementation-guide-quality-management_0.pdf (Erişim tarihi: 25.10.2024)
- KGK (2023). Kalite Yönetim Standartları İle Bu Standartların Diğer İlgili Standartlarda Yaptığı Değişikliklerin Yayımlanması 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: 05.11.2024)
- Kaya, H. P., & Uzay, Ş. (2024). Kalite Yönetim Standartları Kapsamında Denetim Şirketleri Tarafından Oluşturulan Davranış Kuralları. *Denetişim*, (30), 143-158. DOI: <https://doi.org/10.58348/denetisim.1481830>
- KGK (2024). Küçük ve Orta Ölçekli Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetim Aracı ile Örnek Risk Matrisinin Yayımlanması <https://www.kgk.gov.tr/ContentAssignmentDetail/4966/Küçük-ve-Orta-Ölçekli-Denetim-Şirketleri-İçin-Kalite-Yönetim-Aracı-ile-Örnek-Risk-Matrisinin-Yayımlanması> (Erişim tarihi: 05.11.2024)

- 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 T.C. Resmî Gazete (30443 Mükerrer, 6 Haziran 2018).
- KYS 1 Finansal Tabloları Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi Standardı. T.C. Resmî Gazete (32414 Mükerrer, 29 Aralık 2023).
- KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi Standardı. T.C. Resmî Gazete (32414 Mükerrer, 29 Aralık 2023).
- Mujalli A. (2024). Factors Affecting the Implementation of Risk-Based Internal Auditing. *Journal of Risk and Financial Management*. 17(5):196. DOI: <https://doi.org/10.3390/jrfm17050196>
- Özdoğan, B. ve İzmirli Ata, F. (2021). Kalite Kontrolünden Kalite Yönetimine Geçiş: Bağımsız Denetim Kalite Standartlarındaki Değişim Üzerine Bir Değerlendirme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 23(4), 649–664. DOI: <https://doi.org/10.31460/mbdd.834383>
- Perperi, L., Oborskyi, G., Goloborodko, G., Gugnin, V., Prokopovych, O. (2023). Modernization of the Internal Audit Process Using a Risk-Based Approach at an Industrial Enterprise. In: Tonkonogyi, V., Ivanov, V., Trojanowska, J., Oborskyi, G., Pavlenko, I. (eds) *Advanced Manufacturing Processes IV. InterPartner 2022. Lecture Notes in Mechanical Engineering*. Springer, Cham. DOI: https://doi.org/10.1007/978-3-031-16651-8_34
- Zainal Abidin, N.H. (2017). Factors influencing the implementation of risk-based auditing, *Asian Review of Accounting*, Vol. 25 No. 3, pp. 361-375. DOI: <https://doi.org/10.1108/ARA-10-2016-0118vb>