

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

KALİTE KONTROL STANDARDI 1 (TASLAK)

***FINANSAL TABLOLARIN BAĞIMSIZ DENETİMLERİ, İNCELEMELERİ İLE DİĞER
GÜVENCE DENETİMLERİNİ VE İLGİLİ HİZMETLERİ YÜRÜTEN BAĞIMSIZ
DENETİM KURULUŞLARI VE BAĞIMSIZ DENETÇİLER İÇİN
KALİTE KONTROL***

(Yürürlük Tarihi 1 Ocak 2013)

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

KKS 1'in Kapsamı1-3

KKS 1'in Uygulama Alanı4-9

Yürürlük Tarihi10

Amaç11

Tanımlar12

Emredici Hükümler

İlgili Emredici Hükümlerin Uygulanması ve Bunlara Uygunluğun Sağlanması13-15

Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları16-17

Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye ilişkin Liderlik Sorumlulukları18-19

İlgili Etik Hükümler20-25

Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi26-28

İnsan Kaynakları29-31

Denetimin Yürütülmesi32-47

İzleme48-56

Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi57-59

Açıklayıcı Hükümler

İlgili Emredici Hükümlerin Uygulanması ve Bunlara Uygunluğun SağlanmasıA1

Kalite Kontrol Sisteminin UnsurlarıA2-A3

Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye ilişkin Liderlik SorumluluklarıA4-A6

İlgili Etik HükümlerA7-A17

Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....A18-A23

İnsan KaynaklarıA24-A31

Denetimin YürütülmesiA32-A63

İzlemeA64-A72

Kalite Kontrol Sisteminin BelgelendirilmesiA73-A75

Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1) “Finansal Tabloların Bağımsız Denetimleri, İncelemeleri ile Diğer Güvence Denetimlerini ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler için Kalite Kontrol” Standardı, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunur.

Giriş

Bu KKS'nin Kapsamı

1. Kalite Kontrol Standardı 1 (KKS 1), denetim şirketlerinin; finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrol sistemleriyle ilgili sorumluluklarını düzenler. KKS 1, ilgili etik hükümler ile birlikte uygulanır.
2. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun (Kurumun) ilgili diğer tebliğlerinde, belirli tür denetimlere yönelik kalite kontrol prosedürleri ile ilgili denetim şirketi personelinin sorumluluklarına ilişkin ilave standartlar ve rehberlere ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Örneğin, BDS 220¹, finansal tabloların bağımsız denetimlerine ilişkin kalite kontrol prosedürlerini düzenlemektedir.
3. Bir kalite kontrol sistemi, 11 inci Paragrafta belirtilen amaca ulaşmak için tasarlanan politikalar ile bunların uygulanması ve bunlara uygunluğun izlenmesi için gerekli olan prosedürlerden oluşur.

Bu KKS'nin Uygulama Alanı

4. KKS 1, denetim şirketlerinin yürüttüğü finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetler için geçerlidir. KKS 1'e uygunluk sağlamak için bir denetim şirketi tarafından geliştirilen politika ve prosedürlerin niteliği ve kapsamı; denetim şirketinin büyüklüğü, operasyonel özellikleri ve denetim şirketinin bir denetim ağına parçası olup olmaması gibi çeşitli faktörlere bağlıdır.
5. KKS 1'de, denetim şirketinin KKS 1'i uygulama amacı ve belirtilen bu amaca ulaşmasını sağlamaya yönelik emredici hükümler yer alır. Ayrıca KKS 1'de, KKS 1'in doğru anlaşılmasına ilişkin çerçeveyi sağlayan giriş bölümü, tanımlar bölümü ve 8 inci Paragrafta daha detaylı olarak belirtilen açıklayıcı hükümler bölümü yer alır.
6. Amaç bölümü, KKS 1'in emredici hükümlerinin düzenlendiği çerçeve hakkında bilgi verir ve denetim şirketinin;
 - Başarıyla yerine getirmesi gerekenlerin neler olduğunu anlamasına ve
 - KKS 1'de belirtilen amaca ulaşmak için yapması gereken başka hususların olup olmadığına ilişkin karar almasınayardımcı olur.
7. KKS 1'de “denetim” kelimesi; finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin olarak denetim şirketi tarafından verilen her bir hizmeti ifade eder.
8. Açıklayıcı hükümler bölümü, gerektiğinde emredici hükümlere ilişkin ilave açıklamalar ve bunların uygulanmasına yönelik rehberlik sağlar. Bu bölüm özellikle;

¹ BDS 220 “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol”

- Bir emredici hükmün neyi ifade ettiğini veya neyi kapsamayı amaçladığını daha net bir biçimde açıklayabilir ve
- İçinde bulunan koşullara göre uygun olabilecek politika ve prosedürlere örnekler verebilir.

Bu bölümde yer alan hükümler emredici bir hüküm niteliğinde olmamakla birlikte, emredici hükümlerin doğru bir şekilde uygulanmasına yardımcı olur. Ayrıca, açıklayıcı hükümler bölümü, KKS 1’de ele alınan konuların arka planına ilişkin bilgiler de sağlayabilir. Uygun hallerde, açıklayıcı hükümler bölümünde kamu sektörü denetim kuruluşlarına veya küçük denetim şirketlerine özgü ilave hususlara yer verilir. Bu ilave hususlar KKS 1’de yer alan emredici hükümlerin uygulanmasına yardımcı olur. Ancak, söz konusu hususlar, denetim şirketinin KKS 1’in emredici hükümlerini uygulama ve bunlara uygunluk sağlama sorumluluğunu sınırlandırmaz veya azaltmaz.

9. KKS 1’de yer alan “Tanımlar” başlıklı bölümde, KKS 1’in amaçları doğrultusunda bazı terimlere yüklenen anlamların açıklaması yer alır. Standardın tutarlı bir şekilde yorumlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla sunulan bu açıklamalar kanun ve diğer düzenlemelerde veya başka bir şekilde, diğer amaçlarla oluşturulmuş tanımları geçersiz kılmaz. Kurum tarafından yayımlanan *Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, İnceleme, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartlarına* yönelik Terimler Sözlüğü KKS 1’de tanımlanan terimleri içerir. Terimler Sözlüğü ayrıca, KKS 1’de geçen diğer terimlerin ortak ve tutarlı biçimde yorumlanmasına yardımcı olmak amacıyla bu terimlere ilişkin açıklamaları da içerir.

Yürürlük Tarihi

10. KKS 1, 1 Ocak 2013 tarihinden itibaren geçerlidir.

Amaç

11. Denetim şirketinin amacı;
- (a) Denetim şirketinin ve personelinin mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal ve diğer düzenleyici hükümlere uygunluğuna ve
 - (b) Denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunan koşullara uygun olduğuna

ilişkin makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır.

Tanımlar

12. KKS 1’deki terimler aşağıdaki anlamlarıyla kullanılmaktadır:
- (a) Rapor tarihi: Denetçi tarafından raporlama tarihi olarak seçilen tarihtir.
 - (b) Çalışma kâğıtları: Gerçekleştirilen çalışmaya, elde edilen sonuçlara ve denetçinin ulaştığı sonuçlara ait kayıtlardır.

- (c) Sorumlu denetçi²: Denetimden, denetimin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen rapordan sorumlu olan ve Kurumdan uygun yetki almış denetim şirketi ortağı veya şirketteki başka bir kişidir. Örneğin; tek başına denetim yapan bağımsız denetçiler KKS 1'in uygulanmasında sorumlu denetçi olarak kabul edilir.
- (ç) Denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesi: Rapor düzenlendiği sırada veya düzenlenmeden önce denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirmesini sağlamak için tasarlanmış bir süreçtir. Bu süreç; Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimleri ve varsa denetim şirketinin kalite kontrol gözden geçirmesinin gerekli olduğuna karar verdiği diğer denetimler için uygulanır.
- (d) Denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişi: Denetim ekibinde yer almayan, denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçları tarafsız olarak değerlendirmek için yeterli ve uygun deneyime ve yetkiye sahip olan ortak, denetim şirketindeki başka bir kişi, uygun niteliklere sahip dışarıdan biri veya bu kişilerden oluşturulmuş bir ekiptir.
- (e) Denetim ekibi: Denetimi yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetim şirketi veya denetim ağına dahil şirket tarafından görevlendirilen, denetimle ilgili prosedürleri yerine getiren kişilerdir. Denetim şirketi veya denetim ağına dahil şirket tarafından, şirket dışından görevlendirilen uzmanlar bu ekibe dahil değildir.
- (f) Denetim şirketi: Bağımsız denetim kuruluşu, tek bir bağımsız denetçi veya bağımsız denetçilerin kurduğu diğer ortaklık ya da işletmelerdir.
- (g) Tetkik: Tamamlanan denetimlerle ilgili olarak denetim ekiplerinin, denetim şirketinin kalite kontrol politikalarına ve prosedürlerine uygun hareket ettiğine ilişkin kanıt sağlamak amacıyla tasarlanan prosedürlerdir.
- (ğ) Borsada işlem gören işletme: Payları, menkul kıymetleri veya borç senetleri tanınmış bir menkul kıymetler borsasında kote edilmiş olan veya işlem gören ya da tanınmış bir menkul kıymetler borsası veya eşdeğeri bir kuruluşun düzenlemelerine göre pazarlanan işletmedir.
- (h) İzleme: Denetim şirketine kalite kontrol sisteminin etkin şekilde işlediği konusunda makul bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanan, seçilen bazı tamamlanmış denetimlerin periyodik tetkikini de içeren, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin sürekli olarak değerlendirilmesi ve gözden geçirilmesinden oluşan süreçtir.
- (ı) Denetim ağına dahil şirket: Bir denetim ağına ait olan bir denetim şirketi veya işletmedir.
- (i) Denetim ağı: Bağımsız denetim kuruluşlarının veya bağımsız denetçilerin aralarında hukuki bir bağ olup olmadığına bakılmaksızın;
- (i) İşbirliğine yönelik ve
- (ii) Kâr veya maliyet paylaşımını hedefleyen veya ortak bir mülkiyet, kontrol veya yönetimi, ortak kalite kontrol politikalarını ve süreçlerini, ortak bir

² İlgili durumlarda "sorumlu denetçi" ve "denetim şirketi" terimleri kamu sektöründeki eşdeğerlerini ifade eder.

denetim stratejisini, ortak bir marka veya unvan kullanımını ya da mesleki kaynakların önemli bir kısmını ortaklaşa kullanmayı amaçlayan yapılanmadır.

- (j) Personel: Sorumlu denetçiler, bağımsız denetçiler ve çalışanlardır.
- (k) Mesleki standartlar: Kurum tarafından yayımlanan *Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, İnceleme, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları* ve ilgili etik hükümleri içerdiği haliyle Türkiye Denetim Standartlarıdır.
- (l) Makul güvence: KKS 1 bağlamında yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir.
- (m) Etik hükümler: Denetim ekibinin ve denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin tabi olduğu, daha kısıtlayıcı diğer düzenleyici hükümler ile birlikte Kurum tarafından yayımlanan *Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar*'ın (Etik Kurallar) hükümleridir.
- (n) Çalışanlar: Sorumlu denetçi ve bağımsız denetçiler dışındaki denetim için yetkisi bulunmayan bağımsız denetçiler, bağımsız denetçi yardımcıları, her türlü mesleki faaliyeti yürütenler, bilgi sistemleri denetimi de dahil olmak üzere teknik bilgisine başvurulacak uzmanlar ve denetime yardımcı diğer kişilerdir.
- (o) Denetim şirketi dışından uygun yeterliğe sahip kişi: Şirket dışındaki sorumlu denetçi olabilmek için gerekli yeterlik ve kabiliyetlere sahip kişidir.

Emredici Hükümler

İlgili Emredici Hükümlerin Uygulanması ve Bunlara Uygunluğun Sağlanması

13. Denetim şirketinin kalite kontrol sistemini kurmaktan ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktan sorumlu şirket personeli, KKS 1'in amacını anlamak ve emredici hükümlerini uygun şekilde yerine getirmek üzere, açıklayıcı hükümler bölümü de dâhil, KKS 1'in tamamına vakıf olur.
14. Denetim şirketi KKS 1'de geçen her emredici hükme uygunluk sağlar; ancak, içinde bulunduğu şartlar doğrultusunda, finansal tabloların bağımsız denetimleri, incelemeleri ile diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin olarak denetim şirketi tarafından verilen hizmetlerle ilgisi olmayan emredici hükümleri uygulamak zorunda değildir (Bakınız: A1 Paragrafı).
15. Emredici hükümler, denetim şirketinin KKS 1'de belirtilen amaca ulaşabilmesini sağlayacak şekilde tasarlanmıştır. Bu nedenle, emredici hükümlerin uygun şekilde yerine getirilmesinin bu amaca ulaşma konusunda yeterli dayanağı sağlaması beklenir. Ancak, içinde bulunan koşulların çok değişken olması ve tüm koşulların önceden tahmin edilebilmesinin imkânsız olması nedeniyle, belirtilen amaca ulaşmak için KKS 1'in emredici hükümlerine ilave politika ve prosedürlerin geliştirilmesini gerektiren özel hususlar ile koşulların bulunup bulunmadığı denetim şirketi tarafından değerlendirilir.

Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları

16. Denetim şirketi, aşağıdaki unsurların her birini ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurar ve bu sistemin devamlılığını sağlar:
 - (a) Denetim şirketi bünyesinde kaliteye ilişkin liderlik sorumlulukları.
 - (b) İlgili etik hükümler.
 - (c) Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesi.
 - (ç) İnsan kaynakları.
 - (d) Denetimin yürütülmesi.
 - (e) İzleme.
17. Denetim şirketi, politika ve prosedürlerini yazılı hale getirir ve personeline bildirir (Bakınız: A2–A3 Paragrafları).

Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye ilişkin Liderlik Sorumlulukları

18. Denetim şirketi kaliteyi, denetimlerin yürütülmesinde vazgeçilmez bir unsur olarak kabul eden bir kurumsal kültürü teşvik etmek için politika ve prosedürler oluşturur. Söz konusu politika ve prosedürler, denetim şirketinin yönetim kurulu başkanının (veya eşdeğerinin) veya uygun olması durumunda yönetim kurulunun (veya eşdeğerinin) şirketin kalite kontrol sistemine ilişkin nihai sorumluluğu üstlenmesini zorunlu kılar (Bakınız: A4–A5 Paragrafları).
19. Denetim şirketi, yönetim kurulu başkanı veya yönetim kurulunun şirketin kalite kontrol sisteminin işleyişinden sorumlu olarak görevlendirdiği kişi veya kişilerin, bu sorumluluğu üstlenmek için gereken yeterli ve uygun deneyime, yeteneğe ve gerekli yetkiye sahip olmalarını sağlayacak politika ve prosedürleri oluşturur (Bakınız: A6 Paragrafı).

İlgili Etik Hükümler

20. Denetim şirketi; kendisinin ve personelinin ilgili etik hükümlere uyumu hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A7–A10 Paragrafları).

Bağımsızlık

21. Denetim şirketi, ilgili etik hükümleri uyarınca kendisinin, personelinin ve gereken durumlarda bağımsızlık hükümlerine tabi diğer kişilerin (denetim ağına dahil diğer şirket personeli dahil) bağımsızlığının sağlanması hususunda makul güvence sağlayan politika ve prosedürleri oluşturur. Söz konusu politika ve prosedürler, denetim şirketinin aşağıdaki hususları yerine getirmesini sağlar (Bakınız: A10 Paragrafı):
 - (a) Bağımsızlık hükümlerinin personeline ve gereken yerlerde bu hükümlere tabi olan diğer kişilere bildirilmesi ve

- (b) Bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan durumların ve ilişkilerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için gerekli önlemlerin alınması veya gerekli hallerde ve yürürlükteki kanun veya diğer düzenlemelerin izin vermesi durumunda denetimden çekilmesi.

22. Bu tür politika ve prosedürler uyarınca (Bakınız: A10 Paragrafı):

- (a) Hizmetlerin kapsamı dahil olmak üzere müşterilere sunulan denetimlere ilişkin bilgiler, tabi olunan bağımsızlık hükümlerine varsa genel etkilerini değerlendirmesine imkân sağlamak üzere sorumlu denetçiler tarafından denetim şirketine sunulur,
- (b) Personel, bağımsızlığa yönelik tehdit oluşturan durumları ve ilişkileri uygun önlemin alınması için denetim şirketine derhal bildirir,
- (c) İlgili bilgiler toplanır ve uygun personele iletilir. Böylece:
 - (i) Denetim şirketi ve personeli, bağımsızlık hükümlerini yerine getirip getirmediğini hızlıca belirleyebilir,
 - (ii) Denetim şirketi, bağımsızlıkla ilgili kayıtlarını muhafaza edebilir ve güncelleyebilir ve
 - (iii) Denetim şirketi, bağımsızlığa yönelik kabul edilebilir düzeyde olmadığı tespit edilen tehditlere karşı uygun önlem alabilir.

23. Denetim şirketi, bağımsızlık hükümlerinin ihlal edilmesinden haberdar edildiği hususunda makul güvence sağlayacak ve bu tür durumları çözmek için uygun adımlar atmasına imkân verecek politika ve prosedürler oluşturur. Söz konusu politika ve prosedürler (Bakınız: A10 Paragrafı);

- (a) Personelin, farkına vardığı bağımsızlık ihlallerini derhal bildirmesine,
- (b) Denetim şirketinin ilgili politika ve prosedürlerde tespit ettiği ihlalleri,
 - (i) Şirket ile birlikte söz konusu ihlali değerlendirecek olan sorumlu denetçiye ve
 - (ii) Şirketteki diğer ilgili personele; gereken hallerde, denetim ağına ve uygun önlemi alması gereken ilgili bağımsızlık hükümlerine tabi olan diğer kişilerederhal bildirmesine,
- (c) Daha fazla önlem almasının gerekip gerekmediğine karar verilebilmesi için sorumlu denetçi ve 23(b)(ii) alt Paragrafında belirtilen diğer kişilerin sorunun çözümü için atılan adımlardan şirketi derhal haberdar etmesine

ilişkin hükümler içerir.

24. Denetim şirketi, etik hükümler uyarınca bağımsız olması gereken tüm personelinin her bir denetimden önce ve her halükarda yılda en az bir kez, bağımsızlık politikaları ve prosedürlerine uyduklarını ve uyacaklarını bildiren yazılı bir taahhüt alır. (Bakınız: A10-A11 Paragrafları).
25. Denetim şirketi (Bakınız: A10 Paragrafı);
- (a) Aynı kıdemli personelin bir güvence denetiminde uzun süre görev aldığı durumlarda yakınlık tehdidini kabul edilebilir bir düzeye indirecek önlemleri belirlemek için kriterler içeren ve
 - (b) Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerinde, belirlenmiş bir süre sonunda sorumlu denetçinin, denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişilerin ve geçerli olduğu durumlarda rotasyon hükümlerine tabi diğer kişilerin etik hükümlere uygun olarak rotasyonunu gerektiren
- politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A12-A17 Paragrafları).

Müşteri İlişkisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

26. Denetim şirketi, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak, ancak aşağıdaki hususları yerine getirdiği sürece denetimi üstleneceği veya ilişkiyi devam ettireceğine ilişkin kendisine makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur:
- (a) Denetimin yürütülmesi konusunda yetkin olmak, zaman ve kaynaklar dahil denetimi yürütmek için gerekli kabiliyete sahip olmak (Bakınız: A18, A23 Paragrafları),
 - (b) Etik hükümlere uygunluğu sağlayabilmek ve
 - (c) Müşterinin dürüstlüğüne değerlendirmiş olmak ve dürüst olmadığı sonucuna varılmasına neden olacak herhangi bir bilgiye sahip olmamak (Bakınız: A19–A20, A23 Paragrafları).
27. Bu tür politika ve prosedürler aşağıdaki hususları gerektirir:
- (a) - Yeni bir müşteri ile denetim ilişkisi kurmadan önce,
 - Mevcut bir denetime devam edip etmeme kararı verildiği sırada ve
 - Mevcut bir müşteriden yeni bir denetim işini kabul edip etmemeyi değerlendirirkenkoşullara göre gerekli olduğunu düşündüğü her türlü bilgiyi elde etmesini (Bakınız: A21, A23-A24 Paragrafları).
 - (b) Yeni veya mevcut bir müşteriye sunulacak bir denetimi kabul aşamasında muhtemel bir çıkar çatışmasının tespiti halinde, söz konusu denetimi kabul etmenin uygun olup olmayacağına karar vermesini.

- (c) Tespit edilmiş sorunlara rağmen müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesine karar vermesi halinde sorunların nasıl çözüldüğünü belgelendirmesini.
28. Denetim şirketi, bir denetim veya müşteri ilişkisinin sürdürülmesine yönelik olarak önceden öğrenmiş olması halinde bu denetimi reddetmesine sebep olabilecek bilgileri edindiği durumları ele alan politika ve prosedürler oluşturur. Söz konusu politika ve prosedürler;
- (a) Bu durumlarda doğan mesleki ve yasal sorumluluklara (denetim şirketinin, görevlendirmeyi yapan kişi ya da kişilere veya bazı durumlarda düzenleyici otoritelere rapor vermesini gerektiren bir hükmün bulunup bulunmadığı dahil) ve
- (b) Denetimden çekilme veya denetimden ve müşteri ilişkisinden birlikte çekilme ihtimallerine (Bakınız: A22–A23 Paragrafları)
- ilişkin değerlendirmeleri içerir.

İnsan Kaynakları

29. Denetim şirketi aşağıdakileri yerine getirmek için gerekli yeterliğe ve beceriye sahip uygun personelin görevlendirilmesine yönelik politika ve prosedürler geliştirir (Bakınız: A8-A9 Paragrafları):
- (a) Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki kanun ve düzenleyici hükümlere uygun olarak gerçekleştirmek ve
- (b) Denetim şirketinin veya sorumlu denetçilerin koşulların gerektirdiği şekilde uygun rapor düzenlemesini sağlamak (Bakınız: A24-A29 Paragrafı).

Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi

30. Denetim şirketi her denetim için bir sorumlu denetçi belirler ve aşağıdaki hususları gerektiren politika ve prosedürler oluşturur:
- (a) Sorumlu denetçinin kimliğinin ve görevinin, müşterinin kilit yöneticilerine ve üst yönetimden sorumlu kişilere iletilmesini,
- (b) Sorumlu denetçinin uygun yeterliğe, beceriye ve görevini yerine getirme yetkisine sahip olmasını ve
- (c) Sorumluluklarının açıkça tanımlanarak sorumlu denetçinin kendisine bildirilmesini (Bakınız: A30 Paragrafı).
31. Denetim şirketi ayrıca:
- (a) Denetimleri mesleki standartlar ile yürürlükteki kanun ve düzenleyici hükümlere uygun olarak yürütmek ve

- (b) Denetim şirketinin veya sorumlu denetçilerin koşulların gerektirdiği şekilde uygun rapor düzenlemesini sağlamak (Bakınız: A31 Paragrafı)

için gerekli yeterliğe ve beceriye sahip uygun personelin görevlendirilmesine yönelik politika ve prosedürler oluşturur.

Denetimin Yürütülmesi

32. Denetim şirketi, denetimin mesleki standartlar ile yürürlükteki kanun ve düzenleyici hükümlere uygun olarak yürütülmesine ve denetim şirketinin veya sorumlu denetçinin koşullara uygun biçimde raporlar düzenlemesine ilişkin olarak kendisine makul güvence sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler aşağıda yer alan hususları içerir:

- (a) Denetimin yürütülmesinin kalitesinde tutarlılığı artırmaya yönelik hususları (Bakınız: A32–A33 Paragrafı),
- (b) Yönlendirme ve gözetim sorumluluklarını (Bakınız: A34 Paragrafı) ve
- (c) Gözden geçirme sorumluluklarını (Bakınız: A35 Paragrafları).

33. Denetim şirketinin gözden geçirme sorumluluğuna ilişkin politika ve prosedürleri, daha deneyimli denetim ekibi üyelerinin, daha az deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmaları gözden geçirmesi esasına dayanarak belirlenir.

İstişare

34. Denetim şirketi;
- (a) Zor veya tartışmalı konularda gerekli istişarelerin yapılması,
- (b) Gerekli istişarelerin yapılması için yeterli kaynağın bulunması,
- (c) İstişarelerin içeriği ve kapsamı ile istişare neticesinde ortaya çıkan sonuçların yazılı hale getirilerek belgelendirilmesi ve istişare taraflarının sonuçlar üzerinde mutabık kalması ve
- (ç) İstişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçların uygulanması (Bakınız: A36–A40 Paragrafları)

hususlarına ilişkin makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur.

Denetimin Kalite Kontrolünün Gözden Geçirilmesi

35. Denetim şirketi uygun denetimler için, denetim ekibinin vardığı önemli yargıların ve raporu oluştururken ulaştığı sonuçların tarafsız olarak değerlendirilmesini sağlayan ve denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesini gerektiren politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler:

- (a) Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarına ilişkin tüm bağımsız denetimler için denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesini zorunlu kılar,

- (b) Diğer tüm tarihi finansal bilgilere ilişkin bağımsız denetimlerden, incelemelerden, diğer güvence denetimlerinden ve ilgili hizmetlerden hangilerinin kalite kontrolünün gözden geçirilmesi gerektiğini belirlemek için kullanılacak kriterleri ortaya koyar (Bakınız: A41 Paragrafı) ve
 - (c) 35(b) alt Paragrafı uyarınca belirlenen kriterleri karşılayan denetimlerin bulunması durumunda, bu denetimlerin tümünün kalite kontrolünün gözden geçirilmesini gerektirir.
36. Denetim şirketi, bir denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirleyen politika ve prosedürler oluşturur. Bu tür politika ve prosedürler, denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesi tamamlanıncaya kadar denetim raporuna tarih verilmemesini gerektirir (Bakınız: A42–A43 Paragrafları).
37. Denetim şirketi, denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinde;
- (a) Önemli hususların sorumlu denetçi ile müzakere edilmesi,
 - (b) Finansal tablolar veya denetimin konusunu oluşturan diğer bilgiler ile önerilen denetçi raporunun gözden geçirilmesi,
 - (c) Denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçlara ilişkin seçilen çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesi ve
 - (ç) Denetçi raporu oluşturulurken ulaşılan sonuçların ve önerilen raporun uygun olup olmadığının değerlendirilmesi (Bakınız: A44 Paragrafı)
- hususlarının yer almasını sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur.
38. Denetim şirketi, Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimlerine yönelik kalite kontrolün gözden geçirilmesinde, aşağıdaki hususların ayrıca dikkate alınmasını gerektiren politika ve prosedürler oluşturur:
- (a) Denetim ekibinin, söz konusu denetime ilişkin denetim şirketinin bağımsızlığını değerlendirmesi,
 - (b) Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya tartışmalı konularda gerekli istişarelerin yapılıp yapılmadığı ile bu istişareler doğrultusunda ulaşılan sonuçları ve
 - (c) Gözden geçirmek üzere seçilen belgelerin, önemli yargılar esas alınarak gerçekleştirilen çalışmaları yansıtip yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği (Bakınız: A45–A46 Paragrafları).

Denetimin Kalite Kontrolünü Gözden Geçiren Kişilerin Liyakatine İlişkin Kriterler

39. Denetim şirketi, denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişilerin atanmalarına ilişkin politika ve prosedürler oluşturur ve söz konusu kişilerin liyakatini aşağıdakilere göre belirler:
- (a) Gerekli deneyim ve yetki dahil olmak üzere, görevin yerine getirilmesi için sahip olunması gereken teknik niteliklere (Bakınız: A47 Paragrafı) ve
 - (b) Denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin tarafsızlığını zedelemeksizin, yapılan denetimle ilgili olarak bu kişi ile hangi ölçüde istişare edilebileceğine (Bakınız: A48 Paragrafı).
40. Denetim şirketi, denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A49–A51 Paragrafları).
41. Denetim şirketinin politika ve prosedürleri, tarafsız bir gözden geçirme yapabilme kabiliyetinin zedelenebileceği durumlarda, denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin değiştirilmesini gerektirir.

Denetimin Kalite Kontrolünün Gözden Geçirilmesinin Belgelendirilmesi

42. Denetim şirketi, denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinin belgelendirilmesine ilişkin politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler aşağıda yer alan hususların belgelendirilmesini gerektirir:
- (a) Denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesine ilişkin şirket politikalarının gerektirdiği prosedürlerin uygulanmış olduğunun,
 - (b) Denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinin, ilgili rapor tarihi ile aynı tarihte veya öncesinde tamamlanmış olduğunun ve
 - (c) Gözden geçirmeyi gerçekleştiren kişinin, denetim ekibinin vardığı önemli yargılar ile ulaştığı sonuçların uygun olmadığına dair kanaat oluşturmaya sebep olacak çözüme kavuşturulmamış hiçbir konudan haberdar olmadığı.

Görüş Farklılıkları

43. Denetim şirketi, denetim ekibi içerisinde, istişare edilen kişilerle ve ilgili durumlarda sorumlu denetçi ile denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişiler arasında oluşabilecek görüş farklılıklarının ele alınması ve çözüme kavuşturulmasına ilişkin politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A52–A53 Paragrafları).
44. Bu tür politika ve prosedürler;
- (a) Ulaşılan sonuçların belgelendirilmesini ve uygulanmasını ve
 - (b) Sorun çözüme kavuşturuluncaya kadar rapora tarih verilmemesini gerektirir.

Çalışma Kâğıtları

Nihai çalışma dosyalarının birleştirilmesi işleminin tamamlanması

45. Denetim şirketi, denetim raporlarının tamamlanmasının ardından denetim ekiplerinin nihai çalışma dosyalarını birleştirme işlemini zamanında bitirmelerine yönelik politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A54–A55 Paragrafları).

Çalışma kâğıtlarının gizliliği, güvenli biçimde saklanması, bütünlüğü, erişilebilirliği ve geri kullanılabilirliği

46. Denetim şirketi çalışma kâğıtlarının gizliliğini, güvenli biçimde saklanmasını, bütünlüğünü, erişilebilirliğini ve geri kullanılabilirliğini sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A56–A59 Paragrafları).

Çalışma kâğıtlarının saklanması

47. Denetim şirketi, çalışma kâğıtlarının kendi ihtiyaçlarını karşılayacak bir süre veya ilgili kanun ve diğer düzenlemelerin gerektirdiği süre kadar saklanmasını sağlayacak politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A60–A63 Paragrafları).

İzleme

Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerinin İzlenmesi

48. Denetim şirketi, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin yerinde, yeterli ve etkin şekilde işlediğine dair makul güvence sağlayan bir izleme süreci oluşturur. Bu süreç:
- (a) Her bir sorumlu denetçinin tamamlanmış en az bir denetiminin periyodik olarak gözden geçirilmesi dahil, denetim şirketinin kalite kontrol sisteminin sürekli olarak takip edilmesini ve değerlendirilmesini içerir,
 - (b) İzleme sürecine ilişkin sorumluluğun, şirkette o sorumluluğu üstlenebilecek yeterli ve uygun deneyim ve yetkiye sahip ortak veya ortaklara ya da diğer kişilere verilmesini gerektirir ve
 - (c) Denetimin tetkiki sırasında, denetimi yürütenlerin veya denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişilerin yer almamasını gerektirir. (Bakınız: A64–A68 Paragrafları)

Tespit Edilen Eksikliklerin Değerlendirilmesi, Bildirilmesi ve Düzeltilmesi

49. Denetim şirketi, izleme sürecinin sonunda tespit edilen eksikliklerin etkilerini değerlendirir ve bu eksikliklerin aşağıdakilerden hangisi olduğuna karar verir:
- (a) Kalite kontrol sisteminin, denetim şirketinin mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal ve diğer düzenleyici hükümlere uygunluk sağladığına ve denetim şirketi veya sorumlu denetçiler tarafından düzenlenen raporların içinde bulunan koşullara uygun olduğuna dair makul güvence sağlama konusunda yetersiz olduğuna işaret etmeyen durumlar veya

- (b) Sistemik, tekrarlayan veya düzeltici adımların derhal atılmasını gerektiren diğer önemli eksiklikler.
50. Denetim şirketi, izleme sürecinin sonunda tespit edilen eksiklikleri ve uygun düzeltici adımlara yönelik tavsiyeleri ilgili sorumlu denetçilere ve diğer uygun personele bildirir (Bakınız: A69 Paragrafı).
51. Tespit edilen eksiklikler için atılacak düzeltici adımlara yönelik tavsiyeler aşağıdakilerden bir veya birkaçını içerir:
- (a) Tek bir denetim veya tek bir personele ilişkin uygun düzeltici adımların atılmasını,
- (b) Bulguların, eğitim ve mesleki gelişimden sorumlu kişilere iletilmesini,
- (c) Kalite kontrol politika ve prosedürlerinde değişiklik yapılmasını ve
- (ç) Denetim şirketinin politika ve prosedürlerine uygun hareket etmeyenler, özellikle bu davranışı birden fazla tekrarlayanlar hakkında şirket tarafından disiplin işlemlerinin uygulanmasını.
52. Denetim şirketi, izleme prosedürleri sonuçlarının, bir denetçi raporunun uygun olmayabileceğini veya denetimin yürütülmesi sırasında prosedürlerin atlandığını işaret ettiği durumları ele alan politika ve prosedürler oluşturur. Bu tür politika ve prosedürler, denetim şirketinin mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal ve diğer düzenleyici hükümlere uygunluğun sağlanabilmesi için atılması gereken ilave adımlara karar vermesini ve hukuki danışmanlık alıp almamayı değerlendirmesini gerektirir.
53. Denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin izlenmesi ile ilgili olarak yürütülen sürecin sonuçlarını yılda en az bir kez sorumlu denetçilere; denetim şirketinin yönetim kurulu başkanına veya uygun hallerde yönetim kurulu da dahil şirketteki diğer uygun kişilere bildirir. Bu bildirim, görev tanımlarına ve sorumluluklarına uygun olarak, bu kişilerin ve denetim şirketinin gerektiğinde hızlı ve yerinde adımlar atabilmesini sağlayacak derecede yeterli olmalıdır. Yapılacak bildirim aşağıda yer alan hususları içerir:
- (a) Uygulanan izleme prosedürlerinin açıklanmasını.
- (b) İzleme prosedürlerinden elde edilen sonuçları.
- (c) İlgili hallerde, sistemik, tekrarlayan veya diğer önemli eksikliklerin açıklanmasını ve söz konusu eksikliklerin giderilmesi veya düzeltilmesi için atılan adımları.
54. Bazı şirketler bir denetim ağının parçası olarak faaliyetlerini yürütürler ve tutarlılığı sağlamak için izleme prosedürlerinden bazılarını denetim ağı bazında uygulayabilirler. Bir denetim ağı içerisindeki şirketlerin, KKS 1'e uygunluğun sağlanması için tasarladıkları ortak izleme politika ve prosedürlerini kullanmaları ve bu tür bir izleme sistemine güvenmeleri durumunda, söz konusu denetim şirketinin politika ve prosedürleri aşağıdakileri gerektirir:

- (a) Denetim ağının, izleme sürecinin genel kapsamını, boyutunu ve sonuçlarını, yılda en az bir defa, denetim ağına dahil şirketlerdeki uygun kişilere bildirmesini ve
- (b) Gerekli adımların atılmasını sağlayabilmek için denetim ağının, kalite kontrol sisteminde tespit edilen eksiklikleri denetim ağına dahil ilgili denetim şirketi veya şirketlerdeki uygun kişilere bildirmesini.

Buradaki amaç, şirketler veya ilgili denetim ağı tarafından aksi önerilmedikçe, denetim ağına dahil şirketlerdeki sorumlu denetçilerin, denetim ağı içerisinde yürütölen izleme sürecinin sonuçlarına güvenebilmesini sağlamaktır.

şikâyetler ve İddialar

- 55. Denetim şirketi aşağıdaki hususları karşılayacak şekilde makul güvence sağlayan politika ve prosedürler oluşturur:
 - (a) Denetim şirketi tarafından yapılan çalışmanın mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal ve diğer düzenleyici hükümlere aykırı olduğuna ilişkin şikâyet ve iddialar ile
 - (b) Denetim şirketinin kalite kontrol sistemine aykırı hareket ettiğine ilişkin iddialar.

Bu sürecin bir parçası olarak denetim şirketi, personelinin endişelerini hiçbir misilleme korkusu olmaksızın dile getirebilmesini sağlayan ve açık şekilde tanımlanmış iletişim kanalları oluşturur (Bakınız: A70 Paragrafı).

- 56. şikâyet ve iddiaların soruşturulması sırasında denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin tasarım ve uygulanmasındaki eksikliklerin belirlenmesi veya denetim şirketinin kalite kontrol sistemine bir veya birden fazla kişinin uymadığının tespit edilmesi halinde denetim şirketi, 51 inci Paragrafta belirtilen uygun adımları atar (Bakınız: A71–A72 Paragrafları).

Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi

- 57. Denetim şirketi, kalite kontrol sisteminin her bir unsurunun işlerliğine dair kanıt oluşturmak üzere uygun belgelendirmenin yapılmasını gerektiren politika ve prosedürler oluşturur (Bakınız: A73–A75 Paragrafları).
- 58. Denetim şirketi, belgelerin saklanmasına yönelik politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler, denetim şirketinin kalite kontrol sistemine uyumunu değerlendirmek için izleme sürecini uygulayan kişilere yeterli zamanı sağlayacak bir süre veya kanun ve diğer düzenlemeler gerektiriyorsa daha uzun bir süre belgelerin saklanmasını gerektirir.
- 59. Denetim şirketi, şikâyet ve iddialar ile bunlara verilen cevapların belgelendirilmesini sağlayan politika ve prosedürler hazırlar.

Açıklayıcı Hükümler

İlgili Emredici Hükümlerin Uygulanması ve Bunlara Uygunluk Sağlanması

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar (Bakınız: 14 üncü Paragraf)

A1. KKS 1, denetim şirketinin durumuyla ilgili olmayan emredici hükümlere uygunluk sağlamasını şart koştur. Bu tür durumlara, hiçbir çalışan bulunmayan ve tek başına denetim yapan bağımsız denetçiler örnek verilebilir. Hiçbir çalışanın bulunmadığı durumlarda, örneğin KKS 1’de yer alan:

- Uygun personelin denetim ekibinde görevlendirilmesine (Bakınız: 31 inci Paragraf),
- İnceleme sorumluluklarına (Bakınız: 33 üncü Paragraf) ve
- İzleme sonuçlarının yıllık olarak denetim şirketi bünyesindeki sorumlu denetçilere iletilmesine (Bakınız: 53 üncü Paragraf)

ilişkin emredici hükümler uygulanmaz.

Kalite Kontrol Sisteminin Unsurları (Bakınız: 17 nci Paragraf)

A2. Kalite kontrol politikaları ve prosedürlerinin personele bildirimi genel olarak;

- Kalite kontrol politikaları ve prosedürlerine ve bunlarla ulaşılmak istenen amaçlara ilişkin bir açıklama ve
- Denetim şirketi personelinin kaliteye yönelik kişisel sorumluluğunun bulunduğunu, bu politika ve prosedürlere uyulması gerektiği mesajını

içerir.

Personelin kalite kontrole ilişkin konularla ilgili görüş ve endişelerini bildirmelerinin teşvik edilmesi, denetim şirketinin kalite kontrol sistemi hakkında geri bildirim almaya önem verdiğini gösterir.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A3. Küçük denetim şirketlerinin politika ve prosedürlerinin belgelendirilmesi ve iletilmesi büyük denetim şirketlerine kıyasla daha az resmi ve daha dar kapsamlı olabilir.

Denetim Şirketi Bünyesinde Kaliteye ilişkin Liderlik Sorumlulukları

Kurum İçi Kalite Kültürünün Geliştirilmesi (Bakınız: 18 inci Paragraf)

A4. Denetim şirketinin liderlik yapısı ve bu liderliğin sergilediği örnek tutum ve davranışlar, kurum içi kültürü önemli ölçüde etkiler. Kurum içinde kalite kültürünün geliştirilmesi, şirket yönetiminin tüm kademelerinin, kalite kontrol politika ve prosedürleri ile aşağıdaki durumların gerekliliğine vurgu yapan açık, tutarlı, süreklilik gösteren eylem ve mesajlarına bağlıdır:

- (a) Çalışmaların mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal ve diğer düzenleyici hükümlere uygun olarak yapılması ve

(b) Koşullara uygun raporların düzenlenmesi.

Bu tür eylem ve mesajlar yüksek kaliteli çalışmaları esas alan ve ödüllendiren bir kültürü teşvik eder. Bu eylem ve mesajlar, sadece bunlarla sınırlı olmamak üzere, eğitim seminerleri, toplantılar, resmi ve gayri resmi görüşmeler, strateji belgeleri, bültenler ve bilgilendirme notlarıyla personele duyurulabilir. Aynı zamanda bunlara, denetim şirketinin iç yazışmalarında ve eğitim materyallerinde ya da personel değerlendirme prosedürlerinde de yer verilebilir. Bunların yapılması, kalitenin önemine ve kalitenin uygulamada nasıl başarılabileceğine ilişkin denetim şirketinin duruşunu destekleyecek ve güçlendirecektir.

A5. Denetim şirketi yönetimi tarafından belirlenen iş stratejisinin, yürütülen tüm denetimlerde kaliteyi esas alması, kaliteye dayalı bir kurum içi kültürün geliştirilmesinde özellikle önemlidir. Böyle bir kurum içi kültürün geliştirilmesi aşağıdaki hususları içerir:

- (a) Personele ilişkin performans değerlendirme, ücret ve sair haklar ve terfi (teşvik sistemleri dahil) konularını ele alan politika ve prosedürlerin, denetim şirketinin kalite taahhüdünü her şeyden üstün tuttuğunu gösterecek şekilde oluşturulması,
- (b) Ticari kaygıların yapılan çalışmaların kalitesinin önüne geçmemesini sağlayacak şekilde yönetim sorumluluklarının belirlenmesi ve
- (c) Kalite kontrol politika ve prosedürlerinin geliştirilmesi, belgelendirilmesi ve desteklenmesi için yeterli kaynağın sağlanması.

Denetim Şirketi Kalite Kontrol Sistemi Uygulama Sorumluluğuna ilişkin Görevlendirme
(Bakınız: 19 uncu Paragraf)

A6. Kalite kontrol sisteminden sorumlu kişi veya kişilerin yeterli ve uygun deneyim ve beceriye sahip olmaları; kalite kontrol sorunlarını belirleyebilmelerini, anlayabilmelerini ve uygun politika ve prosedürler geliştirebilmelerini sağlar. Bu kişi veya kişilerin gerekli yetkiye sahip olması, bunların söz konusu politika ve prosedürleri uygulayabilmelerini sağlar.

İlgili Etik Hükümler

İlgili Etik Hükümlere Uygunluk (Bakınız: 20 nci Paragraf)

A7. Etik Kurallar mesleki etiğin temel ilkelerini belirler. Bu ilkeler ise aşağıda yer alan hususları içerir:

- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,
- (c) Mesleki yeterlik ve özen,
- (ç) Sır saklama ve

(d) Mesleğe uygun davranış.

A8. Etik Kuralların B Bölümü özel durumlarda kavramsal çerçevenin nasıl uygulanacağını gösterir. Bu Etik Kurallar, temel ilkelere uyuma yönelik tehditlere karşı uygun olabilecek önlemlere ve ayrıca söz konusu önlemlerin bulunmadığı durumlara örnekler verir.

A9. Temel ilkeler özellikle;

- Denetim şirketinin liderliği,
- Temel eğitim ve uygulama eğitimi,
- İzleme ve
- Aykırılık durumunda gerekenin yapılması süreci

ile güçlendirilir.

“Denetim Şirketi”, “Denetim Ağı” ve “Denetim Ağına Dahil Şirket” Tanımları (Bakınız: 20–25 inci Paragraflar)

A10. İlgili etik hükümlerde yer alan “denetim şirketi”, “denetim ağı” ve “denetim ağına dahil şirket” tanımları, KKS 1’de yer alan tanımlardan farklılık gösterebilir. 20-25 inci Paragraflar arasındaki emredici hükümlere uygunluk sağlanmasında etik hükümlerde kullanılan tanımlar, bahsi geçen etik hükümlerin yorumlanması için gerekli olduğu ölçüde geçerlidir.

Yazılı Teyit (Bakınız: 24 üncü Paragraf)

A11. Yazılı teyit, kâğıt kullanılarak veya elektronik biçimde alınabilir. Denetim şirketi, teyit almak ve aykırılığa işaret eden bilgiler hakkında uygun adımları atmak suretiyle bağımsızlığa verdiği önemi ortaya koyar ve personel açısından konunun güncel ve göz önünde olmasını sağlar.

Yakınlık Tehdidi (Bakınız: 25 inci Paragraf)

A12. Etik Kurallar, bir güvence denetiminde aynı kıdemli personelin uzun süre görevlendirilmesinin oluşturabileceği yakınlık tehdidini ve bu tehditlere karşı alınacak uygun önlemleri ele almaktadır.

A13. Yakınlık tehdidine ilişkin uygun kriterlerin belirlenmesi aşağıdaki hususları içerebilir:

- Kamu yararını ilgilendirme boyutu dahil denetimin niteliği ve
- Kıdemli personelin söz konusu denetimdeki hizmet süresi.

Kıdemli personelin rotasyona tabi tutulması veya denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinin şart koşulması, önlemlere örnek olarak verilebilir.

A14. Etik Kurallara göre yakınlık tehdidi, özellikle Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimleri ile ilgilidir. Söz konusu bağımsız denetimlerde Etik Kurallar, sorumlu denetçinin önceden belirlenmiş süre (normalde yedi yıldan fazla olmayan) sonunda rotasyona tabi

tutulmasını gerektirir ve bu konuyla ilgili standartları ve açıklayıcı bilgileri sunar. Kanun ve diğer düzenleme hükümleri daha kısa sürelerde rotasyona tabi olmayı gerektirebilir.

Kamu sektörü denetim kuruluşlarına özgü hususlar

- A15. Yasalar, kamu sektörü denetçilerin bağımsızlığını koruyucu önlemleri içerebilir. Ancak, bu önlemlere rağmen bağımsızlığa yönelik tehditler mevcut olabilir. Bu nedenle, 20-25 inci Paragrafların gerektirdiği politika ve prosedürlerin oluşturulmasında, kamu sektörü denetçisi kanun ve diğer düzenlemelerde yer alan yetki dayanağını göz önünde bulundurabilir ve bağımsızlıkla ilgili her türlü tehdidi bu bağlamda ele alabilir.
- A16. Kamu sektöründe 25 ve A14 Paragraflarında bahsedildiği şekliyle borsada işlem gören işletmeler yaygın değildir. Ancak, büyüklüğü, karmaşıklığı veya kamu yararı bakımından önemli olan ve sonuç olarak geniş bir paydaş yelpazesine sahip diğer kamu sektörü işletmeleri de bulunabilir. Bu nedenle denetim şirketinin, kalite kontrol politika ve prosedürlerine göre bir kamu sektörü işletmesini, genişletilmiş kalite kontrol prosedürleri açısından önemli olarak değerlendirdiği durumlar olabilir.
- A17. Yasal düzenlemeler, kamu sektöründe sorumlu denetçi sorumluluklarına sahip kamu sektörü denetçilerinin atanmalarını ve görevde kalma sürelerini belirleyebilir. Bunun sonucu olarak, Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmeler için öngörülen sorumlu denetçi rotasyon hükümlerine tam olarak uyulması mümkün olmayabilir. A16 Paragrafında belirtildiği üzere, önemli kabul edilen kamu sektörü işletmelerinde, sorumlu denetçinin rotasyona tabi tutulması ilkesine uyum teşvik edilir ve kamu sektörü denetim kuruluşlarının bu çerçevede politika ve prosedürler geliştirmesi kamu yararına olabilir.

Müşteri İlişisinin ve Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Yeterlik, Kabiliyet ve Kaynaklar (Bakınız: 26(a) Paragrafı)

- A18. Denetim şirketinin yeni veya mevcut bir müşteriden yeni bir denetim sözleşmesi kabul edebilmesi için gerekli yeterlik, kabiliyet ve kaynaklara sahip olup olmadığının değerlendirilmesi, söz konusu denetime özgü hükümler ile mevcut bağımsız denetçi ve ilgili tüm kademelerdeki çalışanların profillerinin gözden geçirilmesini gerektirir. Bu gözden geçirme aşağıdaki hususları içerir:

- Denetim şirketi personelinin ilgili sektörlere veya denetimin konularına ilişkin bilgi sahibi olup olmadığı,
- Denetim şirketi personelinin ilgili düzenleme ve raporlama hükümlerine ilişkin deneyimlerinin veya gerekli bilgi ve becerileri etkin biçimde edinebilme kabiliyetinin olup olmadığı,
- Denetim şirketinin gerekli yeterlik ve kabiliyete sahip yeterli personelinin bulunup bulunmadığı,
- İhtiyaç halinde uzmanlardan faydalanma imkânının olup olmadığı,

- Denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesi için gerekli kriterlere ve liyakat şartlarına sahip kişilerin bulunup bulunmadığı,
- Denetim şirketinin raporlama süresi içerisinde denetimi tamamlayıp tamamlayamayacağı.

Müşterinin Dürüstlüğü (Bakınız: 26(c) Paragrafı)

A19. Aşağıdaki hususlar müşterinin dürüstlüğüne ilişkin olarak dikkate alınması gerekenler arasındadır:

- Müşterinin ana ortaklarının, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların kimlikleri ve ticari itibarları.
- Ticari uygulamaları dahil müşteri faaliyetlerinin niteliği.
- Müşterinin ana ortaklarının, kilit yöneticilerinin ve üst yönetimden sorumlu olanların muhasebe standartlarını yorumlama ve iç kontrol çevresi gibi hususlardaki tutumlarına ilişkin olumsuz bilgiler.
- Müşterinin, denetim ücretlerini olabilecek en düşük seviyede tutmaya yönelik ısrarlı tutumu.
- Çalışma kapsamının uygun olmayan şekilde sınırlandırıldığına dair göstergeler.
- Müşterinin kara para aklama veya suç teşkil eden diğer faaliyetlerde bulunabileceğine ilişkin göstergeler.
- Denetim şirketinin seçilmek istenmesinin ve önceki denetim şirketinin yeniden seçilmemesinin nedenleri.
- İlişkili tarafların kimlik ve ticari itibarları.

Genel olarak denetim şirketinin müşterinin dürüstlüğüne ilişkin bilgisi, müşteri ile ilişkisini devam ettirdiği süreyle paralel olarak artacaktır.

A20. Aşağıdakiler denetim şirketinin bu tür konularda bilgi sağladığı kaynaklar arasında yer alır:

- Etik hükümlere uygun olarak mevcut veya önceki muhasebecilik hizmetlerini sağlayanlar ile kurulan her türlü iletişim ve diğer üçüncü taraflarla yapılan görüşmeler.
- Bankacılar, hukuk müşavirleri ve aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmeler gibi üçüncü taraflardan veya diğer denetim şirketi personelinin toplanan bilgiler.
- İlgili veri tabanlarında yapılacak arka plan araştırmaları.

Müşteri İlişkisinin Devam Ettirilmesi (Bakınız: 27(a) Paragrafı)

A21. Bir müşteri ilişkisinin devam ettirilmesine karar verilirken, mevcut veya önceki denetimler sırasında ortaya çıkan önemli konular ve bu konuların ilişkisinin devam etmesine olan etkileri dikkate alınır. Örneğin bir müşteri, denetim şirketinin gerekli uzmanlığa sahip olmadığı bir alanda ticari faaliyete başlamış olabilir.

Çekilme (Bakınız: 28 inci Paragraf)

A22. Denetimden çekilme veya denetimden ve müşteri ilişkisinden birlikte çekilmeye ilişkin politika ve prosedürler aşağıdaki hususları da içeren konuları ele alır:

- İlgili koşul ve durumlar karşısında denetim şirketinin atabileceği uygun adımlara ilişkin olarak müşteri yönetiminin uygun kademeleri ve üst yönetimden sorumlu olan kişilerle görüşülmesi.
- Denetim şirketi çekilmenin uygun olduğuna karar vermiş ise, müşteri yönetiminin uygun kademeleri ve üst yönetimden sorumlu olanlarla, söz konusu denetimden ya da denetim ve müşteri ilişkisinden birlikte çekilme kararı ile bu kararın nedenlerinin tartışılması.
- Denetim şirketinin denetime devam etmesini gerektirecek mesleki, yasal veya diğer düzenleyici bir hükmün bulunup bulunmadığının veya denetim şirketinin söz konusu denetimden veya bu denetim ve müşteri ilişkisinden birlikte çekilme kararının nedenleriyle birlikte Kuruma ve/veya diğer düzenleyici otoritelere rapor verme yükümlülüğünün bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi.
- Önemli hususların, yapılan istişarelerin, ulaşılan sonuçların ve sonuçların dayanaklarının belgelendirilmesi.

Kamu Sektörü Denetim Kuruluşlarına Özgü Hususlar (Bakınız: 26–28 inci Paragraflar)

A23. Kamu sektöründe görev yapan denetçiler kendi yasal prosedürlerine uygun olarak atanabilirler. Buna göre, 26-28 inci Paragraflar ile A18-A22 Paragraflarında düzenlenen, müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin hükümler ile değerlendirmelerin bazıları bu konuyla ilgili olmayabilir. Bununla birlikte, söz konusu politika ve prosedürlerin oluşturulması kamu sektörü denetçilerinin risk değerlendirmesi yapmalarında ve raporlama sorumluluklarını yerine getirmelerinde değerli bilgiler sağlayabilir.

İnsan Kaynakları (Bakınız: 29 uncu Paragraf)

A24. Denetim şirketinin insan kaynaklarına ilişkin politika ve prosedürleri aşağıdaki gibi hususları içerir:

- İşe alma.
- Performans değerlendirmesi.
- Verilen görevleri yerine getirme süresi dahil kabiliyetler.
- Yeterlik.
- Kariyer gelişimi.
- Terfi etme.
- Ücret ve sair haklar.
- Personel ihtiyacının tahmini.

Etkin işe alma süreç ve prosedürleri, çalışmalar için gerekli yeterlik ve kabiliyetleri geliştirme kapasitesine ve bu kabiliyetleri yeterli biçimde kullanabilmesine imkân

veren uygun karakter özelliklerine sahip dürüst kişileri seçmesinde denetim şirketine yardımcı olur.

A25. Yeterlik, aşağıda belirtilenler dahil çeşitli yöntemler vasıtasıyla geliştirilebilir:

- Mesleki eğitim.
- Uygulama eğitimi dahil sürekli mesleki gelişim.
- Mesleki tecrübe.
- Denetim ekibinin diğer üyelerinin daha deneyimli çalışanlar refakatinde yetiştirilmesi.
- Bağımsız olması zorunlu olan personel için bağımsızlık eğitimi.

A26. Denetim şirketi personelinin yeterliğinin devamlılığı büyük ölçüde uygun seviyedeki sürekli mesleki gelişimine bağlıdır. Bu şekilde denetim şirketi personeli bilgi ve kabiliyetlerini muhafaza edebilir. Etkin politika ve prosedürler, her kademedeki şirket personeli için sürekli uygulama eğitimi ihtiyacını dikkate alır ve personelin gerekli yeterlik ve kabiliyetlerini geliştirebilmesi ve bunları sürdürebilmesi için gerekli eğitim kaynaklarını ve desteğini sağlar.

A27. Denetim şirketi, kendi bünyesinde teknik ve eğitim kaynaklarının bulunmaması gibi hallerde şirket kadrosunda olmayan uygun yeterliğe sahip kişilerin hizmetinden yararlanabilir.

A28. Performans değerlendirmesi, ücret ve sair haklar ile terfi prosedürleri, yeterliğin geliştirilmesi ve sürdürülmesi ile etik ilkelere bağlılığın esas alınmasını ve ödüllendirilmesini sağlar. Aşağıdakiler denetim şirketinin, yeterliğin geliştirilmesi ve sürdürülmesi ile etik ilkelere bağlılığın sağlanmasına yönelik atabileceği adımlar arasındadır:

- Personelin, performans ve etik ilkelere ilişkin şirket beklentilerinin farkında olmasını sağlamak,
- Personeler performans, yükselme ve kariyer gelişimiyle ilgili değerlendirme sunmak ve danışmanlık sağlamak,
- Personelin, daha yüksek sorumluluk gerektiren pozisyonlara yükselmenin, diğer hususların yanında performans kalitesine ve etik ilkelere bağlılığa dayandığını ve denetim şirketinin politika ve prosedürlerine uyulmamasının disiplin işlemiyle sonuçlanabileceğini anlamasına yardımcı olmak.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A29. Denetim şirketinin büyüklüğü ve içinde bulunduğu koşullar, denetim şirketinin performans değerlendirme sürecinin yapısını etkileyecektir. Özellikle küçük şirketler, kendi personelinin performansını değerlendirirken şekilsel olarak daha basit yöntemler kullanabilir.

Denetim Ekiplerinin Belirlenmesi

Sorumlu Denetçiler (Bakınız: 30 uncu Paragraf)

A30. Politika ve prosedürler, sorumlu denetçilerin sorumluluklarını tam olarak yerine getirmeleri için yeterli zamana sahip olmalarını sağlayabilmek amacıyla bu kişilerin iş yüklerini ve müsait olma durumlarını izlemeye yönelik sistemler içerebilir.

Denetim Ekipleri (Bakınız: 31 inci Paragraf)

A31. Denetim şirketi denetim ekiplerini görevlendirirken ve bu ekiplere uygulanacak gerekli yönlendirme ve gözetim seviyesini belirlerken, denetim ekibinin;

- Uygun eğitim ve denetimlere katılım yoluyla benzer nitelik ve karmaşıklıkta denetimler hakkındaki bilgisi ve uygulama tecrübesini,
- Mesleki standartlar ve yürürlükteki yasal ve diğer düzenleyici hükümlere ilişkin bilgisini,
- Bilgi teknolojileri hakkında bilgi sahibi olmak dahil teknik bilgisi ve uzmanlığını,
- Müşterilerin faaliyet gösterdiği sektörler hakkındaki bilgisini,
- Mesleki yargı kullanabilme kabiliyetini ve
- Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerini anlamasını

değerlendirir.

Denetimin Yürütülmesi

Denetimin Yürütülmesindeki Kalitenin Tutarlılığı (Bakınız: 32(a) Paragrafı)

A32. Denetim şirketi, politika ve prosedürleri aracılığıyla denetimin yürütülmesindeki kalitenin tutarlılığını artırır. Bu tutarlılık, genellikle yazılı veya elektronik rehberler, yazılımlar veya diğer standart belgelendirme biçimleri ile sektöre veya denetimin konusuna özgü rehberlerin oluşturulmasıyla sağlanır. Aşağıdakiler, ele alınacak hususlar arasındadır:

- Çalışma hedeflerinin anlaşılmasını sağlamak amacıyla denetim ekiplerinin denetimle ilgili nasıl bilgilendirildiği.
- Denetim standartlarına uygunluk sağlama süreçleri.
- Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimi, çalışanların eğitimi ve yetiştirilme süreçleri.
- Yapılan çalışmanın, varılan önemli yargıların ve düzenlenen rapor şeklinin gözden geçirilme yöntemleri.
- Yapılan çalışmanın, harcanan zamanın ve gözden geçirme işleminin boyutunun uygun şekilde belgelendirilmesi.
- Tüm politika ve prosedürleri güncel tutmaya yönelik süreçler.

A33. Uygun bir ekip çalışması ve eğitim, denetim ekibinin daha az deneyimli üyelerinin kendilerinden beklenen çalışmanın amaçlarını açık şekilde anlamalarına yardımcı olur.

Yönlendirme ve Gözetim (Bakınız: 32(b) Paragrafı)

A34. Denetimin yönlendirilmesi ve gözetimi aşağıdakileri içerir:

- Denetimin ilerleyişinin takibini,
- Denetim ekibi üyelerinin yeterlik ve kabiliyetlerinin, çalışmalarını yapmak için yeterli zamana sahip olup olmadıklarının, kendilerine verilen talimatları anlayıp anlamadıklarının ve söz konusu çalışmanın planlanan yaklaşıma uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin değerlendirilmesini,
- Denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan önemli hususların ele alınmasını, bunların öneminin değerlendirilmesini ve planlanmış yaklaşımın uygun bir şekilde uyarlanmasını ve
- Denetimin yürütülmesi sırasında daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından değerlendirilecek veya istişare edilecek konuların belirlenmesini.

Gözden Geçirme (Bakınız: 32(c) Paragrafı)

A35. Gözden geçirme işlemi aşağıdakilerin değerlendirilmesini içerir:

- Denetimin mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal ve diğer düzenleyici hükümlere uygun biçimde yürütülüp yürütülmediğinin,
- Önemli hususların ilave değerlendirme için dikkate alınıp alınmadığı,
- Uygun istişarelerin yapıp yapılmadığı, ulaşılan sonuçların belgelendirilip belgelendirilmediği ve gereğinin yapıp yapılmadığının,
- Yapılan denetimin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını revize etme ihtiyacının bulunup bulunmadığının,
- Yapılan çalışmanın ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği ve uygun biçimde belgelendirilip belgelendirilmediğinin,
- Elde edilen kanıtların raporu desteklemek için yeterli ve uygun olup olmadığının ve
- Denetim prosedürlerinin amaçlarına ulaşıp ulaşılmadığının.

İstişare (Bakınız: 34 üncü Paragraf)

A36. İstişare, denetim şirketi içinden veya dışından özel uzmanlığa sahip kişilerle, ilgili konuların uygun mesleki seviyede müzakere edilmesini içerir.

A37. İstişarede, denetim şirketinin kolektif deneyimi ile teknik uzmanlığının yanı sıra uygun araştırma kaynakları da kullanılır. İstişare, kalitenin artırılmasına ve mesleki muhakemenin kullanımının geliştirilmesine yardımcı olur. İstişarenin denetim şirketi politika ve prosedürlerinde uygun şekilde yer alması, istişareyi bir güç olarak kabul eden, zor ve tartışmalı konularda personeli istişareye teşvik eden bir kültürün geliştirilmesine yardımcı olur.

A38. Önemli teknik, etik ve diğer konularla ilgili olarak denetim şirketi içinden veya uygun durumlarda denetim şirketi dışından kişilerle yapılacak istişare;

- İstişare edilen kişilere, tavsiyelerinin bilgiye dayalı olmasını sağlayacak olguların tüm yönleriyle iletilmesi ve
- İstişare edilen kişilerin uygun bilgi, kıdem ve deneyime sahip olmaları ve istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçların uygun biçimde belgelendirilmesi ve uygulanabilmesi

halinde etkin olur.

A39. Diğer uzmanlarla yapılan ve zor veya tartışmalı konuları içeren istişarelerin eksiksiz ve detaylı biçimde belgelendirilmesi;

- İstişare edilen konunun ve
- Alınan her türlü karar ve bu kararların dayanağı ile nasıl uygulandıkları dahil istişare sonuçlarının daha iyi anlaşılmasını sağlar.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A40. Dışarıdan istişare ihtiyacı duyan, örneğin uygun iç kaynaklara sahip olmayan bir denetim şirketi;

- Diğer şirketlerin,
- Mesleki ve düzenleyici kuruluşların veya
- İlgili kalite kontrol hizmetlerini sağlayan ticari kuruluşların verdiği danışmanlık hizmetlerinden faydalanabilir.

Bu tür hizmetlere ilişkin sözleşme yapmadan önce danışmanlık veren tarafın yeterlik ve kabiliyetlerinin değerlendirilmesi, denetim şirketinin söz konusu tarafın ilgili amaç için uygun vasıflara sahip olup olmadığına karar vermesine yardımcı olur.

Denetimin Kalite Kontrolünün Gözden Geçirilmesi

Denetimin Kalite Kontrolünün Gözden Geçirilmesine ilişkin Kriterler (Bakınız: 35(b) Paragrafı)

A41. Kurum tarafından belirlenen işletmeler ile borsada işlem gören işletmelerin finansal tablolarının bağımsız denetimleri dışındaki denetimlerin hangilerinin kalite kontrolünün gözden geçirileceğinin belirlenmesine yönelik kriterler aşağıdaki hususları içerebilir:

- Kamu yararını ilgilendirme düzeyi dahil denetimin niteliği.
- Bir denetimde veya denetim sınıfında olağandışı risklerin veya durumların tespit edilmesi.
- Kanun ve diğer düzenlemelerin denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesini gerektirip gerektirmediği.

Denetimin Kalite Kontrolünün Gözden Geçirilmesinin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bakınız: 36–37 nci Paragraflar)

- A42. Denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesi tamamlanıncaya kadar denetim raporuna tarih verilmez. Ancak, denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesine ilişkin belgelendirme rapor tarihinden sonra tamamlanabilir.
- A43. Denetimin kalite kontrolüne yönelik gözden geçirmenin zamanında ve denetimin uygun aşamalarında gerçekleştirilmesi, önemli sorunların rapor tarihinde veya rapor tarihi öncesinde gözden geçiren kişiyi tatmin edecek şekilde ve gecikmeden çözülmesini sağlar.
- A44. Denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinin kapsamı, diğer hususların yanı sıra denetimin karmaşıklığına, denetim şirketinin borsada işlem görüp görmediğine ve raporun içinde bulunulan koşullara uygun olmama riskine bağlıdır. Denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesi sorumlu denetçinin sorumluluklarını azaltmaz.

Kurum Tarafından Belirlenen Bir İşletme ile Borsada İşlem Gören Bir İşletmeye ilişkin Denetimin Kalite Kontrolünün Gözden Geçirilmesi (Bakınız: 38 inci Paragraf)

- A45. Kurum tarafından belirlenen bir işletme veya borsada işlem gören bir işletmenin finansal tablolarının bağımsız denetimine ilişkin kalite kontrolün gözden geçirilmesi sırasında, denetim ekibinin varmış olduğu önemli yargıların değerlendirilmesi ile ilgili olan diğer hususlar aşağıdakileri içerir:

- Denetim sırasında belirlenen önemli riskler ve bu risklere karşı yapılacaklar.
- Özellikle önemlilikle ve önemli risklerle ilgili olarak varılan yargılar.
- Denetim sırasında tespit edilen düzeltilmiş veya düzeltilmemiş yanlışlıkların önemi ve yapısı.
- Yönetime, üst yönetimden sorumlu olanlara ve gereken hallerde düzenleyici kurumlar gibi diğer taraflara iletilecek olan hususlar.

Diğer hususlar, koşullara bağlı olarak, diğer işletmelerin finansal tablo bağımsız denetimleri ile incelemelerinin yanı sıra diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin kalite kontrolün gözden geçirilmesi için de geçerli olabilir.

Kamu sektörü denetim kuruluşlarına özgü hususlar

- A46. Kurum tarafından belirlenen işletmeler arasında yer almamasına veya borsada işlem gören işletme olarak nitelendirilmemesine rağmen, A16 Paragrafında açıklandığı üzere bazı kamu sektörü işletmeleri, denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesini gerektirecek öneme sahip olabilir.

Denetimin Kalite Kontrolünü Gözden Geçiren Kişilerin Liyakatine ilişkin Kriterler

Yeterli ve Uygun Teknik Uzmanlık, Deneyim ve Yetki (Bakınız: 39(a) Paragrafı)

- A47. Yeterli ve uygun teknik uzmanlık, deneyim ve yetkiyi nelerin oluşturduğu, ilgili denetimin koşullarına bağlıdır. Örneğin, borsada işlem gören bir işletmeye ait finansal

tabloların bağımsız denetiminin kalite kontrolünü gözden geçiren kişi borsada işlem gören işletmelere ait finansal tabloların bağımsız denetimlerinde, sorumlu denetçi olarak görev yapabilecek yeterli ve uygun deneyime sahip bir kişi olacaktır.

Denetimin Kalite Kontrolünü Gözden Geçiren Kişilerle Yapılacak İstişare (Bakınız: 39 (b) Paragrafı)

A48. Sorumlu denetçi denetimin yürütülmesi sırasında, denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişiyle, örneğin kendisinin bulunduğu bir yargının denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişi tarafından kabul görmesi amacıyla, istişare edebilir. Bu tür bir istişare, görüş farklılıklarının denetimin daha geç bir aşamasında tespit edilmesini önler ve denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin görevini gerçekleştirmesindeki liyakatinden ödün verdiği anlamına gelmez. İstişarenin niteliği ve kapsamının önemli hale geldiği durumlarda, istişare tarafları denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin tarafsızlığının korunması için gerekli özeni göstermez ise bu kişinin tarafsızlığı zedelenmiş olabilir. Gerekli özenin gösterilmesinin mümkün olmadığı durumlarda, denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin veya denetimle ilgili olarak istişare edilecek kişinin yerini almak üzere denetim şirketi içinden veya dışından uygun yeterliğe sahip başka bir kişi görevlendirilebilir.

Denetimin Kalite Kontrolünü Gözden Geçiren Kişinin Tarafsızlığı (Bakınız: 40 ıncı Paragraf)

A49. Denetim şirketi, denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin tarafsızlığını korumaya yönelik politika ve prosedürler oluşturur. Dolayısıyla, bu politika ve prosedürler denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin;

- Mümkün olduğu müddetçe ilgili sorumlu denetçi tarafından seçilmemesini,
- Gözden geçirme süresince denetimin yürütülmesinde yer almamasını,
- Denetim ekibi adına karar almamasını ve
- Tarafsızlığını tehdit edecek diğer hususların bulunmamasını sağlar.

Küçük şirketlere özgü hususlar

A50. Çok az sayıda ortağı olan denetim şirketlerinde sorumlu denetçinin, denetimin kalite kontrolünü gözden geçirecek kişinin seçilmesi sürecinin dışında kalması mümkün olmayabilir. Küçük şirketler veya tek başına denetim yapan bağımsız denetçiler, kalite kontrolün gözden geçirilmesini gerektiren denetimlerde, denetim şirketi dışından uygun yeterliğe sahip kişilerle sözleşme yapabilirler. Alternatif olarak, tek başına denetim yapan bağımsız denetçilerin veya küçük şirketlerin bazıları, denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesi için başka denetim şirketlerini kullanmak isteyebilir. Denetim şirketi dışından uygun niteliklere sahip kişilerle sözleşme yapılan hallerde, 39- 41 inci Paragraflar ile A47- A48 Paragraflarındaki hükümler geçerlidir.

Kamu sektörü denetim kuruluşlarına özgü hususlar

A51. Kamu sektöründe yasal olarak atanan bir denetçi, kamu sektörü bağımsız denetimlerinde tüm sorumlulukları ile birlikte sorumlu denetçiyle eşdeğer bir görev

üstlenebilir. Bu gibi durumlarda, mümkün olduğu müddetçe denetimin kalite kontrolünü gözden geçirecek kişinin seçimi, denetlenen işletmeden bağımsız olma gerekliliğinin ve söz konusu denetimin kalite kontrolünü gözden geçiren kişinin tarafsız bir değerlendirme sunabilme kabiliyetinin dikkate alınmasını içerir.

Görüş Farklılıkları (Bakınız: 43 üncü Paragraf)

- A52. Etkin prosedürler görüş farklılıklarının erken bir safhada saptanmasını teşvik eder, devamında atılacak adımlarla ilgili açık rehberlik sağlar ve farklılıkların çözümüne ve ulaşılan sonuçların uygulanmasına ilişkin belgelendirme yapılmasını gerektirir.
- A53. Bu tür farklılıkları gidermek üzere geliştirilen prosedürler başka bir denetçiye, denetim şirketine, meslek örgütüne veya düzenleyici kuruma danışmayı içerebilir.

Çalışma Kâğıtları

Nihai çalışma dosyalarının birleştirilmesi işleminin tamamlanması (Bakınız: 45 inci Paragraf)

- A54. Kanun ve diğer düzenlemeler, belirli tür denetimlere ait nihai çalışma dosyalarının birleştirilmesi işleminin tamamlanması için süre sınırlamaları öngörebilir. Bu tür sınırlamaların öngörülmediği durumlarda 45 inci Paragraf, nihai çalışma dosyalarının birleştirilmesi işleminin zamanında tamamlanması ihtiyacını karşılayacak şekilde denetim şirketinin süre sınırlamalarını belirlemesini gerektirir. Örneğin bir bağımsız denetimde, bu tür bir süre normalde denetçi raporu tarihinden itibaren altmış günden daha fazla olamaz.
- A55. Bir işletmeye ait aynı denetim konusunu oluşturan bilgiyle ilgili olarak iki veya daha fazla farklı raporun düzenlenmesi halinde, denetim şirketinin nihai çalışma dosyalarının birleştirilmesi işleminin tamamlanmasına ilişkin süre sınırlamalarını düzenleyen politika ve prosedürler, her bir raporu ayrı bir denetim gibi ele alır. Bu durum örneğin, denetim şirketinin, konsolidasyon amacıyla bir topluluk işletmesine ait finansal bilgilere ilişkin bağımsız denetçi raporu düzenlemesi ve daha sonraki bir tarihte aynı finansal bilgilere ilişkin yasal amaçlar doğrultusunda bir başka denetçi raporu düzenlemesi halinde söz konusu olabilir.

Çalışma Kâğıtlarının Gizliliği, Güvenli Biçimde Saklanması, Bütünlüğü, Erişilebilirliği ve Geri Kullanılabilirliği (Bakınız: 46 ncı Paragraf)

- A56. Bilgilerin açıklanması için müşteri tarafından verilmiş özel bir yetki veya söz konusu açıklamayı zorunlu kılacak yasal veya mesleki bir zorunluluk bulunmadığı sürece etik hükümler, şirket personelinin çalışma kâğıtlarında yer alan bilgilerin gizliliğini devamlı olarak sağlamasını zorunlu kılar. Özellikle kişisel bilgilerin bulunduğu durumlarda, özel kanun ve diğer düzenlemeler müşteri gizliliğinin korunmasına yönelik olarak şirket personeline ilave sorumluluklar yükleyebilir.
- A57. Çalışma kâğıtları gerek kâğıt, gerekse elektronik veya diğer ortamlarda olsun, denetim şirketinin bilgisi olmadan belgeler üzerinde değişiklik, ekleme veya çıkarma yapılabildiği ya da kalıcı olarak silinebildiği veya bunlara zarar verilebildiği sürece, denetime esas teşkil eden verilerin bütünlüğü, erişilebilirliği veya geri kullanılabilirliği

tehlikeye düşer. Bu nedenle, denetim şirketinin çalışma kâğıtlarının yetkisiz değiştirilebilmesini veya silinebilmesini önlemek amacıyla tasarlayacağı ve uygulayacağı kontroller aşağıdakileri içerebilir:

- Çalışma kâğıtlarının ne zaman ve kim tarafından oluşturulduğu, değiştirildiği veya gözden geçirildiğinin belirlenebilmesini,
- Bilgilerin internet üzerinden denetim ekibiyle paylaşıldığı veya diğer taraflara iletildiği durumlar başta olmak üzere, denetimin tüm aşamalarında bilgi bütünlüğünün korunmasını,
- Çalışma kâğıtları üzerinde yetkisiz değişiklikler yapılmasının engellenmesini ve
- Denetim ekibinin ve diğer yetkili tarafların sorumluluklarını uygun bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak şekilde çalışma kâğıtlarına erişimlerine izin verilmesini.

A58. Çalışma kâğıtlarının gizliliğinin, güvenli biçimde saklanması, bütünlüğünün, erişilebilirliğinin ve geri kullanılabilirliğinin sağlanması amacıyla denetim şirketi tarafından tasarlanan ve uygulanan kontroller aşağıdaki hususları içerebilir:

- Elektronik ortamdaki çalışma kâğıtlarına erişimi sadece yetkili kullanıcılarla sınırlandırmak amacıyla denetim ekibi üyeleri arasında şifre kullanılmasını,
- Denetimin uygun aşamalarında düzenli aralıklarla elektronik çalışma kâğıtlarının yedeklenmesini,
- Denetimin başlangıcında denetimin belgelendirilmesi görevinin uygun şekilde ekip üyelerine dağıtılmasına, denetim sırasında çalışma kâğıtlarının hazırlanmasına ve denetim sonunda bir araya getirilmesine yönelik prosedürleri,
- Basılı haldeki çalışma kâğıtlarına erişimin sınırlandırılmasına, uygun şekilde dağıtımının yapılmasına ve gizliliğinin muhafaza edilerek saklanmasına yönelik prosedürleri.

A59. Asılları çalışma dosyalarına dahil edilmek üzere, kâğıt ortamındaki çalışma kâğıtları uygulama kolaylığı sağlaması açısından elektronik olarak taranabilir. Bu gibi hallerde, denetim şirketinin söz konusu çalışma kâğıtlarının bütünlüğünü, erişilebilirliğini ve geri kullanılabilirliğini sağlamak için tasarladığı prosedürler denetim ekiplerinin aşağıdakileri yapmalarını gerektirebilir:

- Islak imzalar, çapraz referanslar ve açıklayıcı notlar dahil kâğıt ortamındaki çalışma kâğıtlarının asıllarının tüm içeriğini yansıtacak şekilde taranmış kopyalarının oluşturulmasını,
- Gerekli hallerde taranmış kopyaların dizinlenmesi ve paraflanması dahil taranmış kopyaların çalışma dosyalarına dahil edilmesini ve
- Gerekli hallerde taranmış kopyaların geri kullanılabilmesi ve çıktısının alınabilmesini.

Kanun ve diğer düzenlemeler ya da başka nedenler, denetim şirketinin taranmış olan kâğıt ortamındaki çalışma kâğıtlarının asıllarını saklamasını gerektirebilir.

Çalışma Kâğıtlarının Saklanması (Bakınız: 47 nci Paragraf)

- A60. Denetim şirketinin çalışma kâğıtlarını saklama ihtiyacı ve süresi denetimin niteliğine ve şirketin içinde bulunduğu koşullara göre farklılık gösterecektir. Söz konusu çalışma kâğıtlarının gelecek denetimlerde de önemini devam ettirecek konuların kaydını içermesi, bu koşullara örnek olarak gösterebilir. Saklama süresi ayrıca, kanun ve diğer düzenlemelerin belirli tür denetimler için özel saklama süreleri öngörüp öngörmediği; kanun ve diğer düzenlemelerde bu hususa ilişkin özel hükümlerin bulunmadığı hallerde Kurum tarafından belirlenen saklama sürelerinin bulunup bulunmadığı gibi başka faktörlere de bağlı olabilir.
- A61. Bağımsız denetimde saklama süresi, normalde denetçi raporu tarihinden veya daha sonra olması halinde topluluk denetçisi raporu tarihinden itibaren başlamak üzere Kurum tarafından belirlenen süreden daha kısa olmaz.
- A62. Denetim şirketinin çalışma kâğıtlarının saklanmasına ilişkin olarak uyguladığı prosedürler, ilgili saklama süresi boyunca 47 nci Paragraftaki emredici hükümlerin uygulanmasına imkân veren hususları içerir. Örneğin;
- (Özellikle elektronik biçimde oluşturulan çalışma kâğıtlarında kullanılan teknolojinin, zaman içerisinde güncellenebileceği veya değişebileceği durumlarda) Saklama süresi boyunca çalışma kâğıtlarına erişime ve bunların geri kullanımına imkân sağlanmasını,
 - Çalışma dosyaları tamamlandıktan sonra çalışma kâğıtlarında yapılan değişiklik kayıtlarının gerektiğinde sağlanmasını ve
 - Kalite kontrol ve diğer amaçlarla denetim şirketi dışından yetkili tarafların belirli çalışma kâğıtlarına erişimine ve gözden geçirmesine imkân sağlanmasını.

Çalışma kâğıtlarının mülkiyeti

- A63. Kanun ve diğer düzenlemelerde aksi belirtilmedikçe çalışma kâğıtları denetim şirketine aittir. Denetim şirketi kendi takdirine bağlı olarak, yapılan çalışmanın geçerliliğini veya güvence denetimlerinde denetim şirketinin veya personelinin bağımsızlığını zedelememek koşuluyla, çalışma kâğıtlarını bölümler halinde veya çalışma kâğıtlarından alıntılar yaparak ilgili müşterinin erişimine sunabilir.

İzleme

Denetim Şirketinin Kalite Kontrol Politika ve Prosedürlerinin İzlenmesi (Bakınız: 48 inci Paragraf)

- A64. Kalite kontrol politika ve prosedürlerine uygunluğun izlenmesinin amacı aşağıdakilerin değerlendirilmesini sağlamaktır:
- Mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal ve diğer düzenleyici hükümlere uygunluğun,
 - Kalite kontrol sisteminin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığının ve

- Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin, denetim şirketi veya ilgili sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan koşullara uygun olmalarını sağlayacak şekilde uygulanıp uygulanmadığının.

A65. Aşağıdakiler, kalite kontrol sisteminin sürekli olarak göz önünde tutulmasına ve değerlendirilmesine ilişkin hususlardır:

- Mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal ve diğer düzenleyici hükümlerdeki yeni gelişmeler ve gerektiğinde bunların, denetim şirketinin politika ve prosedürlerine nasıl yansıtılacağına ilişkin analizi.
- Bağımsızlıkla ilgili politika ve prosedürlere uygunluğun yazılı teyidinin analizi,
- Uygulama eğitimi dahil sürekli mesleki gelişime ilişkin analiz.
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik kararların analizi.
- Denetim şirketinin temel ve mesleki eğitime dair politika ve prosedürlerine ilişkin geri bildirim sağlanması dahil, sistemde yapılacak iyileştirmelerin ve atılacak düzeltici adımların belirlenmesi.
- Sisteme, sisteme uygunluk sağlanmasına veya sistemi anlama düzeyine ilişkin zayıflıkların uygun denetim şirketi personeline bildirilmesi.
- Kalite kontrol politika ve prosedürlerinde gerekli değişikliklerin zamanında yapılabilmesini sağlamak için uygun şirket personeli tarafından politika ve prosedürlerin takip edilmesi.

A66. Tetkik işlemlerinin sıklığına ilişkin politika ve prosedürler, örneğin üç yıla yayılan bir süre öngörebilir. Tetkik işlemlerinin sıklığı belirlenirken, münferit denetimlerin seçiminin zamanlaması dahil, aşağıdakiler gibi çok sayıda faktör dikkate alınır:

- Denetim şirketinin büyüklüğü.
- Ofislerinin sayısı ve coğrafi konumları.
- Daha önceki izleme prosedürlerinin sonuçları.
- Personel ve ofislerin yetki seviyesi (örneğin, ofislerin kendi tetkiklerini yapmaya yetkili olup olmadığı veya tetkiklerin sadece genel merkez tarafından yapıp yapılmadığı gibi).
- Denetim şirketi uygulamalarının ve kurumsal yapısının niteliği ve karmaşıklığı.
- Denetim şirketinin müşterileriyle ve özellik arz eden denetimlerle ilgili riskler.

A67. Tetkik sürecinde, münferit denetimlerden bazıları ilgili denetim ekibine önceden haber verilmeden seçilebilir. Denetim şirketi tetkik kapsamını belirlerken, bağımsız dış tetkik programlarının kapsamını veya sonuçlarını dikkate alabilir. Ancak, bağımsız dış tetkik programı, denetim şirketinin kendi iç izleme programının yerine kullanılamaz.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A68. Küçük şirketlerin izleme prosedürleri, denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin tasarlanmasından veya uygulanmasından sorumlu olan ya da denetimin kalite kontrolünün gözden geçirilmesinde yer alan kişiler tarafından gerçekleştirilebilir. Sınırlı sayıda kişinin görev yaptığı denetim şirketi, denetim

tetkikleri ve diğer izleme prosedürleri için şirket dışından uygun bir kişiden veya başka bir şirketten faydalanmayı tercih edebilir. Alternatif olarak denetim şirketi, izleme faaliyetlerini gerçekleştirirken kaynaklarını diğer uygun kuruluşlarla paylaşmaya yönelik düzenlemeler yapabilir.

Eksikliklerin Bildirilmesi (Bakınız: 50 nci Paragraf)

A69. Tespit edilen eksikliklerin ilgili sorumlu denetçiler dışındaki kişilere raporlanması, eksiklik tespit edilen denetimin açıklanmasını gerektirmez; ancak, sorumlu denetçiler dışındaki kişilerin sorumluluklarını uygun şekilde yerine getirebilmeleri için bu tür açıklamaların yapılması gerekli olabilir.

Şikâyet ve İddialar

Şikâyet ve İddiaların Kaynağı (Bakınız: 55 inci Paragraf)

A70. Şikâyet ve iddialar (asılsız olduğu kolayca anlaşılanlar hariç) denetim şirketi içinden veya dışından kaynaklanabilir. Söz konusu şikâyet ve iddialar şirket personeli, müşteriler veya üçüncü taraflarca ileri sürülebilir. Şikâyet ve iddialar denetim ekibi üyeleri veya diğer şirket personeline iletilmiş olabilir.

Soruşturma Politika ve Prosedürleri (Bakınız: 56 ncı Paragraf)

A71. Şikâyet ve iddiaların soruşturulması için hazırlanan politika ve prosedürler soruşturmayı yürüten ortağın;

- Yeterli ve uygun deneyime sahip olmasını,
- Şirketi içinde yetki sahibi olmasını ve
- İlgili denetimin yürütülmesi sürecinde hiçbir şekilde görev almamış olmasını gerektirebilir.

Soruşturmayı yürüten ortak gerekli hallerde hukuk müşavirini de soruşturmaya dahil edebilir.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A72. Az sayıda ortağı olan şirketlerde soruşturmayı yürüten ortağın ilgili denetimde görev almamış olması mümkün olmayabilir. Söz konusu küçük şirketler ve tek başına denetim yapan bağımsız denetçiler, şikâyet ve iddiaların soruşturulması için uygun niteliklere sahip olan şirket dışından kişilerden veya başka bir şirketten faydalanabilir.

Kalite Kontrol Sisteminin Belgelendirilmesi (Bakınız: 57 nci Paragraf)

A73. Kalite kontrol sisteminin her unsurunun uygulandığını kanıtlayan belgelerin biçim ve içeriği muhakeme yapılmasını gerektirir ve aşağıdakiler dahil çok sayıda faktöre bağlıdır:

- Denetim şirketinin büyüklüğüne ve ofis sayısına.
- Denetim şirketinin faaliyetlerine ve kurumsal yapısının niteliğine ve karmaşıklığına.

Örneğin büyük şirketler, bağımsızlık teyitleri, performans değerlendirmeleri ve izleme tetkikleri sonuçları gibi hususların belgelendirilmesinde elektronik veri tabanlarını kullanabilir.

A74. İzlemeye ilişkin uygun belgelendirme aşağıdaki hususları içerir:

- Tamamlanmış denetimlerin tetkik edilmek üzere seçilmesi prosedürü dahil izleme prosedürlerini.
- Aşağıdaki hususların değerlendirilmesine ilişkin kayıtları:
 - Mesleki standartlara ve yürürlükteki yasal ve diğer düzenleyici hükümlere bağlılığın,
 - Kalite kontrol sisteminin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve sistemin etkin şekilde uygulanıp uygulanmadığının ve
 - Denetim şirketinin kalite kontrol politika ve prosedürlerinin, şirket veya ilgili sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunan koşullara uygun olmalarını sağlayacak şekilde uygulanıp uygulanmadığının.
- Tespit edilen eksikliklerin tanımlanması, etkilerinin değerlendirilmesi ve bu eksikliklere ilişkin olarak herhangi bir adımın atılıp atılmayacağına karar verilmesine ve gerektiğinde hangi ilave adımların atılacağına belirlenmesine ilişkin esaslar.

Küçük Şirketlere Özgü Hususlar

A75. Küçük şirketler, kendi kalite kontrol sistemlerinin belgelendirilmesinde elle tutulmuş notlar, kontrol listeleri ve formlar gibi daha az resmi metotlar kullanabilir.