

Türkiye'de Ekonomi-Yönetim-Siyaset Üzerine IV

Editörler

Doç.Dr. Ahmet OĞUZ
Doç.Dr.Gülçin GÜREŞÇİ

ekin

Türkiye'de Ekonomi-Yönetim-Siyaset Üzerine IV

Editörler

Doç. Dr. Ahmet OĞUZ

Doç. Dr. Gülçin GÜREŞÇİ

Kasım - 2023

© 2023 Ekin Yayınevi

Tüm hakları mahfuzdur. Bu kitabın tamamı ya da bir kısmı 5846 Sayılı Yasa'nın hükümlerine göre, kitabı yayınlayan yayınevinin izni olmaksızın elektronik, mekanik, fotokopi ya da herhangi bir kayıt sistemi ile çoğaltılamaz, özetlenemez, yayınlanamaz, depolanamaz.

Sertifika No: 48743

e_ISBN: 978-625-6559-73-8

Kasım 2023

Kapak Tasarımı

Nurullah ÇAKMAK

EKİN Basım Yayın Dağıtım

Şehreküstü Mah. Cumhuriyet Cad.

Durak Sk. No: 2 Osmangazi / BURSA

Tel .: (0 224) 220 16 72 - 223 04 37

Fax.: (0 224) 223 41 12

e-mail: info@ekinyayinevi.com

www.ekinkitap.com

SORUMLULUK REDDİ

Kitapta yer alan bilgi ve görüşler sadece sorumlu yazarların görüşlerini ifade eder. Yazarlar, kaynaklara atıflar ile referanslarının doğruluğundan sorumludur. Herhangi bir eksik-yanlış veya üçüncü tarafların haklarının olası ihlalleri için Editörler ve Ekin Yayınevi sorumlu olamaz.

Öğrencilerimize …

Hakem Sürecinde

Yer Alan Değerli Akademisyenlerimiz[1]

Ali BAYRAM

(Samsun Üniversitesi)

Ali ÖZBEK

(İstanbul Gelişim Üniversitesi)

Alper ASLAN

(Erciyes Üniversitesi)

Aslı SOYSAL EŞİTTİ

(Çanakkale Onsekiz Mart Üniversitesi)

Aydın KAYABAŞI

(Dumlupınar Üniversitesi)

Aziz COŞKUN

(Bitlis Eren Üniversitesi)

Başar ŞİRİN

(İzmir Yüksek Teknoloji Enstitüsü)

Birol ERKAN

(İskenderun Teknik Üniversitesi)

[1] Alfabetik sıralama kullanılmıştır.

Burçak Müge VURAL

(Dokuz Eylül Üniversitesi)

Celal KIZILDERE

(Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi)

Cevat GERNİ

(İstanbul Beykent Üniversitesi)

Ebru AYKAN

(Kayseri Üniversitesi)

Eray ACAR

(Dumlupınar Üniversitesi)

Fatma Demirağ

(Dumlupınar Üniversitesi)

Ferhat PEHLİVANOĞLU

(Kocaeli Üniversitesi)

Gül KARAKUŞ

(Kayseri Üniversitesi)

Haluk YERGİN

(Van Yüzüncü Yıl Üniversitesi)

İlkay DİLBER

(Manisa Celal Bayar Üniversitesi)

Muhsin ALİ

(Higher Education Department Khyber Pakhtunkhwa)

Niyazi KURNAZ

(Dumlupınar Üniversitesi)

Nurullah KURUTKAN

(Düzce Üniversitesi)

Orkun BAYRAM

(İstanbul Gedik Üniversitesi)

Özgür DEMİRTAŞ

(Kayseri Üniversitesi)

Şükrü Mert KARCI

(Manisa Celal Bayar Üniversitesi)

Türker BATMAZ

(Balıkesir Üniversitesi)

Ziya Çağlar YURTTANÇIKMAZ

(Erzurum Atatürk Üniversitesi)

İÇİNDEKİLER

Hakem Listesi.....i

Önsöz.....1

BİRİNCİ BÖLÜM

Türkiye'nin Sağlık Ürünleri İhracatında Karşılaştırmalı Üstünlüğünün Belirlenmesi 2

İKİNCİ BÖLÜM

Sürdürülebilir Kalkınma Hedefleri Bağlamında Suyun İktisadi Değeri Üzerine Bir İnceleme 45

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

BRICS Ülkelerinde Ekonomik Büyüme ve Dış Ticaret Arasındaki İlişkinin Analizi.....81

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

Covid-19 Dönemi Türkiye'de ve Almanya'da Uygulanan Para ve Maliye Politikalarının Makro Ekonomik Etkilerinin Karşılaştırılması.....104

BEŞİNCİ BÖLÜM

E-Ticaretin İhracat Üzerine Etkisinin İncelenmesi 131

ALTINCI BÖLÜM

Avrupa Birliği Ülkelerinde Yeşil İnsan Kaynağı.....152

YEDİNCİ BÖLÜM

Girişimcilik Ruhu: Türkiye Örneği Üzerinden Bilimsel Bir Değerlendirme 163

SEKİZİNCİ BÖLÜM

Denetimde Kalite Anlayışındaki Değişiklikler: Kalite Kontrol Standartlarından Kalite Yönetim Standartlarına Geçiş.....205

DOKUZUNCU BÖLÜM

Kurumsal Sosyal Sorumluluk Denetimi.....230

ONUNCU BÖLÜM

Cam Tavan Sendromu: Kavramsal Bir Çerçeve.....259

ONBİRİNCİ BÖLÜM

Ekonomi Basınının Dijitalleşmesi Sürecinde Yeni Bir Mecra Alanı Olarak YouTube ve Ekonomi Haberi Paylaşan Kanalların Genel Görünümü 281

ONİKİNCİ BÖLÜM

Habermas'ın İletişimsel Eylem Kuramı Perspektifinde Siyasal Rasyonel Karar Alma Sürecinin Değerlendirilmesi 315

ONÜÇÜNCÜ BÖLÜM

İklim Değişikliği ve İnsan Hakları.....370

ÖNSÖZ

Büyük bir sevinç ve heyecan ile serimiz devam ediyor...

Araştırmacılar ve okuyucular için başvuru eseri niteliğindeki ilk kitabımız 2017 yılında yayınlanmıştı.

Türkiye'de Ekonomi-Yönetim-Siyaset Üzerine IV" ise mümkün olduğunca, amaçlarımızı ve fikirlerimizi aktaran bir köprü görevini üstlenmeye devam etmektedir. Tabii ki, bu kitap ile her sorunu çözmemiz mümkün değildir. Ama ne kadar zor olursa olsun, bilinçli bir mücadeleyle en azından denemeye devam ederek daha iyi bir dünya için çabalamaya devam etmekteyiz.

Kitaptaki yazılar bilimsel kıstaslara uygunluk, imla ve noktalama hataları, dipnot ve kaynakça gösterme gibi yazım kurallarının standardize edilmesi bakımından editoryal sürecinden geçirilmiş, ancak "sorumluluk yazarlara aittir" ilkesi gözetilerek, yazarların görüş ve değerlendirmelerine müdahale edilmemiştir.

Kitabımızın bölümlerini yazan yazarlarımıza, Ekin Yayınevine ve hakemlik sürecinde yer alan değerli akademisyenlerimize şükranlarımızı sunarken araştırma, inceleme ve düşünme becerilerimizin gelişmesine katkı sunan ve bu doğrultuda üzerimizde emeği bulunan hocalarımıza bir kez daha teşekkür ediyoruz.

Siz değerli dostlarımızın istek ve önerilerini bekler, bir sonraki kitabımızda görüşene kadar sevgiyle kalmanızı dileriz...

Saygılarımızla... Ahmet OĞUZ–Gülçin GÜREŞÇİ

SEKİZİNCİ BÖLÜM

Denetimde Kalite Anlayışındaki Değişiklikler: Kalite Kontrol Standartlarından Kalite Yönetim Standartlarına Geçiş

Azize ESMERAY[1]

Giriş

Kalite kavramı hayatın her alanında sıkça kullanılan, bir unsurun mükemmelliğe ne derecede yaklaştığını gösteren bir kavramdır. Herhangi bir unsur için bu kavramın varlığı veya eksikliği, değeri konusunda bir sonuca varmaya katkı sağlar, yani kaliteli ya da kalitesiz kelimeleri onu değerli veya değersiz kılar. Bu unsur; bir ürün, hizmet veya davranış vb. her şey ile ilişkilendirilebilir. Kalite kavramının muhasebe ve denetim alanında da önemi büyüktür. Muhasebe bilgisinin ve finansal raporlamanın kaliteli olması kadar, denetimin kaliteli olması da bilgi kullanıcıları için aranan bir durumdur. Dolayısı ile kalite kavramının

[1] Doç. Dr., Kayseri Üniversitesi, Uygulamalı Bilimler Fakültesi, esmeray@kayseri.edu.tr, ORCİD ID: 0000-0002-3483-6258

değer ifade eden bu yapısı özellikle denetim alanında birtakım düzenlemeleri de zorunlu kılmıştır. Bu çalışmada denetimde kalite konusuna ve standartlarına kavramsal bir bakış açısı getirilecektir.

Denetimde Kalite Kavramı

Denetimde kalite kavramının tanımlaması ve ölçülmesi kolay olmamakla birlikte, kaliteli denetimlere olan ihtiyaç evrenseldir. Denetim kalitesinin yüksek olması, yatırımcı açısından güven sağlarken, beraberinde finansal piyasaların veriminin artmasına katkıda bulunmaktadır (Dickins vd, 2018: 33). Bunu Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Kalite Yönetim Standartları 1'de (KYS 1: 6); "kaliteli denetimlerin tutarlı bir şekilde yürütülmesi kamu yararına hizmet eder" şeklinde ifade etmiştir. Esasen denetim kalitesinin sağlanabilmesi için geliştirilen Kalite Kontrol Standartları ve daha sonra Kalite Yönetim Standartları bu kritik amaca hizmet etmeyi amaçlar (www.kgk.gov.tr).

Denetim kalitesi tanımının iki boyutu bulunduğu varsayılmaktadır. İlki önemli bir yanlışlığın tespit edilmesi, ikincisi ise önemli yanlışlığın raporlanmasıdır (Al-Ajmi, J. 2009:64).

Denetim kalitesi, çok düşük ile çok yüksek arasında değişen teorik bir süreklilik veya skala olarak kavramsallaştırılabilir. Denetimdeki başarısızlıklar açıkça kalite sürekliliğinin alt kısmında meydana gelir ve bu nedenle denetim kalitesi hakkında düşünmenin başlangıç noktası burasıdır. Bu noktada doğrudan

denetim başarısızlığının oranının ne olduğu sorgulanmalıdır. Denetim kalitesi, denetim başarısızlıklarıyla ters orantılıdır: başarısızlık oranı arttıkça, denetim kalitesi o kadar düşük olur (Francis, 2004:352).

Denetim kalitesinin tanımlanması ve ölçülmesi, ilgili tarafların denetimin üst düzey yapılıp yapılmadığını değerlendirilmesini sağlar. Kalite zaman içinde geliştirilebilir. Böylece daha düşük kalitede denetimler tespit edilebilir, denetim kuruluşları denetim kalitesini iyileştiren girişimlere yatırım yapmaları için teşvik edilebilir. Denetim kalitesini tanımlamak, ölçmek ve değerlendirmek zordur, çünkü denetimin gözlemlenebilir tek sonucu genel bir şablon olan denetim raporudur ve raporların ezici çoğunluğu standart olumlu görüşlerdir (Francis, 2004:352).

Denetimin yüksek kaliteli olmasının faydaları aşağıdaki gibidir (Oktay, 2013):

- Sosyal sorumluluk bilinci ile hareket eden denetim kuruluşları gerçekleştirdikleri denetim hizmetlerini, kamusal yarar sağlamak için kaliteli bir şekilde gerçekleştirmiş olurlar.

- Bağımsız denetim kuruluşunun güvenilirliği ve buna bağlı gelişen itibarı korunur ve artar.

- Bağımsız denetim kuruluşunun rekabet gücü, pazar payı ve karlılığı artar.

- Bağımsız denetim kuruluşu için müşterileri sadakati oluşur.

- Dinamik yapısı sebebiyle sürekli gelişen ve değişen sermaye piyasasının başarısını arttırır. Bu başarı; şirketlerin finansal tablolarının kaliteli bağımsız denetimden geçmesine, paydaşların tam açıklanmış ve doğru bilgilerle aydınlatılmasına ve bu sayede haklarının ve menfaatlerinin korunmasına bağlıdır.

- Bağımsız denetim kuruluşunun aleyhine, başarısız bir denetim yapıldığı iddia edilerek, açılabilecek davalar potansiyel tehlike unsurudur. Bağımsız denetim kuruluşunun aleyhine açılacak dava ihtimali azalır.

- Düzenleyici otoritelerin verdiği muhtemel bir yaptırımla karşılaşma ihtimali oldukça azalır.

Denetim kalitesi, aynı zamanda denetim ekibinin ne kadar iyi çalıştığının bir göstergesidir ve denetim kuruluşları aşağıdakilere dayanarak en iyi performansı gösterir:

1. Yeterli kaynakların mevcut olması (insan ve teknoloji)

2. Yüksek standartta kontrol sistemleri bulunması,

3. Kuruluşların (görece daha büyük olanların) müşterilerinden daha bağımsız olması

4. Kuruluşların itibarlarını kaybetme korkusunun bulunması,

5. Her denetim işinde daha fazla zaman ve çaba harcamaya imkân tanıyan daha yüksek denetim ücretleri talep edilmesi,

6. Denetim başarısızlığı durumunda denetçiye uygulanan yüksek ekonomik maliyetlerin bulunması (Al-Ajm, 2009:67).

Literatür Çalışması

Denetim kalitesi ile ilgili yapılmış bazı çalışmalara Tablo 1'de değinilmiştir.

Tablo 1: Denetim Kalitesine İlişkin Yapılmış Bazı Çalışmalar

Yazarlar	Bulgular
Atıcı & Memiş, (2022).	Araştırma sonuçlarına göre zorunlu veya isteğe bağlı sorumlu ortak baş denetçi rotasyonunun, bağımsız denetim kalitesini arttırdığı tespit edilmiştir.
İlgün, (2022).	Teknolojideki gelişmelere bağlı olarak denetim kuruluşlarının da farklı bakış açıları kazanmaları, yeni yöntemler tercih etmeleri gerektiği, bunun denetim kalitesi açısından önemli olduğu belirtilmiştir. Denetim ve etik arasındaki ilişkinin kurulması, bağımsız denetimin kalitesinin sağlanmasına neden olur.
Kurt & Özbek, (2022).	Denetim kalitesinin ölçümünün tek bir ölçütü bulunmadığı vurgulanarak, Şeffaflık raporlarına göre, kilit yönetici sayısı ve ortak sayısının bağımsız denetim kalitesini

	negatif olarak etkilediği, KAYİK denetimlerinin fazlalığı ve denetim ağına dâhil bağımsız denetim kalitesini pozitif etkilediği gözlemlenmiştir.
Erdoğan & Bulut, (2019)	Denetim kalitesi ile denetçinin mesleki şüpheciliği arasında pozitif ve istatistiksel olarak anlamlı bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Denetçinin gerektiği ölçüde mesleki şüphecilikle hareket etmesinin denetim kalitesini arttırdığı sonucuna ulaşılmıştır.
Akçay, & Bilen, (2018).	Denetimde kalite ve güvenilirliğin, denetim faaliyetlerinin önceden tespit edilmiş ölçütlere uygun bir şekilde yerine getirilmesine bağlı olduğu ve denetimin etkinliğinin artırılmasında denetim kalitesinin önemli olduğu ifade edilmiştir.
Şeker & Dinç, (2016)	Kalite kontrol standartları hakkında, bağımsız denetim kuruluşlarının gerekli bilgi seviyesine sahip olduklarını ve uygulamada bu bilgileri kullanabildikleri sonucuna ulaşılmıştır.
Aslanoğlu & Baskan, (2016).	Bağımsız davranan denetim kuruluşlarının, denetim kalitesini yüksek oranda arttırdığı tespit edilmiştir.
Tepalagul & Lin (2015)	Denetçinin bağımsız hareket etmesinin denetim kalitesi üzerindeki etkisini değerlendirmek üzere bağımsızlığa yönelik dört adet tehdidin, yani a) müşterinin önemi, b) denetim dışı hizmetler, c) denetçi

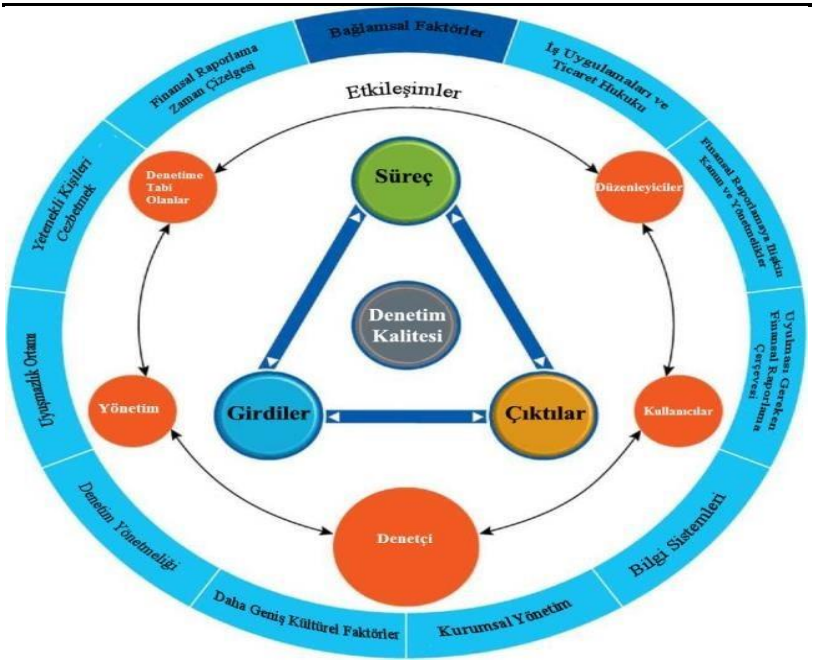
	görev süresi, d) denetim firmalarıyla müşteri ilişkisi araştırılmıştır. Bu tehditler normalde bağımsızlığı azaltacak olsa da, denetçinin yetenekleri üzerinde de olumlu etkileri tespit edilmiştir.
Selimoğlu & Yeşilçelebi (2014)	Kaliteli bağımsız denetim faaliyetlerinin, bağımsız denetçinin sorumluluğunda olduğunu, bağımsız denetimde kaliteyi belirleyen en önemli unsurun bağımsız denetçi görüş ve tutumları olduğu, mesleki aidiyetin bağımsız denetim kalitesini olumlu yönde etkilediği görülmüştür
Al-Khaddash, vd., (2013)	Denetim verimliliğinin artırılması, denetim kalitesinin artmasına neden olur. Bu nedenle, denetçiler uzmanlık alanında dereceye sahip olmalı ve gerekli bir iş deneyimi onun verimliliğini etkileyecek ve muhasebe ve denetim pozisyonuna ilişkin düzenlemelere, talimatlara ve standartlara güçlü bilgi ve aşinalık, denetçiye çalışmalarında fayda sağlayacaktır, sonucuna ulaşılmıştır.
DeAngelo, (1981)	Denetim kalitesinin denetim firmasının büyüklüğünden bağımsız olmadığı sonucuna ulaşmıştır.

Denetim kalitesi kavramı için tam bir tanımın bulunmaması, bağımsız denetim kalitesi ile ilişkili olabilecekleri faktörleri araştırmaya yöneltmiştir. Bu faktörlerin bazıları; denetimin süresi, denetçinin görev

süresi, denetçi değişikliği, denetim firması rotasyonu, müşteri şirketin sahiplik yapısı, müşteri şirketin yönetim kalitesi, müşteri şirketin özellikleri, denetim kuruluşunun birleşmeleri, denetçilere uygulanan yönetsel işlemler, firma değeri, finansal performans, yöneticilerin ve ortakların algıları, kazanç yönetimi riski, bilgi teknoloji kontrolleridir (Dönmez, vd., 2020). Denetim kalitesinin bilgi kullanıcıları tarafından farklı tanımlanmasının getirdiği bilgi çeşitliliği denetim kalitesinin ölçülmesi konusuna da yansımıştır (Şenyiğit,& Zeytinoğlu, 2015).

Araştırmacılar, bağımsız denetimde kalite konusunu iki ayrı bakış açısı ile ele almışlardır. Bunlardan ilki; bağımsız denetimin yürütülmesi esnasında uygulama ve yaklaşımların denetim kalitesiyle ilişkisini ele alırken; ikincisi, kalite kontrol standartlarının denetim kalitesine etkisini ortaya çıkarmaktadır. Bu bakış açılarını ele alan çalışmaların sonuçları birbirini desteklemekte ve kalite yönetim yaklaşımına geçme gereğini bilimsel olarak ortaya koymaktadır (Özdoğan & Ata, 2021).

Denetimde kaliteyi etkileyen faktörler ve aralarındaki ilişki Şekil 1' de gösterilmiştir. Şekilden de görüleceği üzere, denetim kalite çerçevesi; girdilerden, süreç ve çıktılardan, çevresel faktörlerden ve temel etkileşimlerden oluşmaktadır (Erdoğan & Bulut, 2019).



Şekil 1. Denetim Kalite Çerçevesi

Kaynak: (Erdoğan & Bulut, 2019), (Şeker & Dinç.,2016).

Bağımsız denetimde kalite sistem mantığı, yani girdi, süreç ve çıktı unsurları, açısından ele alınabilir. Denetim kalitesi; bilgi kullanıcıları, denetime tabi şirketler, düzenleyici otoriteler, bağımsız denetçiler ve denetlenen şirketin yönetimiyle de bağlantılıdır. Başka bir ifade ile, denetimin kalitesi, denetim yönetmeliği, finansal raporlamalar, mesleki yeterliliği olan kişilerin denetim hizmetinde bulunması, kurumsal yönetim, kanunlar, kültürel faktörler ve uyuşmazlık durumları gibi faktörlerle bağlantılıdır. Kalite bu unsurlara bağlı

olarak yüksek veya düşük olarak nitelendirilebilir (Şeker & Dinç,2016).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu olan IAASB'nin Çerçevesi, denetim kalitesinin aşağıdaki gibi ayırt edilen temel unsurlarını desteklemektedir (FEE, 2016:4):

a. Bir firmanın kültüründen etkilenen, etik ve tutumlar gibi faktörleri kapsayan girdiler; Ayrıca denetçilerin bilgi, beceri ve deneyimlerinin yanı sıra denetimi tamamlamak için ayrılan zamanı da kapsar.

b. Denetim süreçlerini ve kalite kontrol prosedürlerini kapsayan süreç ve bunların denetim kalitesine etkisi;

c. Denetim amacıyla resmi olarak hazırlanan rapor ve bilgileri içeren çıktılar;

d. Resmi ve gayri resmi Finansal Raporlama Tedarik Zincirindeki kilit etkileşimler paydaşlar arasındaki iletişim ve bu etkileşimleri etkileyebilecek bağlam;

e. Denetim kalitesini etkileyebilecek bir dizi çevresel faktörü içeren bağlamsal faktörlerdir.

Yeni ve güncellenmiş denetim ve kalite yönetimi standartlarının yayımlanma nedeni; metodolojileri revize etmektir. Bu, daha az karmaşık kuruluşlar söz konusu olduğunda daha az kaynağa erişimi olan daha küçük firmalar için bir sorun haline gelir çünkü önemli bir zaman ve kaynak yatırımı gerektirir. Büyük küresel ağların kullanabileceği kaynaklarda ve daha küçük yargı temelli firmaların kullanabileceği kaynaklarda önemli

bir eşitsizlik vardır. Firmaların değişiklikleri pekiştirmelerine izin vermek için denetim standartlarında bir istikrar dönemine ihtiyaç vardır, böylece kalite üzerinde zararlı bir etkisi olmaz. Denetim standartlarında değişiklik yapılması gerekli hale gelirse, belirli bir konuya odaklanmak yerine dar bir odak noktası olmalıdır (IAASB- Proposed Strategy and Work Plan. 2023)

Türkiye Denetim Standartlarında Kalite

Denetim kalitesi, paydaşların karar ve eylemlerine yol açan muhasebe bilgilerinin kalitesini doğrudan etkileyen bilgi açıklama sisteminin önemli bir parçasıdır (Athavale, vd. 2022). Kaliteli bir denetimin finansal tabloların güvenilirliği açısından öneminin büyük olduğu aşikardır, ancak bu kalitenin ne şekilde uygulamaya geçeceği ve nasıl ölçüleceği ile ilgili kurallar geliştirilmiştir. Bu kurallar Türkiye Denetim Standartları adı altında KGK tarafından yayımlanmaktadır.

KGK, uluslararası standartlarına adaptasyon amacıyla 2013 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ile telif hakkı anlaşması yapmıştır (https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Bas%C4%B1n/2013-1.pdf). Bu aynı zamanda denetimlerin daha kaliteli olmasını sağlanacaktır.

"*Türkiye Denetim Standartları, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından hazırlanıp yürürlüğe konan Uluslararası Denetim Standartlarının Türkçeye çevrilmiş versiyonlarıdır. Türkiye Denetim*

Standartları (TDS), Bağımsız Denetim Yönetmeliğinin dördüncü maddesinin (s) bendinde; 660 sayılı KHK uyarınca KGK tarafından yürürlüğe konan, bilgi sistemleri denetimi dâhil olmak üzere, bağımsız denetim alanında uluslararası standartlarla uyumlu eğitim, etik, kalite kontrol ve denetim standartları ile bu alana ilişkin diğer düzenlemeler olarak tanımlanmaktadır" (Atabay & Dinç, 2019:21).

Türkiye Denetim Standartları çerçevesinde, denetim kuruluşları farklı denetimler gerçekleştirirler (Şekil2):



Şekil 2. KGK Denetim Türleri (www.kgk.gov.tr) den yazar tarafından oluşturulmuştur)

Kalite Kontrol Standartlarında Değişim

Bağımsız denetim kalitesi, denetim faaliyeti sonucunda varılan yargının güvenilirliği ile ifade edilebilir. Güvenilir bir yargıya ulaşmak için, denetim faaliyetlerinin belirli standartlara uygun olarak

yapılmasını gerektirir (Selimoğlu & Yeşilçelebi, 2014:30). Bu doğrultuda geliştirilen Bağımsız Denetim Standartları ile yürütülen denetimler arasında kalite açısından güçlü bir bağ söz konusu olacaktır.

KGK sürdürülen denetimlerin kalite anlayışı çerçevesiyle olması için 01.01.2018 tarihinden geçerli olmak üzere Kalite Kontrol Standartları (KKS 1) yürürlüğe girmiştir.

"*Kalite Kontrol Standardı 1'e (KKS 1) göre Denetim şirketinin amacı; (a) Denetim şirketinin ve personelinin, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uyduğuna ve (b) Denetim şirketi veya sorumlu denetçi tarafından düzenlenen raporların, içinde bulunulan şartlara uygun olduğuna, ilişkin kendisine makul güvence sağlayan bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamaktır" (*www.kgk.gov.tr).

Ocak 2023'de Resmî Gazete ile KKS 1 güncellenmiş ve kalite yönetim standartlarına (KYS) dönüşmüştür. Kalite Yönetim Standartlarının 31.12.2023 tarihinden itibaren uygulanması beklenmektedir (KGK,2023:3).

KKS1 in güncellenmesinin nedenleri;

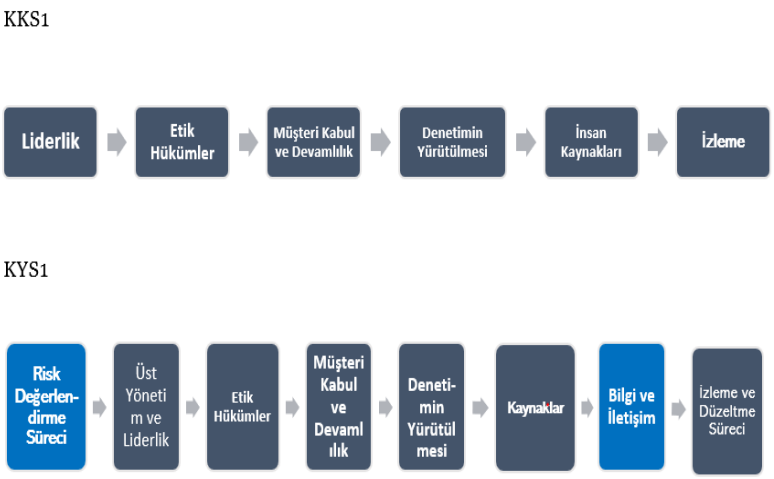
a. Artan paydaş beklentileri ve proaktif ve uyarlanabilir kalite yönetim sistemlerine duyulan ihtiyaç da dahil olmak üzere gelişen ve giderek karmaşıklaşan denetim ekosistemini ele alırlar.

b. Kalite kontrol için geleneksel, daha doğrusal bir yaklaşımdan entegre bir kalite yönetimi yaklaşımına doğru bir evrimi işaret ediyorlar.

c. Firma kültürünün dokusuna gömülü kalite, stratejik ve operasyonel kararlar ve liderliğin eylem ve davranışları ile firma yönetiminin ve liderliğinin önemini kabul ederler

d. Standartlar ayrıca daha sağlam ve etkili izleme ve iyileştirme sağlar. Katılım düzeyinde, katılım ortaklarının denetim kalitesini yönetme ve elde etme sorumluluğunu artırırlar. Ve etkileşim kalitesi incelemelerini kimin gerçekleştirebileceğini ve incelemelerin nasıl yapıldığını destekliyorlar. (https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/quality-management)

KKS 1 de denetim kuruluşu Şekil 3'deki unsurların tümünü ele alan politika ve prosedürler içeren bir kalite kontrol sistemi kurmak ve bu sistemin devamlılığını sağlamakla sorumludur. KYS 1'de ise bu unsurlar sekize çıkarılmıştır. Şekil 3'de gösterildiği üzere KKS1 e iki unsur daha ilave edilmiştir. Şekilde bu unsurlar farklı renklendirilerek gösterilmiştir.



Şekil 3. KKS1 ve KYS1

Yeni kalite yönetim standartları gerçek bir değişime işaret etmektedir. Bunun sadece kalite kontrolden kalite yönetimine bir kelime değişikliği olduğunu düşünebilir, ancak bu, kaliteye yönelik riskleri yönetmekle ilgilidir. Son yıllarda manşetlere taşınan denetim başarısızlıklarıyla, denetim kalitesine yönelik herkese uyan tek bir yaklaşımdan uzaklaşmanın gerekli olduğu ortaya çıkmıştır. Gerçek şu ki, büyük, borsada işlem gören bir şirketi veya küçük bir yerel işletmeyi denetlemek farklı riskler sunar ve bazıları standart olsa da farkları vardır. KKS1 yanlış değil ama daha dar kapsamlı bir yaklaşım olarak düşünülebilir. https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/may-2022/qm-quality-management-standards-a-tailored-approach

Tablo 2: KKS1 ile KYS1 in Mukayesesi

	KKS1 (Eski Standart)	KYS 1 (Yeni Standart)
Temel Farklılıklar	Gereksinimlerde belirtilen politika ve prosedürler	Risk Esaslı Yaklaşım
Temel özellikler	Kuruluşun koşullarına en az önem veren genel politikalar ve prosedürler	Kuruluşun niteliğine ve koşullarına göre ölçeklenebilir görevler * kalite başarısızlıklarını önlemek için kaliteyi yönetmeye proaktif yaklaşım
Sistemin Unsurları	Kalite kontrol sisteminin unsurları 1. liderlik sorumlulukları 2. ilgili etik gereklilikler 3. Müşteri kabul ve devamlılık 4. Denetimin Yürütülmesi 5. insan kaynakları 6. İzleme	Kalite yönetim sisteminin bileşenleri 1. Risk değerlendirme süreci 2. Üst yönetişim ve liderlik 3. İlgili etik gereklilikler 4. Müşteri kabul ve devam 5. Denetimin Yürütülmesi 6. Kaynaklar 7. Bilgi ve iletişim 8. İzleme ve düzeltme süreci

Kaynak: CPA Canada (2022)

KKS 1'den birçok öğe KYS1' e aktarılmıştır ve bu kapsamda uygulanmaya devam edecektir. Bu doğrultuda işletmelerin zaten KYS1 unsurlarını ele alan politikaları

ve prosedürleri bulunmaktadır ve bu politikalar risk değerlendirme sürecinde tespit edilen riskleri ele almaya devam edebilir. Bunlara bazı ek hususların dahil edilmesi gerekebilir ve mevcut prosedürler birbirleriyle daha iyi etkileşim kurmak için çapraz referanstan yararlanabilir. KKS 1'in insan kaynaklarına odaklandığı durumlarda, KYS 1, hizmet sağlayıcıları, teknolojik kaynakları, entelektüel kaynakları ve diğerlerini içerecek şekilde kaynaklara daha geniş bir bakış açısı getirir (CPA Canada .2022).

Yeni kalite yönetim standartlarının faydalarının fark edilebilir bir etkiye sahip olması biraz zaman alabilir ancak uzun vadeli fayda sağlaması mümkün olacaktır. Bu standartlar iyileştirmelere yol açabilir çünkü denetimde psikolojinin öneminin giderek önem kazandığı görülmektedir. Denetçiler insandır ve insan unsurunu hesaba katma gerekir çünkü bu durum karşı karşıya olunan risklerin farkına varmayı sağlar. https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/may-2022/qm-quality-management-standards-a-tailored-approach

Tablo 3: Kaliteye İlişkin Yeni Standartların Amaçları

KYS1	KYS2	BDS 220 (Revize)
Riske dayalı değerlendirme süreci sunmak ve işletme uygulamalarına ve yapısına göre özelleştirilmiş bir kalite yönetim sistemi tasarlamak ve uygulama yapmak.	Denetim şirketinin amacı, kaliteyi gözden geçiren kişi olarak, liyakat sahibi kişileri atamak suretiyle, denetim ekibi tarafından yapılan önemli muhakemelerin ve bu kapsamda ulaşılan sonuçların tarafsız bir şekilde değerlendirilmesini sağlamaktır.	Denetçinin amacı sadece kalite kontrol prosedürlerini uygulamak değil, aynı zamanda kaliteyi yönetmek ve kaliteye ulaşmaktır

Kaynak: www.kgk.gov.tr

KYS 2, KYS 1 uyarınca bir denetim kalite incelemesinde yapılması gereken tüm görevler için geçerlidir. Üç standarttan biri olan BDS 220 (Revize) ise finansal tabloların denetimini gerçekleştirilirken kalite yönetimine ilişkin, sorumlu ortak ve denetim ekibinin sorumluluklarını ortaya koymaktadır. Kalite yönetimi yaklaşımını modernize etme doğrultusunda revize edilen bu standart, sözleşme ekibinin kaliteyi yönetme ve kalite sağlama hususunda proaktif davranmalarını önerir (Yükcü& Koçakoğlu, 2022:4).

KYS1 Risk temelli bir yaklaşım uygularken, firmanın kalite yönetim sistemini tasarlama, uygulama

ve işletmede firmanın niteliğini ve koşullarını ve görevlerini dikkate alması ve profesyonel yargıda bulunması gerekir. Örneğin, daha az karmaşık bir firmadaki bilgi sisteminin, liderliğin daha doğrudan katılımı ve daha az personel olması nedeniyle bilgilerin nasıl tanımlanması, yakalanması, işlenmesi ve sürdürülmesi gerektiğini belirten katı politika ve prosedürler içermesi gerekmeyebilir. Buna ek olarak, daha az karmaşık bir firmada, kalite yönetim sistemi için nihai sorumluluk ve hesap verebilirlik, firmanın gözetiminden tek başına sorumlu olan tek bir yönetici ortağa atanabilir (Brathwaıte & Chrıstopher. 2021)

Kalite yönetim standartları,denetim kalitesini arttırmanın yanında, aşağıdakiler için de tasarlanmıştır (Amato, 2022):

-Kuruluşun liderlik sorumluluklarının ve hesap verebilirliğinin artırılması ve yönetimini iyileştirilmesi;

-Kalite hedeflerine ulaşmaya odaklanan riske dayalı bir yaklaşım getirilmesi;

-Adres teknolojisi, ağlar ve harici servis sağlayıcıların kullanımı;

-Sürekli bilgi akışına ve dahili ve harici olarak uygun iletişime odaklanmanın artırılması;

-Kalite yönetim sistemlerinin proaktif olarak izlenmesini ve eksikliklerin zamanında ve etkin bir şekilde giderilmesini teşvik etmek;

-Sorumlu ortağın denetim görevi liderliği ve denetim kalitesi konusundaki sorumluluğunun geliştirilmesidir.

Sonuç

Değişim ihtiyacının denetim alanına yansıması ile, denetime modern yaklaşımlar ve düzenlemeler ilave edilmeye devam etmektedir. Denetim kalitesinin sadece kalite kontrol prosedürleri ile değil, hesap verebilirlik ve risk esaslı bakış açısı ile ele alan kalite yönetim standartları ile mümkün olacağı anlayışı ortaya çıkmıştır. Bu anlayış ile en basit ifade ile denetim kuruluşlarının kalitesinin iyileştirmesi amaçlamaktadır.

Kalitenin şirket kültürünün bir parçası olarak görülmesi amacıyla Kalite Yönetim Standartları (KYS)1 ve KYS2'yi yayımlanmıştır. KKS1 in güncellenmiş versiyonu olan KYS1 ve KYS2'nin amacı kaliteye yönelik riskleri, proaktif bir bakış açısı ile ele almaktır. Bu amaçla denetim kuruluşları önce kendi risklerini değerlendirmelidir. KKS'dan KYS'na geçişin faydaları zamanla ortaya çıkacaktır. Kalitenin uzun soluklu bir yol olduğu unutulmamalıdır.

KAYNAKÇA

Akçay, A., & Bilen, A. (2018). Denetim kalitesi ve göstergeleri. Yüzüncü Yıl Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, (40), 227-256.

Al-Ajmi, J. 2009. "Audit Firm, Corporate Governance and Audit Quality: Evidence From Bahrain", Advances in Accounting, Incorporating Advances in International Accounting, 25.

Al-Khaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A. (2013). Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian commercial banks. International Journal of Business and Social Science, 4(11), 206-222Amato, N. 2022. "New quality management standards approved by AICPA Auditing Standards Board", Journal of Accountancy.

Atabay, E., & Engin, Dinç (2019). Türkiye Denetim Standartlarında Adı Geçen Denetim Türlerinin Genel Yapı Açısından Karşılaştırılması. Muhasebe Ve Denetime Bakış, 19(57), 19-36.

Athavale, M., Guo, Z., Meng, Y., & Zhang, T. (2022). Diversity of signing auditors and audit quality: Evidence from capital market in China. International Review of Economics & Finance, 78, 554-571.

Atıcı, R., & Memiş, M. Ü. (2022). Denetçi Rotasyonunun Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Borsa İstanbul'da Bir Uygulama. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24(4), 852-880.

Brathwaıte A. & Chrıstopher A. 2021. "Getting Started on The New IAASB Quality Management Standards: An Overview. https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/getting-started-new-iaasb-quality-management-standards-overview

CPA Canada. 2022. Audit and Assurance Alert CANADIAN STANDARDS ON QUALITY MANAGEMENT https://www.cpacanada.ca/-/media/site/operational/rg-research-guidance-and-support/docs/03036-rg-audit-assurance-alert-bridging-csqc-csqm.pdf?rev=a0b40ced14fe43a7849b2b62002b79dc&hash=CDFD498016943E0D5F69378717A3CABE

DeAngelo, L. E. (1981). Auditor size and audit quality. Journal of accounting and economics, 3(3), 183-199.

Dickins, D., Johnson-Synder, A.J., & Reisch, J. T. (2018). Selecting an auditor for Bradco using indicators of audit quality, Journal of Accounting Education, s.45, ss.32-44.

Dönmez, G., Tosunoğlu, B., & Cengiz, S. (2020). Bağımsız Denetim Kalitesi Konusunda Ulusal ve Uluslararası Dergiler Üzerine Bibliyometrik Bir Araştırma. The Journal of International Scientific Researches, 5(Ek), 78-86.

Erdoğan, N., & BULUT, N. (2019). Denetçinin mesleki şüpheciliğinin denetim kalitesine etkisi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 21(1), 27-54.

FEE, 2016. Overview of Audit Quality Indicators Initiatives Update to December 2015 edition. The Federation of European Accountants https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/1607_Update_of_Overview_of_AQIs.pdf

Francis, J. R. (2004). What do we know about audit quality?. The British accounting review, 36(4), 345-368.

https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/may-2022/qm-quality-management-standards-a-tailored-approach

https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/quality-management

https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/DynamicContentFiles/Bas%C4%B1n/2013-1.pdf

IAASB, Proposed Strategy and Work Plan. 2023. Proposed Strategy and Work Plan for 2024-2027. https://www.iaasb.org/sites/default/files/2023-04/2024-2027%20IAASB%20Strategy%20and%20Work%20Plan%20-%20final%20for%20submission.pdf

İlgün, G. (2022). Denetimde kalite ve denetim kalitesini etkileyen faktörler. International Journal of Disciplines in Economics & Administrative Sciences Studies, 5(11), 144-149.

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

Kurt, A. & Özbek, C. Y. (2022). Şeffaflık Raporları ve Denetim Kalitesi İlişkisinin İncelenmesi. Denetim ve Güvence Hizmetleri Dergisi, 2(1), 58-76.

Oktay, S. (2013). Bağımsız Denetim Etkinliğinin Arttırılmasında, Denetim Hizmetinde Kalite ve Kalite Kontrol: ABD Düzenlemeleri. Maliye Finans Yazıları, 27 (100), 22-94.

Özdoğan, B., & Ata, F. İ. (2021). Kalite Kontrolden Kalite Yönetimine Geçiş: Bağımsız Denetim Kalite Standartlarındaki Değişim Üzerine Bir Değerlendirme. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 23(4), 649-664.

Selimoğlu, S. K., & Yeşilçelebi, G. (2014). Mesleki Aidiyetin Bağımsız Denetim Kalitesi Üzerine Etkisi: Bağımsız Denetçiler Üzerine Bir Araştırma. Muhasebe ve Finansman Dergisi, (64), 27-52.

Şeker, Y., & Engin, Dinç. (2016). Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanma Etkinliğini Ölçmeye Yönelik Bir Çalışma: Türkiye Örneği. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 18(2), 421-452.

Şenyiğit, Y., & Zeytinoğlu, E. (2015). Zorunlu Denetçi Rotasyonunun Denetim Kalitesi Üzerindeki Etkileri: Literatür Araştırması. İstanbul Üniversitesi

İşletme Fakültesi İşletme İktisadı Enstitüsü Yönetim Dergisi, 25(77), 79-98.

Tepalagul, N., & Lin, L. (2015). Auditor independence and audit quality: A literature review. Journal of Accounting, Auditing & Finance, 30(1), 101-121.

Yukcu, S., & Koçakoğlu, Ö. (2022). Bağimsiz Denetimde Risk Değerlendirme Sürecine Denetim Kalite Göstergelerinin Katkisi. Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, 24(MODAVICA Özel Sayısı), 1-18.