

## **TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI**

### **GÜVENCE DENETİMLERİNE İLİŞKİN ÇERÇEVE**

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Yönetim, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2025 yılı yayımı, Bölüm 5’te yer alan “Güvence Denetimlerine İlişkin Uluslararası Çerçeve”nin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine [www.ifac.org](http://www.ifac.org) veya [permissions@ifac.org](mailto:permissions@ifac.org) adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

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

# GÜVENCE DENETİMLERİNE İLİŞKİN ÇERÇEVE

## İÇİNDEKİLER

---

|                                                                                                              | Paragraf |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------|
| Giriş.....                                                                                                   | 1-4      |
| Etik İlkeler ve Kalite Yönetim Standartları .....                                                            | 5-9      |
| Güvence Denetimlerinin Tanımı.....                                                                           | 10-11    |
| Doğrulama Hizmetleri ve Doğrudan Denetimler .....                                                            | 12-13    |
| Makul Güvence Denetimleri ve Sınırlı Güvence Denetimleri .....                                               | 14-16    |
| Çerçevenin Kapsamı .....                                                                                     | 17-19    |
| Güvence Dışı Hizmetlere İlişkin Raporlar .....                                                               | 20-21    |
| Güvence Denetiminin Ön Şartları.....                                                                         | 22-25    |
| Güvence Denetiminin Unsurları .....                                                                          | 26       |
| Üç Taraflı İlişki.....                                                                                       | 27-38    |
| Dayanak Denetim Konusu .....                                                                                 | 39-41    |
| Kıstaslar .....                                                                                              | 42-49    |
| Kanıt.....                                                                                                   | 50-82    |
| Güvence Raporu.....                                                                                          | 83-92    |
| Diğer Hususlar .....                                                                                         | 93-95    |
| Denetçinin Adının Uygun Olmayan Bir Şekilde Kullanımı .....                                                  | 96       |
| Ek 1: Kurum Tarafından Yayımlanan Düzenlemeler ile Bunların Birbirleriyle ve Etik Kurallarla Olan İlişkileri |          |
| Ek 2: Doğrulama Hizmetleri ve Doğrudan Denetimler                                                            |          |
| Ek 3: Güvence Denetiminin Tarafları                                                                          |          |
| Ek 4: Dayanak Denetim Konularının Sınıflandırılması                                                          |          |

## Giriş

1. Bu Çerçeve; yalnızca, güvence denetiminin unsurları ile amaçlarının ve Bağımsız Denetim Standartları (BDS), Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (SBDS), Sürdürülebilirlik Güvence Denetimi Standartları (SGDS) ile Güvence Denetimi Standartlarının (GDS) (bundan sonra Güvence Standartları olarak anılacaktır) uygulandığı denetimlerin anlaşılmasının kolaylaştırılması amacıyla yayımlanmıştır.
2. Bu Çerçeve, bir Standart değildir ve dolayısıyla bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, sürdürülebilirlik güvence denetimi veya diğer güvence denetimlerinin yürütülmesine ilişkin herhangi bir yükümlülük (ya da temel ilkeler veya ana prosedürler) getirmez. Bu nedenle; bir güvence raporu, denetimin bu Çerçeveye uygun olarak yürütüldüğünü iddia edemez, bunun yerine ilgili Güvence Standartlarına atıfta bulunmalıdır. Güvence Standartları'nda; bu Çerçeveyle tutarlı olan ve bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, sürdürülebilirlik güvence denetimi ile diğer güvence denetimlerinde uygulanacak olan amaçlar bölümü, ana hükümler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, giriş bölümü ile tanımlar bölümü yer alır. Ek 1; Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) tarafından yayımlanan düzenlemeler ile bu düzenlemelerin birbirleriyle ve Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallarla (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) olan ilişkilerini göstermektedir.
3. Bu Çerçeve;
  - (a) Denetçilere,
  - (b) Güvence raporunun hedef kullanıcıları ve denetçiyle sözleşme yapan kişiler (denetimi yaptıran taraf) dâhil olmak üzere, güvence denetimlerine katılan diğer kişilere ve
  - (c) Kurumun, Güvence Standartları ve bu standartlarla ilgili düzenlemeleri geliştirmesine ilişkin bir referans çerçevesi sağlar.
4. Aşağıda, bu Çerçeveye ilişkin genel bir bakış sunulmaktadır:
  - *Giriş*: Bu Çerçeve, denetçiler tarafından yürütülen güvence denetimlerini düzenler.
  - *Güvence denetimlerinin tanımı*: Bu bölüm, güvence denetimlerini açıklar ve doğrulama hizmetleri ile doğrudan denetimler arasındaki ve makul güvence denetimleri ile sınırlı güvence denetimleri arasındaki farkları ortaya koyar.
  - *Çerçevenin kapsamı*: Bu bölüm, güvence denetimleri ile danışmanlık hizmetleri gibi diğer hizmetler arasındaki farkı ortaya koyar.
  - *Güvence denetiminin ön şartları*: Bu bölüm, denetçinin bir güvence denetimini kabul etmesine ilişkin ön şartları düzenler.
  - *Güvence denetiminin unsurları*: Bu bölüm, güvence denetimlerinin taşıdığı beş unsuru tanımlar ve ele alır. Bu unsurlar; üç taraflı ilişki, dayanak denetim konusu, kıstas, kanıt ve güvence raporudur. Bununla birlikte, bu bölüm, makul güvence denetimleri ile sınırlı güvence denetimleri arasındaki önemli farklılıkları açıklar. Bu bölüm ayrıca, örneğin; güvence denetimlerinin dayanak denetim konularındaki önemli farklılıkları, uygun kıstasların gerekli özellikleri, güvence denetimlerinde risk ve önemliliğin rolü ve makul güvence denetimleri ile sınırlı güvence denetimlerinde sonuçların nasıl ifade edildiğini ele alır.

- *Diğer hususlar:* Bu bölüm; denetçinin güvence raporu, belgelendirme ve dayanak denetim konusuyla veya denetime konu bilgiyle olan ilişkisinin etkileri dışındaki iletişim sorumluluklarını ele alır.

### **Etik İlkeler ve Kalite Yönetim Standartları**

5. Güvence denetimi yürüten denetim şirketlerindeki kalite yönetim ve bağımsızlık hükümleri dâhil olmak üzere etik ilkelere uygunluk sağlanması, kamu yararının bir gereği olup yüksek düzeyde kaliteli güvence denetimlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu tür denetimler, aşağıdaki ön kabullere dayanan Güvence Standartlarına uygun olarak yürütülür:
  - (a) Denetim ekibi üyelerinin ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin (böyle bir kişinin görevlendirilmiş olduğu denetimlerde), Etik Kuralların güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ve
  - (b) Denetimi yürüten denetçinin, Kalite Yönetim Standardı 1<sup>1</sup>'i (KYS 1) veya denetim şirketinin kalite yönetim sistemine ilişkin sorumluluğu açısından en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uygulayan bir denetim şirketinin (denetim şirketi tanımı denetim üstlenen bağımsız denetçiyi de içerir) üyesi olduğu.

### *Etik Kurallar*

6. Etik Kurallar aşağıda yer alan temel etik ilkeleri belirler:

- (a) Dürüstlük,
- (b) Tarafsızlık,
- (c) Mesleki yeterlik ve özen,
- (d) Sır saklama ve
- (e) Mesleğe uygun davranış.

Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler.

7. Etik Kurallar, denetçilerin temel etik ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek, değerlendirmek ve ele almak için uygulamaları gereken bir kavramsal çerçeve sunar.
8. Etik Kurallar, birçok konuya ilişkin ana hükümler ve uygulama hükümlerini düzenler. Etik Kurallar bağımsızlığı, hem esasta hem de şekilde bağımsızlığı kapsayacak biçimde tanımlar. Bağımsızlık, güvence sonucunun herhangi bir etki altında kalınmadan oluşturulabilmesini temin eder. Bağımsızlık; dürüst davranabilmeyi, tarafsız olmayı ve mesleki şüpheciliğin sürdürülmesini sağlar.

### *KYS 1*

9. KYS 1; denetim şirketinin, güvence denetimlerine ilişkin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumluluklarını düzenler. Bir kalite yönetim sistemi aşağıdaki sekiz unsurdan oluşur:

---

<sup>1</sup> Kalite Yönetim Standardı 1, Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi

- (a) Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci,
- (b) Üst yönetim ve liderlik yapısı,
- (c) Etik hükümler,
- (d) Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi,
- (e) Denetim veya hizmetin yürütülmesi,
- (f) Kaynaklar,
- (g) Bilgi ve iletişim ile
- (h) İzleme ve düzeltme süreci.

### **Güvence Denetimlerinin Tanımı**

10. Güvence denetimi; sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısına ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetimdir.
11. Denetime konu bilgi (denetimin konusunu oluşturan bilgi); dayanak denetim konusunun kıstaslar karşısında ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısıdır. Başka bir ifadeyle, kıstasların dayanak denetim konusuna uygulanması sonucu ortaya çıkan bilgidir. Örneğin;
  - Finansal tablolar (çıktı); bir işletmenin finansal durum, finansal performans ve nakit akışlarının (dayanak denetim konusu), bir finansal raporlama çerçevesi (kistas) uygulanarak ölçülmesi sonucunda ortaya çıkar.
  - İç kontrolün etkinliği hakkında bir beyan (çıktı); bir işletmenin iç kontrol sürecinin etkinliğinin (dayanak denetim konusu), ilgili kıstaslar uygulanarak değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkar.
  - İşletmeye özgü performans ölçümleri (çıktı); performansın çeşitli yönlerinin (dayanak denetim konusu), ilgili ölçüm yöntemleri (kistas) uygulanarak ölçülmesi sonucunda ortaya çıkar.
  - Sürdürülebilirlik bilgileri (çıktı); işletmenin sürdürülebilirlik konularının (dayanak denetim konusu), bir sürdürülebilirlik raporlama çerçevesi (kistas) uygulanarak ölçülmesi veya değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkar.
  - Uygunluk sağlandığına ilişkin bir beyan (çıktı); bir işletmenin, örneğin mevzuata (kistas) uygunluk sağladığının (dayanak denetim konusu) değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkar.

“Denetime konu bilgi” terimi, dayanak denetim konusunun kıstaslar karşısında ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısı anlamına gelir. Denetime konu bilgi, denetçinin ulaşacağı sonuca dayanak olarak hakkında yeterli ve uygun kanıt topladığı konuya ilişkin bilgidir.

### **Doğrulama Hizmetleri ve Doğrudan Denetimler**

12. Bir doğrulama hizmetinde denetçi dışındaki bir taraf, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulamak suretiyle ölçer veya değerlendirir. Denetçi dışındaki bir taraf ayrıca, ortaya çıkan denetime konu bilgiyi, sıklıkla bir rapor veya yazılı bir beyan olarak sunar. Bununla birlikte bazı durumlarda, denetime konu bilgi denetçi tarafından güvence raporunda da sunulabilir.

Denetçinin ulaştığı sonuç, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkindir. (Bkz.: 85 inci paragraf)

13. Bir doğrudan denetimde denetçi, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulamak suretiyle ölçer veya değerlendirir. Bununla birlikte denetçi, dayanak denetim konusunun kıstaslar karşısında ölçümünün veya değerlendirilmesinin çıktısı hakkında yeterli ve uygun kanıt elde etmek için güvence becerileri ve tekniklerini uygular. Denetçi, bu kanıtları dayanak denetim konusunun ölçümü veya değerlendirilmesiyle eşzamanlı olarak elde edebilir ancak, böyle bir ölçüm veya değerlendirmeden önce ya da sonra da elde edebilir. Doğrudan denetimde denetçinin ulaştığı sonuç, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi neticesinde raporlanan çıktıyı ele alır ve dayanak denetim konusu ile kıstaslar kullanılarak ifade edilir. Bazı doğrudan denetimlerde, denetçinin ulaştığı sonuç, denetime konu bilgidir veya denetime konu bilginin bir parçasıdır. (Bkz.: Ek 2)

### **Makul Güvence Denetimleri ve Sınırlı Güvence Denetimleri**

14. Bir makul güvence denetiminde denetçi, denetimin içinde bulunduğu şartlar altında, ulaşacağı sonuca dayanak olarak güvence denetimi riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirir. Denetçinin ulaştığı sonuç, dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan çıktıya ilişkin denetçi görüşünü sunacak şekilde ifade edilir.
15. Bir sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçi, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkatini çekip çekmediğini aktaracak biçimde bir sonuç bildirir. Sınırlı güvence denetiminde denetçi, sınırlı güvence denetimi riskini denetimin içinde bulunduğu şartlar altında kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirir. Bununla birlikte, bildirilen sonucun dayandığı bu risk, herhangi bir makul güvence denetimindeki güvence denetimi riskinden daha yüksektir. Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; makul güvence denetimi için gerekenle karşılaştırıldığında oldukça sınırlıdır ancak, denetçinin mesleki muhakemesine göre anlamlı bir güvence seviyesi elde etmek üzere planlanır. Anlamlı olması için, denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesinin, hedef kullanıcıların denetime konu bilgiye olan güvenlerini, açıkça belli bir önem (ilgi) seviyesine getirme olasılığının bulunması gerekir.
16. Tüm sınırlı güvence denetimlerindeki güvence aralığına bakıldığında, anlamlı güvence, hedef kullanıcıların denetime konu bilgiye olan güvenlerini artırmak için, açıkça belli bir önem (ilgi) seviyesine getirme olasılığı bulunan güvencenin bir üst seviyesi ile makul güvencenin bir alt seviyesi arasında değişir. Belli bir denetimde neyin anlamlı olduğu, grup olarak hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları, kıstaslar ve dayanak denetim konusu dâhil olmak üzere denetim şartlarına bağlı olarak, bu aralıkta varılan bir mesleki yargıdır. Bazı durumlarda, hedef kullanıcıların uygun olmayan sonucu almasının sonucu/etkisi, şartlara göre denetçinin anlamlı bir güvence elde etmesi için makul güvence denetimine ihtiyaç duymasına sebebiyet verecek kadar yüksek olabilir.

### **Çerçevenin Kapsamı**

17. Denetçiler tarafından yürütülen her iş, güvence denetimi değildir. 10 uncu paragrafta yer alan tanımla tutarlı olmayan ancak sıklıkla yürütülen (ve dolayısıyla, bu Çerçeve'nin kapsamına girmeyen) işlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Üzerinde mutabık kalınan prosedürler ve finansal bilgilerin derlenmesi gibi İlgili Hizmetler Standartları (İHS’ler) kapsamındaki işler<sup>2</sup>,
  - Herhangi bir güvence sonucunun yer almadığı vergi beyannamelerinin hazırlanması.
  - Yönetim ve vergi danışmanlığı gibi danışmanlık (veya müşavirlik) hizmetleri<sup>3</sup>.
18. Bir güvence denetimi, daha kapsamlı bir işin parçası olabilir (örneğin; işletme satın alımına ilişkin bir danışmanlık işi, geriye dönük veya ileriye dönük finansal bilgiler hakkında güvence elde etmeye yönelik bir gereklilik içerdiğinde). Bu tür durumlarda bu Çerçeve, söz konusu işin yalnızca güvence kısmıyla ilgilidir.
19. Aşağıdaki işler, 10 uncu paragrafta yer alan tanımla tutarlı olabilir ancak, bu Çerçeve açısından güvence denetimi olarak kabul edilmez:
- (a) Muhasebe, bağımsız denetim, vergi veya diğer hususlarla ilgili olarak yürütülen yasal süreçlerde tanıklık edilmesine yönelik işler ve
  - (b) Aşağıdaki hususların tamamının geçerli olması durumunda, bir kullanıcı tarafından bir miktar güvence çıkarımında bulunulabilecek mesleki görüş, kanaat veya ifade içeren işler:
    - (i) Söz konusu görüş, kanaat veya ifadelerin işin tamamı açısından önemsiz olması,
    - (ii) Yayımlanan yazılı raporun, açık bir şekilde, yalnızca raporda belirtilen hedef kullanıcıların kullanımı için sınırlanmış olması,
    - (iii) Belirtilen hedef kullanıcılarla yapılan yazılı mutabakat kapsamında, hizmetin bir güvence denetimi olma amacının bulunmaması ve
    - (iv) Hizmetin, denetçi raporunda bir güvence denetimi olarak sunulmaması.

### **Güvence Dışı Hizmetlere İlişkin Raporlar**

20. Bu Çerçeve kapsamında bir güvence denetimi olmayan bir işe yönelik raporlama yapan bir denetçi, bu raporu güvence raporundan açıkça ayırır. Kullanıcıları yanıltmamak amacıyla güvence raporu olmayan bir rapor, örneğin aşağıdakileri içermez:
- Bu Çerçeveye veya Güvence Standartlarına uygunluk sağlandığına ilişkin bir ifade.
  - “Güvence”, “bağımsız denetim” veya “sınırlı bağımsız denetim” kelimelerinin uygun olmayan kullanımı.
  - Hedef kullanıcıların, dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısına ilişkin güven seviyesini artıracak

<sup>2</sup> İHS 4400, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulandığı İşler ve İHS 4410, Finansal Bilgileri Derleme İş

<sup>3</sup> Bir danışmanlık hizmetinde denetçi; danışmanlık sürecine ilişkin teknik becerileri, eğitimi, gözlemleri, deneyimleri ve sahip olduğu bilgiyi uygular. Danışmanlık hizmetleri; amaç belirleme, bilgi toplama, sorun veya fırsatların tanımı, alternatiflerin değerlendirilmesi, atılacak adımlar dâhil öneri geliştirme, sonuçların bildirimi ile bazı durumlarda uygulama ve takip gibi konularla ilgili faaliyetlerin bileşiminden oluşan analitik bir süreci kapsar. Raporlar (düzenlenmişse) genellikle açıklamalı bir anlatım biçiminde (veya “uzun formatta”) yazılır. Genellikle yapılan iş, yalnızca müşterinin kullanımına ve yararınadır. İşin niteliği ve kapsamı, denetçiyle müşteri arasındaki anlaşmaya göre belirlenir. Güvence denetimi tanımını karşılayan herhangi bir hizmet, danışmanlık hizmeti değil güvence hizmetidir.

şekilde tasarlanmış yeterli ve uygun kanıta dayanan bir sonuçla makul ölçüde karıştırılabilecek bir ifade.

21. Sorumlu taraf dışında herhangi bir hedef kullanıcının olmaması ve bu Çerçeve'nin diğer tüm hükümlerinin yerine getirilmiş olması durumunda denetçi ve sorumlu taraf, bir denetimde ilgili Güvence Standartlarının ilkelerini uygulamak üzere mutabakata varabilir. Bu tür durumlarda denetçi raporu, raporun kullanımını sorumlu tarafla kısıtlayan bir açıklama içerir.

### **Güvence Denetiminin Ön Şartları**

22. Bir güvence denetiminin kabul edilip edilmeyeceği veya devam ettirilip ettirilmeyeceği değerlendirilirken, güvence denetiminin aşağıda yer alan ön şartları ilgilidir:
- (a) Tarafların (diğer bir ifadeyle; sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve -uygun hâllerde- denetimi yaptıran taraf) görev ve sorumluluklarının, içinde bulunan şartlarda uygun olup olmadığı ve
  - (b) Denetimin aşağıdaki özelliklerin tamamını taşıyıp taşımadığı:
    - (i) Dayanak denetim konusunun uygun olması,
    - (ii) Denetçinin denetime konu bilgilerin hazırlanmasında uygulanmasını beklediği kıstasların, 44 üncü paragrafta açıklanan özellikleri taşıması dâhil, denetimin şartlarına uygun olması,
    - (iii) Denetçinin denetime konu bilgiler hazırlanırken uygulanmasını beklediği kıstasların hedef kullanıcıların erişimine sunulması,
    - (iv) Denetçinin, bildireceği sonucu desteklemek için gerekli olan kanıtları elde edebileceği beklentisinin bulunması,
    - (v) Denetçinin bildireceği sonucun, makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi için uygun olan biçimde yazılı bir rapor hâlinde sunulması ve
    - (vi) Sınırlı güvence denetimlerinde, denetçinin anlamlı bir güvence seviyesi elde edebilmeyi beklemesi dâhil, makul bir hedefin bulunması.
23. Farklı güvence denetimlerinin dayanak denetim konuları büyük ölçüde çeşitlilik gösterebilir. Bazı dayanak denetim konuları, bir denetçinin normalde sahip olduğunun ötesinde uzmanlık bilgisi ve becerisi gerektirebilir. Bununla birlikte, denetçinin, denetimi yürütecek kişilerin tamamının (toplu olarak) uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğundan emin olması önemlidir (Bkz.: 31 inci paragraf).
24. Olası bir işin güvence denetimi olarak kabul edilemeyeceği bir durumda denetimi yaptıran taraf, hedef kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayacak farklı bir iş belirleyebilir. Örneğin;
- (a) Denetçinin uygulanmasını beklediği kıstaslar uygun değilse, 22 nci paragrafta yer alan diğer ön şartları karşılayan bir güvence denetimi aşağıdaki durumlarda yürütülebilir:
    - (i) Denetçinin, dayanak denetim konusunun bir veya birden fazla yönü için söz konusu kıstasların uygun olduğunu tespit edebilmesi. Böyle durumlarda denetçi, güvence denetimini dayanak denetim konusunun söz konusu yönüyle ilgili olarak yürütebilir. Bu tür durumlarda, güvence raporunda, söz konusu raporun dayanak denetim konusunun bütünüyle ilgili olmadığının belirtilmesi gerekebilir ya da

- (ii) Dayanak denetim konusu için uygun alternatif kıstasların seçilebilmesi veya geliştirilebilmesi.
  - (b) Denetimi yaptıran taraf, danışmanlık veya üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı işler gibi güvence denetimi olmayan bir işi talep edebilir.
25. Anlaşma sağlandıktan sonra, makul bir gerekçe olmadıkça güvence denetiminin güvence dışı bir hizmete ya da makul güvence denetiminin sınırlı güvence denetimine dönüştürülmesi uygun değildir. Hedef kullanıcıların yükümlülüklerini etkileyen şartlardaki değişiklikler veya denetimin niteliğine ilişkin yanlış anlama, denetimdeki bir değişiklik talebi için gerekçe oluşturabilir. Böyle bir değişikliğin yapılması durumunda, söz konusu değişiklikten önce elde edilmiş kanıtlar göz ardı edilmez. Makul bir güvence sonucuna ulaşmak için yeterli ve uygun kanıtın elde edilememesi, makul güvence denetiminden sınırlı güvence denetimine geçiş için kabul edilebilir bir sebep değildir.

### **Güvence Denetiminin Unsurları**

26. Bu bölümde, bir güvence denetiminin aşağıdaki unsurları ele alınmaktadır:
- (a) Denetçi, sorumlu taraf ve hedef kullanıcıları içeren üç taraflı ilişki,
  - (b) Uygun bir dayanak denetim konusu,
  - (c) Uygun kıstaslar,
  - (d) Yeterli ve uygun kanıt ve
  - (e) Makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi için uygun biçimde düzenlenmiş yazılı bir güvence raporu.

### **Üç Taraflı İlişki**

27. Tüm güvence denetimlerinde en az üç ayrı taraf bulunur; denetçi, sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar. Denetim şartlarına bağlı olarak, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın ya da denetimi yaptıran tarafın da ayrı ayrı görevleri olabilir (Bkz.: Ek 3).
28. Sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar aynı işletmeden veya farklı işletmelerden olabilir. Aynı işletmeden olan hedef kullanıcılara örnek olarak, iki kademeli bir kurul yapısında gözetim kurulunun, söz konusu işletmenin yönetim kurulu tarafından verilen bilgilere ilişkin güvence sağlanmasını istemesi gösterilebilir. Sorumlu taraf ve hedef kullanıcıların ihtiyaçları arasındaki ilişkinin belli bir denetim bağlamında ele alınması gerekir ve bu ilişki, geleneksel şekilde tanımlanmış sorumluluk alanlarından farklılık gösterebilir. Örneğin, bir işletmenin kıdemli yöneticileri (bir hedef kullanıcı), daha alt bir yönetim kademesinin (sorumlu taraf) doğrudan sorumlu olduğu ancak nihai sorumluluğun kıdemli yöneticilerde olduğu, işletme faaliyetlerinin belli bir yönü hakkında güvence denetimi yapması için bir denetçi tayin edebilir.

### *Denetçi*

29. Denetçi, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek amacıyla güvence becerileri ve tekniklerini uygulayarak denetimi yürüten kişi(ler)dir (genellikle sorumlu

denetçi, denetim ekibinin diğer üyeleri veya uygun olması durumunda denetim şirkettir).<sup>4</sup> Bir doğrudan denetimde denetçi, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulamak suretiyle ölçer veya değerlendirir ve ölçüm veya değerlendirmenin çıktısının önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence ya da sınırlı güvence elde etmek için güvence becerileri ve tekniklerini uygular.

30. Yetkin bir denetçinin Güvence Standartlarına uymayı seçmesi durumunda bu Standartların, Etik Kurallar ve KYS 1 ya da en az bunlarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere ilişkin olarak 5 inci paragrafta yer alan ön kabulleri içerdiğini bilmesi önemlidir.
31. Denetimin şartları hakkındaki ön bilgilerin, yetkinliğe ilişkin etik hükümlerin karşılanmayacağını göstermesi hâlinde, söz konusu iş kabul edilmez. Bazı durumlarda, bu hükümler denetçi tarafından uzman çalışması kullanılarak karşılanabilir.
32. Bununla birlikte denetçinin, denetime konu bilgilere ilişkin güvence sonucuna dair sorumluluğu kabul edebilmesi bakımından yeterli olabilecek ve uzman veya diğer denetçilerin çalışmasının, denetçinin amaçları açısından yeterli olup olmadığı hakkında bir sonuca varmak için gerekli olan kanıtı elde edebilecek ölçüde, söz konusu çalışmalara yeterli düzeyde katılması gerekir.
33. Denetçi bildirilen güvence sonucundan tek başına sorumludur ve uzman veya diğer denetçilerin çalışmasından faydalanmış olması bu sorumluluğu azaltmaz. Bununla birlikte, ilgili Güvence Standartlarına uyarak uzmanın çalışmasını kullanması ve kendi amaçları açısından bu çalışmanın yeterli olduğu sonucuna varması durumunda denetçi, söz konusu uzmanın uzmanlık alanına ilişkin bulguları veya ulaştığı sonuçları uygun kanıt olarak kabul edilebilir.

#### *Sorumlu Taraf*

34. Sorumlu taraf, dayanak denetim konusundan sorumlu olan taraftır. Bir doğrulama hizmetinde sorumlu taraf, aynı zamanda ölçüm veya değerlendirme yapan taraftır. Sorumlu taraf, güvence denetimini yürütmesi için denetçiyle sözleşme yapan taraf olabilir veya olmayabilir (denetimi yaptıran taraf).

#### *Hedef Kullanıcılar*

35. Hedef kullanıcılar; denetçinin, güvence raporunu kullanmalarını beklediği kişiler, kuruluşlar veya gruplardır. Sorumlu taraf, hedef kullanıcılardan biri olabilir; ancak tek hedef kullanıcı olamaz.
36. Bazı durumlarda, güvence raporunun hitap ettiklerinden başka hedef kullanıcılar da bulunabilir. Özellikle çok sayıda insanın rapora ulaşabileceği durumlarda denetçi, güvence raporundan faydalanacak tüm kişileri belirleyemeyebilir. Bu tür durumlarda -özellikle muhtemel kullanıcıların dayanak denetim konusuyla ilgili çok çeşitli çıkarlarının bulunduğu durumlarda- hedef kullanıcılar, önemli ve ortak çıkarlara sahip büyük paydaşlarla sınırlandırılabilir. Hedef kullanıcılar, örneğin denetçi ile sorumlu taraf veya denetimi yaptıran taraf arasındaki anlaşmaya ya da mevzuata göre farklı yollarla belirlenebilir.

---

<sup>4</sup> İlgili durumlarda “sorumlu denetçi” ve “denetim şirketi” terimleri kamu sektöründeki eş değerlerini ifade eder.

37. Hedef kullanıcılar veya temsilcileri, denetime ilişkin yükümlülüklerle karar verilmesi sürecine denetçi ve sorumlu tarafla (ve farklıysa, denetimi yaptıran tarafla) birlikte doğrudan katılabilir. Ancak, diğer tarafların katılımına bakılmaksızın ve üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin uygulandığı bir işin (bir sonuç yerine, denetimi yaptıran taraf ve uygun üçüncü tarafların üzerinde mutabakata vardığı prosedürlere dayanarak somut bulguların raporlanmasına yönelik iş) aksine:
- (a) Denetçi, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesinden sorumludur ve
  - (b) Planlanan prosedürlerin belirlenmesine dayanak oluşturan bilgilerden önemli ölçüde farklılık gösteren bilgilerin olduğunu fark etmesi durumunda denetçi, ilave prosedürler uygulamaya ihtiyaç duyabilir.
38. Bazı durumlarda, hedef kullanıcılar (bankacılar ve düzenleyici kuruluşlar gibi) uygun taraftan/taraflardan, belirli (özel) bir amaca yönelik güvence denetimi yaptırmalarını şart koşabilir veya talep edebilir. Denetimlerde belirli (özel) bir amaca göre tasarlanmış kıstasların uygulanması durumunda güvence raporu, kullanıcıların dikkatini bu hususa yönlendirecek -onları uyaracak- bir ifade içerir. Buna ilaveten denetçi, güvence raporunun yalnızca belli kullanıcılara yönelik olduğunun belirtilmesinin uygun olacağını düşünebilir. Denetimin şartlarına bağlı olarak bu husus, güvence raporunun dağıtımını veya kullanımını kısıtlamak suretiyle gerçekleştirilebilir. Bir güvence raporu, yalnızca belirli hedef kullanıcılar veya belirli (özel) bir amaç için hazırlandığında kısıtlanabilirken, belirli bir kullanıcı ya da amaca ilişkin herhangi bir kısıtlamanın olmaması, tek başına, söz konusu kullanıcı veya amaçla ilgili olarak yasal sorumluluğun denetçi tarafından üstlenildiğini ifade etmez. Yasal bir sorumluluğun üstlenilip üstlenilmemesi, her bir vakaya ilişkin şartlara ve ilgili ülke düzenlemelerine bağlıdır.

### **Dayanak Denetim Konusu**

39. Bir güvence denetiminin dayanak denetim konusu, birçok şekilde olabilir, örneğin:
- Denetime konu bilginin finansal tablolarda muhasebeleştirilebileceği, ölçülebileceği, sunulabileceği ve açıklanabileceği tarihî finansal performans veya şartlar (örneğin; geriye dönük finansal durum, finansal performans ve nakit akışları).
  - Denetime konu bilginin finansal tahmin veya projeksiyonlarda muhasebeleştirilebileceği, ölçülebileceği, sunulabileceği ve açıklanabileceği gelecekteki finansal performans veya şartlar (örneğin; ileriye dönük finansal durum, finansal performans ve nakit akışları).
  - Denetime konu bilginin, etkinlik ve verimlilik açısından kilit gösterge olabileceği finansal olmayan performans veya şartlar (örneğin, bir işletmenin performansı).
  - Denetime konu bilginin, bir teknik şartname belgesi olabileceği fiziksel özellikler (örneğin, bir tesisin kapasitesi).
  - Denetime konu bilginin, verimliliğe ilişkin bir beyan olabileceği sistem ve süreçler (örneğin, bir işletmenin iç kontrolü veya bilgi teknolojileri (BT) sistemi).
  - Denetime konu bilginin, uygunluk sağlandığına dair bir beyan veya verimliliğe ilişkin bir beyan olabileceği davranışlar (örneğin; kurumsal yönetim, düzenlemelere uyum, insan kaynakları uygulamaları).

Ek 4, muhtemel dayanak denetim konularının sınıflandırılmasını bazı örneklerle birlikte göstermektedir.

40. Farklı dayanak denetim konuları; -konuyu oluşturan bilgilerin nicel veya nitel, öznel veya nesnel, ileriye dönük veya geriye dönük olma seviyeleri dâhil- farklı özelliklere sahiptir ve belirli bir tarihle ilişkili olabileceği gibi belli bir dönemi de kapsayabilir. Bu tür özellikler aşağıdaki hususları etkiler:

- (a) Dayanak denetim konusunun, geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümüne veya değerlendirilmesine ilişkin kesinliği ve
- (b) Mevcut kanıtların ikna ediciliği.

Güvence raporunda, hedef kullanıcılar açısından belirli ölçüde ilgili olan özellikler belirtilebilir.

41. Dayanak denetim konusunun uygunluğu, güvence seviyesinden etkilenmez, diğer bir ifadeyle makul güvence denetimi için uygun olmayan bir dayanak denetim konusu, sınırlı güvence denetimi için de uygun değildir (bunun tersi de geçerlidir). Uygun bir dayanak denetim konusu; belirlenen kıstaslar uygulanmak suretiyle tutarlı bir ölçüm veya değerlendirme konusu yapılabilir ve belirlenebilir nitelikte olur. Şöyle ki; ortaya çıkan denetime konu bilgiler -uygun hâllerde- makul güvence veya sınırlı güvence sonucunu desteklemek için yeterli ve uygun kanıt elde etmeye yönelik prosedürlere tabi tutulabilir.

#### **Kıstaslar**

42. Kıstaslar, dayanak denetim konusunun değerlendirilmesi ve ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktalarıdır. Kıstaslar resmî olabilir, örneğin finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin kıstas, Türkiye Muhasebe Standartları veya Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (veya muadili olan Devlet Muhasebesi Standartları) olabilirken; iç kontrolün işleyiş etkinliğine ilişkin raporlama yapılmasına dair kıstas, belirli bir iç kontrol çerçevesine veya bu amaç için özel olarak tasarlanmış münferit kontrol hedeflerine dayanabilir ve uygunluk sağlandığına ilişkin raporlama yapılmasına dair kıstas, mevzuat veya sözleşme hükümleri olabilir. Daha az resmî olan kıstaslara örnek olarak, işletme içinde geliştirilmiş iş ahlâkı kuralları veya anlaşmaya varılan bir performans seviyesi (belirli bir komitenin yılda kaç kez toplanmasının beklendiği gibi) verilebilir.
43. Dayanak denetim konusunun mesleki muhakeme bağlamında makul düzeyde tutarlı bir ölçümünün veya değerlendirmesinin yapılması için uygun kıstaslar gereklidir. Uygun kıstasların ortaya koyduğu bir referans çerçevesi olmadan ulaşılan her sonuç, kişisel yorumlara ve yanlış anlamalara açıktır. Uygun kıstaslar, içinde bulunulan duruma/bağlama duyarlıdır, diğer bir ifadeyle denetim şartlarıyla ilgilidir. Aynı dayanak denetim konusu için bile farklı kıstaslar bulunabilir, bu durum ise farklı ölçüm veya değerlendirmeleri ortaya çıkarır. Örneğin; ölçüm veya değerlendirmeyi yapan bir taraf, dayanak denetim konusu olan müşteri memnuniyetinin ölçümüne ilişkin kıstaslarından biri olarak, kabul edilmiş müşteri memnuniyeti kapsamında çözüme kavuşturulmuş şikâyet sayısını seçebilirken, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan bir başka taraf, ilk satın almadan sonraki üç ay içerisinde tekrarlanan satın almaların sayısını seçebilir. Kıstaslar ayrıca, bazı denetim şartları için uygun olabilirken, diğer denetim şartları için uygun olmayabilir. Örneğin; kamu kurumlarına yönelik raporlama yapılması belli bir kıstas grubunun kullanılmasını gerektirebilir, ancak aynı kıstaslar daha geniş bir kullanıcı grubu için uygun olmayabilir.

44. Uygun kıstaslar, aşağıdaki özellikleri taşır:
- (a) İhtiyaca uygunluk: İhtiyaca uygun kıstaslar, denetimin konusunu oluşturan ve hedef kullanıcıların karar alma sürecine yardımcı olan bilgileri meydana getirir.
  - (b) Tamlık: Kıstaslara uygun olarak hazırlanan denetime konu bilgiler, hedef kullanıcıların bu bilgilere dayanarak verecekleri kararları makul ölçüde etkilemesi beklenen ilgili faktörleri ihmal etmediğinde kıstaslar tamdır. Tam olan kıstaslar -uygun hâllerde- sunum ve açıklamalara ilişkin kıyaslama noktalarını da içerir.
  - (c) Güvenilirlik: Güvenilir kıstaslar, farklı denetçiler tarafından benzer şartlarda uygulandığında, dayanak denetim konusunun -uygun hâllerde sunum ve açıklama dâhil- makul ölçüde ve tutarlı şekilde ölçümüne veya değerlendirilmesine olanak sağlar.
  - (d) Tarafsızlık: Tarafsız kıstaslar, denetime konu bilgilerin, denetimin şartlarına uygun olarak önyargısız olmasını sağlar.
  - (e) Anlaşılabilirlik: Anlaşılabilir kıstaslar, hedef kullanıcılar tarafından anlaşılabilen denetime konu bilgilerin oluşmasını sağlar.
45. Bir bireyin tecrübelerinden kaynaklanan beklentilerine veya muhakemelerine ilişkin muğlak tanımlar, uygun kıstasları oluşturmaz.
46. Kıstasların belirli bir denetime uygunluğu değerlendirilirken yukarıdaki özelliklerin her birinin nispi önemi, mesleki muhakeme konusudur. Kıstasların uygunluğu güvence seviyesinden etkilenmez, diğer bir ifadeyle makul güvence denetimi için uygun olmayan kıstaslar, sınırlı güvence denetimi için de uygun değildir (bunun tersi de geçerlidir). Kıstaslar, mevzuat tarafından öngörülebilir veya şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanmış olabilir (belirlenmiş kıstaslar). Diğer kıstaslar, belirli bir denetimin şartlarına özgü olarak denetime konu bilgileri hazırlamak amacıyla özel olarak tasarlanmış olabilir. Kıstasların belirlenmiş veya özel olarak geliştirilmiş olması, belirli denetime ilişkin uygunluklarını değerlendirmek için yapılması gereken çalışmayı etkiler. Örneğin; aksini gösteren belirtilerin bulunmaması durumunda belirlenmiş kıstaslar, hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarıyla ilgili olmaları hâlinde uygun kabul edilir.
47. Kıstasların; hedef kullanıcıların dayanak denetim konusunun nasıl ölçüldüğünü veya değerlendirildiğini anlamasına olanak sağlayacak şekilde, hedef kullanıcılar tarafından erişilebilir olması gerekir. Kıstaslar, aşağıdaki yöntemlerden bir veya birkaçı sayesinde hedef kullanıcılar tarafından erişilebilir hâle getirilir:
- (a) Kamuya açık hâle getirmek.
  - (b) Denetime konu bilgilerin sunumuna açık bir şekilde ilave edilmek.
  - (c) Güvence raporuna açık bir şekilde ilave edilmek.
  - (d) Zamanın saat ve dakika cinsinden ölçülmesine ilişkin kıstastaki gibi genel bir anlayış vasıtasıyla.
48. Bir sözleşmenin şartları veya bir sektör birliği tarafından yayımlanan ve yalnızca belirli (özel) bir amaca uygun olmasından dolayı o sektör mensupları tarafından erişilebilir olan kıstaslar gibi bazı kıstaslar, yalnızca belirli hedef kullanıcılar tarafından erişilebilir hâldedir (Bkz.: 38 inci paragraf).

49. Denetimin bir parçası olarak denetçi, kıstasın uygun olup olmadığını belirler.

### **Kanıt**

50. Güvence denetimleri, dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi neticesinde raporlanan çıktının denetimi bağlamında yeterli ve uygun kanıt elde etmek amacıyla mesleki şüphecilik içinde planlanır ve yürütülür. Denetimi planlarken ve yürütürken, özellikle prosedürlerin niteliği, zamanlaması ile kapsamının belirlenmesi sırasında, önemlilik, güvence denetimi riski ve mevcut kanıtların niteliği ile niceliği göz önünde bulundurularak mesleki muhakemenin kullanılması gerekir.

### *Mesleki Şüphecilik*

51. Mesleki şüphecilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektiren bir tutumdur:

- (a) Elde edilen diğer kanıtlarla tutarsızlık gösteren kanıtlar,
- (b) Kanıt olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgiler,
- (c) İlgili Güvence Standartlarında yer alan prosedürlere ilave prosedürleri gerektirebilecek durumlar ve
- (d) Muhtemel yanlışlıklara işaret edebilecek durumlar.

52. Aşağıda örnekleri verilen hususlara ilişkin riskleri azaltmak amacıyla denetim boyunca mesleki şüpheciliğin sürdürülmesi gerekir:

- Olağandışı durumların gözden kaçırılması,
- Gözlemler neticesinde sonuçlara ulaşırken aşırı genelleme yapılması ve
- Prosedürlerin nitelik, zamanlama ile kapsamının belirlenmesinde ve bunların sonuçlarının değerlendirilmesinde uygun olmayan varsayımların kullanılması.

53. Mesleki şüphecilik, kanıtların eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Bu değerlendirme; tutarsız kanıtların, belgelerin güvenilirliğinin ve sorgulamalar sonucu elde edilen cevapların sorgulanmasını içerir. Mesleki şüphecilik, içinde bulunulan şartlar ışığında elde edilen kanıtların yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsar.

54. Denetimin, belgelerin gerçek olup olmadığı konusunda bir güvence içermemesi durumunda, denetçinin aksini düşünmesini gerektiren bir gerekçe olmadığı sürece kayıt ve belgelerin gerçek olduğu kabul edilebilir. Bununla birlikte denetçinin, kanıt olarak kullanılan bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmesi gerekir.

55. Denetçinin, kanıt sunan tarafların doğruluk ve dürüstlükleriyle ilgili geçmiş tecrübeleri göz ardı etmesi beklenemez. Bununla birlikte, kanıt sunan tarafların doğru ve dürüst olduklarına ilişkin kanaat, denetçinin mesleki şüpheciliğini sürdürme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

### *Mesleki Muhakeme*

56. Bir denetimin doğru bir şekilde yürütülmesi için mesleki muhakeme şarttır. Bunun sebebi; ilgili eğitim, bilgi ve deneyimlerin içinde bulunulan durum ve gerçeklere uygulanmaksızın, etik hükümlerin ve ilgili Güvence Standartlarının yorumlanmasının ve denetim boyunca

gerekli olan bilgiye dayalı kararların alınmasının mümkün olmamasıdır. Mesleki muhakeme, özellikle aşağıdaki hususlara ilişkin karar alınmasında gereklidir:

- Önemlilik ve güvence denetimi riski.
- İlgili Güvence Standartlarının hükümlerinin yerine getirilmesi ve kanıt toplanması için uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ile kapsamı.
- Yeterli ve uygun kanıtın toplanıp toplanmadığının ve ilgili Güvence Standartlarının amaçlarına ulaşmak için daha fazla kanıt toplamaya ihtiyaç olup olmadığının değerlendirilmesi. Özellikle sınırlı güvence denetiminde, anlamlı bir güvence seviyesinin elde edilip edilmediği değerlendirilirken mesleki muhakeme gerekir.
- Doğrudan bir denetim söz konusu olduğunda, kıstaslar dayanak denetim konusuna uygulanır ve denetçinin kıstasları seçmesi veya geliştirmesi hâlinde, bunların seçilmesi ve geliştirilmesi mümkündür. Bir doğrulama hizmetinde ise başkaları tarafından varılan bu tür yargılar değerlendirilir.
- Elde edilen kanıtlara dayanarak ulaşılan uygun sonuçlar.

57. Bir denetçiden beklenen mesleki muhakemenin ayırt edici özelliği; bu muhakemenin, makul yargılara varmak için gerekli yetkinliği sağlayan eğitim, bilgi ve deneyime sahip bir denetçi tarafından yapılmış olmasıdır.
58. Herhangi bir durumda mesleki muhakemenin kullanılması, denetçi tarafından bilinen durum ve gerçeklere bağlıdır. Denetim sırasında ortaya çıkan zor veya ihtilaflı konularda hem denetim ekibi içinde hem de denetim ekibi ile diğer kişiler (denetim şirketi içinden veya dışından uygun kademedeki kişiler) arasında istişare yapılması, denetçinin bilgiye dayalı ve makul yargılara varmasına yardımcı olur.
59. Mesleki muhakeme, varılan yargının;
  - Güvence ve ölçüm veya değerlendirme ilkelerinin yetkin bir şekilde uygulanmış olduğunu yansıtıp yansıtmadığı ve
  - Güvence raporu tarihine kadar denetçi tarafından bilinen durum ve gerçekler ışığında uygun olup olmadığı ve tutarlı olup olmadığıesas alınarak icra edilebilir.

60. Mesleki muhakemenin denetim boyunca kullanılması ve uygun bir biçimde belgelendirilmesi gerekir. Mesleki muhakeme, denetime ilişkin durum ve gerçeklerle veya yeterli ve uygun kanıtlarla desteklenmeyen kararların gerekçesi olarak kullanılamaz.

#### *Kanıtların Yeterli ve Uygun Olması*

61. Kanıtın yeterliliği ve uygunluğu birbirleriyle ilişkilidir. Yeterlilik, kanıtın miktarının ölçütüdür. İhtiyaç duyulan kanıt miktarı, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermesine ilişkin risklerden (riskler ne kadar yüksekse muhtemelen daha fazla kanıt gerekecektir) ve ilgili kanıtın kalitesinden (kanıtın kalitesi arttıkça daha az kanıt gerekebilir) etkilenir. Ancak daha fazla kanıtın elde edilmesi, kanıtın düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir (Bkz.: 81-82 nci paragraflar).
62. Uygunluk, kanıtın kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçinin ulaşacağı sonucun desteklenmesinde kanıtın ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir.

63. Kanıtın güvenilirliği, kanıtın kaynağı ile niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır. Farklı türdeki kanıtların güvenilirliklerine ilişkin genellemeler yapılabilir, ancak bu genellemeler önemli istisnalara tabidir. Kanıtlar dış kaynaklardan elde edilse dahi, bu kanıtların güvenilirliğini etkileyebilecek durumlar mevcut olabilir. Örneğin; dış kaynaktan elde edilen bir kanıt, kaynağın yeterli bilgiye sahip olmaması veya tarafsız olmaması durumunda güvenilir olmayabilir. İstisnaların olabileceği kabul edilmekle birlikte, kanıtların güvenilirliğiyle ilgili aşağıdaki genellemelerin yapılması faydalı olabilir:
- Kanıtların, uygun taraf(lar) dışındaki kaynaklardan elde edilmesi durumunda güvenilirliği artar.
  - İlgili kontrollerin etkin olması durumunda, işletme içinden elde edilen kanıtların güvenilirliği artar.
  - Doğrudan denetçi tarafından elde edilen kanıt (örneğin, bir kontrolün uygulanmasının gözlemlenmesi yoluyla elde edilen kanıt), dolaylı olarak veya çıkarım yoluyla elde edilen kanıttan (örneğin, bir kontrolün uygulanmasıyla ilgili sorgulama yapılması yoluyla elde edilen kanıttan) daha güvenilirdir.
  - Basılı, elektronik ya da başka bir ortamda bulunan belge şeklindeki kanıt daha güvenilirdir (örneğin; toplantı sırasında tutulan yazılı kayıtlar, tartışılan konulara ilişkin olarak daha sonra yapılacak sözlü açıklamalardan daha güvenilirdir).
64. Genellikle farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı nitelikte olmasına rağmen birbiriyle tutarlı olan denetim kanıtlarından, münferit olarak değerlendirilen denetim kanıtı kalemlerine göre daha fazla güvence elde edilir. Ayrıca, farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı niteliğe sahip olan kanıtlar, diğer kanıtları doğrulayabilir ya da kanıtın münferit bir kaleminin güvenilir olmadığını gösterebilir. Aksine, bir kaynaktan elde edilen kanıtın, başka bir kaynaktan elde edilen kanıtlarla tutarsız olması durumunda, söz konusu tutarsızlığın giderilmesi için gerekli olan ilave prosedürlerin belirlenmesi gerekir.
65. Yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesi açısından; belirli bir dönemi kapsayan denetime konu bilgilere ilişkin güvence elde etmek, genellikle belirli bir tarihe ait denetime konu bilgilere ilişkin güvence elde etmekten daha zordur. Ayrıca, süreçlere ilişkin varılan sonuçlar genelde denetimin kapsadığı dönemle sınırlıdır; denetçi, sürecin ileride öngörülen şekilde işlemeye devam edip etmeyeceği konusunda herhangi bir sonuca varamaz.
66. Denetçinin ulaşacağı sonuca dayanak teşkil edecek olan yeterli ve uygun kanıtın elde edilmiş olup olmaması, kanıt elde etmenin maliyeti ile elde edilen bilgilerin faydası arasındaki ilişkinin değerlendirilmesini de içeren bir mesleki muhakeme konusudur. Denetçi, güvence raporunu desteklemek amacıyla kanıtların miktarı ile kalitesini ve dolayısıyla, yeterliliği ile uygunluğunu değerlendirmek için mesleki muhakemesini kullanır ve mesleki şüphecilik içinde hareket eder.

### *Önemlilik*

67. Önemlilik; prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi dâhil olmak üzere, güvence denetiminin planlanması ile yürütülmesinde ve denetime konu bilgilerin yanlışlık içerip içermediğinin değerlendirilmesinde kullanılır. Önemliliğe ilişkin yargılara, içinde bulunulan şartlar çerçevesinde varılır, ancak bu yargılar güvence seviyesinden etkilenmez, diğer bir ifadeyle önemlilik, hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına dayalı olduğundan -aynı

hedef kullanıcılara ve aynı amaca yönelik olarak- makul güvence denetimi için önemlilik düzeyi ne ise sınırlı güvence denetimi için de odur.

68. Eksiklik ve yanlışlıkların -tek başına veya toplu olarak- hedef kullanıcıların denetime konu bilgilere istinaden alacakları ilgili kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir. Denetçinin önemliliğe ilişkin değerlendirmesi, mesleki muhakemesini kullanmasını gerektiren bir konudur ve bu muhakeme, denetçinin hedef kullanıcıların bir grup olarak ortak bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir. Denetim, belirli kullanıcıların özel bilgi ihtiyaçlarını karşılamak üzere tasarlanmadığı müddetçe, yanlışlıkların, ihtiyaçları birbirinden oldukça farklı olabilecek belirli bireysel kullanıcılar üzerindeki muhtemel etkisi genelde dikkate alınmaz.
69. Önemlilik, nitel faktörler ve -uygulanabilir olması hâlinde- nicel faktörler bağlamında değerlendirilir. Belirli bir denetimde önemlilik değerlendirilirken niteliğe ve niceliğe ilişkin faktörlerin görece önemi, mesleki muhakemesinin konusudur.
70. Önemlilik, güvence raporu kapsamına alınan bilgilerle ilişkilidir. Dolayısıyla, denetime konu bilgilerin tamamını değil de bir kısmını kapsamaması durumunda, önemlilik yalnızca denetim kapsamına alınan bölümle ilişkili olarak değerlendirilir.

#### *Güvence Denetimi Riski*

71. Denetime konu bilgi; dayanak denetim konusu ve kıstaslar bağlamında uygun bir şekilde ifade edilemeyebilir ve bu nedenle, muhtemel olarak önemli ölçüde yanlışlık içerebilir. Bu durum; denetime konu bilginin, dayanak denetim konusunu ölçmek veya değerlendirmek için kıstasların uygulanmasını uygun bir şekilde yansıtmadığında ortaya çıkar.
72. Güvence denetimi riski; denetime konu bilginin önemli yanlışlık içermesi durumunda, denetçinin duruma uygun olmayan bir sonuç bildirmesi riskidir. Güvence denetimi riski; dava sonucu ortaya çıkan kayıplar, kötü tanıtım veya ilgili denetime konu bilgilerle bağlantılı olarak ortaya çıkan diğer olaylar gibi denetçinin iş hayatına ilişkin riskleri ifade etmez ya da bunları içermez.
73. Güvence denetimi riskinin sıfıra indirilmesi, çok istisnai bir durumdur veya maliyet açısından nadiren fayda sağlayan bir faktördür ve dolayısıyla, aşağıdaki gibi faktörlerin bir sonucu olarak “makul güvence”, mutlak güvenceden daha düşük bir seviyede güvenceyi ifade eder:
  - Seçmeli testlerin kullanılması -ana kitlenin tamamının incelenmemesi-.
  - İç kontrolün doğasında var olan yapısal kısıtlamalar.
  - Denetçinin elde edebileceği kanıtların çoğunun kesin olmaktan ziyade ikna edici olması.
  - Kanıtların toplanması ile değerlendirilmesinde ve bu kanıtlara dayanarak sonuçlara ulaşılmasında mesleki muhakemenin kullanılması.
  - Bazı durumlarda, kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçülen veya değerlendirilen dayanak denetim konusunun özellikleri.
74. Genellikle güvence denetimi riski, aşağıda yer alan bileşenlerle ifade edilebilir ancak bu bileşenlerin tümünün, bütün güvence denetimlerinde mutlaka bulunması veya tüm güvence denetimleri için önem arz etmesi gerekmez:
  - (a) Aşağıdaki hususları içeren ve denetçinin doğrudan etkilemediği riskler:

- (i) Uygun taraf(lar)ın uyguladığı herhangi bir ilgili kontrol dikkate alınmadan önce denetime konu bilgilerin önemli yanlışlıklara açıklığı (yapısal risk) ve
  - (ii) Denetime konu bilgilerde meydana gelen önemli yanlışlığın, uygun taraf(lar)ın iç kontrolü tarafından zamanında önlenememesi veya tespit edilerek düzeltilememesi riski (kontrol riski) ve
- (b) Aşağıdaki hususları içeren ve denetçinin doğrudan etkilediği riskler:
- (i) Denetçi tarafından uygulanan prosedürlerle önemli yanlışlığın tespit edilememesi riski (tespit edememe riski) ve
  - (ii) Doğrudan bir denetimde denetçi tarafından, dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesiyle ilişkili olan riskler (ölçüm veya değerlendirme riski).

75. Yukarıda belirtilen bileşenlerden her birinin denetimle ilgili olma seviyesi, özellikle aşağıdakiler olmak üzere denetimin şartlarından etkilenir:

- Dayanak denetim konusunun ve denetime konu bilgilerin niteliği. Örneğin; dayanak denetim konusunun, bir kontrolün etkinliğine veya fiziki bir koşulun varlığına dair bilgilerle ilişkili olmasından ziyade, işletmenin performansına dair bilgilerin hazırlanmasıyla ilişkili olması durumunda, kontrol riski kavramı daha faydalı olabilir.
- Yürütülen denetimin makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi olması. Örneğin; sınırlı güvence denetiminde kontrol riskinin değerlendirilmesi -aynı bilgilere ilişkin yürütülen bir makul güvence denetimine göre- denetimle daha az ilgili olabileceğinden denetçi, genellikle kontrol testlerinden ziyade başka yollarla kanıt elde etmeye karar verebilir.
- Doğrudan denetim mi yoksa bir doğrulama hizmeti mi olduğu. Kontrol riski kavramı doğrulama hizmetleriyle ilgili olmakla birlikte, daha geniş bir kavram niteliği taşıyan ölçüm veya değerlendirme riski doğrudan denetimlerle daha fazla ilgilidir.

Risklerin değerlendirilmesi, kesin ölçüm yapabilme kabiliyetinden ziyade mesleki muhakemeyle ilgilidir.

#### *Prosedürlerin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı*

76. Prosedürlerin bileşimi genellikle makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek amacıyla kullanılır. Prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Tetkik,
- Gözlem,
- Teyit,
- Yeniden hesaplama,
- Yeniden uygulama,
- Analitik prosedürler ve
- Sorgulama.

Kesin/tam olarak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı bir denetimden diğerine farklılık gösterir. Güvence denetimlerinin çoğu için teorik olarak, prosedürlerde sonsuz bir çeşitlilik/kombinasyon olması muhtemeldir. Ancak uygulamada, bu prosedürlerin belirsizliğe yol açmayacak şekilde açık ve net olarak aktarımı zordur.

77. Hem makul güvence hem de sınırlı güvence denetimleri, dayanak denetim konusu ile diğer denetim şartları hakkında kanaat edinilmesini de içeren, yinelenen ve sistematik bir denetim sürecinin parçası olarak güvence becerileri ile tekniklerinin uygulanmasını ve yeterli ve uygun kanıtların toplanmasını gerektirir.
78. Bir makul güvence denetimi aşağıdakileri içerir:
- (a) Dayanak denetim konusu ve diğer denetim şartları hakkında edinilen kanaate dayanarak, denetime konu bilgilerdeki “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
  - (b) Değerlendirilmiş risklere karşılık vermek ve denetçinin ulaşacağı sonucu destekleyecek makul güvenceyi elde etmek için gerekli prosedürlerin tasarlanması ile uygulanması ve
  - (c) Denetim bağlamında elde edilen kanıtların yeterliliği ile uygunluğunun değerlendirilmesi ve şartlara göre gerekli olması durumunda ilave kanıt elde edilmesi.
79. Sınırlı güvence denetiminde yeterli ve uygun kanıt toplanmasına ilişkin prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, makul güvence denetimine kıyasla daha sınırlıdır. Dayanak denetimin konusuna özgü bir Güvence Standardı, örneğin belirli bir sınırlı güvence denetimi türü için yeterli ve uygun kanıtların öncelikle (başta) analitik prosedürler ve sorgulamalar yoluyla elde edilmesini belirleyebilir. Bununla birlikte, diğer sınırlı güvence denetimi türleri için dayanak denetimin konusuna özgü Güvence Standartlarının bulunmaması durumunda, yeterli ve uygun kanıt toplanmasına ilişkin prosedürler, analitik prosedürler ve sorgulamalara öncelik verebilir veya vermeyebilir. Söz konusu prosedürler; ilgili süre ve maliyet kısıtları dâhil olmak üzere, özellikle dayanak denetim konusu ile hedef kullanıcıların ve denetimi yaptıran tarafın bilgi ihtiyaçları ve denetimin şartlarına bağlı olarak farklılık gösterebilir. Prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir ve bir denetimden diğerine farklılık gösterir.
80. Bir sınırlı güvence denetimi aşağıdakileri içerir:
- (a) Dayanak denetim konusu ve diğer denetim şartları hakkında edinilen kanaate dayanarak, denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık içerebilecek alanların belirlenmesi,
  - (b) Bu alanları ele almak ve denetçinin ulaşacağı sonucu destekleyecek sınırlı güvenceyi elde etmek için gerekli prosedürlerin tasarlanması ve uygulanması ve
  - (c) Denetçinin denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık olabileceğine inanmasına sebebiyet veren bir husustan (veya hususlardan) haberdar olması durumunda, daha fazla kanıt elde etmek için gerekli ilave prosedürlerin tasarlanması ve uygulanması.

#### *Mevcut Kanıtların Niceliği ve Niteliği*

81. Mevcut kanıtların niceliği ve niteliği aşağıdaki unsurlardan etkilenebilir:
- (a) Dayanak denetim konusunun ve denetime konu bilgilerin özellikleri. Örneğin; denetime konu bilgilerin tarihî bilgiler olmaktan ziyade geleceğe yönelik olması durumunda, daha az tarafsız kanıtların elde edilmesi beklenir (Bkz.: 40 ıncı paragraf) ve

- (b) Diğer durumlar. Örneğin, makul şekilde var olması beklenen bir kanıt; denetçinin görevlendirilmesindeki zamanlama, işletmenin belge saklama politikası, yetersiz bilgi sistemleri veya sorumlu tarafın getirdiği bir kısıtlama gibi nedenlerden dolayı erişilememesi.

Mevcut kanıtlar, genellikle kesin olmaktan ziyade ikna edici mahiyettedir.

82. Makul güvence veya sınırlı güvence denetimleri açısından;

- (a) Şartların, denetçinin güvence denetimi riskini uygun bir seviyeye indirmek için gerekli kanıtları elde etmesini engellemesi veya
- (b) Denetimin taraflarından birinin, denetçinin güvence denetimi riskini uygun bir seviyeye indirmek için gerekli kanıtları elde etmesini engelleyen bir kısıtlama getirmesi

durumunda, olumlu sonuç bildirilmesi uygun olmaz.

### **Güvence Raporu**

83. Denetçi, elde ettiği kanıtlara dayanarak bir sonuca ulaşır ve denetime konu bilgilerle ilgili ulaştığı sonuca ilişkin açık bir ifadenin yer aldığı yazılı bir rapor sunar. Güvence Standartları, güvence raporlarına ilişkin temel unsurları belirler.
84. Makul güvence denetiminde denetçinin ulaştığı sonuç, dayanak denetim konusunun ölçümü veya değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan çıktıya ilişkin denetçi görüşünü sunacak şekilde pozitif bir ifade şekli kullanılarak bildirilir.
85. Makul güvence denetimlerinde, sonucun verilmesinde kullanılabilecek uygun ifadelerle ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstas kullanılarak ifade edildiği durumlarda: “Görüşümüze göre işletme, tüm önemli yönleriyle XYZ mevzuatına uygunluk sağlamaktadır”,
- Denetime konu bilgiler ve geçerli kıstaslar kullanılarak ifade edildiği durumlarda: “Görüşümüze göre, finansal tablolar, işletmenin [tarih] tarihi itibarıyla finansal durumunu ve aynı tarihte sona eren hesap dönemine ait finansal performansını ve nakit akışlarını, XYZ çerçevesine uygun olarak tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır” veya
- Uygun tarafın bildirdiği bir beyan kullanılarak ifade edildiği durumlarda: “Görüşümüze göre, [uygun tarafın] işletmenin XYZ mevzuatına uygunluk sağladığı yönündeki beyanı, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde ifade edilmiştir” veya “Görüşümüze göre, [uygun tarafın] kilit performans göstergelerinin XYZ kıstaslarına uygun olarak hazırlandığı yönündeki beyanı tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde ifade edilmiştir.”

Doğrudan denetimde denetçinin ulaştığı sonuç, dayanak denetim konusu ve kıstaslar kullanılarak ifade edilir.

86. Sınırlı güvence denetiminde denetçinin ulaştığı sonuç, yürütülen denetime dayanarak, denetçinin denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğini bildirecek şekilde ifade edilir. Örneğin; “uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, [işletmenin] tüm önemli

yönleriyle XYZ mevzuatına uygunluk sağlamadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir.”

87. Denetçi, hedef kullanıcılarla etkin bir iletişim sağlanmasını kolaylaştıracak şekilde “kısa rapor” veya “uzun rapor” biçimlerinden birine göre raporlama yapabilir. “Kısa raporlar” genelde yalnızca temel unsurlardan oluşur. “Uzun raporlar” ise denetçinin ulaştığı sonucu etkilemeye yönelik olmayan başka bilgileri ve açıklamaları da içerir. “Uzun raporlarda”, temel unsurlarla birlikte denetim sözleşmesinin şartları, kullanılan kıstaslar, denetimin belli yönleriyle ilgili bulgular, denetçinin ve denetim sürecine dâhil olan diğer kişilerin nitelikleri ve tecrübelerine ilişkin ayrıntılar, önemlilik seviyelerine ilişkin açıklama ve bazı durumlarda öneriler detaylı olarak belirtilebilir. Bu tür bilgilerin dâhil edilip edilmeyeceği, bilgilerin hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları açısından önemine bağlıdır.
88. Denetçinin ulaştığı sonuç; bu sonucu etkilemesi beklenmeyen (Dikkat Çekilen Hususlar, Diğer Hususlar, denetimin belli yönlerine ilişkin bulgular, güvence raporu kapsamına alınan öneri veya ek bilgiler gibi) bilgi ve açıklamalardan açık bir şekilde ayrı olarak raporda bildirilir. Kullanılan ifade şekli; Dikkat Çekilen Hususlar, Diğer Hususlar, bulgular, öneriler veya ek bilgilerin denetçinin ulaştığı sonucun önemini azaltmak için verilmediğini açıkça belirtir.
89. Denetçi, aşağıdaki durumlarda olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirir:
  - (a) Denetçinin mesleki muhakemesine göre, kapsam kısıtlamasının olması ve bu hususun etkisinin önemli olması. Bu tür durumlarda denetçi, sınırlı olumlu sonuç bildirir veya sonuç bildirmekten kaçınır. Bazı durumlarda denetçi, denetimden çekilmeyi değerlendirir.
  - (b) Denetçinin mesleki muhakemesine göre, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içeriyor olması. Bu tür durumlarda denetçi, sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir. Denetime konu bilginin, denetçinin ulaştığı sonuç olduğu ve dayanak denetim konusunun tamamının veya bir kısmının tüm önemli yönleriyle kıstaslara uygun olmadığı sonucuna vardığı doğrudan denetimlerde denetçi, sınırlı olumlu sonuç (ya da -uygun hâllerde- olumsuz sonuç) bildirmeyi değerlendirir.
90. Bir hususun etkilerinin veya olası etkilerinin olumsuz bir sonuç bildirilmesini ya da sonuç bildirmekten kaçınılmasını gerektirecek derecede önemli olmaması ve yaygın olmaması durumunda, sınırlı olumlu sonuç bildirilir.
91. Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, güvence denetimine ilişkin ön şartlardan birinin veya daha fazlasının mevcut olmadığına fark edilmesi durumunda denetçi, konuyu uygun taraf(lar) ile müzakere eder ve aşağıdaki hususları belirler:
  - (a) Söz konusu hususun, denetçiye tatmin edecek şekilde çözülüp çözülmemeyeceği,
  - (b) Denetime devam etmenin uygun olup olmadığı ve
  - (c) Güvence raporunda bu konuya yer verip vermeyeceği ve verecekse, bunu ne şekilde yapacağı.
92. Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, kıstaslardan tamamının veya bir kısmının uygun olmadığına ya da dayanak denetim konusunun tamamının veya bir kısmının güvence denetimi için uygun olmadığına anlaşılması durumunda denetçi, mevzuatla izin verilmesi

hâlinde denetimden çekilme konusunu değerlendirir. Denetime devam etmesi durumunda denetçi;

- (a) Denetçinin mesleki muhakemesine göre, uygun olmayan kıstasların veya uygun olmayan dayanak denetim konusunun hedef kullanıcıları yanlış yönlendirmesi muhtemelse, konunun ne kadar önemli ve yaygın olduğuna bağlı olarak sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir ya da
- (b) Diğer durumlarda, denetçinin mesleki muhakemesine göre, konunun ne kadar önemli ve yaygın olduğuna bağlı olarak sınırlı olumlu sonuç bildirir ya da sonuç bildirmekten kaçınır.

## **Diğer Hususlar**

### *Diğer İletişim Sorumlulukları*

93. Denetçi; sözleşme hükümleri ve denetimle ilgili içinde bulunulan diğer şartlar gereğince, sorumlu tarafla, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafla, denetimi yaptıran tarafla, üst yönetimden sorumlu olanlarla ya da diğer taraflarla iletişime geçilmesini gerektiren herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğini değerlendirir.

### *Belgelendirme*

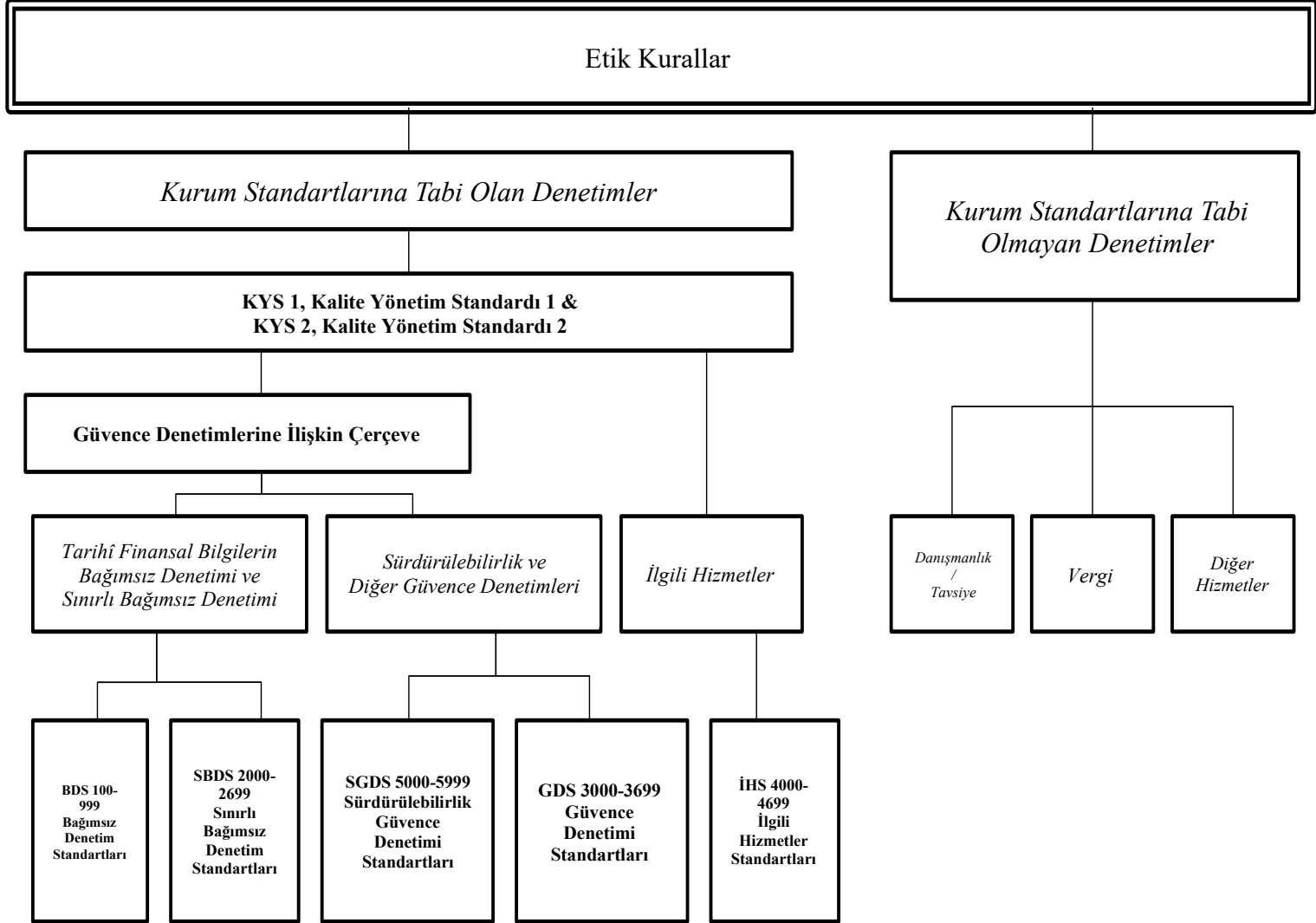
94. Güvence raporunun dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt sunan çalışma kâğıtları, denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin aşağıda belirtilen hususları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde, zamanında hazırlanır:
- (a) İlgili Güvence Standartlarına ve mevzuat hükümlerine uymak amacıyla uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı,
  - (b) Uygulanan prosedürlerin sonuçları ve elde edilen kanıtlar ile
  - (c) Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlarla ilgili ulaşılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşılrken varılan önemli mesleki yargılar.
95. Denetçi tarafından tespit edilen bir bilgi ile denetçinin önemli bir hususla ilgili olarak ulaştığı nihai sonuç arasında bir tutarsızlık mevcut olması durumunda, denetçinin bu tutarsızlığı nasıl ele aldığı da belgelendirilir.

## **Denetçinin Adının Uygun Olmayan Bir Şekilde Kullanımı**

96. Dayanak denetim konusu hakkındaki bilgilere yönelik raporlama yapması ya da adının söz konusu dayanak denetim konusu veya ilgili denetime konu bilgilerle birlikte mesleki bir bağlantıda kullanımına izin vermesi durumunda denetçi, bu dayanak denetim konusu veya ilgili denetime konu bilgilerle ilişkilidir. Denetçinin bu şekilde ilişkili olmaması hâlinde, üçüncü taraflar denetçinin sorumluluğunu üstlenemez. Taraflardan birinin denetçinin adını dayanak denetim konusu veya ilgili denetime konu bilgilerle ilişkili olarak uygun olmayan bir şekilde kullandığını öğrenmesi durumunda denetçinin, söz konusu tarafın bu kullanımı durdurmasını istemesi gerekir. Denetçi; bilinen herhangi bir üçüncü taraf kullanıcısının, denetçinin adının uygun olmayan bir şekilde kullanımı konusunda bilgilendirilmesi veya hukuki danışmanlık alınması gibi ihtiyaç duyulabilecek diğer adımların neler olduğunu da değerlendirir.

## Kurum Tarafından Yayımlanan Düzenlemeler ile Bunların Birbirleriyle ve Etik Kurallarla Olan İlişkileri

Bu Ek; Kurum tarafından yayımlanan düzenlemeler ile bu düzenlemelerin birbirleriyle ve Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallarla (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) olan ilişkilerini göstermektedir.

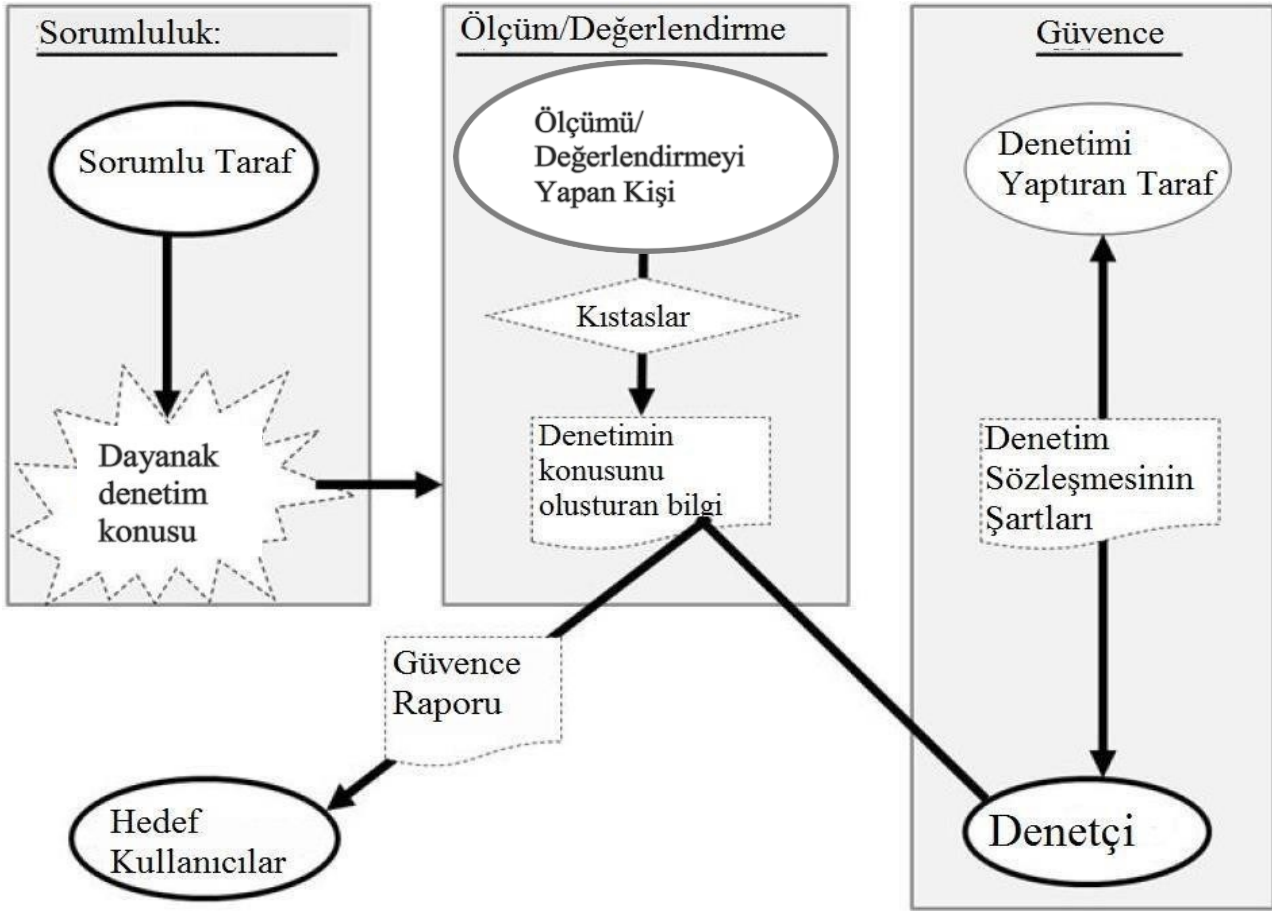


## Doğrulama Hizmetleri ve Doğrudan Denetimler

Bu Ek, doğrulama hizmeti ile doğrudan denetim arasındaki farkları özetlemektedir.

1. Bir doğrulama denetiminde, denetçi olmayan ölçüm veya değerlendirmeyi yapan kişi, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulamak suretiyle ölçer veya değerlendirir ve bunun çıktısı ise denetime konu bilgidir. Denetime konu bilgi; dayanak denetim konusu ve kıstaslar bağlamında uygun bir şekilde ifade edilemeyebilir ve bu nedenle, muhtemel olarak önemli ölçüde yanlışlık içerebilir. Bir doğrulama denetiminde denetçinin görevi; ölçüm veya değerlendirmeyi yapan kişi tarafından hazırlanan denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin bir sonuç bildirmek için yeterli ve uygun kanıt elde etmektir.
2. Bir doğrudan denetimde denetçi, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulamak suretiyle ölçer veya değerlendirir ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgiyi güvence raporunun bir parçası olarak veya ilişkisinde sunar. Doğrudan denetimde denetçinin ulaştığı sonuç, dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi neticesinde raporlanan çıktıyı ele alır. Bazı doğrudan denetimlerde, denetçinin ulaştığı sonuç, denetime konu bilgidir veya denetime konu bilginin bir parçasıdır. Dayanak denetim konusuna bağlı olarak;
  - (a) Bir doğrudan denetimde ölçüm veya değerlendirmenin çıktısı, bir doğrulama hizmetinde ölçüm veya değerlendirmeyi yapan kişi tarafından hazırlanan bir rapor veya beyana benzer olabilir. Ancak diğer durumlarda; çıktı (diğer bir ifadeyle, denetime konu bilgi), uzun formatlı bir güvence raporunda bulgulara ilişkin açıklamaya ve denetçinin ulaştığı sonucun dayanağına yansıtılabilir ve
  - (b) Denetçi, başkaları tarafından toplanan ve derlenen verileri kullanabilir. Örneğin; veriler, sorumlu tarafça yönetilen bir bilgi sisteminden gelebilir.
3. Dayanak denetim konusunun ölçülmesi veya değerlendirilmesine ilave olarak, bir doğrudan denetimde denetçi, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkin bir sonuç bildirmek için yeterli ve uygun kanıt elde etmek amacıyla güvence becerileri ve tekniklerini de uygular. Denetçi, bu kanıtları dayanak denetim konusunun ölçümü veya değerlendirilmesiyle eşzamanlı olarak elde edebilir ancak, böyle bir ölçüm veya değerlendirmeden önce ya da sonra da elde edebilir.
4. Bir doğrudan denetimin değeri aşağıdakilerin bileşiminden meydana gelmektedir:
  - (a) Denetçinin, denetime konu bilgiyi hazırlaması nedeniyle söz konusu bilgiye ilişkin bağımsızlığı olmamasına rağmen, dayanak denetim konusu, denetimi yaptıran taraf, hedef kullanıcılar ve sorumlu taraftan bağımsız olması ve
  - (b) Dayanak denetim konusunu ölçerken veya değerlendirirken uygulanan güvence becerileri ve tekniklerinin, bir doğrulama hizmetinde olduğu gibi benzer miktar ve kalitede kanıtların biriktirilmesini sağlaması. Yeterli ve uygun kanıtların elde edilmesi, bir doğrudan denetimi basit bir derlemeden ayıran unsurdur. Bu noktayı açıklamak bakımından, bir işletmenin sera gazı beyanını derlemesi durumunda denetçi, örneğin izleme cihazlarının kalibrasyonunu test edemez. Ancak bir doğrudan denetimde denetçi, uygun hâllerde, ölçüm sürecinin bir parçası olarak izleme cihazlarını kalibre eder veya bir doğrulama hizmetinde olduğu gibi, başkaları tarafından gerçekleştirilen izleme cihazlarının kalibrasyonunu aynı ölçüde test eder.

## Güvence Denetiminin Tarafları



1. Tüm güvence denetimlerinde en az üç taraf bulunur: sorumlu taraf, denetçi ve hedef kullanıcılar. Denetim şartlarına bağlı olarak, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın veya denetimi yaptıran tarafın da ayrı ayrı görevleri olabilir.
2. Aşağıda yer alan görevlerin güvence denetimiyle ne şekilde ilişkilendirildiği yukarıdaki şekilde gösterilmiştir:
  - (a) Sorumlu taraf, dayanak denetim konusundan sorumludur.
  - (b) Ölçümü veya değerlendirmeyi yapan taraf; denetime konu bilgileri meydana getiren, dayanak denetim konusunu ölçmeye veya değerlendirmeye yönelik kıstasları kullanır.
  - (c) Denetimi yaptıran taraf, denetim sözleşmesinin şartları üzerinde denetçiyle mutabakata varır.
  - (d) Denetçi, sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgilere ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere yeterli ve uygun kanıtı elde eder.
  - (e) Hedef kullanıcılar, denetime konu bilgileri esas almak suretiyle çeşitli kararlar alır. Hedef kullanıcılar; denetçinin, güvence raporunu kullanmalarını beklediği kişi(ler), kurum(lar) veya gruptur/gruplardır. Bazı durumlarda, güvence raporunun hitap ettiği hedef kullanıcılar dışında hedef kullanıcılar da bulunabilir.

3. Yukarıda belirtilen görevler hakkında aşağıdaki çıkarımlar yapılabilir:

- Her bir güvence denetiminde, denetçinin yanı sıra en az bir sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar bulunur.
- Denetçi; sorumlu taraf, denetimi yaptıran taraf veya hedef kullanıcı olamaz.
- Doğrudan denetimlerde denetçi, aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraftır.
- Doğrulama hizmetlerinde; sorumlu taraf ya da denetçi dışındaki başka biri, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf olabilir.
- Denetçinin; dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği denetimler, doğrudan denetimdir. Bu denetimlerin niteliği, ölçüm veya değerlendirmeye ilişkin sorumluluğu üstlenen bir başka kişi tarafından doğrulama hizmetine dönüştürülemez. Örneğin; sorumlu taraf, denetime konu bilgilere, sorumluluğu kabul ettiğine dair bir beyan eklemek suretiyle böyle bir şey yapamaz.
- Sorumlu taraf, aynı zamanda denetimi yaptıran taraf olabilir.
- Doğrulama hizmetlerinin birçoğunda, sorumlu taraf aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve denetimi yaptıran taraf olabilir. İşletmenin sürdürülebilirlik uygulamalarıyla ilgili hazırladığı bir rapora ilişkin güvence denetimi yürütmesi için denetçi görevlendirmesi, bu duruma örnek olarak verilebilir. Sorumlu tarafın ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraftan farklı olduğu duruma örnek olarak ise denetçinin, bir kamu kuruluşu tarafından özel bir şirketin sürdürülebilirlik uygulamalarıyla ilgili hazırlanmış bir rapora ilişkin güvence denetimi yürütmek üzere görevlendirilmesi gösterilebilir.
- Doğrulama hizmetlerinde, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf, denetime konu bilgiler hakkında denetçiye yazılı bir beyan sunar. Ancak, denetimi yaptıran tarafın aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf olmadığı bazı durumlarda, denetçi bu tür bir beyanı elde edemeyebilir.
- Sorumlu taraf, hedef kullanıcılardan biri olabilir; ancak tek hedef kullanıcı olamaz.
- Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve hedef kullanıcılar aynı işletmeden veya farklı işletmelerden olabilir. Aynı işletmeden olan hedef kullanıcılara örnek olarak, iki kademeli bir kurul yapısında gözetim kurulunun, söz konusu işletmenin yönetim kurulu tarafından verilen bilgilere ilişkin güvence sağlanmasını istemesi gösterilebilir. Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve hedef kullanıcıların ihtiyaçları arasındaki ilişkinin belli bir denetim bağlamında ele alınması gerekir ve bu ilişki, geleneksel şekilde tanımlanmış sorumluluk alanlarından farklılık gösterebilir. Örneğin, bir işletmenin kıdemli yöneticileri (bir hedef kullanıcı), daha alt bir yönetim kademesinin (sorumlu taraf) doğrudan sorumlu olduğu ancak nihai sorumluluğun kıdemli yöneticilerde olduğu, işletme faaliyetlerinin belli bir yönü hakkında güvence denetimi yapması için bir denetçi tayin edebilir.
- Denetimi yaptıran taraf aynı zamanda sorumlu taraf değilse, hedef kullanıcı olabilir.

4. Denetçinin ulaştığı sonuç aşağıdaki şekillerde ifade edilebilir:
  - Dayanak denetim konusu ve geęerli kıstaslar,
  - Denetime konu bilgiler ve geęerli kıstaslar veya
  - Uygun tarafın verdięi beyan.
5. Sorumlu taraf dışında herhangi bir hedef kullanıcının olmaması ve Güvence Standartlarının diğer tüm hükümlerinin yerine getirilmiş olması durumunda denetçi ve sorumlu taraf, bir denetimde Güvence Standartlarının ilkelerini uygulamak üzere mutabakata varabilir. Bu tür durumlarda denetçi raporu, raporun kullanımını sorumlu tarafla kısıtlayan bir açıklama içerir.

### Dayanak Denetim Konularının Sınıflandırılması

Aşağıdaki tablo, muhtemel dayanak denetim konularının sınıflandırılmasını bazı örneklerle birlikte göstermektedir. Bazı kategoriler için örnek verilmemiştir, çünkü bu kategorilerdeki bilgilere ilişkin güvence denetimlerinin üstlenilmesi ihtimali düşüktür. Söz konusu sınıflandırma mutlaka tam değildir, bu sınıflar birbirini dışlamaz ve bazı dayanak denetim konuları veya denetime konu bilgiler, birden fazla kategoriye ait unsurlar içerebilir; örneğin, entegre raporlama ve kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması hem tarihî hem de geleceğe yönelik bilgileri ve hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri içerebilir. Ayrıca, söz konusu örnekler; bazı durumlarda denetime konu bilgiyken, diğer durumlarda dayanak denetim konusudur ya da bu bilgilerin yardımcı olabileceği soru türüne dair bir göstergedir ve hangisi şartlara göre daha anlamlıysa o dikkate alınır.

| Bilgi:             |                                                 | Tarihî Bilgi                                                                                                                                                                                                                                                                             | Geleceğe Yönelik Bilgi                                                                                                                                                                                                                   |
|--------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| Finansal           | Performans                                      | Kabul edilebilir bir finansal raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanan finansal tablolar                                                                                                                                                                                                  | • Tahmin edilen/öngörülen nakit akışı                                                                                                                                                                                                    |
|                    | Durum                                           |                                                                                                                                                                                                                                                                                          | • Tahmin edilen/öngörülen finansal durum                                                                                                                                                                                                 |
| Finansal Olmayan   | Kaynakların Performans Kullanımı/Paranın Değeri | <ul style="list-style-type: none"> <li>Sera gazı beyanı</li> <li>Sürdürülebilirlik raporu</li> <li>Temel performans göstergeleri</li> <li>Kaynakların etkin kullanımına ilişkin beyan</li> <li>Paranın değerine ilişkin beyan</li> <li>Kurumsal sosyal sorumluluk raporlaması</li> </ul> | <ul style="list-style-type: none"> <li>Yeni bir teknolojiye atfedilebilecek beklenen emisyon azaltımları veya ağaç dikilerek tutulacak sera gazları</li> <li>Önerilen eylemin paranın karşılığını sağlayacağına ilişkin beyan</li> </ul> |
|                    | Şart                                            | <ul style="list-style-type: none"> <li>Belirli bir zamanda uygulanmış bir sistemin/sürecin tanımı</li> <li>Fiziksel özellikler, örneğin kiralanan varlığın büyüklüğü</li> </ul>                                                                                                          |                                                                                                                                                                                                                                          |
| Sistem/Süreç       | Tanımlama                                       | • Bir iç kontrol sisteminin tanımı                                                                                                                                                                                                                                                       |                                                                                                                                                                                                                                          |
|                    | Tasarlama                                       | • Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tasarımı                                                                                                                                                                                                                                         | • Yakında başlayacak üretim süreci için önerilen kontrollerin tasarımı                                                                                                                                                                   |
|                    | İşleyiş/Performans                              | • Personel işe alım ve eğitimi prosedürlerinin işleyiş etkinliği                                                                                                                                                                                                                         |                                                                                                                                                                                                                                          |
| Davranışın Yönleri | Uyum                                            | • Bir işletmenin, örneğin kredi sözleşmeleri veya belirli mevzuat hükümlerine uyumu                                                                                                                                                                                                      |                                                                                                                                                                                                                                          |
|                    | İnsan Davranışı                                 | • Denetim komitesinin etkinliğinin değerlendirilmesi                                                                                                                                                                                                                                     |                                                                                                                                                                                                                                          |
|                    | Diğer                                           | • Bir yazılım paketinin amaca uygunluğu                                                                                                                                                                                                                                                  |                                                                                                                                                                                                                                          |

## **YÜRÜRLÜK TARİHİ**

Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve, yayımı tarihinde yürürlüğe girer.