TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3000

TARİHÎ FİNANSAL BİLGİLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ VEYA SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ DIŞINDAKİ GÜVENCE DENETİMLERİ

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, 2023 yılı yayımı, Bölüm 3'te yer alan Uluslararası Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3000 "Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri"nin, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC'in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC'in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

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

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- GDS 3000 *Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri* Standardının ilk sürümü, yayımı tarihinde uygulanmak üzere 6/11/2015 tarihli ve 29524 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- GDS 3000 *Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri* Standardının güncellenen sürümü, 07/12/2018 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/247] sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında yürütülen güvence denetimlerinde uygulanmak üzere, 21/12/2018 tarihli ve 30632(M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- GDS 3000 *Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri* Standardının son sürümü, 28/12/2020 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/231] sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında yürütülen güvence denetimlerinde uygulanmak üzere 30/12/2020 tarihli ve 31350 (2.M) sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.
- **GDS 3000 *Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri* Standardına ilişkin değişiklikler; 20/12/2022 tarihli ve 13747 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 16/01/2023 tarihli ve 32075 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanmıştır.**

GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3000

TARİHÎ FİNANSAL BİLGİLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ VEYA SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ DIŞINDAKİ GÜVENCE DENETİMLERİ

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş 1-4

Kapsam 5-8

Yürürlük Tarihi 9

Amaçlar 10-11

Tanımlar 12-13

Ana Hükümler

Denetimin Güvence Denetimi Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi 14-19

Etik Hükümler 20

Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi 21-30

Kalite Yönetimi 31-36

Mesleki Şüphecilik, Mesleki Muhakeme ve Güvence Becerileri ile Teknikleri 37-39

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi 40-47

Kanıtların Elde Edilmesi 48-60

Sonraki Olaylar 61

Diğer Bilgiler 62

Geçerli Kıstasların Açıklanması 63

Güvence Sonucunun Oluşturulması 64-66

Güvence Raporunun Hazırlanması 67-71

Olumlu Sonuç ve Olumlu Sonuç Dışındaki Sonuçlar 72-77

Diğer İletişim Sorumlulukları 78

Belgelendirme 79-83

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Giriş A1

Amaçlar A2

Tanımlar A3-A20

Denetimin Güvence Denetimi Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi A21-A29

Etik Hükümler A30-A34

Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi A35-A59

Kalite Yönetimi A60-A75
Mesleki Şüphecilik ve Mesleki Muhakeme A76-A85
Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi A86-A108
Kanıtların Elde Edilmesi A109-A140
Sonraki Olaylar A141-A142
Diğer Bilgiler A143
Geçerli Kıstasların Açıklanması A144-A146
Güvence Sonucunun Oluşturulması A147-A158
Güvence Raporunun Hazırlanması A159-A188
Olumlu Sonuç ve Olumlu Sonuç Dışındaki Sonuçlar A189-A192
Diğer İletişim Sorumlulukları A193-A199
Belgelendirme A200-A207
Ek: Görev ve Sorumluluklar

Giriş

1. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini düzenler. Tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri ve sınırlı bağımsız denetimleri sırasıyla Bağımsız Denetim Standartlarında (BDS'ler) ve Sınırlı Bağımsız Denetim Standartlarında (SBDS'ler) ele alınmıştır (Bkz.: A21-A22 paragrafları).

2. Güvence denetimleri; denetçi dışındaki bir tarafın kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrulama hizmetleri ile denetçinin kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrudan denetimleri içerir. Bu GDS'de makul ve sınırlı güvence veren doğrulama hizmetlerine özgü ana hükümler ile açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır. Ayrıca bu GDS, denetimin içinde bulunduğu şartlar çerçevesinde gerekli olan uyarlama ve tamamlamaların - ilavelerin- yapılması koşuluyla makul ve sınırlı güvence veren doğrudan denetimlere de uygulanabilir.

3. Bu GDS:

   (a) Denetim ekibi üyelerinin ve denetimin kalitesini gözden geçiren kişinin (böyle bir kişinin görevlendirilmiş olduğu denetimlerde) Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (Kurum) tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'ın (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere tabi olduğu ve (Bkz.: A30-A34 paragrafları)

   (b) Denetimi yürüten denetçinin, Kalite Yönetim Standardı 1[1]'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, (Bkz.: A61-A66 paragrafları)

   ön kabullerine dayanır.

4. 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. Denetçiler bu tür hükümlere yabancı değillerdir. Yetkin bir denetçinin bu GDS'ye veya diğer GDS'lere uymayı seçmesi durumunda, bir önceki paragrafta yer aldığı üzere bu GDS'nin ön kabuller içerdiğini bilmesi önemlidir.

Kapsam

5. Bu GDS, Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçevede (Güvence Çerçevesi) belirtildiği üzere, tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini kapsar. Denetim konusuna özgü bir GDS'nin, belirli bir denetimin konusuyla ilgili olması durumunda, bu GDS'ye ek olarak söz konusu GDS de uygulanır (Bkz.: A21-A22 paragrafları).

---

[1] 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

6. Denetçiler tarafından yürütülen her iş, güvence denetimi değildir. 12(i) paragrafında tanımlanan, güvence denetimi olmayan ancak sıklıkla yürütülen (ve dolayısıyla GDS'lerin kapsamına girmeyen) işlere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

   (a) Üzerinde mutabık kalınan prosedürler ve finansal bilgilerin derlenmesi gibi İlgili Hizmetler Standartları (İHS'ler) kapsamındaki işler[2],

   (b) Herhangi bir güvence sonucunun yer almadığı vergi beyannamelerinin hazırlanması ve

   (c) Yönetim ve vergi danışmanlığı gibi danışmanlık (veya müşavirlik) hizmetleri (Bkz.: A1 paragrafı).

7. GDS'ler kapsamında yürütülen bir güvence denetimi, daha kapsamlı bir işin parçası olabilir. Bu tür durumlarda GDS'ler, söz konusu işin yalnızca güvence kısmıyla ilgilidir.

8. Aşağıdaki işler, 12(i) paragrafında yer alan tanımla tutarlı olabilir ancak GDS'ler 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.

Yürürlük Tarihi

9. Bu GDS, 1/1/2018 tarihi ve sonrasında yürütülen güvence denetimlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

10. Güvence denetiminin yürütülmesinde denetçinin amaçları:

   (a) Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek,

   (b) Makul güvence veya sınırlı güvence veren bir sonuç bildiren ve bu sonuca ilişkin dayanağı açıklayan yazılı bir rapor yoluyla, dayanak denetim konusunun ölçüm veya değerlendirilmesinin çıktısına ilişkin sonuç bildirmek (Bkz.: A2 paragrafı) ve

   (c) Bu GDS veya ilgili diğer GDS'ler ile zorunlu tutulan diğer bildirimleri yapmaktır.

---

[2] İlgili Hizmetler Standardı 4400, "Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler" ve İlgili Hizmetler Standardı 4410, "Finansal Bilgileri Derleme İşi"

11. Makul güvencenin veya sınırlı güvencenin elde edilemediği ve denetçinin güvence raporunda sınırlı olumlu sonucun (şartlı sonucun), hedef kullanıcılara yapılacak bildirim açısından, yetersiz kaldığı tüm durumlarda, bu GDS, denetçinin sonuç bildirmekten kaçınmasını veya mevzuata göre çekilmenin mümkün olması durumunda denetimden çekilmesini gerektirir.

Tanımlar

12. Bu GDS ve diğer GDS'lerin hedefleri açısından, aksi belirtilmediği sürece, aşağıdaki terimler karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır (Bkz.: A27 paragrafı):

    (a) Dayanak denetim konusu: Kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçülen veya değerlendirilen olgudur.

    (b) Denetçi: Denetimi yürüten kişi(ler)dir (genellikle sorumlu denetçi, denetim ekibinin diğer üyeleri veya uygun olması durumunda denetim şirketidir). Bu GDS'de bir yükümlülük veya sorumluluğun sorumlu denetçi tarafından yerine getirileceğinin açıkça ifade edilmesi hâlinde "denetçi" terimi yerine "sorumlu denetçi" terimi kullanılır (Bkz.: A37 paragrafı).

    (c) Denetçinin faydalandığı uzman: Yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesinde denetçiye yardımcı olmak üzere ilgili alandaki çalışması denetçi tarafından kullanılan, güvence dışındaki bir alanda uzmanlığa sahip kişi veya kuruluştur. Bu uzman, iç uzman (denetim şirketinin veya denetim ağına dâhil bir şirketin geçici çalışanları dâhil, denetim şirketi yöneticisi veya çalışanları) veya dış uzman olabilir.

    (ç) Denetim ekibi: Denetim veya hizmeti yürüten sorumlu denetçi, bağımsız denetçiler ve diğer personel ile denetim veya hizmetle ilgili prosedürleri uygulayan diğer kişilerdir. Dış uzman bu ekibe dâhil değildir.

    (d) Denetim şirketi: Bağımsız denetim kuruluşu veya denetim üstlenen bağımsız denetçidir. İlgili durumlarda "denetim şirketi" terimi kamu sektöründeki eş değerini ifade eder.

    (e) 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 (Bkz.: A19 paragrafı).

    (f) Denetimi yaptıran taraf: Güvence denetimini yürütmesi için denetçiyle sözleşme yapan taraf veya taraflardır (Bkz.: A15 paragrafı).

    (g) Denetimin şartları: Belirli bir denetimi tanımlayan ve aşağıdakileri içeren geniş bağlamdır: denetim sözleşmesinin şartları; denetimin makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi olması, dayanak denetim konusunun özellikleri, ölçüm veya değerlendirme kıstasları, hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları; sorumlu tarafın, ölçüm veya değerlendirmeyi yapanın ve denetimi yaptıran tarafın ve çevrenin ilgili özellikleri ve olaylar, işlemler, şartlar ve uygulamalar gibi denetim üzerinde önemli etkisi olabilecek diğer hususlardır.

    (ğ) Diğer bilgiler: Mevzuat veya teamüller uyarınca denetime konu bilgiler ve güvence raporunu içeren dokümanlarda yer alan (denetime konu bilgiler veya güvence raporu dışındaki) bilgilerdir.

    (h) Güvence becerileri ve teknikleri: Herhangi bir güvence işinde dayanak denetim

konusundaki veya onun ölçülmesindeki veya değerlendirilmesindeki uzmanlıktan farklı olarak denetçi tarafından ortaya konan planlama, kanıt toplama, kanıt değerlendirme, bildirim ve raporlama becerileri ve teknikleridir (Bkz.: A9 paragrafı).

(ı) Güvence denetimi riski: Denetime konu bilginin önemli yanlışlık içermesi durumunda, denetçinin duruma uygun olmayan bir sonuç bildirmesi riskidir (Bkz.: A11-A14 paragrafları).

(i) Güvence denetimi: Sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye (diğer bir ifadeyle 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. Her bir güvence denetimi iki boyutta sınıflandırılır (Bkz.: A3 paragrafı):

(i) Makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi:

a. Makul güvence denetimi: Denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetimi riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir. Denetçinin vardığı sonuç, dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi sonucu ortaya çıkan çıktıya ilişkin denetçi görüşünü sunacak şekilde ifade edilir.

b. Sınırlı güvence denetimi: Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkatini çekip çekmediğini aktaracak biçimde bir sonuç bildirdiği güvence denetimidir. Sınırlı güvence denetiminde denetçi, sınırlı güvence denetimi riskini denetimin içinde bulunduğu şartlar altında kabul edilebilir düşük bir düzeye 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 (Bkz.: A3-A7 paragrafları).

(ii) Doğrulama hizmeti veya doğrudan denetim (Bkz.: A8 paragrafı):

a. Doğrulama hizmeti: Denetçi dışındaki bir tarafın, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği bir güvence denetimidir. Ayrıca denetçi dışındaki bir taraf, 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. Doğrulama hizmetinde denetçinin vardığı sonuç, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediğine ilişkindir. Denetçinin ulaştığı sonuç aşağıda belirtilen hususlar kullanılarak

ifade edilebilir (Bkz.: A179 ve A181 paragrafları):

i. Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar,

ii. Denetime konu bilgi ve geçerli kıstaslar veya

iii. Uygun olan tarafça/taraflarca verilen beyan.

b. Doğrudan denetim: Denetçinin, dayanak denetim konusunu geçerli kıstaslar uygulamak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgiyi güvence raporunun bir parçası olarak veya ilişiğinde sunduğu güvence denetimidir. Doğrudan denetimde denetçinin vardığı sonuç, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi neticesinde raporlanan çıktıyı ele alır.

(j) Hedef kullanıcılar: Denetçinin, güvence raporunu kullanmasını beklediği kişiler, kuruluşlar veya gruplardır. Bazı durumlarda, güvence raporunun hitap ettiği hedef kullanıcılar dışında hedef kullanıcılar da bulunabilir (Bkz.: A16-A18, A37 paragrafları).

(k) İç denetim fonksiyonu: İşletmenin; kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini yürüten fonksiyondur.

(l) Kanıt: Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir. Kanıtlar, ilgili bilgi sistemlerinin içerdiği bilgiler ile varsa diğer bilgileri içerir. GDS'lerin amaçlarına uygun olarak (Bkz.: A147-A153 paragrafları):

(i) Kanıtın yeterliliği, kanıtın miktarının ölçütüdür.

(ii) Kanıtın uygunluğu, kanıtın kalitesinin ölçütüdür.

(m) Kıstaslar: Dayanak denetim konusunun değerlendirilmesi ve ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktalarıdır. "Geçerli kıstaslar" ilgili denetim için kullanılan kıstaslardır (Bkz.: A10 paragrafı).

(n) Mesleki muhakeme: Denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; ilgili mevzuat, güvence standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmasıdır. İlgili yerlerde bu kavram mesleki yargı olarak da kullanılmıştır.

(o) Mesleki şüphecilik: Sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, muhtemel yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve kanıtları titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutumdur.

(ö) Ölçüm veya değerlendirme yapan kişi: Kıstasları uygulamak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçen veya değerlendiren taraf veya taraflardır. Ölçüm veya değerlendirme yapanlar, dayanak denetim konusunda uzmanlık sahibi kişilerdir (Bkz.: A37 ve A39 paragrafları).

(p) "Önemli yanlışlık" riski: Denetime konu bilginin, denetim öncesinde önemli yanlışlık içermesi riskidir.

(r) Sorumlu denetçi: Denetim şirketi tarafından atanan, denetim veya hizmetten, denetim veya hizmetin yürütülmesinden ve denetim şirketi adına düzenlenen güvence raporundan sorumlu olan ve Kurumun onayı alınmak suretiyle görevlendirilmiş denetim

şirketi yöneticisi, şirketteki başka bir denetçi veya denetim üstlenen bağımsız denetçidir. İlgili durumlarda "sorumlu denetçi" terimi kamu sektöründeki eşdeğerini ifade eder.

(s) Sorumlu taraf: Dayanak denetim konusundan sorumlu olan taraf veya taraflardır (Bkz.: A37 paragrafı).

(ş) Tarihî finansal bilgi: Belirli bir işletmeyle ilgili olarak öncelikle işletmenin muhasebe sisteminden elde edilen ve geçmiş dönemlerde meydana gelen ekonomik olaylar veya geçmiş tarihlerdeki ekonomik durum veya şartlar hakkında finansal terimlerle ifade edilen bilgidir.

(t) Yanlış izah -bir durumun yanlış izahı- (diğer bilgiyle ilgili olarak): Denetime konu bilgilerde veya güvence raporunda yer alan hususlarla ilgisi olmayan, yanlış bir biçimde izah edilmiş veya sunulmuş diğer bilgilerdir. Önemli bir yanlış izah, denetime konu bilgileri içeren dokümanın güvenilirliğini zedeleyebilir.

(u) Yanlışlık: Denetime konu bilgi ile dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesi sonucunda ortaya çıkan bilgiler arasındaki farklılıktır. Yanlışlıklar kasıtlı veya kasıtsız olarak yapılabilir, nitelik veya nicelikle ilgili olabilir ve eksikleri/eksik sunumu içerir.

13. Bu GDS ve diğer GDS'lerde geçen "uygun taraf(lar)" ibaresi, uygun hâllerde "sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirme yapan kişi veya denetimi yaptıran taraf"ı ifade eder (Bkz.: A20 ve A37 paragrafları).

Ana Hükümler

Denetimin Güvence Denetimi Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi

Denetimle İlgili Standartlara Uyum

14. Denetçi, bu GDS'ye ve denetimle ilgili olup denetimin konusuna özgü tüm GDS'lere uyar.

15. Denetçi, bu GDS ve denetimle ilgili diğer GDS'lerin hükümlerine uymadığı sürece, raporunda denetimin bu GDS'ye ve denetimle ilgili diğer GDS'lere uygun olarak yürütüldüğünü belirtemez (Bkz.: A21-A22, A171 paragrafları).

GDS Metni

16. Denetçi, bir GDS'nin amaçlarını anlamak ve ana hükümlerini uygun şekilde yerine getirmek üzere, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü dâhil GDS'nin tamamına vâkıf olur (Bkz.: A23-A28 paragrafları).

İlgili Hükümlere Uygunluk Sağlanması

17. Bir hükmün şarta bağlı olması ve bu şartın mevcut olmaması nedeniyle içinde bulunulan denetim şartlarında ilgili olmaması durumu haricinde, 18 inci paragrafa bağlı olarak denetçi, bu GDS'nin ve denetimin konusuna özgü ilgili GDS'nin tüm hükümlerine uyar. Yalnızca sınırlı güvence veya makul güvence denetimleri için geçerli olan hükümler, paragraf numarasının sonuna "S" (sınırlı güvence) veya "M" (makul güvence) ilave edilerek tablo şeklinde sunulmuştur (Bkz.: A29 paragrafı).

18. İstisnai durumlarda denetçi, bir GDS'de yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif

prosedürler uygular. Denetçinin bir hükümden sapma ihtiyacının yalnızca aşağıdaki şartların bulunması durumunda ortaya çıkması beklenir:

- Bu hükmün uygulanacak özel bir prosedürle ilgili olması ve
- Bu prosedürün, denetimin yürütüldüğü özel şartlarda, hükmün amacına ulaşılması konusunda yetersiz olması.

Denetçinin İlgili GDS'de Belirtilen Bir Amaca Ulaşamaması

19. Bu GDS'de veya denetimin konusuna özgü ilgili GDS'de belirtilen bir amaca ulaşılamaması hâlinde denetçi, bu durumun, olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmeyi veya (mevzuata göre çekilmenin mümkün olması şartıyla) denetimden çekilmeyi gerektirip gerektirmediğini değerlendirir. Denetçinin ilgili GDS'de belirtilen bir amaca ulaşamaması, bu GDS'nin 79 uncu paragrafı uyarınca belgelendirilmesi gereken önemli bir durumun varlığına işaret eder.

Etik Hükümler

20. Denetçi, Kurum tarafından yayımlanan Etik Kuralların güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uyar (Bkz.: A30-A34, A60 paragrafları).

Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

21. Sorumlu denetçi, müşteri ilişkisinin ve güvence sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesiyle ilgili şirket politika veya prosedürlerinin denetim şirketi tarafından uygulandığına ikna olur ve bu konuda varılan sonuçların uygun olduğunu belirler.

22. Denetçi yalnızca aşağıdaki durumlarda güvence sözleşmesini kabul eder veya devam ettirir (Bkz.: A30-A34 paragrafları):

    (a) Denetçinin, bağımsızlık dâhil, etik hükümlere uyulmayacağına inanmasına sebep olan bir gerekçesinin bulunmaması,

    (b) Denetçinin, denetimi yürütecek kişilerin tamamının (toplu olarak) denetimi yürütmek için yeterli zaman dâhil olmak üzere, uygun yetkinlik ve kabiliyete sahip olduğundan emin olması (Bkz.: 32 nci paragraf) ve

    (c) Denetimin yürütüleceği esaslar üzerinde aşağıdakiler yoluyla anlaşmaya varılması:

        (i) Güvence denetiminin ön şartlarının mevcut olup olmadığının tespiti (Bkz.: 24-26 ncı paragraflar) ve

        (ii) Denetçi ile denetimi yaptıran tarafın, denetçinin raporlamaya ilişkin sorumlulukları dâhil, denetim sözleşmesinin şartlarını aynı şekilde anladıklarının teyit edilmesi.

23. Sorumlu denetçi, müşteri ilişkisini veya belirli bir sözleşmeyi kabul etmeden veya devam ettirmeden önce denetim şirketinin denetim sözleşmesini reddetmesine sebep olabilecek bir bilgiyi edindiği durumda, kendisinin ve denetim şirketinin gerekli adımları atabilmesi için konuyu derhâl denetim şirketine bildirir.

Güvence Denetiminin Ön Şartları

24. Denetçi, denetimin ön şartlarının mevcut olup olmadığının tespiti için, denetimin şartları hakkındaki ön bilgilere ve uygun taraf(lar)la yaptığı görüşmelere dayanarak aşağıdakileri belirler (Bkz.: A35-A36 paragrafları):

(a) Tarafların görev ve sorumluluklarının, içinde bulunulan şartlarda uygun olup olmadığı (Bkz.: A37-A39 paragrafları) ve

(b) Denetimin aşağıdaki özelliklerin tamamını taşıyıp taşımadığı:

(i) Dayanak denetim konusunun uygun olması (Bkz.: A40-A44 paragrafları),

(ii) Denetçinin denetime konu bilgilerin hazırlanmasında uygulanmasını beklediği kıstasların, aşağıdaki özellikleri taşıması dâhil, denetimin şartlarına uygun olması (Bkz.: A45-A50 paragrafları):

a. İhtiyaca uygunluk.

b. Tamlık.

c. Güvenilirlik.

ç. Tarafsızlık.

d. Anlaşılabilirlik.

(iii) Denetçinin denetime konu bilgiler hazırlanırken uygulanmasını beklediği kıstasların hedef kullanıcıların erişimine sunulması (Bkz.: A51-A52 paragrafları),

(iv) Denetçinin, bildireceği sonucu desteklemek için gerekli olan kanıtları elde edebileceği beklentisinin bulunması (Bkz.: A53-A55 paragrafları),

(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 (Bkz.: A56 paragrafı).

25. Bir güvence denetiminin ön şartlarının mevcut olmaması durumunda denetçi, konuyu denetimi yaptıran tarafla müzakere eder. Ön şartların karşılanması için gerekli değişikliklerin yapılmaması durumunda denetçi, mevzuatla zorunlu kılınmadığı sürece, söz konusu denetimi bir güvence denetimi olarak kabul etmez. Bununla birlikte, söz konusu şartlar altında yürütülecek bir denetimde, ilgili GDS'lere uygunluk sağlanmış olmaz. Dolayısıyla denetçi, denetim raporunda, denetimin bu GDS'ye veya diğer GDS'lere uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin bir atıfta bulunmaz.

Denetim Sözleşmesinin Kabulünden Önce Denetimin Kapsamının Sınırlandırılması

26. Denetimi yaptıran tarafın, güvence denetimi sözleşmesinde denetçinin yapacağı çalışmanın kapsamını sınırlandıracak şartlar teklif etmesi ve bu sınırlandırmanın denetime konu bilgi hakkında sonuç bildirmekten kaçınmasını gerektireceğine inanması hâlinde denetçi, mevzuatla aksi zorunlu kılınmadıkça, kapsamı sınırlandırılan bu sözleşmeyi bir denetim sözleşmesi olarak kabul etmez (Bkz.: A156(c) paragrafı).

Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması

27. Denetçi, denetimi yaptıran tarafla denetim sözleşmesinin şartları üzerinde anlaşmaya varır. Üzerinde anlaşmaya varılan sözleşme şartları, yeterince detaylı bilgi içerecek şekilde yazılı bir sözleşmede belirtilir (Bkz.: A57-A58 paragrafları).

28. Birbirini takip eden dönemlerde denetim yapılması durumunda denetçi, denetim sözleşmesi şartlarının içinde bulunulan durum ve şartlara göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını

ve sözleşmenin mevcut şartlarının denetimi yaptıran tarafa tekrar hatırlatılmasına ihtiyaç olup olmadığını değerlendirir.

Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü

29. Denetçi, makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesinin şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez. Böyle bir değişikliğin yapılması durumunda ise denetçi, söz konusu değişiklikten önce elde edilmiş kanıtları göz ardı edemez (Bkz.: A59 paragrafı).

Mevzuatta Öngörülen Güvence Raporu

30. Bazı ülkelerde, güvence raporunun şekli veya metni mevzuatla öngörülmüş olabilir. Bu tür durumlarda denetçi;

    (a) Hedef kullanıcıların elde edilen güvence sonucunu yanlış anlama ihtimalini ve

    (b) Böyle bir ihtimalinin olması durumunda, güvence raporunda yapılacak ilave açıklamaların muhtemel yanlış anlamaları azaltıp azaltmayacağını,

    değerlendirir. Denetçi, raporundaki ilave açıklamaların muhtemel bir yanlış anlamayı azaltamayacağı sonucuna varırsa, mevzuatta aksi belirtilmedikçe, denetim sözleşmesini kabul etmez. Söz konusu mevzuata göre yürütülen bu tür bir denetim, GDS'lere uygun olmaz. Bu sebeple denetçi, denetimin bu GDS'ye veya diğer GDS'lere uygun olarak yürütüldüğüne dair herhangi bir açıklamaya raporunda yer vermez (Ayrıca bakınız: 71 inci paragraf).

Kalite Yönetimi

Sorumlu Denetçinin Özellikleri

31. Sorumlu denetçinin:

    (a) KYS 1'i veya asgari olarak KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeleri uygulayan bir denetim şirketinin mensubu olması gerekir (Bkz.: A60-A66 paragrafları),

    (b) *Denetim Kaynakları*

    Denetimin niteliği ve içinde bulunduğu şartları, denetim şirketinin politika veya prosedürlerini ve denetim esnasında meydana gelebilen her türlü değişikliği dikkate alarak, denetimin yürütülmesi için yeterli ve uygun kaynakların denetim ekibine zamanında tahsis edildiğine veya kullanımına hazır tutulduğuna karar vermesi gerekir,

    (c) Yoğun bir eğitim ve uygulama süreci sonucunda, güvence becerileri ve teknikleri konusunda yetkinliğe sahip olması gerekir ve (Bkz.: A60 paragrafı)

    (ç) Güvence sonucuna ilişkin sorumluluk kabul etmeye yönelik olarak dayanak denetim konusuyla ve bu konunun ölçümü veya değerlendirmesiyle ilgili gerekli yetkinliğe sahip olması gerekir (Bkz.: A67-A68 paragrafları).

32. Sorumlu denetçi (A69 paragrafı):

    (a) Denetimi yürütecek kişilerin tamamının, aşağıdakileri yapmak için -yeterli zaman dâhil- uygun yetkinliğe ve kabiliyete sahip olduğuna ikna olur (Bkz.: A70-A71 paragrafları):

        (i) Denetimi, ilgili standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütmek ve

        (ii) İçinde bulunulan şartlara uygun bir güvence raporu düzenlemek.

    (b) İçinde bulunulan şartlara uygun bir güvence raporu düzenlemek. Denetçinin; denetime

konu bilgilere ilişkin güvence sonucuyla ilgili sorumluluğu kabul edebilmesi açısından yeterli olabilecek ölçüde, aşağıdaki çalışmalara katılım sağlayabileceğine ikna olur:

(i) Uzman çalışmasının kullanılacağı durumlarda, bu uzmanın çalışması ve (Bkz.: A70-A71 paragrafları)

(ii) Denetim ekibinin bir üyesi olmayan başka bir denetçinin güvence çalışmasının kullanılacağı durumlarda ise bu denetçinin çalışması (Bkz.: A72-A73 paragrafları).

Sorumlu Denetçinin Sorumlulukları

33. Sorumlu denetçi, denetim kalitesinin yönetilmesine ve kaliteye ulaşılmasına ve denetim boyunca yeterli ve uygun bir şekilde söz konusu denetimde yer almasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenir. Bu husus aşağıdaki sorumlulukları da içerir:

(a) Müşteri ilişkisinin ve güvence sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin, şirket politika veya prosedürlerinin uygulandığı konusunda ikna olunması,

(b) Denetimin, (denetim ekibi üyelerinin uygun yönlendirme ve gözetimi dâhil) mesleki standartlar ve mevzuat hükümlerine uygun olarak planlanması ve yürütülmesi,

(c) Denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca gözden geçirmelerin yapılması ve denetime ilişkin belgelendirmelerin güvence raporu tarihinde ya da öncesinde gözden geçirilmesi (Bkz.: A74 paragrafı),

(ç) Denetçinin amaçlarına ulaşıldığının ve denetimin ilgili GDS'ler ve mevzuat hükümleri uyarınca yerine getirildiğinin bir kanıtı olarak denetime ilişkin uygun belgelendirmenin yapılması ve muhafaza edilmesi ve

(d) Zor veya ihtilaflı konularda denetim ekibi tarafından uygun istişarelerin yapılması.

34. Sorumlu denetçi, denetim süresince gözlem ve gerektiğinde sorgulamalar yapmak suretiyle denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren durumlara karşı her zaman dikkatli olur. Denetim şirketinin kalite yönetim sistemi aracılığıyla veya başka bir şekilde, denetim ekibi üyelerinin etik hükümleri ihlal ettiklerini gösteren hususların dikkatini çekmesi durumunda sorumlu denetçi, denetim şirketindeki diğer kişilerle istişare ederek atılacak adımlara karar verir.

35. Sorumlu denetçi, denetim şirketi tarafından ve -varsa- denetim ağına dâhil diğer şirketler tarafından bildirilen ve denetim şirketinin izleme ve düzeltme sürecinden elde edilen bilgileri ve bu bilgilerin güvence denetimini etkileyip etkileyemeyeceğini mütalaa eder.

Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi

36. KYS 1 veya denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi zorunlu olduğunda, sorumlu denetçi denetim sırasında ortaya çıkan önemli konuları ve önemli muhakemeleri kaliteyi gözden geçiren kişiyle müzakere eder ve söz konusu gözden geçirme tamamlanıncaya kadar güvence raporuna tarih vermez.[3]

[3] KYS 2 Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi

Mesleki Şüphecilik, Mesleki Muhakeme ve Güvence Becerileri ile Teknikleri

37. Denetçi, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermesine sebep olan şartların bulunabileceğini kabul ederek, denetimi mesleki şüphecilik içinde planlar ve yürütür (Bkz.: A76-A80 paragrafları).

38. Denetçi; prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi dâhil, bir güvence denetimini planlarken ve yürütürken mesleki muhakemesini kullanır (Bkz.: A81-A85 paragrafları).

39. Denetçi, yinelenen ve sistematik bir denetim sürecinin parçası olarak güvence becerilerini ve tekniklerini uygular.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi

Denetimin Planlanması

40. Denetimin kapsamı, zamanlaması ve yönlendirilmesinin belirlenmesi ile denetçinin amacına ulaşılmasını sağlamak için uygulanması gereken planlanmış prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi dâhil, denetçi, etkin şekilde yürütülmesini sağlamak üzere denetimi planlar (Bkz.: A86-A89 paragrafları).

41. Denetçi; 24(b)(ii) paragrafında belirtilen özellikleri taşıyıp taşımadığı dâhil, kıstasların denetimin şartlarına uygun olup olmadığını tespit eder.

42. Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, güvence denetimine ilişkin ön şartlardan birinin veya daha fazlasının mevcut olmadığının fark edilmesi durumunda denetçi, konuyu uygun taraf(lar) ile müzakere eder ve aşağıdaki hususları belirler:

    (a) Söz konusu hususun, denetçiyi tatmin edecek şekilde çözülüp çözülemeyeceği,

    (b) Denetime devam etmenin uygun olup olmadığı ve

    (c) Güvence raporunda bu konuya yer verip vermeyeceği ve verecekse bunu ne şekilde yapacağı.

43. Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, geçerli kıstaslardan tamamının veya bir kısmının uygun olmadığının ya da dayanak denetim konusunun tamamının ya da bir kısmının güvence denetimi için uygun olmadığının anlaşılması durumunda denetçi, mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilme konusunu değerlendirir. Denetime devam etmesi durumunda denetçi, içinde bulunduğu şartlara uygun bir şekilde sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir ya da sonuç bildirmekten kaçınır (Bkz.: A90- A91 paragrafları).

Önemlilik

44. Denetçi;

    (a) Prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi dâhil, güvence denetimini planlarken ve yürütürken ve

    (b) Denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerip içermediğini değerlendirirken,

    önemliliği dikkate alır (Bkz.: A92-A100 paragrafları).

Dayanak Denetim Konusuna ve Diğer Denetim Şartlarına Dair Kanaat Edinilmesi

45. Denetçi, uygun taraf(lar)ı aşağıdaki konulara ilişkin olarak sorgular:

    (a) Denetime konu bilgileri etkileyen herhangi bir gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia

edilen kasıtlı yanlışlıktan ya da mevzuata aykırılıktan haberdar olup olmadığı (Bkz.: A101-A102 paragrafları),

(b) Sorumlu tarafın iç denetim fonksiyonuna sahip olup olmadığı ve sahipse denetime konu bilgilerle ilgili olarak iç denetim fonksiyonunun faaliyetlerini ve temel bulgularını anlamak için ek sorgulamalar yapıp yapmadığı ve

(c) Sorumlu tarafın, denetime konu bilgileri hazırlarken herhangi bir uzmandan faydalanıp faydalanmadığı.

Sınırlı Güvence	**Makul Güvence**
46S. Denetçi, aşağıdakileri sağlayacak yeterlilikte olmak üzere, dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinir: (a) Denetçinin, denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık içerebilecek alanları belirlemesine olanak sağlamak ve (b) Böylece, 46S(a) paragrafında belirlenen alanları ele almak ve ulaşacağı sonucu destekleyecek sınırlı güvenceyi elde etmek için gerekli prosedürleri tasarlamasına ve uygulamasına dayanak oluşturmak (Bkz.: A101-A105, A108 paragrafları). 47S. Denetçi, 46S paragrafında belirtilen dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinirken, denetime konu bilgileri hazırlamak için kullanılan süreci dikkate alır (Bkz.: A107 paragrafı).	46M. Denetçi, aşağıdakileri sağlayacak yeterlilikte olmak üzere, dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinir: (a) Denetçinin, denetime konu bilgilerdeki "önemli yanlışlık" risklerini belirlemesine ve değerlendirmesine olanak sağlamak ve (b) Böylece, değerlendirilmiş risklere karşılık vermek ve ulaşacağı sonucu destekleyecek makul güvenceyi elde etmek için gerekli prosedürleri tasarlamasına ve uygulamasına dayanak oluşturmak (Bkz.: A101-A104, A108 paragrafları). 47M. Denetçi, 46M paragrafında belirtilen dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına dair kanaat edinirken, denetimle ilgili olan ve denetime konu bilgilerin hazırlanmasıyla ilgili iç kontrole dair kanaat edinir. Kanaat edinme süreci, denetimle ilgili olan bu kontrollerin tasarımlarının değerlendirilmesini ve denetime konu bilgilerden sorumlu personelin sorgulanmasına ek olarak prosedürlerin uygulanması suretiyle, bu kontrollerin işleyip işlemediğinin belirlenmesini içerir (Bkz.: A106 paragrafı).

Kanıtların Elde Edilmesi

Risklerin Değerlendirilmesi ve Risklere Karşı Yapılacak İşler

Sınırlı Güvence	**Makul Güvence**
48S. Denetçi, edindiği kanaate dayanarak (Bkz.: 46S paragrafı) (Bkz.: A109- A113 paragrafları): (a) Denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık bulunması muhtemel alanları belirler ve (b) 48S(a) paragrafında belirtilen alanları ele almak ve ulaşacağı sonucu destekleyecek sınırlı güvenceyi elde etmek için gerekli prosedürleri tasarlar ve uygular.	48M. Denetçi, edindiği kanaate dayanarak (Bkz.: 46M paragrafı) (Bkz.: A109-A111 paragrafları): (a) Denetime konu bilgilerdeki "önemli yanlışlık" risklerini belirler ve değerlendirir ve (b) Değerlendirilmiş risklere karşılık vermek ve ulaşacağı sonucu destekleyecek makul güvenceyi elde etmek için gerekli prosedürleri tasarlar ve uygular. Denetim şartlarına uygun olan denetime konu bilgilere yönelik diğer tüm prosedürlerin yanı sıra denetçinin prosedürleri: (i) Denetçinin "önemli yanlışlık" risklerine ilişkin yapacağı değerlendirmenin, kontrollerin etkin şekilde işleyeceği yönünde bir beklentiyi içermesi veya (ii) Kontrollerin test edilmesi dışındaki prosedürlerin tek başına yeterli ve uygun kanıt sunamaması, durumunda denetime konu bilgilere yönelik ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğine dair yeterli ve uygun kanıtın elde edilmesini de kapsar.

Sınırlı Güvence	**Makul Güvence**
Sınırlı Bir Güvence Denetiminde İlave Prosedürlerin Gerekip Gerekmediğinin Belirlenmesi 49S. Denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık olabileceğine inanmasına sebebiyet veren bir hususun (veya hususlardan) haberdar olması durumunda denetçi: (a) Söz konusu hususun denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık oluşturma ihtimalinin bulunmadığı sonucuna ulaşana kadar veya (b) Bu hususun (hususların) denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık oluşmasına neden olduğunu tespit edene kadar, daha fazla kanıt elde etmek için gerekli ilave prosedürleri tasarlar ve uygular (Bkz.: A113-A118 paragrafları).	Makul Bir Güvence Denetiminde Risk Değerlendirmesinin Gözden Geçirilmesi 49M. Denetçinin denetime konu bilgilerdeki "önemli yanlışlık" riskleriyle ilgili yaptığı değerlendirme, denetim süresince ilave kanıtların elde edilmesiyle değişebilir. "Önemli yanlışlık" risklerini değerlendirmek üzere başlangıçta esas aldığı kanıtlarla tutarsızlık gösteren kanıtlar elde etmesi durumunda denetçi, söz konusu değerlendirmeyi gözden geçirir ve planlanan prosedürleri bu doğrultuda revize eder (Bkz.: A113 paragrafı).

50. Denetçi, prosedürleri tasarlarken ve uygularken, kanıt olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini mütalaa eder.

    (a) Bir kaynaktan elde edilen kanıtın başka bir kaynaktan elde edilen kanıtla tutarsız olması veya

    (b) Kanıt olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliği konusunda şüphelerinin olması,

    durumunda denetçi, konuyu çözüme kavuşturmak için prosedürlerde hangi değişikliklerin veya eklemelerin yapılması gerektiğini belirler ve varsa konunun denetimin başka yönleri üzerindeki etkisini mütalaa eder.

51. Denetçi, bariz biçimde önemsiz sayılanlar dışında denetim boyunca belirlenen düzeltilmemiş yanlışlıkları biriktirir (Bkz.: A119-A120 paragrafları).

Denetçinin Faydalandığı Uzman (Dış Uzman) Tarafından Yürütülen Çalışma

52. Dış uzmandan faydalanacak olması durumunda denetçi ayrıca (Bkz.: A121-A125 paragrafları):

    (a) Kendi hedefleri açısından, uzmanın gerekli yetkinliğe, kabiliyete ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını değerlendirir. Dış uzmanın tarafsızlığının değerlendirilmesi, uzmanın tarafsızlığına tehdit oluşturabilecek çıkar ve ilişkiler hakkında sorgulama yapılmasını içerir (Bkz.: A126-A129 paragrafları),

    (b) Uzmanın uzmanlık alanı hakkında yeterli bilgi (anlayış) edinir (Bkz.: A130- A131 paragrafları),

(c) Uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları konusunda uzmanla anlaşma sağlar ve (Bkz.: A132-A133 paragrafları)

(ç) Kendi hedefleri açısından söz konusu çalışmanın yeterliliğini değerlendirir (Bkz.: A134-A135 paragrafları).

Başka Bir Denetçi Tarafından, Sorumlu Tarafın ya da Ölçüm veya Değerlendirme Yapanın Faydalandığı Uzman Tarafından ya da Bir İç Denetçi Tarafından Yürütülen Çalışma (Bkz.: A136 paragrafı)

53. Başka bir denetçinin çalışmasından faydalanması durumunda denetçi, söz konusu çalışmanın kendi hedefleri açısından yeterli olup olmadığını değerlendirir.

54. Kanıt olarak kullanılacak bilgilerin, bir sorumlu tarafın ya da ölçüm veya değerlendirme yapanın faydalandığı bir uzmanın çalışması kullanılarak hazırlanmış olması durumunda denetçi, denetçinin amaçları açısından -gerekli olduğu ölçüde- uzmanın çalışmalarının önemini de dikkate alarak:

(a) Uzmanın yetkinliğini, kabiliyetini ve tarafsızlığını değerlendirir,

(b) Uzmanın çalışması hakkında kanaat edinir ve

(c) Uzmanın çalışmasının kanıt olarak kullanımı konusunda uygunluğunu değerlendirir.

55. İç denetim fonksiyonunun çalışmasından faydalanmayı planlaması durumunda denetçi, aşağıdaki hususları değerlendirir:

(a) İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsünün ve ilgili politika ve prosedürlerinin iç denetçilerin tarafsızlığını destekleme düzeyi,

(b) İç denetim fonksiyonunun yetkinlik düzeyi,

(c) İç denetim fonksiyonunun, kalite kontrol dâhil, sistematik ve disiplinli bir yaklaşım uygulayıp uygulamadığı ve

(ç) İç denetim fonksiyonunun çalışmasının denetimin hedefleri açısından yeterli olup olmadığı.

Yazılı Beyanlar

56. Denetçi uygun taraf(lar)dan:

(a) Denetimle ilgili bildikleri tüm bilgileri sunduklarını gösteren ve (Bkz.: A54-A55 ve A137-A139 paragrafları)

(b) İlgili tüm hususların denetime konu bilgilere yansıtılması dâhil, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümünün veya değerlendirmesinin yapıldığını teyit ettikleri,

yazılı bir beyan talep eder.

57. Zorunlu beyanlara ek olarak, denetime konu bilgilere ilişkin diğer kanıtları desteklemek için ilave yazılı beyan talep etmesinin gerekli olduğunu tespit etmesi durumunda denetçi, ilave yazılı beyanları da talep eder.

58. Yazılı beyanların, denetime konu bilgiler için önemli olan hususlarla ilgili olması durumunda denetçi:

(a) Diğer beyanlar (sözlü ve yazılı) dâhil, söz konusu beyanların makullük düzeyini ve elde

edilen diğer kanıtlarla tutarlılığını değerlendirir ve

(b) Beyanda bulunanların söz konusu hususlarda iyi bilgilendirilmiş/bilgili olmasının beklenip beklenemeyeceğini dikkate alır.

59. Yazılı beyanların tarihi, güvence raporu tarihinden sonra olamaz; ancak bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir.

Talep Edilen Yazılı Beyanların Sunulmaması veya Güvenilir Olmaması

60. Talep edilen yazılı beyanlardan birinin veya daha fazlasının sunulmaması ya da denetçinin söz konusu yazılı beyanları sunanların yetkinliği, dürüstlüğü, etik değerleri veya mesleki özeni konusunda yeterli şüphe olduğu sonucuna varması ya da yazılı beyanların başka gerekçelerle güvenilir bulunmaması durumunda, denetçi (Bkz.: A140 paragrafı):

(a) Konuyu uygun taraf(lar) ile müzakere eder,

(b) Beyanların talep edildiği veya alındığı tarafların dürüstlüğünü yeniden değerlendirir ve bu durumun beyanların (sözlü ve yazılı) ve genel olarak kanıtların güvenilirliği üzerinde oluşturabileceği etkiyi değerlendirir ve

(c) Bu durumun güvence raporunda verilen sonuca olan muhtemel etkisinin değerlendirilmesi de dâhil, uygun adımları atar.

Sonraki Olaylar

61. Denetçi, denetimle ilgili olması durumunda, güvence raporu tarihine kadar olan olayların, denetime konu bilgiler ve güvence raporu üzerindeki etkisini değerlendirmek zorundadır. Denetçinin güvence raporu tarihinden sonra haberdar olduğu ve güvence raporu tarihinde haberdar olmuş olması durumunda raporunu değiştirmesine sebep olabilecek durumlara uygun şekilde karşılık vermesi gerekir. Sonraki olayların ne ölçüde değerlendirileceği, bu olayların, denetime konu bilgileri ve denetçinin ulaştığı sonucun uygunluğunu etkileme potansiyeline bağlıdır. Bununla birlikte denetçinin, güvence raporu tarihinden sonra denetime konu bilgilerle ilgili herhangi bir prosedür uygulama sorumluluğu bulunmaz (Bkz.: A141-A142 paragrafları).

Diğer Bilgiler

62. Denetime konu bilgileri ve buna ilişkin güvence raporunu içeren belgelerin diğer bilgileri içermesi durumunda denetçi, varsa denetime konu bilgileri veya güvence raporuyla ilgili olabilecek önemli tutarsızlıkları belirlemek amacıyla diğer bilgileri de inceler ve bu incelemeyi yaparken (Bkz.: A143 paragrafı):

(a) Diğer bilgilerle denetime konu bilgiler veya güvence raporu arasında önemli bir tutarsızlık olduğunu belirlemesi veya

(b) Söz konusu diğer bilgilerde, denetime konu bilgiler veya güvence raporunda yer alan hususlarla ilgisi olmayan önemli bir yanlış izahtan haberdar olması,

hâlinde konuyu uygun taraf(lar)la görüşür ve uygun adımları atar.

Geçerli Kıstasların Açıklanması

63. Denetçi, denetime konu bilgilerde geçerli kıstaslara yeterince atıfta bulunulup bulunulmadığını veya bu kıstasların yeterli bir şekilde açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir (Bkz.: A144-A146 paragrafları).

Güvence Sonucunun Oluşturulması

64. Denetçi, denetim bağlamında elde edilen kanıtların yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirir ve şartlara göre gerekli olması durumunda ilave kanıt elde etmeye çalışır. Denetçi, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümünü veya değerlendirilmesini destekliyor ya da bunlarla çelişiyor şeklinde göründüğüne bakmaksızın, ilgili tüm kanıtları mütalaa eder. Gerekli ilave kanıtları elde edememesi durumunda denetçi, 65 inci paragraf uyarınca ulaştığı sonuç açısından etkilerini mütalaa eder (Bkz.: A147-A153 paragrafları).

65. Denetçi, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda bir sonuca ulaşır. Bu sonuca ulaşırken denetçi, elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğu konusunda 64 üncü paragraf uyarınca ulaştığı sonucu ve düzeltilmemiş yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığı konusunda ulaştığı sonucu dikkate alır (Bkz.: A3 ve A154-A155 paragrafları).

66. Yeterli ve uygun kanıt elde edememesi durumunda denetçi, bir kapsam kısıtlamasından söz edileceğinden sınırlı olumlu sonuç bildirir, sonuç bildirmekten kaçınır veya mevzuatla izin verilmesi hâlinde uygun görürse denetimden çekilir (Bkz.: A156-A158 paragrafları).

Güvence Raporunun Hazırlanması

67. Güvence raporunun yazılı şekilde düzenlenmesi gerekir ve raporda, denetçinin denetime konu bilgilerle ilgili ulaştığı sonuca ilişkin açık bir ifade yer alır (Bkz.: A2, A159-A161 paragrafları).

68. 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 (Bkz.: A159-A161 paragrafları).

Güvence Raporunun İçeriği

69. Güvence raporu, asgari olarak aşağıdaki temel unsurları içerir:

    (a) Raporun, bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık (Bkz.: A162 paragrafı).

    (b) Muhatap (Bkz.: A163 paragrafı).

    (c) Denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesine, denetime konu bilgilere ve uygun hâllerde dayanak denetim konusuna ilişkin bir tanım veya açıklama. Denetçinin ulaştığı sonuç, uygun tarafın beyanı çerçevesinde ifade edilmiş ise; söz konusu beyan güvence raporu ile birlikte sunulur, güvence raporunda yer alır veya hedef kullanıcıların erişebileceği bir kaynakta gösterilir (Bkz.: A164 paragrafı).

    (ç) Geçerli kıstasların açıklanması/belirtilmesi (Bkz.: A165 paragrafı).

    (d) Uygun olması durumunda/gerektiğinde, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesiyle ilişkili her tür önemli yapısal kısıtlamanın açıklanması (Bkz.: A166 paragrafı).

    (e) Geçerli kıstasların belirli (özel) bir amaca göre tasarlanması durumunda, kullanıcıların dikkatini bu hususa ve dolayısıyla denetime konu bilgilerin başka hedeflere uygun

olmayabileceğine yönlendirecek, onları uyaracak bir ifade (Bkz.: A167-A168 paragrafları).

(f) Sorumlu tarafın ve farklı olması durumunda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın kimliğini ortaya koyan ve bu kişiler ile denetçinin sorumluluklarını açıklayan bir ifade (Bkz.: A169 paragrafı).

(g) Denetimin bu GDS veya denetimin konusuna özgü bir GDS bulunması durumunda söz konusu GDS uyarınca yürütüldüğüne ilişkin bir ifade (Bkz.: A170-A171 paragrafları).

(ğ) Denetçinin faaliyet gösterdiği denetim şirketinin, KYS 1'i veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama (Bkz.: A172 paragrafı).

(h) Denetçinin, Kurum tarafından yayımlanan Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama (Bkz.: A173 paragrafı).

(ı) Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti. Sınırlı güvence denetimi olması durumunda, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin bir değerlendirme yapılması, denetçinin ulaştığı sonucun anlaşılması için önem arz eder. Sınırlı güvence denetiminde, yürütülen çalışmanın özetinde aşağıdaki hususlar belirtilir:

  (i) Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve kapsamı daha dardır ve

  (ii) Sonuç olarak, sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesi, makul güvence denetimi yürütülseydi elde edilecek olan güvence seviyesine göre önemli ölçüde düşüktür (Bkz.: A6, A174-A178 paragrafları).

(i) Denetçinin ulaştığı sonuç (Bkz.: A2, A179-A181 paragrafları):

  (i) Uygun hâllerde denetçinin ulaştığı sonuç, hedeflenen kullanıcıları sonucun yorumlanacağı bağlam açısından bilgilendirir (Bkz.: A180 paragrafı).

  (ii) Makul güvence denetiminde sonuç, pozitif bir ifade şekli kullanılarak bildirilir (Bkz.: A179 paragrafı).

  (iii) Sınırlı güvence denetiminde sonuç, uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, denetçinin denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekip çekmediğini bildirecek şekilde ifade edilir (Bkz.: A181 paragrafı).

  (iv) (ii) veya (iii) paragrafındaki sonuç, içinde bulunulan denetim şartları altında geçerli kıstaslar ve dayanak denetim konusu için uygun kelimeler seçilerek ve aşağıda belirtilen hususlar kullanılarak ifade edilir (Bkz.: A182 paragrafı):

    a. Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar,

    b. Denetime konu bilgiler ve geçerli kıstaslar veya

    c. Uygun taraf(lar)ın verdiği beyan.

(v) Denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan etmesi durumunda güvence raporu aşağıdakileri içerir:

a. Olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan edilmesine sebep olan husus veya hususların açıklandığı bir bölüm ve

b. Olumlu sonuç dışındaki sonuçtan oluşan bir bölüm (Bkz.: A183 paragrafı).

(j) Denetçinin imzası (Bkz.: A184 paragrafı).

(k) Güvence raporunun tarihi. Güvence raporuna, aşağıdakilerden önceki bir tarih verilemez:

(i) İşletmedeki yetkili kişilerin denetime konu bilgilere ilişkin sorumluluklarını üstlendiklerini beyan ettiklerine dair kanıtlar dâhil, denetçinin ulaştığı sonuca dayanak oluşturan kanıtları elde ettiği tarih ve

(ii) KYS 1 veya denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi zorunlu olduğunda, söz konusu gözden geçirmenin tamamlandığı tarih (Bkz.: A185 paragrafı).

(l) Denetçinin adresi.

Güvence Raporunda Denetçinin Faydalandığı Uzmana Atıfta Bulunulması

70. Denetçi, faydalandığı bir uzmana güvence raporunda atıfta bulunursa, uzmanın dâhil olmasıyla denetçinin söz konusu raporun sonucuna ilişkin sorumluluğunun azaldığını ima eden herhangi bir ifade raporda yer alamaz (Bkz.: A186-A188 paragrafları).

Mevzuatta Öngörülen Güvence Raporu

71. Mevzuatta, denetçinin belirli bir güvence raporu şeklini veya metnini kullanması öngörülüyorsa, asgari olarak 69 uncu paragrafta belirtilen unsurların her birini içeriyor olması şartıyla, güvence raporunda bu GDS'ye veya diğer GDS'lere atıfta bulunulur.

Olumlu Sonuç ve Olumlu Sonuç Dışındaki Sonuçlar

72. Denetçi;

(a) Makul güvence denetiminde; denetime konu bilgilerin, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlandığı veya

(b) Sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlara dayanarak, denetime konu bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği,

sonucuna varırsa olumlu sonuç bildirir.

73. Denetçinin:

(a) Muhakemesine göre hedef kullanıcıların denetime konu bilgileri anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklanan bir hususa hedef kullanıcıların dikkatinin çekilmesinin gerekli olduğunu düşünmesi (Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı) veya

(b) Denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklananlar dışındaki bir hususun bildirilmesi gerektiğini düşünmesi -öyle ki bu husus, denetçinin muhakemesine göre, hedef

kullanıcıların denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya güvence raporunu anlamalarıyla ilgilidir- (Diğer Hususlar Paragrafı),

ve mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetçi bu hususu, ulaştığı sonucun söz konusu hususta ötürü değişmediğini de net bir şekilde belirten bir paragrafa uygun bir başlık eklemek suretiyle, güvence raporunda bildirir. Dikkat Çekilen Hususlar paragrafının eklenmesi durumunda, söz konusu paragraf, yalnızca denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklanan bilgilere atıfta bulunur.

74. Denetçi, aşağıdaki durumlarda olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirir:

(a) Denetçinin mesleki muhakemesine göre, kapsam kısıtlamasının olması ve bu hususun etkisinin önemli olması (Bkz.: 66 ncı paragraf). Bu tür durumlarda denetçi, sınırlı olumlu sonuç bildirir veya sonuç bildirmekten kaçınır.

(b) Denetçinin mesleki muhakemesine göre, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içeriyor olması. Bu tür durumlarda denetçi, sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir (Bkz.: A191 paragrafı).

75. Mesleki muhakemesine göre, bir hususun etkilerinin veya olası etkilerinin olumsuz bir sonuç bildirilmesini veya sonuç bildirmekten kaçınılmasını gerektirecek derecede önemli olmaması ve yaygın olmaması durumunda denetçi, sınırlı olumlu sonuç bildirir. Sınırlı olumlu sonuç, sonucu şartlı yapan hususun etkilerinin veya olası etkilerinin "hariç olmak üzere" şeklinde gösterileceği bir biçimde ifade edilir (Bkz.: A189-A190 paragrafları).

76. Kapsam kısıtlamasından dolayı olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmesi ancak denetime konu bilgilerde önemli yanlışlığa neden olan husus veya hususların varlığından da haberdar olması durumunda denetçi, güvence raporunda, kapsam kısıtlamasına ve denetime konu bilgilerde önemli yanlışlığa neden olan husus veya hususlara ilişkin bir açıklamaya yer verir.

77. Uygun tarafın verdiği beyanın, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerdiğini belirtmesi ve uygun şekilde açıklaması durumunda denetçi:

(a) Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar kullanılarak ifade edilmiş bir sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir ya da

(b) Sözleşme hükümleri uyarınca sonucun, uygun tarafın beyanı çerçevesinde ifade edilmesi özellikle zorunlu kılınmışsa, olumlu sonuç bildirir. Ancak denetçi, güvence raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ekler ve bu paragrafta, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerdiğinin uygun bir şekilde belirtildiği ve açıklandığı söz konusu beyana atıfta bulunur (Bkz.: A192 paragrafı).

Diğer İletişim Sorumlulukları

78. Denetçi; sözleşme hükümleri ve denetimle ilgili içinde bulunulan diğer şartlar gereğince, sorumlu tarafla, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan kişiyle, denetimi yaptıran tarafla, üst yönetimden sorumlu olanlarla veya diğer taraflarla iletişime geçilmesini gerektiren dikkatini çeken herhangi bir husus olup olmadığını değerlendirir (Bkz.: A193-A199 paragrafları).

Belgelendirme

79. Denetçi, denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin aşağıda belirtilen hususları anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde, güvence raporunun

dayanağına ilişkin yeterli ve uygun bir kayıt sunan çalışma kâğıtlarını zamanında hazırlar (Bkz.: A200-A204 paragrafları):

(a) İlgili GDS'lere 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 ulaşılırken varılan önemli mesleki yargılar.

80. Önemli bir hususla ilgili olarak ulaştığı nihai sonuçla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi hâlinde denetçi, bu tutarsızlığı nasıl ele aldığını belgelendirir.

81. Denetçi, çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve güvence raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar (Bkz.: A205-A206 paragrafları).

82. Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçi, ne şekilde olursa olsun çalışma kâğıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez (Bkz.: A207 paragrafı).

83. Denetçi, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra mevcut çalışma kâğıtlarında değişiklik yapmayı veya yeni çalışma kâğıtları eklemeyi gerekli görürse, yapılan değişikliklerin veya eklemelerin niteliğine bakmaksızın aşağıdaki hususları belgelendirir:

(a) Değişiklik veya ekleme yapmasının özel sebepleri ve

(b) Değişiklik veya eklemelerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.

***

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Giriş (Bkz.: 6 ncı paragraf)

A1. Bir danışmanlık hizmetinde denetçi; teknik beceri, eğitim, gözlem, deneyim 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.

Amaçlar

Farklı Birçok Unsurdan Oluşan -Denetim Konusunu Oluşturan- Bilgilerin Denetimi (Bkz.: 10, 65, 69(i) paragrafları)

A2. Denetime konu bilgilerin farklı birçok unsurdan oluşması durumunda, her bir unsura ilişkin ayrı sonuç bildirilebilir. Tüm bu sonuçların aynı güvence seviyesinde olması zorunlu değildir. Daha ziyade her bir sonuç, makul güvence denetimine veya sınırlı güvence denetimine uygun olacak bir şekilde ifade edilir. Ayrı sonuçlar bildirilmesi durumunda, bu GDS'de güvence raporundaki sonuca yapılan atıflar, her bir sonuca yapılmış olarak kabul edilir.

Tanımlar

Sınırlı ve Makul Güvence Denetimlerinde Prosedürlerin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bkz.: 12(i)(i) paragrafı)

A3. Sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesinin makul güvence denetiminde elde edilen seviyeden düşük olmasından ötürü, sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterirken, bu prosedürlerin kapsamı da daha dardır. Makul güvence denetimi ile sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler arasındaki temel farklılıklar aşağıdakileri içerir:

(a) Kanıtların kaynağı olan farklı prosedürlerin niteliğine yapılan vurgu, denetim şartlarına bağlı olarak farklılık gösterir. Örneğin, belirli bir sınırlı güvence denetiminde, içinde bulunulan denetim şartlarına uygun olarak denetçi; makul güvence denetimine kıyasla işletme personelinin sorgulanmasına ve analitik prosedürlere nispeten daha çok vurgu yapıp, varsa kontrol testlerine ve dış kaynaklardan kanıt elde edilmesine nispeten daha az vurgu yapılmasına karar verebilir.

(b) Sınırlı güvence denetiminde denetçi:

- İnceleme için daha az kalem seçebilir veya
- Daha az sayıda prosedür uygulayabilir (örneğin, makul güvence denetiminde hem analitik prosedürleri hem de diğer prosedürleri uygularken şartlara göre sınırlı denetimde yalnızca analitik prosedürleri uygulayabilir).

(c) Makul güvence denetiminde, denetim riskine karşılık vermek amacıyla uygulanan

analitik prosedürler, önemli yanlışlıkların belirlenmesine yönelik olarak yeterince açık/kesin beklentilerin geliştirilmesini içerir. Sınırlı güvence denetiminde analitik prosedürler, yanlışlıkların makul güvence denetiminde beklenen kesinlik seviyesinde belirlenmesinden ziyade eğilimlerin, ilişkilerin ve oranların yönüyle ilgili beklentileri destekleyecek şekilde tasarlanabilir.

(ç) Ayrıca, önemli dalgalanma/sapma, ilişki veya farklılıkların belirlenmesi durumunda sınırlı güvence denetiminde, içinde bulunulan denetim şartları ışığında sorgulamalar yapılıp alınan yanıtlar değerlendirilerek uygun kanıtlar elde edilebilir.

(d) Buna ek olarak, sınırlı güvence denetiminde analitik prosedürleri yürüten denetçi, aylık veriler yerine üç aylık veriler gibi daha üst düzeyde toplulaştırılmış verileri veya makul güvence denetiminde verilerin güvenilirliğinin testine yönelik uygulanması beklenen prosedürlere aynı kapsamda tabi tutulmamış verileri kullanabilir.

Anlamlı Güvence Seviyesi (Bkz.: 12(i)(i)(b), 47S paragrafları)

A4. Denetçinin elde etmeyi planladığı güvence seviyesi genellikle sayısallaştırmaya elverişli değildir ve denetçi, güvence seviyesinin anlamlı olup olmadığına, denetimin şartlarına göre mesleki muhakemesini kullanarak karar verir. Sınırlı güvence denetiminde denetçi, makul güvence denetiminde uygulananlara göre daha sınırlı ancak yine de anlamlı bir güvence seviyesi elde etmek üzere planlanmış prosedürleri uygular. 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 (Ayrıca Bkz.: A16-A18 paragrafları).

A5. 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.

A6. Sınırlı güvence denetimlerinde denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesi farklılık gösterdiğinden, denetçi raporu uygulanan prosedürlere ilişkin bilgilendirici bir özetten oluşur, bu durum ise denetçinin ulaştığı sonucun anlaşılmasında, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin değerlendirmenin esas teşkil ettiğini gösterir (Bkz.: 69(ı), A174-A178 paragrafları).

A7. Belli bir denetimde neyin anlamlı güvenceyi oluşturduğunun belirlenmesinde ilgili olabilecek etkenler arasında aşağıdakiler yer alır:

- Dayanak denetim konusu ve kıstasların özellikleri ve bunlarla ilgili denetimin konusuna özgü herhangi bir GDS'nin bulunup bulunmadığı.
- Denetimi yaptıran tarafın denetçiden elde etmesini beklediği güvencenin niteliğiyle ilgili verdiği talimatlar veya diğer bildirimler. Örneğin, denetimi yaptıran tarafın uygulanmasını gerekli gördüğü ve istediği belli prosedürler veya denetçinin üzerinde prosedürlerini yoğunlaştıracağı denetime konu bilgilerin belli yönleri denetim sözleşmesinde şart koşulabilir. Ancak denetçi, anlamlı bir güvence elde etmek amacıyla yeterli ve uygun kanıtlara ulaşmak için başka prosedürlerin gerekli olup

olmadığını dikkate alır.

- Söz konusu denetime konu bilgiler ya da denetime konu bilgilere benzer veya ilgili bilgilere yönelik güvence denetimleriyle ilgili -varsa- genel kabul görmüş uygulamalar.
- Grup olarak hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları. Genellikle, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermesi durumunda hedef kullanıcıların uygun olmayan sonucu almasının sonucu/etkisi büyüdükçe, hedef kullanıcılar açısından anlam ifade etmesi için ihtiyaç duyulan güvence seviyesi de artar. Örneğin 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.
- Hedef kullanıcıların, denetçinin, denetime konu bilgilere ilişkin kısa bir sürede ve düşük maliyetle sınırlı güvence vereceğine yönelik beklentisi.

Doğrulama Hizmetlerine İlişkin Örnekler (Bkz.: 12(i)(ii)(a) paragrafı)

A8. Bu GDS kapsamında yürütülebilecek denetimlere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

(a) Sürdürülebilirlik – Sürdürülebilirlik üzerine bir denetim, işletmenin sürdürülebilirlik performansı konusunda yönetim veya yönetimin faydalandığı bir uzman (ölçüm veya değerlendirmeyi yapan) tarafından hazırlanan bir rapora ilişkin güvence elde edilmesinden oluşur.

(b) Mevzuata uygunluk – Mevzuata uygunluğa yönelik bir denetim, diğer bir tarafın (ölçüm veya değerlendirmeyi yapan) mevzuata uygunluk sağlandığı konusunda verdiği bir beyana ilişkin güvence elde edilmesinden oluşur.

(c) Performans – Mali konularla ilgili bir performans denetimi, diğer bir tarafın (ölçüm veya değerlendirmeyi yapan) paranın değerinin karşılığı konusunda yaptığı bir ölçüm veya değerlendirmeye ilişkin güvence elde edilmesinden oluşur.

Güvence Becerileri ve Teknikleri (Bkz.: 12(h) paragrafı)

A9. Güvence becerileri ve teknikleri aşağıdakileri içerir:

- Mesleki şüpheciliğin ve mesleki muhakemenin kullanımı,
- Kanıtların elde edilmesi ve değerlendirilmesi dâhil, güvence denetiminin planlanması ve yürütülmesi,
- Bilgi sistemleri, iç kontrolün rolü/fonksiyonu ve iç kontrol kısıtlamaları hakkında kanaat edinilmesi,
- Önemliliğin ve denetim risklerinin değerlendirilmesi ile prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı arasında bağlantı kurulması,
- Denetim için uygun prosedürlerin uygulanması (sorgulama, tetkik, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, gözlem, teyit ve analitik prosedürleri içerebilir) ve
- Sistematik belgelendirme uygulamaları ve güvence raporu yazma becerileri.

Kıstaslar (Bkz.: 12(m) paragrafı, Ek)

A10. 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. Kıstasların uygunluğu, içinde bulunulan duruma/bağlama duyarlıdır, diğer bir ifadeyle ilgili denetim şartları bağlamında belirlenir. 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 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. 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). Uygun kıstaslar, ilgili durumlarda sunum ve açıklama kıstaslarını da içerir.

Güvence Denetimi Riski (Bkz.: 12(ı) paragrafı)

A11. 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 veya bunları içermez.

A12. 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) Denetçinin doğrudan etkilediği ve denetçi tarafından uygulanan prosedürlerle önemli yanlışlığın tespit edilememesi riski (tespit edememe riski).

A13. Yukarıda bahsi geçen unsurlardan 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.

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

A14. Güvence denetimi riskinin sıfıra indirilmesi, çok istisnai bir durumdur veya maliyet açısından nadiren fayda sağlayan bir etkendir ve dolayısıyla, aşağıdaki gibi etkenlerin 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.
- Kanıt toplama ve değerlendirmede ve bu kanıtlara dayanarak sonuca ulaşmada mesleki muhakemenin kullanılması.
- Bazı durumlarda, kıstaslar uygulanmak suretiyle değerlendirilen veya ölçülen dayanak denetim konusunun özellikleri.

Denetimi Yaptıran Taraf (Bkz.: 12(f) paragrafı, Ek)

A15. Denetimi yaptıran taraf; farklı koşullar altında, yönetim veya sorumlu tarafın üst yönetiminden sorumlu olan kişiler, mevzuat uyarınca yetkilendirilen kurum ve kuruluşlar, hedef kullanıcılar, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ya da farklı bir üçüncü taraf olabilir.

Hedef Kullanıcılar (Bkz.: 12(j) paragrafı, Ek)

A16. Bazı durumlarda, güvence raporunun hitap ettiklerinden başka hedef kullanıcılar da bulunabilir. Özellikle çok sayıda insanın rapora ulaşabildiği durumlarda denetçi, güvence raporundan faydalanacak tüm kişileri belirleyemeyebilir. Bu tür durumlarda -özellikle muhtemel kullanıcıların dayanak denetim konusuyla ilgili çok çeşitli menfaatlerinin bulunduğu durumlarda- hedef kullanıcılar, önemli ve ortak menfaatlere sahip büyük paydaşlarla sınırlandırılabilir. Hedef kullanıcılar, örneğin denetçiyle sorumlu taraf veya denetimi yaptıran taraf arasındaki anlaşmaya veya mevzuata göre farklı yollarla belirlenebilir.

A17. Hedef kullanıcılar veya temsilcileri, denetime ilişkin yükümlülüklere karar verilmesi sürecine denetçi ve sorumlu tarafla (ve farklıysa denetimi yaptıran tarafla) birlikte doğrudan dâhil olabilir. Ancak, diğer tarafların katılımına bakılmaksızın ve üzerinde mutabık kalınan prosedürlere ilişkin 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 (Bkz.: A116-A118 paragrafları).

A18. Bazı durumlarda, hedef kullanıcılar (bankacılar ve düzenleyici kuruluşlar gibi) uygun taraftan/taraflardan, belli bir hedefe yönelik güvence denetimi yaptırmalarını şart koşabilir veya talep edebilir. Denetimlerde belli bir hedefe yönelik tasarlanmış kıstasların uygulanması durumunda, 69(e) paragrafı kullanıcıların dikkatini bu hususa yöneltecek -

onları uyaracak- bir ifadenin eklenmesini gerekli kılar. 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 (Bkz.: A167-A168 paragrafları).

Denetime Konu Bilgi (Bkz.: 12(e) paragrafı, Ek)

A19. Bazı durumlarda denetime konu bilgi, performansın veya uygunluğun veya bir sürecin herhangi bir yönünü kıstaslarla ilişkili olarak değerlendiren bir beyan olabilir. Örneğin, "ABC'nin iç kontrol sistemi dönemi boyunca XYZ kıstaslarına uygun olarak etkin bir şekilde işlemiştir" veya "ABC'nin kurumsal yönetim yapısı dönemi boyunca XYZ kıstaslarına uygunluk sağlamıştır".

Uygun Taraf(lar) (Bkz.: 13 üncü paragraf, Ek)

A20. Sorumlu tarafın, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın ve denetimi yaptıran tarafın üstlendiği görevler farklılık gösterebilir (Bkz.: A37 paragrafı). Ayrıca, yönetim ve kurumsal yönetim yapıları da; kültürel ve hukuki farklılıklar, işletme büyüklüğü ve ortaklık yapısı gibi etkenlere bağlı olarak, ülkelere ve işletmelere göre değişir. Bu farklılık dolayısıyla, tüm durumları kapsayacak şekilde denetçinin sorgulama yapacağı, beyan talep edeceği veya başka şekilde iletişime geçeceği kişiyi (veya kişileri) GDS'lerin her bir denetim için ayrı ayrı belirlemesi mümkün değildir. Örneğin, bazı durumlarda uygun taraf(lar) büyük bir tüzel kişiliğin parçası ise; irtibata geçilecek olan yöneticilerin veya üst yönetimden sorumlu olanların belirlenmesi için, incelenecek hususlarla ilgili kim veya kimlerin sorumlu ve yeterli bilgiye sahip olduğunun tespitinde mesleki muhakemenin kullanılması gerekir.

Denetimin Güvence Denetimi Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi

Denetimle İlgili Standartlara Uygunluk Sağlanması (Bkz.: 1, 5, 15 inci paragraflar)

A21. Bu GDS; denetimin konusuna özgü bir GDS'nin mevcut olduğu denetimler[4] dâhil (tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi hariç), güvence denetimleri için geçerli olan şartları içerir. Bazı durumlarda verilecek güvence denetimi hizmetiyle, denetimin konusuna özgü bir GDS de ilgili olabilir. Denetimin konusuna özgü bir GDS'nin denetimle ilgili olabilmesi için; söz konusu GDS'nin yürürlükte olması, GDS'nin -denetim- konusunun yürütülecek güvence denetimiyle ilgili olması ve GDS'de ele alınan durumların mevcut olması gerekir.

A22. Tarihî finansal bilgilerin bağımsız denetimine ve sınırlı bağımsız denetimine yönelik olarak sırasıyla BDS'ler ve SBDS'ler bulunmaktadır ve bu standartlar diğer güvence denetimlerinde uygulanmazlar. Yine de söz konusu standartlar, genellikle, bu GDS uyarınca güvence denetimi üstlenen denetçiler için denetim sürecine ilişkin rehberlik sağlar.

GDS Metni (Bkz.: 12 ve 16 ncı paragraflar)

A23. GDS'lerde; denetçinin GDS'leri uygulama amacı ve belirtilen bu amaca ulaşmasını sağlamaya yönelik ana hükümler ile GDS'lerin doğru anlaşılmasına ilişkin çerçeveyi sağlayan giriş

[4] Bu GDS'de makul ve sınırlı güvence veren doğrulama hizmetlerine özgü ana hükümler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümleri yer alır. Ayrıca bu GDS, denetimin içinde bulunduğu şartlar çerçevesinde gerekli olan uyarlama ve tamamlamaların -ilavelerin- yapılması koşuluyla makul ve sınırlı güvence veren doğrudan denetimlerde de uygulanabilir.

bölümü, tanımlar bölümü ve açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü yer alır.

A24. Amaç bölümü, GDS'nin ana hükümlerinin düzenlendiği çerçeve hakkında bilgi verir ve:

(a) Yerine getirileceklerin neler olduğunun anlaşılmasına ve

(b) Amaçlara ulaşmak için yerine getirilmesi gereken başka hususların olup olmadığına karar verilmesine,

yardımcı olur. GDS hükümlerinin doğru bir şekilde uygulanmasının, denetçinin amaçlara ulaşmasında yeterli dayanağı sağlayacağı düşünülmektedir. Ayrıca içinde bulunulan şartların çok değişken olması ve tüm şartların GDS'lerde öngörülmesinin mümkün olmaması sebebiyle denetçi, GDS'lerin hükümlerini yerine getirmek ve amaçlarına ulaşmak için gerekli prosedürleri belirlemekten sorumludur. Denetimin şartlarına bağlı olarak, GDS'lerde belirtilen amaçlara ulaşmak için GDS'lerin zorunlu kıldıklarına ilave olarak, denetçinin başka prosedürleri uygulamasını gerektiren özel hususlar söz konusu olabilir.

A25. Hükümleri doğru bir şekilde anlamak için denetçinin bu GDS ve varsa ilgili GDS'nin tamamına vâkıf olması gerekir.

A26. Açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, gerektiğinde ana hükümlere ilişkin ilave açıklamalar ve bunların uygulanmasına yönelik rehberlik sağlar. Bu bölüm özellikle;

(a) Bir ana hükmün neyi ifade ettiğini veya amaçlanan kapsamı daha sarih bir biçimde açıklayabilir ve

(b) İçinde bulunulan şartlara uygun olabilecek örnekler verebilir.

Bu bölümde yer alan hükümler bir ana hüküm getirmemekle birlikte, ana hükümlerin doğru bir şekilde uygulanmasına yardımcı olur. Ayrıca açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümü, bir GDS'de ele alınan konuların arka planına ilişkin bilgiler de sağlayabilir. Uygun hâllerde-bu bölümde kamu sektörü denetim kuruluşlarına veya küçük denetim şirketlerine özgü ilave hususlara yer verilir. Bu ilave hususlar GDS'lerde yer alan ana hükümlerin uygulanmasına yardımcı olur. Ancak söz konusu hususlar, denetçinin bir GDS'nin ana hükümlerini uygulama ve bunlara uyma sorumluluğunu sınırlandırmaz veya azaltmaz.

A27. GDS'lerin tutarlı bir şekilde yorumlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olmak amacıyla sunulan GDS'lerdeki tanımlar, mevzuatta veya başka bir şekilde diğer amaçlarla oluşturulmuş tanımları geçersiz kılmaz.

A28. Ekler, açıklayıcı hükümler ve uygulama bölümünün bir parçasıdır. Bir ekin amacı ve hedeflenen kullanımı, ilgili GDS metninde veya ekin başlığında ve ekin giriş bölümünde açıklanır.

İlgili Hükümlere Uygunluk Sağlanması (Bkz.: 17 nci paragraf)

A29. Bazı prosedürler, yalnızca makul güvence denetimleri için zorunlu tutulmuş olmalarına rağmen sınırlı güvence denetimleri için de uygun olabilir.

Etik Hükümler (Bkz.: 3(a), 20, 22(a) paragrafları)

A30. Etik Kurallar aşağıda yer alan, temel etik ilkeleri belirler:

(a) Dürüstlük,

(b) Tarafsızlık,

(c) Mesleki yeterlik ve özen,

(ç) Sır saklama ve

(d) Mesleğe uygun davranış.

Temel etik ilkeler, denetçiden beklenen standart davranışı belirler.

A31. Etik Kurallar, denetçinin aşağıdakiler dâhil temel etik ilkelere uygun şekilde tehditleri ele alırken uygulaması gereken yaklaşımı belirleyen bir kavramsal çerçeve sunar:

(a) Temel ilkelere uyumu engelleyen tehditleri belirlemek. Tehditler, aşağıdaki sınıflardan bir veya birkaçının kapsamına girer:

(i) Kişisel çıkar,

(ii) Kendi kendini denetleme,

(iii) Taraf tutma,

(iv) Yakınlık ve

(v) Yıldırma.

(b) Belirlenen tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığını değerlendirmek ve

(c) Temel etik ilkelere uyumu engellediği belirlenen tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olmaması durumunda, tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak, tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almak veya mevzuatla izin verilmesi hâlinde denetimden çekilmek suretiyle tehditleri ele almak.

A32. Etik Kurallar aşağıdakileri içeren çeşitli konularda ana hükümler ve uygulama hükümleri düzenler:

- Çıkar çatışmaları,
- Denetçinin görevlendirilmesi,
- İkinci görüşler,
- Ücretler ve diğer menfaatler,
- Hediyeler ve ağırlanma dâhil, teşvikler,
- Emanet olarak tutulan müşteri varlıkları ve
- Mevzuata aykırılıklara karşılıklar verilmesi.

A33. Etik Kurallar *Bağımsızlık Standartlarını* da içerir. 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. Etik Kurallarda yer alan Bağımsızlık Standartları örneğin aşağıdakileri içerir:

- Ücretler,
- Hediyeler ve ağırlanma,
- Fiili hukuki ihtilaflar ve hukuki ihtilaf tehditleri,

- Finansal çıkarlar,
- Krediler ve garantiler,
- İş ilişkileri,
- Ailevi ve kişisel ilişkiler,
- Güvence müşterisine yakın zamanda verilen hizmetler,
- Güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet verilmesi,
- Güvence müşterisi tarafından istihdam,
- Personelin güvence müşterisiyle uzun süreli ilişkisi,
- Güvence müşterisine güvence dışı hizmetlerin sunulması ve
- Kullanım ve dağıtım konusunda sınırlama içeren raporlar.

A34. Diğer yasal düzenlemelerle getirilen yükümlülükler; A30-A33 paragraflarında atıfta bulunulan tüm hususları ele aldıklarında ve Etik Kuralların güvence denetimleriyle ilgili olarak öngörülen hükümlerinin amaçlarına ulaşılmasını sağlayan yükümlülükler getirdiklerinde, en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olarak nitelendirilir.

Müşteri İlişkisinin ve Sözleşmenin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Güvence Denetiminin Ön Şartları (Bkz.: 24 üncü paragraf)

A35. Kamu sektöründe, güvence denetiminin ön şartlarından bazılarının mevcut olduğu varsayılabilir, örneğin:

(a) Kamu sektörü denetim kuruluşları ve güvence denetimi kapsamına alınmış kamu işletmelerinin görev ve sorumlulukları genellikle mevzuatla belirlendiğinden, uygun olarak varsayılır,

(b) Kamu sektörü denetim kuruluşlarının denetimi yürütmek için gerekli olan bilgiye erişim hakkı, çoğunlukla mevzuatla düzenlenir,

(c) Denetçinin ulaşacağı sonucun, gerek makul güvence denetimine gerekse sınırlı güvence denetimine uygun şekilde olsun, yazılı olarak raporlanması genellikle mevzuatla zorunlu kılınır ve

(ç) Mevzuata göre belirlenen bir denetim söz konusu olduğundan, makul bir hedef genellikle mevcuttur.

A36. Dayanak denetim konusunun tamamı için uygun kıstasların bulunmaması ancak dayanak denetim konusunun bir veya birden fazla yönü için söz konusu kıstasların uygun olduğunun tespit edilmesi durumunda, güvence denetimi, dayanak denetim konusunun söz konusu yönüyle ilgili olarak yürütülebilir. Bu tür durumlarda, güvence raporunda, söz konusu raporun dayanak denetim konusunun bütünüyle ilgili olmadığının belirtilmesi gerekir.

Görev ve Sorumluluklar (Bkz.: 12(j), 12(ö), 12(b), 12(s), 13, 24(a) paragrafları, Ek)

A37. Tüm güvence denetimlerinde en az üç taraf bulunur: sorumlu taraf, denetçi ve hedef kullanıcılar. Birçok doğrulama hizmetinde sorumlu taraf, aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve denetimi yaptıran taraf olabilir. Bu görevlerin her birinin

güvence denetimiyle olan ilişkisine yönelik açıklamalar Ek'te yer almaktadır.

A38. Dayanak denetim konusuna ilişkin sorumlulukla ilgili uygun ilişkinin var olduğu yönündeki kanıt, sorumlu tarafın bu sorumluluğu üstlendiğine dair yazı alınmak suretiyle elde edilebilir. Aynı zamanda bu tür bir yazı, sorumlu taraf ve denetçinin sorumluluklarına ilişkin ortak bir anlayışa dayanak teşkil eder. Yazılı kabul, sorumlu tarafın anlayışını belgelendirmenin en uygun şeklidir. Mevzuatta veya sözleşme gibi bir başka kaynakta sorumluluğun belirtilmesi durumunda, sorumluluğa ilişkin yazılı kabul olmasa dahi, denetçinin denetimi kabul etmesi uygun olabilir. Diğer durumlarda ise içinde bulunulan şartlara bağlı olarak denetimi kabul etmemesi veya söz konusu şartları güvence raporunda açıklaması uygun olabilir.

A39. Ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf, denetime konu bilgilerle ilgili makul bir dayanağa sahip olmakla yükümlüdür. Makul dayanağı neyin oluşturduğu, dayanak denetim konusunun ve diğer denetim şartlarının niteliğine bağlıdır. Bazı durumlarda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafa, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermediği konusunda makul bir dayanak sunmak için geniş çaplı iç kontrolleri içeren resmi bir süreç gerekebilir. Denetçinin denetime konu bilgilere ilişkin raporlama yapacak olması, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın denetime konu bilgilerle ilgili makul bir dayanağa sahip olması gerekliliğini ortadan kaldırmaz.

Dayanak Denetim Konusunun Uygunluğu (Bkz.: 24(b)(i) paragrafı)

A40. Uygun bir dayanak denetim konusu; geçerli 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.

A41. 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).

A42. Farklı dayanak denetim konuları; -konuyu oluşturan bilgilerin nicel veya nitel, öznel veya nesnel, ileriye yönelik 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.

A43. Bu tür özelliklerin belirlenmesi ve etkilerinin göz önünde bulundurulması, dayanak denetim konusunun uygunluğunun değerlendirilmesi ve güvence raporunun içeriğinin belirlenmesinde denetçiye yardımcı olur (Bkz.: A164 paragrafı).

A44. Bazı durumlarda güvence denetimi, daha geniş kapsamlı bir dayanak denetim konusunun yalnızca bir bölümüyle ilgili olabilir. Örneğin denetçi, bir işletme tarafından yürütülen ve çevre açısından pozitif çıktıları olan birkaç program gibi, işletmenin sürdürülebilir kalkınmaya olan katkısının bir yönü hakkında raporlama yapmak üzere görevlendirilebilir. Bu tür durumlarda denetimin, uygun bir dayanak denetim konusuna sahip olma özellikleri gösterip göstermediğini belirlerken denetçi, kendisinden hakkında raporlama yapılması istenen denetim yönüyle ilgili bilgilerin hedef kullanıcıların grup olarak bilgi ihtiyaçlarını

karşılamasının mümkün olup olmayacağını ve denetime konu bilgilerin ne şekilde sunulacağı ve dağıtılacağını (örneğin işletmenin üzerine raporlama yapmadığı, daha az tercih edilen çıktıları olan ancak daha önemli olan programların olup olmadığını) değerlendirmesi uygun olabilir.

Kıstasların Uygunluğu ve Erişilebilirliği

Kıstasların uygunluğu (Bkz.: 24(b)(ii) paragrafı)

A45. 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 etkenleri 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.

(ç) Tarafsızlık: Tarafsız kıstaslar, denetime konu bilgilerin, denetimin şartlarına uygun olarak önyargısız olmasını sağlar.

(d) Anlaşılabilirlik: Anlaşılabilir kıstaslar, hedef kullanıcılar tarafından anlaşılabilen denetime konu bilgilerin oluşmasını sağlar.

A46. Bir bireyin tecrübelerinden kaynaklanan beklentilerine veya muhakemelerine ilişkin muğlak tanımlar, uygun kıstasları oluşturmaz.

A47. Kıstasların belli bir denetim için uygunluğu, yukarıda yer verilen özellikleri yansıtıp yansıtmadıklarına bağlıdır. Her bir özelliğin belli bir denetim için nispi önemi, mesleki muhakemenin konusudur. Ayrıca kıstaslar, 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.

A48. Kıstaslar çeşitli yöntemlere göre seçilebilir veya geliştirilebilir, örneğin:

- Mevzuatta düzenlenmiş olabilir.
- Şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanmış olabilir.
- Şeffaf bir standart oluşturma süreci izlemeyen bir grup tarafından toplu olarak geliştirilmiş olabilir.
- Akademik dergi veya kitaplarda yayımlanmış olabilir.
- Satış amacıyla geliştirilmiş olabilir.
- Belirli bir denetimin şartlarına özgü olarak denetime konu bilgileri hazırlamak hedefiyle özel olarak tasarlanmış olabilir.

Kıstasların nasıl geliştirildiği, denetçinin kıstasların uygun olup olmadığını değerlendirmek için yürüteceği çalışmayı etkileyebilir.

A49. Bazı durumlarda mevzuat, denetim için kullanılacak kıstasları öngörebilir. Aksini gösteren belirtilerin bulunmaması durumunda bu kıstaslar, hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarına uygun olmaları hâlinde, şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanan kıstaslar gibi uygun kabul edilir. Bu tür kıstaslar, belirlenmiş kıstaslar olarak bilinir. Bir dayanak denetim konusuna özgü belirlenmiş kıstaslar olması durumunda bile belli kullanıcılar, kendi özel ihtiyaçlarına uygun başka kıstasları uygun bulabilir. Örneğin, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesinde belirlenmiş kıstaslar olarak farklı çerçeveler kullanılabilir. Ancak, belli kullanıcılar kendilerinin, özel bilgi ihtiyaçlarını - örneğin düzenleme/gözetim ile ilgili- karşılayan daha ayrıntılı bir kıstas grubu geliştirebilir. Bu tür durumlarda, güvence raporu:

(a) Okuyucuları, denetime konu bilgilerin özel amaçlı kıstaslara uygun olarak hazırlandığı ve sonuç olarak denetime konu bilgilerin başka bir amaç için uygun olmayabileceği konusunda uyarır (Bkz.: 69(e) paragrafı) ve

(b) Denetim şartları için uygun olması durumunda, kıstasların mevzuatta düzenlenmediğini veya şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayımlanmadığını belirten bir açıklamaya yer verebilir.

A50. Belirli bir denetimin şartlarına özgü olarak denetime konu bilgilerin hazırlanması hedefiyle tasarlanmış olması durumunda kıstaslar, hedef kullanıcıları yanıltıcı mahiyette denetime konu bilgilerin veya güvence raporunun ortaya çıkmasına yol açıyorsa, uygun değildir. Hedef kullanıcıların veya denetimi yaptıran tarafın, özel olarak geliştirilen kıstasların hedef kullanıcıların amaçlarına uygun olduğu yönünde onay/kabul vermesi istenir. Bu şekilde bir onaylamanın/kabulün yapılmaması, kıstasların ve güvence raporunda kıstaslarla ilgili sunulan bilgilerin uygunluğunu değerlendirmek için yapılacakları etkiler.

Kıstasların erişilebilirliği (Bkz.: 24(b)(iii) paragrafı)

A51. 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 (Bkz.: A165 paragrafı).

(ç) Zamanın saat ve dakika cinsinden ölçülmesine ilişkin kıstastaki gibi genel bir anlayış vasıtasıyla.

A52. Bir sözleşmenin şartları veya bir sektör birliği tarafından yayımlanan ve yalnızca belli bir hedefe/amaca uygun olmasından dolayı o sektör mensupları tarafından erişilebilir olan kıstaslar gibi bazı kıstaslar, yalnızca bazı hedef kullanıcılar tarafından erişilebilir hâldedir. Bu durumda 69(e) paragrafı, kullanıcıların dikkatini bu hususa çekecek bir beyanda bulunulmasını gerekli kılar. Ayrıca denetçi, güvence raporunun yalnızca belli kullanıcılara yönelik olduğunun belirtilmesini de uygun bulabilir (Bkz.: A167-A168 paragrafları).

Kanıtlara Erişim (Bkz.: 24(b)(iv) paragrafı)

Mevcut kanıtların niceliği ve niteliği

A53. Mevcut kanıtların niceliği ve niteliği aşağıdaki unsurlardan etkilenebilir:

(a) Dayanak denetim konusunun veya denetime konu bilgilerin özellikleri. Örneğin, denetime konu bilgilerin tarihî bilgiler olmaktan ziyade geleceğe yönelik olması durumunda daha az tarafsız kanıtların elde edilmesi beklenir ve

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

Kanıtlar, genellikle kesin olmaktan ziyade ikna edici mahiyettedir.

Kayıtlara erişim (Bkz.: 56 ncı paragraf)

A54. Aşağıdaki hususların denetçiye sağlanmasına ilişkin sorumluluğu anladığına ve üstlendiğine dair uygun taraf(lar)la mutabakata varılması, denetimin kanıtlara erişim sağlamaya yönelik özellikleri gösterip göstermediği konusunda denetçiye yardımcı olabilir:

(a) Kayıtlar, dokümanlar ve diğer hususlar gibi uygun taraf(lar)ın denetime konu bilgilerin hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgilere erişim imkânı sağlama,

(b) Denetimin amaçları açısından denetçinin uygun taraftan (taraflardan) talep edebileceği ilave bilgileri sağlama ve

(c) Denetçinin kanıt elde etmek için gerekli olduğunu tespit ettiği uygun taraf(lar)a mensup (örneğin şirket içindeki) kişilere sınırsız erişim sağlama.

A55. Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve denetimi yaptıran taraf arasındaki ilişkinin niteliği, denetçinin denetimi tamamlamak için kanıt olarak ihtiyaç duyabileceği kayıtlara, belgelere ve diğer bilgilere erişim sağlama imkânını etkileyebilir. Dolayısıyla, bu tür ilişkilerin niteliği, denetimin kabul edilip edilmeyeceğini belirlerken göz önünde bulundurulması gereken ilgili bir husus olabilir. Bu ilişkilerin sorunlu bir niteliğe sahip olabileceği durumlara ilişkin örnekler A140 paragrafında yer alır.

Makul Bir Amaç (Bkz.: 24(b)(vi) paragrafı)

A56. Denetimin makul bir amacının olup olmadığı değerlendirilirken göz önünde bulundurulacak hususlar aşağıdakileri içerir:

- Denetime konu bilgiler ile güvence raporunun hedef kullanıcıları (özellikle, kıstasların belli bir amaca göre tasarlanmış olması durumunda). Göz önünde bulundurulacak bir başka husus da denetime konu bilgiler ile güvence raporunun hedef kullanıcılardan daha geniş bir grup tarafından kullanılma ya da bu gruba dağıtılma ihtimalidir.
- Denetime konu bilgilerin, güvence denetiminin kapsamı dışında tutulması beklenen yönlerinin olup olmadığı ve kapsam dışında tutulmalarının gerekçesi.
- Sorumlu taraf, ölçüm ve değerlendirmeyi yapan taraf ve denetimi yaptıran taraf arasındaki ilişkilerin özellikleri. Örneğin, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın sorumlu taraf olmadığı durumlarda; sorumlu tarafın denetime konu bilgilerin kullanılacağı yerleri veya kullanım şeklini onaylayıp onaylamadığı ve denetime konu

bilgileri hedef kullanıcıların kullanımına sunulmadan önce gözden geçirme fırsatının veya yorumlarını bu bilgilerle birlikte sunma fırsatının olup olmayacağı.

- Dayanak denetime konu bilgileri ölçmek veya değerlendirmek için uygulanacak kıstasları kimin seçtiği ve kıstasların uygulanmasında ne derecede muhakeme kullanılacağı ve taraflılığın kapsamının ne olacağı. Hedef kullanıcıların kıstasları seçmesi veya seçme sürecine katılması durumunda, denetimin makul bir amacının olma ihtimali daha yüksektir.
- Denetçinin çalışmasının kapsamına ilişkin herhangi bir ciddi kısıtlama.
- Denetçinin; denetimi yaptıran tarafın, dayanak denetim konusunu veya denetime konu bilgileri denetçinin adıyla uygunsuz bir şekilde ilişkilendirme niyetinin olduğunu düşünüp düşünmemesi.

Denetim Sözleşmesinin Şartları Üzerinde Anlaşmaya Varılması (Bkz.: 27 nci paragraf)

A57. Denetim başlamadan önce, üzerinde anlaşmaya varılan sözleşme şartlarının yazılı hâle getirilmesi, yanlış anlamaları önleme bakımından denetimi yaptıran taraf ve denetçinin yararınadır. Sözleşmenin şekil ve içeriği, denetimin şartlarına göre farklılık gösterir. Örneğin, mevzuatta denetimin şartlarıyla ilgili yeterli detayın öngörülmesi durumunda -bu tür bir mevzuatın uygulanması ve uygun tarafın bu mevzuattan doğan sorumluluklarını kabul edip anlaması hususu dışında- denetçinin mevzuatta öngörülen denetim şartlarını yazılı sözleşmede belirtmesi gerekmez.

A58. Mevzuat -özellikle kamu sektöründeki uygulamalar için- denetçinin atanmasını ve uygun taraf(lar)ın kayıtlarına ve diğer bilgilerine erişim yetkisi gibi denetçiye özel yetkiler verilmesini zorunlu kılabilir. Örneğin mevzuat, uygun taraf(lar)ın denetim kapsamını kısıtlamaya çalışması durumunda, doğrudan düzenleyici kamu kurumuna raporlama yapılması gibi yükümlülükler getirebilir.

Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Değişikliğin Kabulü (Bkz.: 29 uncu paragraf)

A59. Hedef kullanıcıların yükümlülüklerini etkileyen şartlardaki değişiklikler veya denetimin niteliğine ilişkin yanlış anlama, güvence denetiminden güvence dışı bir hizmete ya da makul güvence denetiminden sınırlı güvence denetimine geçiş gibi, denetimdeki bir değişiklik talebi için gerekçe oluşturabilir. 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.

Kalite Yönetimi

Denetçiler (Bkz.: 20, 31(a)-(b) paragrafları)

A60. Bu GDS, denetçiler tarafından üstlenilen güvence denetimlerinin kalitesini sağlamaya yönelik alınan bir dizi önlem çerçevesinde düzenlenmiştir. Bu önlemler aşağıdakileri içerir:

- Eğitim ve deneyim asgari şartları gibi denetçi olabilmek için gereken yetkinlik hükümleri ile sürekli mesleki gelişim hükümleri.
- Denetim şirketi bünyesinde uygulanan kalite yönetim sistemi KYS 1, denetim şirketlerinin yürüttükleri tüm güvence denetimleri ve ilgili hizmetler için geçerlidir.
- Dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış

ilkeleri üzerine kurulu ayrıntılı bağımsızlık hükümlerini de içeren kapsamlı Etik Kurallar.

Denetim Şirketi Düzeyinde Kalite Yönetimi (Bkz.: 3(b), 31(a) paragrafları)

A61. KYS 1; denetim şirketinin, güvence denetimlerine ilişkin kalite yönetim sistemi tasarlama, uygulama ve sistemin işleyişini sağlama sorumluluklarını düzenler.[5] KYS 1; denetim şirketinin, sorumlulukların etik hükümlere -bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil- uygun olarak yerine getirilmesine yönelik olarak kalite hedefleri oluşturma sorumluluğunu düzenler. KYS 1 ayrıca, denetim şirketinin, kalitesi gözden geçirilmesi gereken denetimlere yönelik politika veya prosedürler oluşturma sorumluluklarını da düzenler.[6] KYS 2; kaliteyi gözden geçiren kişinin atanması, liyakati ve söz konusu gözden geçirmenin yürütülmesi ve belgelendirilmesine ilişkin hususları düzenler.[7]

Bir kalite yönetim sistemi aşağıdaki sekiz unsurdan oluşur:[8]

(a) Denetim şirketinin risk değerlendirme süreci,

(b) Üst yönetim ve liderlik yapısı,

(c) Etik hükümler,

(ç) Müşteri ilişkisinin ve belirli bir sözleşmenin kabulü ve devam ettirilmesi,

(d) Denetim veya hizmetin yürütülmesi,

(e) Kaynaklar,

(f) Bilgi ve iletişim,

(g) İzleme ve düzeltme süreci.

Denetim şirketi veya mevzuat, kalite yönetim sisteminin unsurlarını açıklamak için farklı terminoloji veya çerçeveler kullanabilir.

A62. Kalite yönetim sisteminin tasarlanması, uygulanması ve işleyişinin sağlanmasına ilişkin denetim şirketinin sorumluluklarını ele alan diğer düzenlemeler asgari düzeyde, KYS 1'in amacına ulaşması konusunda denetim şirketine yükümlülükler getirdiğinde, söz konusu düzenlemelerin KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevada olduğu kabul edilir.

A63. Sorumlu denetçi, her bir denetimde kalitenin yönetilmesi ve kaliteye ulaşılmasına ve denetim boyunca yeterli ve uygun bir şekilde söz konusu denetimde yer almasına ilişkin genel sorumluluğu üstlenirken, atacağı adımlar ile denetim ekibinin diğer üyelerine vereceği mesajlarda, bir güvence denetiminin yürütülmesinde kalitenin esas olduğunu ve güvence denetiminin kalitesi açısından:

(a) Denetim çalışmalarının mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmesinin önemini,

---

[5] KYS 1, 1 inci paragraf

[6] KYS 1, 2(a) paragrafı

[7] KYS 1, 2(b) paragrafı

[8] KYS 1, 6 ncı paragraf

(b) Denetim şirketinin kalite yönetim politika veya prosedürlerine uyumun önemini,

(c) İçinde bulunulan şartlara uygun bir rapor düzenlenmesinin önemini ve

(ç) Denetim ekibinin hiçbir korku ve baskı olmaksızın endişelerini dile getirebilmesinin önemini,

vurgular.

A64. Denetim şirketinin kalite yönetim sistemi, aşağıdakileri gerçekleştirmek amacıyla, bir izleme ve düzeltme süreci oluşturulmasını içerir:

(a) Denetim şirketine; kalite yönetim sisteminin tasarımı, uygulanması ve işleyişi hakkında ihtiyaca uygun, güvenilir ve zamanında bilgi sağlamak.

(b) Tespit edilen eksikliklerin zamanında düzeltilmesini teminen eksikliklere karşılık vermek için uygun adımlar atmak.

A65. Denetim ekibi genellikle aşağıdaki durumlar hariç olmak üzere, denetim şirketinin kalite yönetim sistemini esas alabilir:

- Denetim ekibinin bilgisi veya uygulama tecrübesinin, denetim şirketinin politika veya prosedürlerinin denetimin nitelik ve içinde bulunduğu şartları etkin bir biçimde ele almadığını göstermesi veya
- Bu politika veya prosedürlerin etkinliği hakkında denetim şirketi veya diğer tarafların sağladığı bilgilerin aksine işaret etmesi.

Örneğin, denetim ekibi aşağıdakilere ilgili olarak denetim şirketinin kalite yönetim sistemini esas alabilir:

(a) İşe almaya ve eğitime yönelik prosedürler aracılığıyla personelin yetkinlik ve kabiliyetinin sağlanması,

(b) Bağımsızlık hakkında toplanan ve iletilen ilgili bilgilere göre bağımsızlığın korunması,

(c) Müşteri ilişkisinin ve güvence sözleşmesinin kurulması kabulü ve devam ettirilmesine yönelik denetim şirketinin politika veya prosedürleri aracılığıyla müşteri ilişkisinin devam ettirilmesi,

(ç) İzleme süreci aracılığıyla mevzuat hükümlerine uygunluğun sağlanması.

Sorumlu denetçi, denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde belirlenen ve güvence denetimini etkileyebilecek eksiklikleri[9] değerlendirirken, denetim şirketinin söz konusu eksiklikleri ele almak amacıyla yerine getirdiği düzeltici adımları dikkate alabilir.

A66. Denetim şirketinin kalite yönetim sisteminde bir eksiklik bulunması, tek başına, güvence denetiminin mesleki standartlar ile mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütülmediği veya denetçi raporunun içinde bulunulan şartlara uygun olmadığı sonucuna varılması için dayanak teşkil etmeyebilir.

[9] KYS 1, 16(a) paragrafı

Dayanak Denetim Konusuna İlişkin Beceri, Bilgi ve Deneyimler ile Dayanak Denetim Konusunun Ölçümü veya Değerlendirilmesi (Bkz.: 31(c) paragrafı)

A67. Bir denetçiden, birçok farklı dayanak denetim konusuna ve denetime konu bilgiye ilişkin güvence denetimi yürütmesi talep edilebilir. Bu taleplerden bir kısmı, belli bir bireyin normalde sahip olduğunun ötesinde uzmanlık bilgisi ve becerisi gerektirebilir.

A68. Kurum tarafından yayımlanan Etik Kurallar iş ekibinin, hizmetleri yürütmek için gerekli yetkinliğe sahip olmadığı veya bu yetkinliği elde edemediği durumda oluşan ve mesleki yeterlik ve özen ilkesine uyumu engelleyen kişisel çıkar tehdidine yönelik yükümlülükler içerir ve bu hususa ilişkin rehberlik sağlar.[10] Denetçi bildirilen güvence sonucundan tek başına sorumludur ve uzman çalışmasından faydalanmış olması bu sorumluluğu azaltmaz. Bununla birlikte, bu GDS'ye uyarak faydalandığı 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.

Denetim Kaynakları

Toplu Olarak (Kolektif) Yetkinlik ve Kabiliyet (Bkz.: 32 nci paragraf)

A69. KYS 1; denetim şirketinin, müşteri ilişkisinin ve güvence sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine yönelik olarak kalite hedefleri oluşturmasını zorunlu kılar. Kalite hedefleri; denetim şirketinin, denetimi mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütebilme kabiliyetine dayalı olarak, müşteri ilişkisini veya denetim sözleşmesini kabul edip etmeme veya devam ettirip ettirmemeye ilişkin muhakemelerinin uygunluğunu ele alır.[11]

Denetçinin Faydalandığı Uzman (Bkz.: 32(a), 32(b)(i) paragrafları)

A70. Güvence çalışmalarının bir kısmı, denetçinin faydalandığı bir veya daha fazla uzmanı içeren, birçok alanda uzmanlaşmış bir ekip tarafından yürütülebilir. Örneğin, dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına veya 46M (makul güvence denetimi olması durumunda) ya da 46S (sınırlı güvence denetimi olması durumunda) paragraflarında bahsedilen hususlardan bir veya birkaçına ilişkin bilgi edinme konusunda denetçiye yardımcı olacak bir uzmana ihtiyaç duyulabilir.

A71. Denetçinin faydalandığı- uzman çalışmasının kullanılması durumunda, denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesi aşamasında 52 nci paragrafta gerekli kılınan prosedürlerden birkaçının uygulanması uygun olabilir.

Diğer Denetçiler (Bkz.: 32(b)(ii) paragrafı)

A72. Denetime konu bilgiler, bir başka denetçi tarafından hakkında sonuç bildirilmiş olabilen bilgileri içerebilir. Denetime konu bilgilere ilişkin bir sonuca ulaşırken denetçi, denetime konu bilgilerle ilgili kanıt sağlamak amacıyla, diğer denetçinin ulaştığı sonucun dayanağı olan kanıtları kullanmaya karar verebilir.

A73. Örneğin, uzak bir konumda veya yabancı bir ülke sınırları içerisinde bulunan dayanak denetim konusuna ilişkin olarak diğer bir denetçinin çalışmasından faydalanılabilir. Bu

[10] Etik Kurallar, 320.3 U3 paragrafı

[11] KYS 1, 30(a)(ii) ve A72 paragrafları

denetçiler, denetim ekibinin mensubu değildir. Diğer denetçinin çalışmasından faydalanmayı planlarken denetim ekibinin üzerinde durabileceği hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Diğer denetçinin denetimle ilgili etik hükümleri anlayarak bunlara uyup uymadığı ve özellikle bağımsız olup olmadığı.
- Diğer denetçinin mesleki yetkinliği.
- Denetim ekibinin diğer denetçinin çalışmalarına katılımının kapsamı.
- Diğer denetçinin, aktif olarak gözetime tabi tutulduğu düzenleyici bir çevrede faaliyet gösterip göstermediği.

Gözden Geçirme Sorumlulukları (Bkz.: 33(c) paragrafı)

A74. KYS 1 uyarınca denetim şirketi, denetim ekiplerinin yönlendirilmesi ve gözetimi ile çalışmalarının gözden geçirilmesinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını ele alan bir kalite hedefi oluşturmak zorundadır. Ayrıca KYS 1, daha az deneyimli ekip üyeleri tarafından yapılan çalışmaların daha deneyimli denetim ekibi üyeleri tarafından yönlendirilmesi, gözetilmesi ve gözden geçirilmesi esasına dayanılarak söz konusu yönlendirme, gözetim ve gözden geçirmenin planlanmasını gerektirmektedir.[12]

Denetimin Kalitesinin Gözden Geçirilmesi (Bkz.: 36(b) paragrafı)

A75. Denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi kapsamında dikkate alınabilecek diğer hususlar aşağıdakileri içerir:

(a) Denetim şirketinin, söz konusu denetime ilişkin, bağımsızlığına yönelik olarak denetim ekibi tarafından yapılan değerlendirme,

(b) Görüş farklılıkları içeren hususlar ya da diğer zor veya ihtilaflı konularda gerekli istişarelerin yapılıp yapılmadığı ile bu istişareler neticesinde ulaşılan sonuçlar ve

(c) Gözden geçirilmek üzere seçilen çalışma kâğıtlarının, önemli yargılarla ilişkili olarak yapılan çalışmaları yansıtıp yansıtmadığı ve ulaşılan sonuçları destekleyip desteklemediği.

Mesleki Şüphecilik ve Mesleki Muhakeme

Mesleki Şüphecilik (Bkz.: 37 nci paragraf)

A76. Mesleki şüphecilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektiren bir tutumdur:

- Elde edilen diğer kanıtlarla tutarsızlık gösteren kanıtlar.
- Kanıt olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalar sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgiler.
- İlgili GDS'lerde yer alan prosedürlere ilave prosedürleri gerektirebilecek durumlar.
- Muhtemel yanlışlıklara işaret edebilecek durumlar.

A77. Aşağıda örnekleri verilen hususlara ilişkin riskleri azaltmak amacıyla denetçinin, denetim boyunca mesleki şüpheciliğini sürdürmesi gerekir:

[12] KYS 1, 31(b) paragrafı

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

A78. Mesleki şüphecilik, kanıtların eleştirel biçimde değerlendirilmesi açısından gereklidir. Bu değerlendirme tutarsız kanıtların, belgelerin güvenirliğinin ve sorgulamalar sonucu elde edilen cevapların sorgulanmasını içerir. Mesleki şüphecilik, içinde bulunulan şartlar ışığında elde edilen kanıtların yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsar.

A79. Denetimin, belgelerin gerçek olup olmadığı konusunda bir güvence içermemesi durumunda denetçi, aksini düşünmesini gerektiren bir gerekçe olmadığı sürece kayıt ve belgelerin gerçek olduğunu kabul edebilir. Bununla birlikte denetçinin, 50 nci paragraf uyarınca kanıt olarak kullanılacak bilgilerin güvenilirliğini değerlendirmesi gerekir.

A80. 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 (Bkz.: 38 inci paragraf)

A81. 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 GDS'lerin 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 GDS'lerin hükümlerinin yerine getirilmesi ve kanıt toplanması için uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
- Yeterli ve uygun kanıtın toplanıp toplanmadığının ve bu GDS ve ilgili denetimin konusuna özgü herhangi bir GDS'nin 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.
- Elde edilen kanıtlara dayanarak ulaşılan uygun sonuçlar.

A82. 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.

A83. Herhangi bir durumda mesleki muhakemenin kullanılması, denetçi tarafından bilinen durum ve gerçeklere bağlıdır. Denetim sırasında ortaya çıkan zor veya ihtilaflı konularda denetime konu bilgilerle ilgili belli kalemlerin uygun taraf(lar)ın muhakemesinden etkilenme düzeyi dâhil, 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.

A84. 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 olmadığı esas alınarak,

icra edilebilir.

A85. Mesleki muhakemenin denetim boyunca kullanılması ve uygun bir biçimde belgelendirilmesi gerekir. Bu çerçevede 79 uncu paragraf; denetçinin çalışma kâğıtlarını, denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlarla ilgili sonuçlara ulaşırken vardığı önemli mesleki yargıları, söz konusu denetimle hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde hazırlamasını gerektirir. Mesleki muhakeme, denetime ilişkin durum ve gerçeklerle veya yeterli ve uygun kanıtla desteklenmeyen kararların gerekçesi olarak kullanılamaz.

Denetimin Planlanması ve Yürütülmesi

Denetimin Planlanması (Bkz.: 40 ıncı paragraf)

A86. Planlama süreci; sorumlu denetçiyi, denetim ekibinin diğer kilit üyelerini ve faydalanılan tüm önemli dış uzmanları da içine alacak şekilde denetimin kapsamına, yoğunlaşılacak hususlara, denetimin zamanlamasına ve yürütülmesine ilişkin genel bir stratejinin oluşturulması ile uygulanacak prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını ve bunların seçilme gerekçelerine ilişkin detaylı yaklaşım içeren bir denetim planını içerir. Yeterli bir planlama; denetimin önemli alanlarına gerekli özenin gösterilmesine, olası sorunların zamanında tespit edilmesine ve denetimin, etkin ve verimli bir biçimde yürütülmesini sağlayacak şekilde düzenlenmesine ve yönetilmesine yardımcı olur. Yeterli planlama aynı zamanda, işleri denetim ekibi üyelerine doğru bir şekilde tahsis etme konusunda denetçiye yardımcı olur ve ekip üyelerinin yönlendirilmesini, gözetimini ve çalışmalarının gözden geçirilmesini kolaylaştırır. Bundan başka, -varsa- diğer denetçiler ve uzmanlar tarafından yapılan çalışmaların koordinasyonunun sağlanmasına yardımcı olur. Planlama faaliyetlerinin niteliği ve kapsamı, dayanak denetim konusunun ve kıstasların karmaşıklığı gibi denetimin içinde bulunduğu şartlara göre farklılık gösterir. Göz önünde bulundurulabilecek temel hususlara ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Denetim sözleşmesinin şartları, dayanak denetim konusu ve kıstasların özellikleri dâhil, denetimin kapsamını tanımlayan denetim özellikleri.
- Kurulması gereken iletişimlerin niteliği ve beklenen zamanlaması.
- Denetim sözleşmesinin kabulüne ilişkin faaliyetlerin sonuçları ve -varsa- sorumlu denetçinin uygun taraf(lar) için yürüttüğü diğer denetimlerden edinilen bilgilerin ilgili olup olmadığı.
- Denetim süreci.
- Denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerebilmesine ilişkin riskler dâhil, denetçinin uygun taraf(lar)a ve çevresine ilişkin edindiği bilgiler.
- Hedef kullanıcıların ve bunların bilgi ihtiyaçlarının belirlenmesi ile önemlilik

düzeyinin ve güvence denetimi riskinin bileşenlerinin değerlendirilmesi.

- Hile riskinin denetimle ilgili olma düzeyi.
- Uzman katılımının niteliği ve kapsamı dâhil, personel ve uzmanlık ihtiyacı gibi denetimi yürütmek için gerekli kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamı.
- İç denetim fonksiyonunun denetim üzerindeki etkisi.

A87. Denetimin yürütülmesini ve yönetilmesini kolaylaştırmak amacıyla (örneğin, planlanan prosedürlerin bazılarını uygun taraf(lar)ın personelinin çalışmalarıyla koordine etmek için) denetçi, planlama unsurlarını uygun taraf(lar)la müzakere etmeye karar verebilir. Bu müzakereler sıklıkla yapılabilir ancak genel denetim stratejisi ve denetim planı, denetçinin sorumluluğundadır. Denetimin etkinliğinden ödün verilmemesi için genel denetim stratejisinde veya denetim planında yer alan konular müzakere edilirken dikkatli olunması gerekir. Örneğin, ayrıntılı prosedürlerin nitelik ve zamanlamasının uygun taraf(lar)la müzakere edilmesi, prosedürleri gereğinden fazla öngörülebilir hâle getirerek, denetimin etkinliğinden ödün verilmesine sebep olabilir.

A88. Planlama, denetimin ayrı bir safhası olmayıp denetim süresince devam eden ve yinelenen bir süreçtir. Denetçi; beklenmedik olaylar, şartlarda meydana gelen değişimler veya elde edilen kanıtlar sonucunda genel stratejiyi, denetim planını ve dolayısıyla prosedürlerin planlanan niteliği, zamanlaması ve kapsamını gözden geçirme gereği duyabilir.

A89. Küçük veya daha az karmaşık işletmelerin denetimlerinde, denetimin tamamı muhtemelen bir denetim ekibi üyesiyle çalışan (veya herhangi bir denetim ekibi üyesi olmadan çalışan) sorumlu denetçinin (veya tek başına denetim faaliyeti yapan bir denetçinin) yer aldığı çok küçük bir denetim ekibi tarafından yürütülebilir. Küçük bir ekipte ekip üyelerinin koordinasyonu ve iletişimi daha kolaydır. Bu tür durumlarda genel denetim stratejisinin oluşturulması, karmaşık veya zaman alıcı bir çalışma gerektirmez. Genel denetim stratejisinin oluşturulması işletmenin büyüklüğüne, dayanak denetim konusu ve kıstaslar dâhil denetimin karmaşıklığına ve denetim ekibinin büyüklüğüne bağlı olarak değişir. Örneğin, müteakip denetimlerde, yeni tamamlanan denetimdeki çalışma kâğıtlarının gözden geçirilmesine ve belirlenen öne çıkan konulara dayanarak, önceki denetimin sonunda hazırlanan ve uygun taraflarla yapılan müzakereler esas alınarak cari dönemde güncellenen özet bilgi notu, cari denetimin belgelendirilmiş denetim stratejisi olarak işlev görebilir.

A90. Denetçinin, 43 üncü paragrafta belirtilen durumlarda denetime devam etmesi hâlinde:

(a) Denetçinin mesleki muhakemesine göre, uygun olmayan geçerli kıstasların veya uygun olmayan dayanak denetim konusunun hedef kullanıcıları yanlış yönlendirmesi muhtemelse, konunun ne kadar önemli ve yaygın olduğuna bağlı olarak, içinde bulunulan şartlarda sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirilmesi uygun olur.

(b) Diğer durumlarda denetçinin, mesleki muhakemesine göre, konunun ne kadar önemli ve yaygın olduğuna bağlı olarak sınırlı olumlu sonuç bildirilmesi veya sonuç bildirmekten kaçınılması uygun olur.

A91. Örneğin, denetim sözleşmesini kabul ettikten sonra denetçinin, geçerli kıstasların uygulanması hâlinde ortaya çıkan denetime konu bilgilerin taraflı olduğunun farkına varması ve denetime konu bilgilerin taraflılığının önemli ve yaygın olması durumunda, içinde bulunulan şartlarda olumsuz sonuç bildirmesi uygun olur.

Önemlilik (Bkz.: 44 üncü paragraf)

A92. 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.

A93. Geçerli kıstaslar, önemlilik kavramını, denetime konu bilgilerin hazırlanması ve sunumu bağlamında ele alabilir ve dolayısıyla denetçiye, denetimin önemliliğini değerlendirirken bir referans çerçevesi sunabilir. Geçerli kıstaslar, önemliliği farklı açılardan ele alabilse de, önemlilik kavramı genel olarak A92-A100 paragraflarında yer alan hususları içerir. Geçerli kıstasların önemlilik kavramını ele almaması durumunda, söz konusu paragraflar denetçiye bir referans çerçevesi sunar.

A94. 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 grup olarak ortak bilgiye olan ihtiyaçlarını algılayışından etkilenir. Bu çerçevede denetçi, hedef kullanıcıların:

(a) Dayanak denetim konusuyla ilgili makul ölçüde bilgiye sahip oldukları ve denetime konu bilgileri makul özen göstererek değerlendirme isteklerinin bulunduğu,

(b) Denetime konu bilgilerin uygun önemlilik düzeylerine göre hazırlanıp güvence verildiğini anladıkları ve geçerli kıstaslarda yer alan önemlilikle ilgili açıklamalara/kavramlara ilişkin bilgiye sahip oldukları,

(c) Dayanak denetim konusunun ölçümü veya değerlendirilmesinin içerdiği her tür yapısal belirsizliği anladıkları ve

(ç) Bir bütün olarak denetime konu bilgileri esas alarak makul kararlar aldıkları,

varsayımlarında bulunur. 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 (Bkz.: A16-A18 paragrafları).

A95. Önemlilik, nitel etkenler ve uygulanabilir olması hâlinde nicel etkenler bağlamında değerlendirilir. Belli bir denetimde önemlilik ele alınırken niteliğe ve niceliğe ilişkin etkenlerin görece önemi, denetçinin mesleki muhakemesinin konusudur.

A96. Nitel etkenler aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Dayanak denetim konusundan etkilenen kişi veya işletmelerin sayısı.
- Çok sayıda performans göstergesinden oluşan bir rapor gibi, denetime konu bilgilerin birden çok unsurdan oluşması durumunda, farklı unsurlar arasındaki etkileşim ve her birinin görece önemi.
- Anlatı tarzında (sayısal olmayan bir biçimde) ifade edilen denetime konu bilgilere ilişkin seçilen metin.
- Geçerli kıstasların sunumda farklılıklara izin vermesi durumunda, denetime konu

bilgiler için benimsenen sunum özellikleri.

- Bir yanlışlığın niteliği (denetime konu bilgilerin bir kontrolün etkin olduğu yönünde bir ifade içermesi durumunda bu kontrolde gözlemlenen sapmaların niteliği gibi).
- Bir yanlışlığın, mevzuata uygunluğu etkileyip etkilemediği.
- Dayanak denetim konusuna ilişkin periyodik raporlama yapılması durumunda, denetime konu geçmiş veya cari bilgileri etkileyen veya denetime konu gelecekteki bilgileri etkileme ihtimali bulunan bir düzeltmenin etkisi.
- Yanlışlığa sebep olan eylemin kasıtlı olup olmadığı.
- Denetçinin, kullanıcılarla daha önceden yapılan iletişimler çerçevesinde edindiği kanaat göz önünde bulundurulduğunda yanlışlığın -örneğin dayanak denetim konusunun ölçümü veya değerlendirilmesi sonucunda beklenen çıktı açısından- ciddi olup olmadığı.
- Yanlışlığın; sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf veya denetimi yaptıran taraf arasındaki ilişki ya da bunların diğer taraflarla olan ilişkisi ile bağlantılı olup olmadığı.
- Bir eşik değer veya kıyaslama noktasının belirlenmiş olması durumunda, prosedür sonucunun söz konusu değerden sapma gösterip göstermediği.
- Dayanak denetim konusunun bir hükümet programı veya kamu sektörü işletmesi olması durumunda, program veya işletmenin herhangi bir yönünün program veya işletmenin niteliği, görünürlüğü ve duyarlılığı açısından önemli olup olmadığı.
- Denetime konu bilgilerin mevzuata uygunluk konusunda oluşturulan bir sonuçla ilgili olması durumunda, aykırılığın ciddiyeti.

A97. Nicel etkenler; yanlışlıkların, denetime konu bilgilerde raporlanan tutarlar karşısındaki nispi büyüklüğüyle ilişkilidir. Raporlanan tutarlar denetime konu bilgilerin:

- Sayısal olarak ifade edilen veya
- Sayısal değerlerle başka şekilde ilişkili olan (örneğin, denetime konu bilgi belli bir kontrolün etkin olduğu yönünde bir beyan ise, kontrolde gözlemlenen sapma sayısı ilgili bir nicel etken olabilir),

yönleri için olabilir.

A98. Nicel etkenlerin geçerli olması durumunda, denetimin yalnızca, münferit olarak önemli yanlışlıkları tespit edecek şekilde planlanması, münferit olarak önemli olmayan yanlışlıkların toplu olarak denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içermesine sebep olabileceği gerçeğinin göz ardı edilmesine yol açar. Dolayısıyla, denetçinin, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken önemlilikten daha düşük bir tutarı/miktarı esas alması, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına yönelik planlama yaparken daha uygun olabilir.

A99. Önemlilik, güvence raporu kapsamına alınan bilgilerle ilişkilidir. Dolayısıyla denetimin, dayanak denetim konusu hakkında iletilen bilgilerin tamamını değil de bir kısmını kapsaması durumunda, önemlilik yalnızca denetim kapsamına alınan bölümle ilişkili olarak değerlendirilir.

A100. Uygulanan prosedürler sonucunda belirlenen yanlışlıkların önemliliği konusunda sonuca varmak, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir. Örneğin:

- Bir hastanenin acil servis bölümü için yapılan performans denetiminde geçerli kıstaslar; hizmet sunma hızını, hizmet kalitesini, bir vardiya boyunca tedavi edilen hasta sayısını ve hizmet maliyetlerinin diğer emsal hastanelerle kıyaslanmasını içerebilir. Geçerli kıstaslardan üçünün yerine getirilip bir kıstasın ise az bir farkla yerine getirilmemesi durumunda, hastanenin acil servis bölümünün bir bütün olarak beklenen performansı gösterip göstermediği konusunda sonuca varmak için mesleki muhakemeye ihtiyaç duyulur.
- Bir uygunluk denetiminde işletme, mevzuattaki dokuz hükme uyum sağlarken, bir hükme uyum sağlamamıştır. Bu durumda, işletmenin bir bütün olarak mevzuata uyum sağlayıp sağlamadığı konusunda sonuca varmak için mesleki muhakemeye gerek duyulur. Örneğin denetçi, işletmenin uyum sağlamadığı hükmün önemliliğinin yanı sıra, söz konusu hükmün mevzuatın geriye kalan hükümleriyle olan ilişkisini değerlendirebilir.

Denetim Şartlarının Anlaşılması (Bkz.: 45-47(M) paragrafları)

A101. Sorumlu denetçi ile denetim ekibinin diğer kilit üyeleri ve herhangi bir kilit denetçinin faydalandığı bir dış uzman arasında, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlıklara olan açıklığı ve geçerli kıstasların denetime ilişkin durum ve gerçeklere uygulanması konularında yapılan müzakereler, denetimin planlanmasında ve yürütülmesinde denetim ekibine yardımcı olabilir. İlgili hususların, görüşmeye katılmayan denetim ekibi üyelerine ve dış uzmanlara bildirilmesi de faydalı olur.

A102. İşletmedeki mevzuata aykırılıklarla ilgili olarak denetçinin, mevzuat ve etik hükümler uyarınca -bu GDS'dekilerden farklı veya daha fazla- aşağıdaki gibi ilave sorumlulukları bulunabilir:

(a) Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlara yapılacak belirli bildirimlere ilişkin hükümler dâhil, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara karşılık verilmesi ve ilave adım atılmasının gerekli olup olmadığının belirlenmesi,

(b) Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların diğer denetçilere bildirilmesi[13] ve

(c) Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıklara ilişkin belgelendirme yapılması.

İlave sorumluluklara uyulması, bu GDS ve diğer GDS'ler uyarınca yürütülen denetçi çalışmasıyla ilgili (örneğin, yönetimin veya -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların dürüstlüğüne ilişkin) daha fazla bilgi sağlayabilir. A194-A198 paragrafları denetçinin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları bildirmesi ve rapor etmesine ilişkin mevzuatta veya etik hükümlerdeki sorumluluklarına ilişkin ilave hükümler getirmektedir.

A103. Dayanak denetim konusunun ve diğer denetim şartlarının anlaşılması; denetçiye denetim süreci boyunca mesleki muhakemesini kullanmak üzere, aşağıdaki gibi hususlarda bir referans çerçevesi sağlar:

[13] Etik Kurallar, A360.31-360.35 U1 paragraflar

- Dayanak denetim konusunun özelliklerinin değerlendirilmesi,
- Kıstasların uygunluğunun değerlendirilmesi,
- Uzmanlık becerilerine veya bir uzman çalışmasına ihtiyaç duyulması gibi özel değerlendirme gerektirebilecek durumlar dâhil, denetçinin mesleki muhakemesine göre denetim ekibinin çalışmalarını yönlendirme konusunda önem arz eden etkenlerin değerlendirilmesi,
- -Uygun durumlarda- nicel önemlilik düzeylerini oluştururken, bunların uygunluğunun devam edip etmediğinin değerlendirilmesi ve ayrıca nitel önemlilik etkenlerinin değerlendirilmesi,
- Analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılmak üzere beklentilerin geliştirilmesi,
- Prosedürlerin tasarlanması ile uygulanması ve
- Denetçi tarafından alınan sözlü ve yazılı beyanların makul olup olmaması dâhil, kanıtların değerlendirilmesi.

A104. Genellikle denetçi, dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına ilişkin olarak sorumlu tarafa göre daha az bilgiye sahiptir. Ayrıca denetçi genellikle, sınırlı güvence denetiminde, dayanak denetim konusuna ve diğer denetim şartlarına ilişkin olarak makul güvence denetimine göre daha az bilgiye sahiptir. Örneğin bazı sınırlı güvence denetimlerinde denetçi, denetime konu bilgilerin hazırlanmasına yönelik iç kontrol hakkında bilgi sahibi olabilir, ancak bu durum çoğu zaman geçerli değildir.

A105. Sınırlı güvence denetiminde, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerme ihtimalinin bulunduğu alanların belirlenmesi, denetçinin söz konusu alanlara ilişkin prosedürlere odaklanabilmesini sağlar. Örneğin, denetime konu bilgilerin sürdürülebilirlik raporu olduğu bir denetimde denetçi, sürdürülebilirlik raporunun belli alanlarına odaklanabilir. Denetime konu bilgilerin tek bir alanı içermesi veya anlamlı bir güvence elde etmek için denetime konu bilgilerin tüm alanlarına ilişkin güvence elde etmesinin gerekli olması durumunda denetçi, denetime konu bilgilerin bütününe yönelik prosedürler tasarlayabilir ve uygulayabilir.

A106. Makul güvence denetiminde, denetime konu bilgilere yönelik iç kontrol hakkında kanaat edinilmesi, yanlışlık türlerini ve denetime konu bilgilerdeki "önemli yanlışlık" risklerini etkileyen etkenleri belirlemesinde denetçiye yardımcı olur. Denetçinin sorumlu tarafın sorgulanmasına ek olarak başka prosedürler uygulamak suretiyle, ilgili kontrollerin tasarımını değerlendirmesi ve söz konusu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığını tespit etmesi gerekir. İçinde bulunulan denetim şartları çerçevesinde hangi kontrollerin ilgili olduğunu belirlemek, mesleki muhakemede bulunulmasını gerektirir (Bkz.: 47(M) paragrafı).

A107. Sınırlı güvence denetiminde, denetime konu bilgilerin hazırlanmasında kullanılan sürecin değerlendirilmesi, denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık içerme ihtimali bulunan alanları ele alan prosedürleri tasarlamasında ve uygulamasında denetçiye yardımcı olur. Kullanılan süreci değerlendirirken denetçi, sürecin hangi yönlerinin denetimle ilgili olduğunu tespit ederken mesleki muhakemesini kullanır ve bu yönlere ilişkin olarak uygun taraf(lar)ı sorgulayabilir (Bkz.: 47(S) paragrafı).

A108. Makul ve sınırlı güvence denetimlerinde, işletmenin risk değerlendirme sürecinin sonuçları

da, denetçinin dayanak denetim konusu ve diğer denetim şartları hakkında bilgi edinmesine yardımcı olabilir.

Kanıtların Elde Edilmesi

Prosedürlerin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bkz.: 48(S)-49(M) paragrafları)

A109. Denetçi ilgili duruma göre makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek amacıyla prosedürlerin bileşiminden faydalanmayı seçer. Aşağıda yer alan prosedürler, denetçi tarafından uygulandıkları bağlama göre, örneğin denetimin planlanması veya yürütülmesi için kullanılabilir:

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

A110. Denetçinin prosedür seçimini etkileyebilecek etkenler arasında; dayanak denetim konusunun niteliği, elde edilecek güvence seviyesi ile ilgili süre ve maliyet kısıtları dâhil, hedef kullanıcıların ve denetimi yaptıran tarafın bilgi ihtiyaçları gösterilebilir.

A111. Bazı durumlarda, denetimin konusuna özgü bir GDS, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyen hükümler içerebilir. Örneğin, denetimin konusuna özgü bir GDS, belli bir denetim türü için uygulanacak belli prosedürlerin niteliğini veya kapsamını ya da elde edilmesi beklenen güvence seviyesini belirleyebilir. Yine de, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının kesin/tam olarak belirlenmesi, mesleki muhakemenin kullanılmasını gerektirir ve bir denetimden diğerine farklılık gösterir.

A112. Bazı denetimlerde denetçi, denetime konu bilgilerde önemli yanlışlık içerme ihtimali bulunan herhangi bir alan belirlemeyebilir. Bu tür alanların belirlenip belirlenmediğine bakmaksızın denetçi, anlamlı bir güvence seviyesi elde etmeye yönelik prosedürleri tasarlar ve uygular.

A113. Güvence denetimi yinelenen bir süreçtir ve planlanan prosedürlere karar verilirken esas alınan bilgilere göre önemli ölçüde farklılık gösteren bilgiler denetçinin dikkatini çekebilir. Planlanan prosedürleri uygularken edindiği kanıtlar denetçinin ilave prosedürler uygulamasına yol açabilir. Bu tür prosedürlere örnek olarak, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraftan; denetçinin belirlediği hususların incelenmesinin istenmesi ve uygun hâllerde denetime konu bilgilerde düzeltmelerin yapılması talebinde bulunulması verilebilir.

Sınırlı Güvence Denetiminde İlave Prosedürlerin Gerekip Gerekmediğinin Belirlenmesi (Bkz.: 49S paragrafı)

A114. Denetçi, yanlışlıklardan haberdar olabilir ancak mesleki muhakemesini kullandıktan sonra bunların önemli yanlışlığın varlığına açık bir şekilde işaret etmediğine karar verebilir. Aşağıdaki örneklerde, denetçinin mesleki muhakemesine göre belirlenen yanlışlıkların önemli yanlışlığın varlığına açık bir şekilde işaret etmediğinden dolayı ilave prosedürlere

gerek duyulmayacak durumlar yer almaktadır:

- Önemliliğin 10.000 birim olması ve denetçinin 100 birimlik potansiyel hata olabileceği yargısına varması hâlinde, "önemli yanlışlık" riski denetimin şartları çerçevesinde muhtemelen kabul edilebilir düzeyde olacağından, göz önünde bulundurulması gereken nitel etkenler yoksa genellikle ilave prosedürlere gerek duyulmaz.
- Önemli yanlışlıkların muhtemel olduğu bir alana ilişkin bir dizi/grup prosedür uygulanması sırasında, birçok sorgulama arasından bir tanesine verilen yanıtın beklenen şekilde olmaması durumunda, "önemli yanlışlık" riski, diğer prosedürlerden elde edilen sonuçlar doğrultusunda denetimin şartlarına göre kabul edilebilir bir düzeyde ise ilave prosedürler gerekmeyebilir.

A115. Denetçi, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerebileceğini düşünmesine yol açan husus veya hususlardan haberdar olabilir. Aşağıdaki örneklerde, belirlenen yanlışlıkların, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerebileceğine işaret ettiğinden dolayı ilave prosedürlere gerek duyulabilecek durumlar yer almaktadır:

- Denetçi, analitik prosedürleri uygularken, ilgili diğer bilgilerle tutarlı olmayan ya da beklenen tutar veya oranlara göre önemli ölçüde farklılık gösteren bir dalgalanma veya ilişki belirleyebilir.
- Denetçi, dış kaynakları gözden geçirerek potansiyel önemli yanlışlıklardan haberdar olabilir.
- Geçerli kıstasların %10'luk hata oranına izin vermesi ve -belirli bir teste dayanarak- denetçinin %9'luk hata oranı bulması durumunda, "önemli yanlışlık" riski denetimin şartlarına göre kabul edilebilir düzeyde olmayabileceğinden, ilave prosedürlere gerek duyulabilir.
- Analitik prosedürlerin sonuçlarının beklentiler dâhilinde olması ancak beklenen değeri aşmak üzere olması durumunda, "önemli yanlışlık" riski denetimin şartlarına göre kabul edilebilir düzeyde olmayabileceğinden, ilave prosedürlere gerek duyulabilir.

A116. Sınırlı güvence denetiminde, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına/düşünmesine yol açan husus veya hususların dikkatini çekmesi durumunda denetçinin, 49S paragrafına göre ilave prosedürler tasarlaması ve uygulaması gerekir. İlave prosedürler, örneğin; uygun taraf(lar)ın sorgulanması veya denetimin şartlarına uygun olarak başka prosedürlerin uygulanmasını içerebilir.

A117. Denetçi, 49S paragrafına göre ilave prosedürleri uyguladıktan sonra, ilgili hususun/hususların denetime konu bilgilerde önemli yanlışlıklara yol açma ihtimalinin bulunmadığı sonucuna ulaşmak veya denetime konu bilgilerde önemli yanlışlıklara neden olduğunu tespit etmek için yeterli ve uygun kanıt elde edemezse, bir kapsam kısıtlaması ortaya çıkar ve 66 ncı paragraf uygulanır.

A118. Denetçinin, önemli yanlışlık ihtimalinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmasında veya önemli yanlışlığın bulunduğuna ilişkin kanıt elde edilmesinde ihtiyaç duyduğu ilave prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin muhakemesine, örneğin aşağıdakiler rehberlik edebilir:

- Denetçinin, hâlihazırda uygulanmış olan prosedürlerin sonuçlarına ilişkin yaptığı

değerlendirmeden elde edilen bilgiler,

- Denetçinin, dayanak denetim konusuna ve denetim süresince elde edilmiş denetimin diğer şartlarına ilişkin güncellenmiş bilgisi ve
- Denetçinin, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerebileceğine inanmasına yol açan hususu ele almak için gerekli olan kanıtların inandırıcılığına ilişkin görüşü.

Düzeltilmemiş Yanlışlıkların Biriktirilmesi (Bkz.: 51 ve 65 inci paragraflar)

A119. Denetçi, sonucu oluşturması sırasında, düzeltilmemiş yanlışlıkları, -tek başına veya toplu olarak- önemli olup olmadıklarını değerlendirmek amacıyla biriktirir (Bkz.: 51 inci paragraf).

A120. Denetçi, belirlediği bir tutarın altında kalan tutarı bariz biçimde önemsiz sayabilir ve denetime konu bilgiler üzerinde toplu olarak bariz biçimde önemli bir etkiye sahip olmayacaklarını beklediğinden, bu seviyenin altında kalan yanlışlıkları biriktirmeyi gerekli görmeyebilir. "Bariz biçimde önemsiz sayılan" ibaresi "önemli değil" ibaresiyle aynı anlamı taşımaz. Bariz biçimde önemsiz sayılan konular, büyüklük bakımından 44 üncü paragrafa uygun olarak belirlenen önemlilikten tamamen farklıdır (daha küçüktür) ve tek başına veya toplu olarak ele alındıklarında ve büyüklük, nitelik veya şartları bakımından değerlendirildiklerinde bariz biçimde, dikkate almaya değmeyecek konulardır. Bir veya birden fazla kalemin bariz biçimde önemsiz sayılıp sayılmaması hakkında herhangi bir belirsizliğin bulunduğu durumlarda bu konu, bariz biçimde önemsiz olarak değerlendirilemez.

Denetçinin Faydalandığı Uzmanın Denetime Dâhil Olması Durumunda Yapılacak Değerlendirmeler

Prosedürlerin Niteliği, Zamanlaması ve Kapsamı (Bkz.: 52 nci paragraf)

A121. Güvence çalışmasının bir kısmının denetçinin faydalandığı bir veya daha fazla uzman tarafından yürütülmesi durumunda, uzman çalışmasına ilişkin prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı belirlenirken genel olarak aşağıdaki hususlar mütalaa edilir (Bkz.: A70 paragrafı):

(a) Denetim bağlamında uzman çalışmasının önemi (Bkz.: A122-A123 paragrafları),

(b) Uzman çalışmasının ilgili olduğu konunun niteliği,

(c) Uzman çalışmasının ilgili olduğu konuya ilişkin "önemli yanlışlık" riskleri,

(ç) Uzman tarafından yapılmış önceki çalışmalar hakkında denetçinin bilgisi ve tecrübesi ile

(d) Uzmanın, denetçinin denetim şirketinin kalite yönetim politika veya prosedürlerine tabi olup olmadığı (Bkz.: A124-A125 paragrafları).

Uzman çalışmasının denetimle bütünleştirilmesi

A122. Güvence denetimleri, sorumlu denetçi ve denetim ekibinin diğer üyelerinin sahip olduğunun ötesinde uzmanlık bilgi ve becerisi gerektiren ve bu amaçla uzman çalışmasına başvurulan çok çeşitli dayanak denetim konularına ilişkin olarak yürütülebilir. Bazı durumlarda, müstakil bir konuda tavsiye almak için denetçinin faydalandığı uzmana danışılabilir, ancak denetçinin faydalandığı uzmana ait çalışmanın denetim bağlamındaki önemi arttıkça, bu

uzmanın, dayanak denetim konusunun uzmanlarından ve diğer güvence personelinden oluşan birçok alanda uzmanlaşmış ekibin bir parçası olarak çalışma ihtimali de artar. Bu uzmanın çalışması nitelik, zamanlama ve kapsam açısından çalışmanın geneliyle bütünleştirildikçe, denetçinin faydalandığı uzman ile diğer güvence personeli arasındaki karşılıklı ve etkin bir iletişim kurulması da daha önemli hâle gelir. Karşılıklı ve etkin iletişim, uzmanın çalışmasının, denetimde yer alan diğer tarafların çalışmaları ile doğru bir şekilde bütünleşmesini kolaylaştırır.

A123. A71 paragrafında belirtildiği üzere, denetçinin faydalandığı bir uzmanın çalışmasına başvurulması durumunda, denetim sözleşmesinin kabulü veya devam ettirilmesi aşamasında 52 nci paragrafta gerekli kılınan prosedürlerden bazılarının yerine getirilmesi uygun olabilir. Bu durum özellikle, denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasının başka bir güvence personelinin çalışmasıyla tamamen bütünleştirilecek olması ve denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasına, ilk/ön planlama ve risk değerlendirmesi gibi denetimin ilk aşamalarında başvurulması hâlinde geçerlidir.

Denetim şirketinin kalite yönetim politika veya prosedürleri

A124. Denetçinin faydalandığı iç uzman, denetim şirketinin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı olabilir ve bundan dolayı KYS 1 veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uygun olan kalite yönetim politika veya prosedürlerine tabi olabilir. Ayrıca iç uzman, denetim şirketiyle ortak kalite yönetim politika veya prosedürlerini paylaşan denetim ağına dâhil bir şirketin yöneticisi veya geçici olanlar dâhil çalışanı olabilir. Denetçinin faydalandığı dış uzman, denetim ekibinin üyesi değildir.

A125. Denetim ekibi genellikle denetim şirketinin kalite yönetim sistemini esas alabilir. Bu durumun boyutu şartlara göre farklılık gösterir ve aşağıdaki hususlarla bağlantılı olarak denetçinin prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyebilir:

- İşe alma ve eğitim programları aracılığıyla elde edilen yetkinlik ve kabiliyet.
- Denetçinin, faydalandığı uzmanın tarafsızlığına ilişkin değerlendirmesi. İç uzmanlar, bağımsızlık ile alakalı olanlar dâhil, etik hükümlere tabidir.
- Uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin olarak denetçinin yaptığı değerlendirme. Örneğin, denetim şirketinin eğitim programları, sahip oldukları uzmanlık ile kanıt toplama süreci arasındaki ilişki hakkında iç uzmanlara yeterli bilgi sağlayabilir. Bu eğitimin ve iç uzmanların çalışmalarının kapsamının belirlenmesine yönelik kurallar gibi denetim şirketinin diğer süreçlerinin esas alınması; denetçinin, uzmanın çalışmasının yeterliliğine ilişkin değerlendirmesinde kullandığı prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyebilir.
- Denetim şirketinin izleme ve düzeltme süreçleri aracılığıyla mevzuata uygunluğun sağlanması.
- Uzmanla yapılan anlaşma.

Bu tür bir esas alma durumu, denetçinin bu GDS hükümlerini yerine getirme sorumluluğunu azaltmaz.

Uzmanın Yetkinliği, Kabiliyeti ve Tarafsızlığı (Bkz.: 52(a) paragrafı)

A126. Uzmanın yetkinliği, kabiliyeti ve tarafsızlığına ilişkin bilgiler aşağıdaki gibi çeşitli

kaynaklardan elde edilebilir:

- Uzmanın önceki çalışmasıyla ilgili kişisel deneyim.
- Uzmanla yapılan müzakereler.
- Uzmanın çalışması hakkında bilgisi olan diğer kişi veya denetçilerle yapılan müzakereler.
- Uzmanın nitelikleri, bir meslek kuruluşuna veya sektör derneğine üyeliği, lisansı veya uzmanlığının dış taraflarca kabulüne ilişkin diğer bilgi kaynakları.
- Uzman tarafından yazılmış veya yayımlanmış makaleler veya kitaplar.
- Denetim şirketinin kalite yönetim politika veya prosedürleri (Bkz.: A124-A125 paragrafları).

A127. Uzmanların, denetim sözleşmesinin tüm yönlerinin uygulanması konusunda denetçiyle aynı yeterlilik düzeyinde olması gerekmese de çalışmasından faydalanılan uzmanın ilgili GDS'ler konusunda kendisine verilen çalışmayı denetimin amacıyla ilişkilendirebilmesini sağlamaya yetecek düzeyde bilgiye sahip olması gerekebilir.

A128. Tarafsızlığa yönelik tehditlerin kabul edilebilir bir düzeyde olup olmadığının değerlendirilmesi, uzmanın denetimdeki görevine ve çalışmasının denetim bağlamındaki önemine bağlı olabilir. Bazı durumlarda tehdit oluşturan durumları ortadan kaldırmak veya tehditleri kabul edilebilir bir düzeye indirmek için önlemler almak mümkün olmayabilir. Bu hususa örnek olarak, denetçinin faydalandığı uzman olarak önerilen uzmanın, denetime konu bilgilerin hazırlanmasında önemli rol oynamış bir kişi olması verilebilir.

A129. Dış uzmanın tarafsızlığı değerlendirilirken, aşağıdakilerin yapılması gerekli olabilir:

- Uygun taraf(lar) ile dış uzman arasında, söz konusu uzmanın tarafsızlığını etkileyebilecek her türlü çıkar veya ilişkinin bulunup bulunmadığına ilişkin uygun taraf(lar)ın sorgulanması.
- Dış uzmanın tabi olduğu mesleki yükümlülükler dâhil, uygulanabilir önlemler hakkında söz konusu uzmanla müzakerede bulunulması ve bu önlemlerin, tehditleri kabul edilebilir düzeye indirmeye yeterli olup olmadığının değerlendirilmesi. Aşağıdakiler uzmanla müzakere edilmesi gerekli olabilecek çıkar ve ilişkilerdendir:
  - Finansal çıkarlar.
  - İş ilişkileri ve kişisel ilişkiler.
  - Dış uzmanın bir kuruluş olması durumunda bu kuruluş tarafından verilenler dâhil, uzman tarafından diğer hizmetlerin sağlanması.

  Bazı durumlarda, dış uzmandan, bilgisi dâhilinde, uygun taraf(lar)la olan herhangi bir çıkar veya ilişkisi hakkında denetçinin yazılı beyan alması da uygun olabilir.

Uzmanın Uzmanlık Alanının Anlaşılması (Bkz.: 52(b) paragrafı)

A130. Denetçi, amaçları açısından:

(a) Uzmanın çalışmasının niteliği, kapsamı ve amaçları konusunda uzmanla mutabakata varmak ve

(b) Söz konusu çalışmanın yeterliliğini değerlendirebilmek,

amacıyla uzmanın uzmanlık alanı hakkında yeterli bilgiyi elde eder.

A131. Uzmanın uzmanlık alanına ilişkin olarak denetçinin hakkında bilgi elde etmesinin uygun olabileceği hususlar aşağıdakileri içerebilir:

- Uzmanın uzmanlık alanının, söz konusu denetimde ihtiyaç duyulan alanları içerip içermediği.
- Geçerli mesleki veya diğer standartlar ile mevzuat hükümlerinin bulunup bulunmadığı.
- Modeller dâhil, uzmanın kullandığı varsayım ve yöntemler ile bunların, uzmanın sahip olduğu uzmanlık alanında genel kabul görmüş model, varsayım ve yöntemler olup olmadığı ve denetimin şartlarına uygun olup olmadığı.
- Uzmanın kullandığı iç ve dış kaynaklı veri veya bilgilerin niteliği.

Uzmanla Yapılan Anlaşma (Bkz.: 52(c) paragrafı)

A132. Denetçinin, uzman ile aşağıda örnekleri verilen hususlarda anlaşmaya varması uygun olabilir:

(a) Denetçi ve uzmanın sahip olduğu ilgili görev ve sorumluluklar,

(b) Denetçi ile uzman arasında, uzman tarafından sunulacak herhangi bir raporun şekli dâhil, kurulan iletişimin niteliği, zamanlaması ve kapsamı ile

(c) Uzmanın, sır saklama hükümlerini gözetme gerekliliği.

A133. Anlaşmanın yazılı yapılmasının uygun olup olmayacağı dâhil, A125 paragrafında belirtilen hususlar denetçi ve uzman arasındaki anlaşmanın ayrıntılarını ve şeklini etkileyebilecek niteliktedir. Denetçi ve dış uzman arasında yapılacak anlaşma genellikle bir sözleşme şeklindedir.

Uzman Çalışmasının Yeterliliğinin Değerlendirilmesi (Bkz.: 52(ç) paragrafı)

A134. Denetçi, uzman çalışmasının kendi amaçları açısından yeterliliğini değerlendirirken, aşağıdaki hususlar kendisine faydalı olabilir:

(a) Uzmanın elde ettiği bulguların veya vardığı sonuçların ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü ile bu bulgu ve sonuçların diğer kanıtlarla tutarlılığı,

(b) Uzmanın yaptığı çalışma, önemli varsayım ve yöntemlerin kullanımını içeriyorsa, bu varsayım ve yöntemlerin içinde bulunulan şartlar altında ihtiyaca uygunluğu ve makullüğü ve

(c) Uzmanın yaptığı çalışma, yapılan çalışma açısından önemli olan kaynak verilerin kullanımını içeriyorsa, bu kaynak verilerin ihtiyaca uygunluğu, tamlığı ve doğruluğu.

A135. Denetçi, amaçları açısından uzman çalışmasının yeterli olmadığına karar verirse, başvurabileceği seçenekler aşağıdaki gibidir:

(a) Söz konusu uzman tarafından yapılacak ilave çalışmanın niteliği ve kapsamı hakkında uzmanla mutabakata varmak veya

(b) Şartlara uygun olarak ilave prosedürler uygulamak.

Bir Başka Denetçinin, Sorumlu Tarafın veya Ölçüm veya Değerlendirmeyi Yapanın Faydalandığı Uzmanın ya da Bir İç Denetçinin Çalışması (Bkz.: 53-55 paragrafları)

A136. A121-A135 paragrafları, denetçinin faydalandığı bir uzmanın çalışmasına başvurulması bağlamında yazılmış olsa da bir başka denetçinin, sorumlu tarafın veya ölçüm veya değerlendirmeyi yapanın faydalandığı uzmanın ya da bir iç denetçinin çalışmasına başvurulması konusunda da faydalı bir rehberlik sağlar.

Yazılı Beyanlar (Bkz.: 56 ncı paragraf)

A137. Sözlü beyanların yazılı teyidi, denetçi ile uygun taraf(lar) arasında meydana gelebilecek yanlış anlama ihtimalini azaltır. Denetçi yazılı beyanları genellikle kıdemli yöneticiler veya üst yönetimden (gözetimden) sorumlu olanlardan talep eder. Bu kişilerden hangisi olacağı örneğin uygun taraf(lar)ın yönetim ve gözetim yapısına bağlıdır. Uygun taraf(lar)ın yönetim ve gözetim yapısı ise farklı kültürel ve hukuki geçmiş ile büyüklük ve sahiplik özelliklerinin etkilerini yansıtacak şekilde, ülkeye ve işletmeye göre farklılık gösterebilir.

A138. Talep edilen diğer yazılı beyanlar aşağıdaki hususları içerebilir:

- Uygun taraf(lar)ın, düzeltilmemiş yanlışlıkların -tek başına ve toplu olarak- denetime konu bilgiler üzerindeki etkisinin önemsiz olduğu kanaatine varıp varmadıkları. Yazılı beyanda veya ekinde genellikle bu kalemlerin bir özeti yer alır,
- Herhangi bir önemli tahminde bulunmak için kullanılan önemli varsayımların makul olduğu,
- Uygun taraf(lar)ın, denetimle ilgili olarak iç kontrolde yer alan ve bariz biçimde önemsiz ve ilgisiz olmadığını bildikleri tüm eksiklikleri denetçiye bildirmiş oldukları ve
- Sorumlu tarafın ölçüm veya değerlendirmeyi yapandan farklı olması durumunda, sorumlu tarafın dayanak denetim konusuna ilişkin sorumluluğu kabul etmesi.

A139. Uygun taraflarca verilen beyanlar, denetçinin makul çerçevede erişilebilir olmasını bekleyebileceği diğer kanıtların yerini alamaz. Yazılı beyanlar gerekli olan kanıtı sağlamalarına rağmen, ele aldıkları konularla ilgili tek başlarına yeterli ve uygun kanıt sağlamaz. Ayrıca denetçinin güvenilir yazılı beyanlar elde etmiş olması, diğer kanıtların niteliğini veya kapsamını etkilemez.

Talep Edilen Yazılı Beyanların Sunulmaması veya Güvenilir Olmaması (Bkz.: 60 ıncı paragraf)

A140. Denetçinin yazılı beyanları talep ettiği ancak bu beyanların kendisine sunulmadığı bazı durumlar vardır, örneğin:

- Sorumlu tarafın, ilgili ölçüm veya değerlendirmeyi yürütmek üzere üçüncü bir tarafla sözleşme yapması ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgilere ilişkin güvence denetimini üstlenmesi için denetçiyi görevlendirmesi. Sorumlu tarafın, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafla devam eden bir ilişkisi olması gibi bu tür bazı durumlarda sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın talep edilen yazılı beyanları sunmasını sağlayabilir veya sorumlu taraf, makul bir dayanağının olması durumunda bu yazılı beyanları kendisinin sunacağı bir pozisyonda olabilir, ancak diğer hâllerde bu durum geçerli olmayabilir.
- Bir hedef kullanıcının, kamuya açık bilgilere ilişkin bir güvence denetimini üstlenmesi

için denetçiyi görevlendirmesi ancak sorumlu tarafla, denetçinin yazılı beyan talebine yanıt vermesini temin edecek türde herhangi bir ilişkisinin bulunmaması.

- Güvence denetiminin, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın rızası olmaksızın üstlenilmesi. Denetimin bir mahkeme emrine istinaden üstlenilmesi veya yetkili otorite tarafından belirli bir denetimin, bir kamu sektörü denetçisi tarafından yapılmasını zorunlu kılması, bu duruma örnek olarak verilebilir.

Bu ve benzeri durumlarda, denetçi ulaşacağı sonucu desteklemek için gerekli olan kanıtlara erişemeyebilir. Böyle bir durumda, bu GDS'nin 66 ncı paragrafı uygulanır.

Sonraki Olaylar (Bkz.: 61 inci paragraf)

A141. Bazı güvence denetimlerinde sonraki olaylara ilişkin değerlendirme, dayanak denetim konusunun niteliğinden dolayı ilgisiz olabilir. Örneğin denetimin, belirli bir tarihe ait istatistiksel (tahmini) bir beyannamenin doğruluğu konusunda bir sonuca ulaşılmasını gerektirmesi durumunda, bu tarih ile güvence raporu tarihi arasında meydana gelen olaylar ulaşılacak sonucu etkilemeyebilir veya beyannamede ya da güvence raporunda bir açıklama yapılmasını gerektirmeyebilir.

A142. 61 inci paragrafta belirtildiği üzere denetçinin, rapor tarihinden sonra denetime konu bilgilerle ilgili herhangi bir prosedür uygulama sorumluluğu bulunmamaktadır. Ancak, denetçi raporu tarihinden sonra, denetçi raporu tarihinde kendisine bildirilmiş olsaydı raporunu değiştirmesine yol açacak bir durumdan haberdar olması hâlinde denetçinin; konuyu uygun taraf(lar)la müzakere etmesi veya içinde bulunulan şartlara uygun olarak başka bir adım atması gerekebilir.

Diğer Bilgiler (Bkz.: 62 nci paragraf)

A143. Önemli bir tutarsızlık tespit etmesi veya önemli bir yanlış izahtan haberdar olması durumunda denetçinin atabileceği uygun adımlar aşağıdaki gibidir:

- Uygun taraftan/taraflardan, kendi hukuk müşaviri gibi uygun niteliğe sahip bir kişiyle istişare etmelerini istemek.
- Atılabilecek farklı adımların sonuçlarına ilişkin hukuki danışmanlık almak.
- Üçüncü taraflarla (örneğin, düzenleyici bir kurumla) iletişim kurmak.
- Güvence raporunu sunmamak.
- Mevzuatla izin verilmesi durumunda denetimden çekilmek.
- Güvence raporundaki önemli tutarsızlığı tanımlamak.

Geçerli Kıstasların Açıklanması (Bkz.: 63 üncü paragraf)

A144. Geçerli kıstasların açıklanması, hedef kullanıcılara, denetime konu bilgilerin dayanağı olan çerçeve hakkında fikir verir. Ayrıca bu açıklama, denetime konu bilgilerdeki belirli hususların ne şekilde ele alınacağını belirleyen çeşitli kıstaslar arasında önemli farklılıklar varsa, özellikle önem arz eder.

A145. Denetime konu bilgilerin belirli geçerli kıstasa uygun olarak hazırlandığına ilişkin yapılan açıklama, yalnızca, denetime konu bilgilerin, yürürlükte olan geçerli kıstasın tüm ilgili hükümlerine uygunluk sağlaması durumunda uygundur.

A146. Geçerli kıstaslara ilişkin kesin olmayan nitelikler veya sınırlayıcı bir dil içeren açıklama (örneğin, "denetime konu bilgiler XYZ hükümlerine büyük ölçüde uygunluk sağlamaktadır"), denetime konu bilgilerin kullanıcılarını yanıltabileceğinden yeterli bir açıklama oluşturmaz.

Güvence Sonucunun Oluşturulması

Kanıtların Yeterli ve Uygun Olması (Bkz.: 12(l), 64 üncü paragraflar)

A147. Kanıtlar, denetçinin ulaştığı sonucun ve güvence raporunun desteklenmesi için gereklidir. Kanıtlar, yapı olarak kümülatiftir ve öncelikle denetim sırasında uygulanan prosedürlerden elde edilir. Bununla birlikte kanıtlar, daha önce yürütülen denetimlerden (denetçinin bir önceki denetimden bu yana, bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermesi şartıyla) veya denetim şirketinin müşteri ilişkisinin ve güvence sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin politika veya prosedürleri gibi diğer kaynaklardan elde edilen bilgileri de içerebilir. Kanıtlar, uygun taraf(lar)ın içinden ve dış kaynaklardan elde edilebilir. Ayrıca kanıt olarak kullanılabilecek bilgiler, uygun taraf(lar)ca istihdam edilmiş veya görevlendirilmiş bir uzman tarafından hazırlanmış olabilir. Kanıtlar, denetime konu bilgilerin unsurlarını destekleyen ve doğrulayan bilgiler ile denetime konu bilgilerin unsurlarıyla çelişen her türlü bilgiyi kapsar. Ayrıca bazı hâllerde bilginin bulunmaması durumu da (örneğin, uygun taraf(lar)ın talep edilen bir konuda gerekli beyanı sunmayı reddetmesi) denetçi tarafından kullanılır ve böylelikle bu durum bir kanıt teşkil eder. Güvence sonucu oluşturulmasına yönelik denetçi çalışmalarının büyük bir bölümünü, kanıtların elde edilmesi ve değerlendirilmesi oluşturur.

A148. 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.

A149. Uygunluk, kanıtın kalitesinin ölçütüdür. Diğer bir ifadeyle uygunluk, denetçinin ulaşacağı sonucun desteklenmesinde kanıtın ihtiyaca uygunluğu ve güvenilirliğidir. Kanıtın güvenilirliği, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği şartlara bağlıdır. Farklı türdeki kanıtların güvenilirliklerine ilişkin genellemeler yapılabilir, ancak bu genellemeler önemli istisnalara tabidir. Kanıtlar uygun taraf(lar) dışındaki 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).

A150. Farklı kaynaklardan elde edilmesine veya farklı nitelikte olmasına rağmen birbiriyle tutarlı olan denetim kanıtları, münferit olarak değerlendirilen denetim kanıtı kalemlerine göre daha fazla güvence sağlar. Ayrıca, farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı niteliğe sahip olan kanıtlar, kanıtın münferit bir kaleminin güvenilir olmadığını gösterebilir. Örneğin, uygun taraf(lar) dışındaki bağımsız bir kaynaktan elde edilen doğrulayıcı bilgiler, denetçinin uygun taraftan/taraflardan alınan bir beyandan elde ettiği güvenceyi artırabilir. Aksine, bir kaynaktan elde edilen kanıtın, başka bir kaynaktan elde edilen kanıtla tutarsız olması durumunda denetçi, söz konusu tutarsızlığın giderilmesi için gerekli olan ilave prosedürleri belirler.

A151. 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.

A152. Denetçinin ulaşacağı sonuca dayanak teşkil edecek olan yeterli ve uygun kanıtın elde edilmiş olup olmaması, bir mesleki muhakeme konusudur.

A153. Bazı durumlarda denetçi, kanıtlardan, planlanan prosedürler yoluyla elde etmeyi beklediği yeterliliği ve uygunluğu elde edemeyebilir. Bu tür durumlarda denetçi, uygulanan prosedürlerden elde edilen kanıtların, denetime konu bilgilerle ilgili bir sonuca ulaşabilmesi için yeterli ve uygun olmadığını kabul eder. Denetçi:

- Yürütülen çalışmaları genişletebilir veya
- İçinde bulunulan şartlar altında, gerekli olduğuna karar verdiği diğer prosedürleri uygulayabilir.

İçinde bulunulan şartlara göre bu iki seçeneğin de uygulanabilir olmaması durumunda denetçi, bir sonuca varmak için yeterli ve uygun kanıt elde edemez. Denetçinin, denetime konu bilgilerin, 49S paragrafında ele alındığı şekilde önemli yanlışlık içerebileceği kanaatine varabileceği bir hususun haberdar olmaması hâlinde bile bu durum ortaya çıkabilir.

Kanıtların Yeterliliğinin ve Uygunluğunun Değerlendirilmesi (Bkz.: 65 inci paragraf)

A154. Güvence denetimi, kümülatif ve yinelenen bir süreçtir. Planlanan prosedürleri uygularken elde edilen bir kanıt, denetçinin diğer planlanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamını değiştirmesine neden olabilir. Denetçi, beklenen ve planlanan prosedürlere dayanak oluşturan bilgilerden önemli ölçüde farklılık gösteren yeni bilgiler elde edebilir. Örneğin:

- Denetçinin tespit ettiği yanlışlıkların kapsamı belli bilgi kaynaklarının güvenilirliğiyle ilgili yargısını değiştirebilir.
- Denetçi, ilgili bilgilerdeki eksikliklerin veya çelişkili ya da tutarsız kanıtların farkına varabilir.

- Analitik prosedürlerin denetimin sonuna doğru uygulanmış olması durumunda bu prosedürlerin sonuçları, daha önce farkına varılmamış bir "önemli yanlışlık" riskine işaret edebilir.

Bu tür durumlarda denetçinin planlanan prosedürleri yeniden değerlendirmesi gerekebilir.

A155. Denetçinin nelerin yeterli ve uygun kanıtı oluşturduğuna ilişkin mesleki muhakemesini aşağıdaki gibi etkenler etkiler:

- Denetime konu bilgilerdeki muhtemel yanlışlığın ciddiyeti ve söz konusu yanlışlığın münferit olarak veya diğer muhtemel yanlışlıklarla birlikte denetime konu bilgiler üzerinde önemli bir etkiye sahip olma ihtimali.
- Uygun taraf(lar)ın bilinen "önemli yanlışlık" risklerine karşı yaptığı işlerin etkinliği.
- Benzer muhtemel yanlışlıklara ilişkin olarak önceki denetimlerden elde edilen deneyim.
- Uygulanan prosedürlerin sonuçları (bu tür prosedürlerin belirli yanlışlıkları tespit edip etmediği dâhil).
- Mevcut bilgilerin kaynağı ve güvenilirliği.
- Kanıtların ikna ediciliği.
- Uygun taraf(lar) ve çevresi hakkında kanaat edinilmesi.

Kapsam Kısıtlamaları (Bkz.: 26 ve 66 ncı paragraflar)

A156. Bir kapsam kısıtlaması aşağıdaki hususlardan kaynaklanabilir:

(a) Uygun taraf(lar)ın kontrolü dışındaki durumlar. Örneğin, denetçinin incelenmesini gerekli gördüğü belgeler kazara yok edilmiş olabilir,

(b) Denetçinin çalışmasının niteliği veya zamanlaması ile ilgili durumlar. Örneğin, denetçinin gözlemlenmesini gerekli gördüğü fiziki bir süreç, denetçinin yürüttüğü denetimden önce meydana gelmiş olabilir veya

(c) Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf veya denetimi yaptıran tarafın denetçi üzerinde uyguladığı -denetçinin şartlara göre önemli olduğunu düşündüğü bir prosedürü uygulamasının engellenmesi gibi- kısıtlamalar. Bu tür kısıtlamaların denetim üzerinde -denetçinin güvence denetimi riski ile müşteri ilişkisi ve güvence sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin değerlendirmelerine yönelik etkiler gibi- farklı etkileri olabilir.

A157. Denetçinin alternatif prosedürleri uygulamak suretiyle yeterli ve uygun kanıt elde edebildiği durumlarda belirli bir prosedürün uygulanamaması herhangi bir kapsam kısıtlaması teşkil etmez.

A158. Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler, tanımı gereği, makul güvence denetiminde uygulanması gereken prosedürlere göre daha sınırlıdır. Sınırlı güvence denetimine ilişkin sözleşmeyi kabul etmeden önce var olduğu bilinen kısıtlamalar, güvence denetiminin ön şartlarının sağlanmış olup olmadığını, bilhassa denetimin kanıta ulaşabilme özelliği taşıyıp taşımadığını (Bkz.: 24(b)(iv) paragrafı) ve makul bir hedefe (Bkz.: 24(b)(vi) paragrafı) sahip olup olmadığını değerlendirirken üzerinde durulması gereken hususlardır.

Sınırlı güvence denetimine ilişkin sözleşme kabul edildikten sonra uygun taraf(lar)ın ek bir kısıtlama getirmesi durumunda, mevzuatın izin vermesi hâlinde denetimden çekilmek uygun olabilir.

Güvence Raporunun Hazırlanması

Güvence Raporunun Şekli (Bkz.: 67-68 inci paragraflar)

A159. Ulaşılan sonuçların yazılı bir raporla desteklenmeksizin sözlü veya başka bir şekilde ifade edilmesi yanlış anlamalara yol açabilir. Bu nedenle denetçi, beraberinde yazılı bir güvence raporu sunmaksızın sadece sözlü raporlama yapamaz veya sembol kullanamaz (yazılı raporun, sözlü rapor sunulduğu veya semboller kullanıldığı her an erişilebilir olması gerekir). Örneğin kullanılacak sembolden, internet üzerinden yazılı güvence raporuna köprü/bağlantı oluşturulabilir.

A160. Bu GDS, tüm güvence denetimlerinin raporlanması için standart bir format öngörmez. Bunun yerine, güvence raporunun içereceği temel unsurları belirler. Güvence raporları, her denetimin kendine özgü şartlarına uygun şekilde oluşturulur. Denetçi; başlıklar, paragraf numaraları ve koyu renkli metin gibi dizgisel araçlardan ve güvence raporunun açıklık ve okunaklılığını artıracak başka mekanizmalardan faydalanabilir.

A161. 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 unsurların dışında denetim sözleşmesinin şartları, kullanılan geçerli 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 açıklanabilir. Denetçi hedef kullanıcıların bilgi ihtiyaçları için bu tür bilgilerin sunulmasının önemini değerlendirmeyi faydalı bulabilir. 68 inci paragrafta belirtildiği üzere, ek bilgiler denetçinin ulaştığı sonuçtan açık bir şekilde ayrı olarak verilir ve uygun ifadeler kullanılır (ki kullanıcının dikkatinin denetim sonucundan uzaklaşmaması hedeflenmektedir).

Güvence Raporunun İçeriği

Başlık (Bkz.: 69(a) paragrafı)

A162. Uygun bir başlık, güvence raporunun, niteliğinin belirlenmesine ve denetçiyle aynı etik hükümlere uyma zorunluluğu bulunmayan kişiler gibi başka kişiler tarafından yayımlanan raporlardan ayırt edilmesine yardımcı olur.

Muhatap (Bkz.: 69(b) paragrafı)

A163. Muhatap, güvence raporunun yöneltileceği taraf veya tarafları tanımlar. Güvence raporunun muhatabı genel olarak denetimi yaptıran taraftır, ancak bazı durumlarda başka hedef kullanıcılar da bulunabilir.

Denetime Konu Bilgiler ve Dayanak Denetim Konusu (Bkz.: 69(c) paragrafı)

A164. Denetime konu bilgilerin ve -uygun hâllerde- dayanak denetim konusunun belirtilmesi ve açıklanması aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Dayanak denetim konusunun ölçümü veya değerlendirilmesinin ilişkili olduğu tarih

veya zaman dilimi.

- Uygun hâllerde, dayanak denetim konusunun ilişkili olduğu sorumlu taraf veya sorumlu tarafa bağlı birimin adı.
- Dayanak denetim konusu veya denetime konu bilgilerin, hedef kullanıcıların bilmesi gereken özelliklerine ve bu özelliklerin dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümünün veya değerlendirilmesinin kesinliğini veya mevcut kanıtların ikna ediciliğini ne şekilde etkileyebileceğine ilişkin bir açıklama. Örneğin:
  - Denetime konu bilgilerin nicel veya nitel, öznel veya nesnel, ileriye yönelik veya geriye dönük olma seviyesi.
  - Farklı dönemler itibarıyla denetime konu bilgilerin karşılaştırılabilirliğini etkileyen, dayanak denetim konusundaki veya diğer denetimin şartlarındaki değişiklikler.

Geçerli Kıstaslar (Bkz.: 69(ç) paragrafı)

A165. Güvence raporunda, dayanak denetim konusunun ölçüldüğü veya değerlendirildiği geçerli kıstaslar tanımlanır, böylece denetçinin ulaştığı sonucun dayanağı hedef kullanıcılar tarafından anlaşılabilir. Güvence raporu, geçerli kıstasları içerebilir veya -denetime konu bilgilerin geçerli kıstasları içermesi ya da bu kıstasların rahat ulaşılabilir bir kaynaktan başka şekilde erişilebilir olması durumunda- güvence raporu bunlara atıfta bulunabilir. İçinde bulunulan şartlara göre;

- Geçerli kıstasların kaynağının ve geçerli kıstasların mevzuatla düzenlenip düzenlenmediğinin veya şeffaf bir standart oluşturma süreci izleyen yetkili kurumlar tarafından yayınlanmış, diğer bir ifadeyle dayanak denetim konusu bağlamında belirlenmiş kıstaslar olup olmadığının (değilse, neden uygun kabul edildiğinin) açıklanması,
- Geçerli kıstasların çok sayıda yöntem arasında seçim yapılmasına izin vermesi durumunda, kullanılan ölçüm veya değerlendirme yöntemlerinin açıklanması,
- Denetimin şartları çerçevesinde geçerli kıstasların uygulanması sırasında yapılan her tür önemli yorumun açıklanması,
- Kullanılan ölçüm veya değerlendirme yöntemlerinde herhangi bir değişiklik olup olmadığının açıklanması,

uygun olabilir.

Yapısal Kısıtlamalar (Bkz.: 69(d) paragrafı)

A166. Bazı durumlarda, yapısal kısıtlamaların güvence raporunun hedef kullanıcıları tarafından iyi anlaşıldığı beklenebilirken, bazı durumlarda ise güvence raporunda kısıtlamalara açık bir şekilde atıfta bulunulması uygun olabilir. Örneğin, iç kontrolün etkinliğiyle ilgili bir güvence raporunda, etkinliğe ilişkin değerlendirmenin geçmiş döneme yönelik olduğu -değişen koşullar nedeniyle iç kontrolün yetersiz hâle gelmesi veya politika ve prosedürlere uygunluğun azalması riskinden dolayı- gelecek dönemlere yönelik geçerli olmayacağının belirtilmesi uygun olabilir.

Belirli (Özel) Bir Amaç (Bkz.: 69(e) paragrafı)

A167. Bazı durumlarda dayanak denetim konusunu ölçmek veya değerlendirmek için uygulanan geçerli kıstaslar belli bir amaca yönelik olarak tasarlanabilir. Örneğin, düzenleyici bir kurum, düzenleme/gözetim amacıyla tasarladığı belirli kıstasların kullanımını belli işletmelere zorunlu tutabilir. Denetçi, yanlış anlamaları önlemek için güvence raporu okuyucularının dikkatini bu hususa ve dolayısıyla denetime konu bilgilerin başka bir amaca uygun olamayabileceğine çeker.

A168. Denetçi, 69(e) paragrafında zorunlu kılınan uyarıya ek olarak, güvence raporunun sadece belirli kullanıcılar için hazırlandığını belirtmeyi uygun görebilir. Bu durum, örneğin tabi olunan mevzuat gibi denetimin içinde bulunduğu şartlara bağlı olarak, güvence raporunun dağıtımının veya kullanımının kısıtlanması suretiyle gerçekleştirilebilir. Bir güvence raporu bu şekilde kısıtlanabilirken, belli bir kullanıcı veya 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.

İlgili Sorumluluklar (Bkz.: 69(f) paragrafı)

A169. İlgili sorumlulukların tanımlanması;

- Sorumlu tarafın dayanak denetim konusundan sorumlu olduğu,
- Ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçülmesi veya değerlendirilmesinden sorumlu olduğu ve
- Denetçinin görevinin denetime konu bilgilere ilişkin bu kişilerden bağımsız olarak sonuç beyan etmek olduğu,

konularında hedef kullanıcıların bilgilendirilmesini sağlar.

Denetimin, GDS 3000 ve Denetimin Konusuna Özgü Bir GDS Uyarınca Yürütülmesi (Bkz.: 69(g) paragrafı)

A170. Denetimin konusuna özgü bir GDS'nin, denetime konu bilgilerin yalnızca belli bir bölümü için uygulandığı durumda, hem denetimin konusuna özgü GDS'nin hem de GDS 3000'in belirtilmesi uygun olabilir.

A171. Muğlak ifadeler içeren veya sınırlayıcı nitelikteki bir ifade (örneğin, "denetim, GDS 3000 referans alınarak yürütülmüştür") güvence raporu kullanıcılarını yanlış yönlendirebilir.

Geçerli Kalite Yönetim Hükümleri (Bkz.: 69(ğ) paragrafı)

A172. Güvence raporundaki geçerli kalite yönetim hükümlerine ilişkin örnek bir ifade aşağıda yer almaktadır:

> Denetim şirketi; etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamaya ilişkin politika veya prosedürler dâhil olmak üzere, bir kalite yönetim sistemi tasarlamayı, uygulamayı ve sistemin işleyişini sağlamayı zorunlu kılan Kalite Yönetim Standardı 1 hükümlerini uygulamaktadır.

Bağımsızlık Hükümlerine ve Diğer Etik Hükümlere Uygunluk (Bkz.: 69(h) paragrafı)

A173. Güvence raporundaki etik hükümlere uygunluğa ilişkin örnek bir ifade aşağıda yer almaktadır:

> Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan ve dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranış temel ilkeleri üzerine bina edilmiş olan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar'daki (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) bağımsızlık hükümlerine ve diğer etik hükümlere uygun davranmış bulunmaktayız.

Yürütülen Çalışmanın Özeti (Bkz.: A6 ve 69(ı) paragrafları)

A174. Yürütülen çalışmanın özeti, denetçinin ulaştığı sonucun hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasına yardımcı olur. 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. Kurum tarafından yayımlanan diğer düzenlemeler, özetin hazırlanması konusunda denetçilere fayda sağlayabilir.

A175. Herhangi bir GDS'nin, belli bir dayanak denetim konusu için, prosedürlere yönelik rehberlik sağlamaması durumunda, yürütülen çalışmanın daha ayrıntılı bir açıklamasına özette yer verilebilir. Özete, yürütülen çalışmanın geçerli kıstasların uygunluğuna ilişkin değerlendirme yapılmasını da kapsadığı yönünde bir ifade eklenmesi uygun olabilir.

A176. Sınırlı güvence denetiminde yürütülen çalışmanın özeti, genelde makul güvence denetimine kıyasla daha ayrıntılıdır ve prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin kısıtlamalar söz konusu özette tanımlanır/açıklanır. Çünkü, "uygulanan prosedürlere dayanarak denetçinin denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan önemli bir hususun dikkatini çekip çekmediğini" ortaya koyan ifade biçimine sahip bir sonucun anlaşılması için, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının kavranması önem arz eder. Yürütülen çalışmanın özetinde, makul güvence denetiminde uygulanması beklenen ancak sınırlı güvence denetiminde uygulanmayan prosedürlere işaret edilmesi de uygun olabilir. Ancak, denetçinin güvence denetimi riski konusunda sahip olması gereken anlayış ve değerlendirme makul güvence denetimlerinden daha kısıtlı olduğu için bu tür prosedürlerin tamamının tanımlanması mümkün olmayabilir.

A177. Yürütülen çalışmanın özetinde verilmesi gereken ayrıntı düzeyi belirlenirken göz önünde bulundurulacak etkenler aşağıdakileri içerebilir:

- İşletmenin içinde bulunduğu şartlar (örneğin; işletme faaliyetlerinin, sektördeki benzer işletmelerle karşılaştırıldığında farklılık gösteren niteliği).
- Uygulanan prosedürlerin niteliğini ve kapsamını etkileyen denetime özgü şartlar.
- Hedef kullanıcıların, piyasa uygulamalarına veya mevzuata dayanarak, raporda sunulacak ayrıntı düzeyine ilişkin beklentileri.

A178. Özetin, denetçinin ulaştığı sonucun dayanağını oluşturan çalışmanın hedef kullanıcılar tarafından anlaşılmasına olanak sağlayacak şekilde tarafsız bir biçimde yazılması önemlidir. Birçok durumda özet, çalışma planının tamamının detaylı bir şekilde verilmesini içermez; öte yandan özetin belirsizliğe yol açacak düzeyde kısa özetlenmiş veya fazla abartılı ya da süslü ifadelerle yazılmamış olması da önemlidir.

Denetçinin Ulaştığı Sonuç (Bkz.: 12(i)(i)(a), 69(i) paragrafları)

A179. Makul güvence denetimlerinde, sonucun verilmesinde kullanılabilecek uygun ifadelere 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, işletmenin finansal performans tahmini, XYZ kıstasları esas alınmak suretiyle tüm önemli yönleriyle doğru bir şekilde hazırlanmıştır" 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."

A180. Güvence raporunun, hedef kullanıcıların farkında olması/bilmesi gereken dayanak denetim konusunun belli özelliklerine ilişkin bir açıklama içermesi durumunda, hedef kullanıcıların denetçinin ulaştığı sonucun okunacağı bağlam konusunda bilgilendirilmesi uygun olabilir. Örneğin, denetçinin ulaştığı sonuç şu şekilde bir ifade içerebilir: "Bu sonuç, bu bağımsız güvence raporunun başka bir bölümünde yer alan hususlar esas alınarak oluşturulmuştur".

A181. Sınırlı güvence denetimlerinde, sonucun verilmesinde kullanılabilecek uygun ifadelere ilişkin örnekler aşağıdakileri içerir:

- Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar kullanılarak ifade edildiği durumlarda: "Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, [işletmenin] tüm önemli yönleriyle XYZ mevzuatına uygunluk sağlamadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir."
- Denetime konu bilgiler ve geçerli kıstaslar kullanılarak ifade edildiği durumlarda, "Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, XYZ kıstaslarına uygun olması için kilit performans göstergelerinin değerlendirmesine yönelik yapılması gerekli herhangi önemli bir değişiklik dikkatimizi çekmemiştir." veya
- Uygun tarafın bildirdiği bir beyan kullanılarak ifade edildiği durumlarda, "Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, [uygun tarafın] [işletmenin] XYZ mevzuatına uygunluk sağladığı yönündeki beyanının tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde beyan edilmediğine sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir."

A182. Dayanak denetim konusu için faydalı olabilecek ifade biçimleri aşağıdakilerden biri veya birkaçının bileşimi şeklinde olabilir:

- Uygunluk denetimleri için: "uygun olarak" veya "uyarınca".
- Geçerli kıstasların, denetime konu bilgilerin hazırlanması veya sunumuna yönelik bir metodolojiyi veya süreci tanımladığı denetimler için: "Doğru bir şekilde hazırlanmıştır".

- Gerçeğe uygun sunum ilkelerinin geçerli kıstaslarda yer aldığı denetimler için: "Gerçeğe uygun bir biçimde beyan edilmiştir".

A183. Olumlu sonuç dışındaki sonuçlar veya olumlu sonuç dışında sonuç bildirilmesine yol açan husus(lar) içeren paragrafların üst kısmına bir başlık eklenmesi, denetçi raporunun anlaşılabilirliğini artırır. Uygun başlık olarak, -uygun hâllerde- "Sınırlı Olumlu Sonuç", "Olumsuz Sonuç" veya "Sonuç Bildirmekten Kaçınma" ve "Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı", "Olumsuz Sonucun Dayanağı" başlıkları örnek olarak verilebilir.

Denetçinin İmzası (Bkz.: 69(j) paragrafı)

A184. Denetçinin imzası, mevzuata uygun olmak şartıyla, denetçinin kendi adına veya denetim kuruluşu adına ya da her ikisi adına atılır. Bazı ülkelerde, denetçinin imzasına ek olarak denetçinin denetçi raporunda mesleki unvanını veya denetçinin ya da -uygun hâllerde- bu ülkedeki yetkili otorite tarafından yetkilendirilmiş olduğunu beyan etmesi zorunlu kılınmış olabilir.

Tarih (Bkz.: 69(k) paragrafı)

A185. Güvence raporuna tarihin eklenmesi hedef kullanıcıları; denetçinin, o tarihe kadar meydana gelen olayların, denetime konu bilgiler ve güvence raporu üzerindeki etkisini değerlendirmiş olduğu hususunda bilgilendirir.

Güvence Raporunda Denetçinin Faydalandığı Uzmana Atıfta Bulunulması (Bkz.: 70 inci paragraf)

A186. Bazı durumlarda mevzuat, kamu sektöründe şeffaflığın sağlanması gibi hedeflerle güvence raporunda denetçinin faydalandığı uzmanın çalışmasına atıfta bulunulmasını gerekli kılabilir. Bu atıf diğer durumlarda da uygun olabilir. Örneğin; uzun raporlardaki bulgular için uzman çalışmasının tamamlayıcı olması durumunda veya olumlu dışında bir sonuç bildirildiğinde sonucun niteliğinin açıklanması için atıf yapılabilir.

A187. Bununla birlikte denetçi, bildirilen sonuçtan tek başına sorumludur ve uzman çalışmasından faydalanılmış olması bu sorumluluğu azaltmaz. Dolayısıyla, güvence raporunda denetçinin faydalandığı bir uzmana atıfta bulunulması durumunda, raporda söz konusu uzmanın sürece katılmasından dolayı denetçinin bildirilen sonuca ilişkin sorumluluğunun azaldığını ima eden herhangi bir ifade biçimine başvurulmaması önemlidir.

A188. Uzun raporda denetimin, ilgili alanda uzmanlığa sahip kişiler ve güvence uzmanlarını içeren, uygun niteliğe sahip personel tarafından yürütüldüğüne yönelik genel bir atıf, muhtemelen sorumluluğu azaltma yönünde bir yanlış anlaşılmaya neden olmayacaktır. Ancak, bağlama ilişkin bilgilerin minimum düzeyde verilebildiği veya denetçinin faydalandığı uzmana ismen atıfta bulunulan kısa raporlarda yanlış anlaşılma potansiyeli daha yüksektir. Dolayısıyla bu tür durumlarda, güvence raporunda, uzman katılımından dolayı denetçinin ifade edilen sonuca ilişkin sorumluluğunun azalacağı anlamının çıkarılmasını önlemek için ek ifadelere ihtiyaç duyulabilir.

Olumlu Sonuç ve Olumlu Sonuç Dışındaki Sonuçlar (Bkz.: 74-77 nci paragraflar, Ek)

A189. "Yaygın" ifadesi, yanlışlıkların denetime konu bilgiler üzerindeki etkilerini veya -varsa- yeterli ve uygun kanıt elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların muhtemel etkilerini tanımlar. Denetçinin mesleki muhakemesine göre denetime konu bilgiler üzerindeki yaygın etkiler:

(a) Denetime konu bilgilerin belirli yönleriyle sınırlı değildir,

(b) Sınırlı olmaları durumunda, denetime konu bilgilerin önemli bir bölümünü temsil ederler veya edebilirler ya da

(c) Açıklamalara ilişkin olarak, hedef kullanıcıların denetime konu bilgileri anlaması açısından temel teşkil ederler.

A190. İlgili hususun niteliği ve denetime konu bilgiler üzerindeki etkilerinin veya muhtemel etkilerinin yaygınlığına ilişkin denetçinin muhakemesi, bildirilen sonucun türünü etkiler.

A191. Sınırlı olumlu sonuç, olumsuz sonuç ve sonuç bildirmekten kaçınmaya ilişkin verilebilecek örnekler aşağıda yer almaktadır:

- Sınırlı olumlu sonuç (önemli yanlışlık içeren sınırlı güvence denetimlerine ilişkin bir örnek) – "Raporumuzun Sınırlı Olumlu Sonucun Dayanağı bölümünde açıklanan hususun etkisi dışında, uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, [uygun tarafın] işletmenin XYZ mevzuatına uygunluk sağladığı yönündeki beyanının tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmadığı kanaatine varmamıza sebep olan herhangi bir husus dikkatimizi çekmemiştir."

- Olumsuz sonuç (önemli ve yaygın yanlışlık içeren makul güvence ve sınırlı güvence denetimlerine bir örnek) – "Raporumuzun Olumsuz Sonucun Dayanağı bölümünde açıklanan hususun öneminden dolayı, [uygun tarafın] işletmenin XYZ mevzuatına uygunluk sağladığı yönündeki beyanı gerçeğe uygun bir biçimde sunulmamıştır."

- Sonuç bildirmekten kaçınma (önemli ve yaygın bir kapsam kısıtlaması bulunan makul güvence ve sınırlı güvence denetimlerine bir örnek) – "Raporumuzun Sonuç Bildirmekten Kaçınmanın Dayanağı bölümünde açıklanan hususun öneminden dolayı, [uygun tarafın] beyanı hakkında bir sonuca varabilmemizi sağlayacak yeterli ve uygun kanıt elde edemedik. Dolayısıyla bu beyan ile ilgili herhangi bir sonuç bildirmemekteyiz."

A192. Bazı durumlarda, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerdiğini belirleyebilir ve doğru bir şekilde açıklayabilir. Örneğin, bir uygunluk denetiminde ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf, mevzuata aykırılık durumlarını doğru bir şekilde açıklayabilir. Bu tür durumlarda, 76 ncı paragraf denetçinin sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirerek ya da olumlu sonuç bildirip aynı zamanda güvence raporunda özel atıf yapmak suretiyle ilgili hususu vurgulayarak, hedef kullanıcıların dikkatini önemli yanlışlığa ilişkin açıklamaya çekmesini zorunlu kılar.

Diğer İletişim Sorumlulukları (Bkz.: 78 inci paragraf)

A193. Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf, denetimi yaptıran taraf veya diğer taraflara bildirilmesi uygun olabilecek hususlar arasında, gerçekleşmiş veya şüphelenilen hile ve denetime konu bilgilerin hazırlanmasındaki taraflılık gösterilebilir.

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim

A194. Etik hükümler, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar arasından uygun kademedeki kişilere rapor edilmesini zorunlu kılan bir hüküm içerebilir. Bazı ülkelerde ise mevzuat, denetçinin belirli hususları sorumlu tarafa, yönetime veya üst yönetimden sorumlu olanlara bildirmesini kısıtlayabilir.

İşletmenin haberdar edilmesi dâhil olmak üzere, yetkili bir kurum tarafından mevcut veya şüpheli yasadışı bir olaya ilişkin olarak yürütülen bir soruşturmayı etkileyebilecek herhangi bir bildirimin yapılması veya başka bir davranışta bulunulması, mevzuatla özellikle yasaklanabilir. Örneğin, denetçinin, kara paranın aklanmasıyla mücadele mevzuatı uyarınca mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen bir aykırılığı yetkili otoriteye bildirmekle yükümlü olduğu durumda, bu hususa dikkat etmesi gerekmektedir. Bu tür durumlarda denetçinin değerlendireceği hususlar karmaşık olabilir ve denetçi, hukuki danışmanlık almanın uygun olacağını düşünebilir.

Mevzuata İlişkin Tespit Edilen veya Şüphelenilen Aykırılıkların Yetkili Kuruma Rapor Edilmesi

A195. Mevzuat veya etik hükümler;

(a) Denetçinin, mevzuata ilişkin tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkları yetkili bir kuruma rapor etmesini gerektirebilir ve

(b) İçinde bulunulan şartlar altında yetkili bir kuruma rapor edilmesinin uygun olup olmadığı konusunda sorumluluklar yükleyebilir.[14]

A196. Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığın yetkili bir kuruma rapor edilmesi;

(a) Mevzuat veya etik hükümlerin, denetçinin rapor etmesini gerektirmesi,

(b) Denetçinin, etik hükümler uyarınca rapor etmenin, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılığa karşı atılacak uygun bir adım olduğuna karar vermesi veya

(c) Mevzuat veya etik hükümlerin, denetçiye böyle bir hak vermesi,

hâlinde gerekli veya uygun olabilir.

A197. Tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların mevzuat veya etik hükümler uyarınca rapor edilmesi, denetçinin denetimi yürütürken karşılaştığı veya haberdar edildiği ancak denetime konu bilgileri etkilemeyen aykırılıkların rapor edilmesini içerebilir. Bu GDS uyarınca denetçinin, denetime konu bilgileri etkileyen mevzuat dışındaki mevzuat bilgisine sahip olması beklenmez. Ancak mevzuat veya etik hükümler, bu tür bir aykırılığa karşılık verirken denetçiden bilgisini, mesleki muhakemesini ve uzmanlığını kullanmasını bekleyebilir. Bir eylemin/fiilin gerçek anlamda aykırılık oluşturup oluşturmadığı, nihai olarak bir mahkeme veya uygun olan başka bir karar organı tarafından belirlenecek bir konudur.

A198. Bazı durumlarda, mevzuattaki veya etik hükümlerdeki sır saklama yükümlülüğü, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma rapor edilmesine izin vermeyebilir. Diğer durumlarda, tespit edilen veya şüphelenilen aykırılıkların yetkili bir kuruma rapor edilmesi, etik hükümler uyarınca sır saklama yükümlülüğünün ihlali olarak değerlendirilmeyecektir.[15]

A199. Denetçi; denetim şirketi içerisinden danışmanlık almayı (denetim şirketi veya denetim ağına dâhil şirket içerisinden), atacağı herhangi bir adımın mesleki veya hukuki sonuçlarını öğrenmek amacıyla hukuki danışmanlık almayı veya gizlilik esasına bağlı kalmak kaydıyla düzenleyici bir kuruma danışmayı düşünebilir (mevzuatla yasaklanmadığı veya sır saklama

[14] Etik Kurallar, A360.36-A360.37 paragrafları

[15] Etik Kurallar, A114.1, 114.1 U1 ve A360.37 paragrafları

yükümlülüğü ihlal edilmediği müddetçe).[16]

Belgelendirme (Bkz.: 79-83 üncü paragraflar)

A200. Belgelendirme, mesleki muhakeme gerektiren tüm önemli hususlar üzerinde denetçinin karar vermeye yönelik düşüncelerinin/gerekçelerinin ve ilgili sonuçların bir kaydını içerir. İlke veya mesleki muhakemeyle ilgili zor soruların olması durumunda, sonuca ulaştığı esnada denetçi tarafından bilinen ilgili durumları içeren çalışma kâğıtları, denetçinin bilgisini gösterme konusunda yardımcı olabilir.

A201. Denetçinin bir denetimde dikkate alınan her konuyu veya varılan her mesleki yargıyı belgelendirmesi gerekli ve uygulanabilir değildir. Bazı hususlara uyulduğu, denetim dosyasında yer alan belgelerde gösterilmiş olabilir. Bu tür durumlarda denetçinin, uyumu ayrıca (örneğin, bir kontrol listesinde) belgelendirmesine gerek yoktur. Aynı şekilde çalışma kâğıtlarının eski taslaklarının, ilk veya tamamlanmamış görüşleri yansıtan notların, yazım hataları veya başka hatalardan dolayı düzeltilen belgelerin düzeltme öncesine ait kopyalarının ve belgelerin ikinci nüshalarının, çalışma kâğıtlarına eklenmesi gerekmez.

A202. Hazırlanacak ve saklanacak belgelerin kapsamını değerlendirmek amacıyla mesleki muhakemede bulunurken denetçi, denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin, yürütülen çalışmayı ve alınan temel kararların (denetimin ayrıntılı yönleri hariç) dayanağını anlayabilmesine olanak sağlamak için ne yapılması gerektiği üzerinde durabilir. Söz konusu tecrübeli denetçinin denetimin ayrıntılı yönleri hakkında fikir sahibi olabilmesi için, çalışma kâğıtlarını hazırlayan denetçi ile bu konuları görüşmesi gerekebilir.

A203. Belgelendirme, aşağıda örneği verilen hususlara ilişkin kayıt içerebilir:

- Test edilen kalemlerin ve hususların belirleyici özellikleri,
- Denetim çalışmasını kimin yürüttüğü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarih,
- Yürütülen denetim çalışmasını kimin gözden geçirdiği, ilgili gözden geçirmenin tarihi ve kapsamı ile
- Önemli hususlara ilişkin uygun taraf(lar) ve diğer taraflarla yapılan müzakereler; bu hususların niteliği ile müzakerelerin ne zaman ve kiminle yapıldığı.

A204. Belgelendirme, aşağıda örneği verilen hususlara ilişkin kayıt içerebilir:

- Etik hükümlere uyulması konusunda tespit edilen sorunlar ve bu sorunların nasıl çözüldüğü.
- Yürütülen denetim için geçerli olan bağımsızlık hükümlerine uyulup uyulmadığı konusunda ulaşılan sonuçlar ile denetim şirketiyle yapılan ve bu sonuçları destekleyen müzakereler.
- Müşteri ilişkisinin ve denetim sözleşmesinin kabulü ve devam ettirilmesine ilişkin ulaşılan sonuçlar.
- Denetim sırasında yapılan istişarelerin içeriği ve kapsamı ile bu istişareler neticesinde ortaya çıkan sonuçlar.

[16] Etik Kurallar, A360.39 U1 paragrafı

Çalışma Kâğıtlarının Nihai Denetim Dosyasında Birleştirilmesi

A205. KYS 1 (veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarının rapor tarihinden sonra zamanında birleştirilmesine ilişkin bir kalite hedefi oluşturmalarını gerektirir.[17] Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre genellikle, güvence raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.[18]

A206. Güvence raporu tarihinden sonra çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması, yeni prosedürlerin uygulanmasını veya yeni sonuçlara ulaşılmasını içermeyen idari bir süreçtir. Ancak, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi sürecinde, idari nitelikte olmak kaydıyla çalışma kâğıtlarında değişiklikler yapılabilir. Bu tür değişikliklere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Yenilenmiş olan çalışma kâğıtlarının eski taslaklarının silinmesi veya çıkarılması.
- Çalışma kâğıtlarının sınıflandırılması, düzenlenmesi ve çalışma kâğıtlarına çapraz referanslar verilmesi.
- Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi sürecine ilişkin kontrol listelerinin imzalanması,
- Güvence raporu tarihinden önce elde edilen ve denetim ekibinin ilgili üyeleriyle müzakere edilen ve mutabakata varılan kanıtların belgelendirilmesi.

A207. KYS 1 (veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemeler) denetim şirketlerinin, ihtiyaçlarını karşılamak ve mevzuata, etik hükümlere veya mesleki standartlara uygunluk sağlamak için çalışma kâğıtlarını gerekli şekilde saklamak ve muhafaza etmek üzere bir kalite hedefi oluşturmalarını gerektirir.[19] Güvence denetimleri için çalışma kâğıtlarını saklama süresi, güvence raporu tarihinden başlamak üzere Kurum tarafından belirlenen süreden daha kısa olamaz.[20]

[17] KYS 1, 31(f) paragrafı

[18] KYS 1, A83 paragrafı

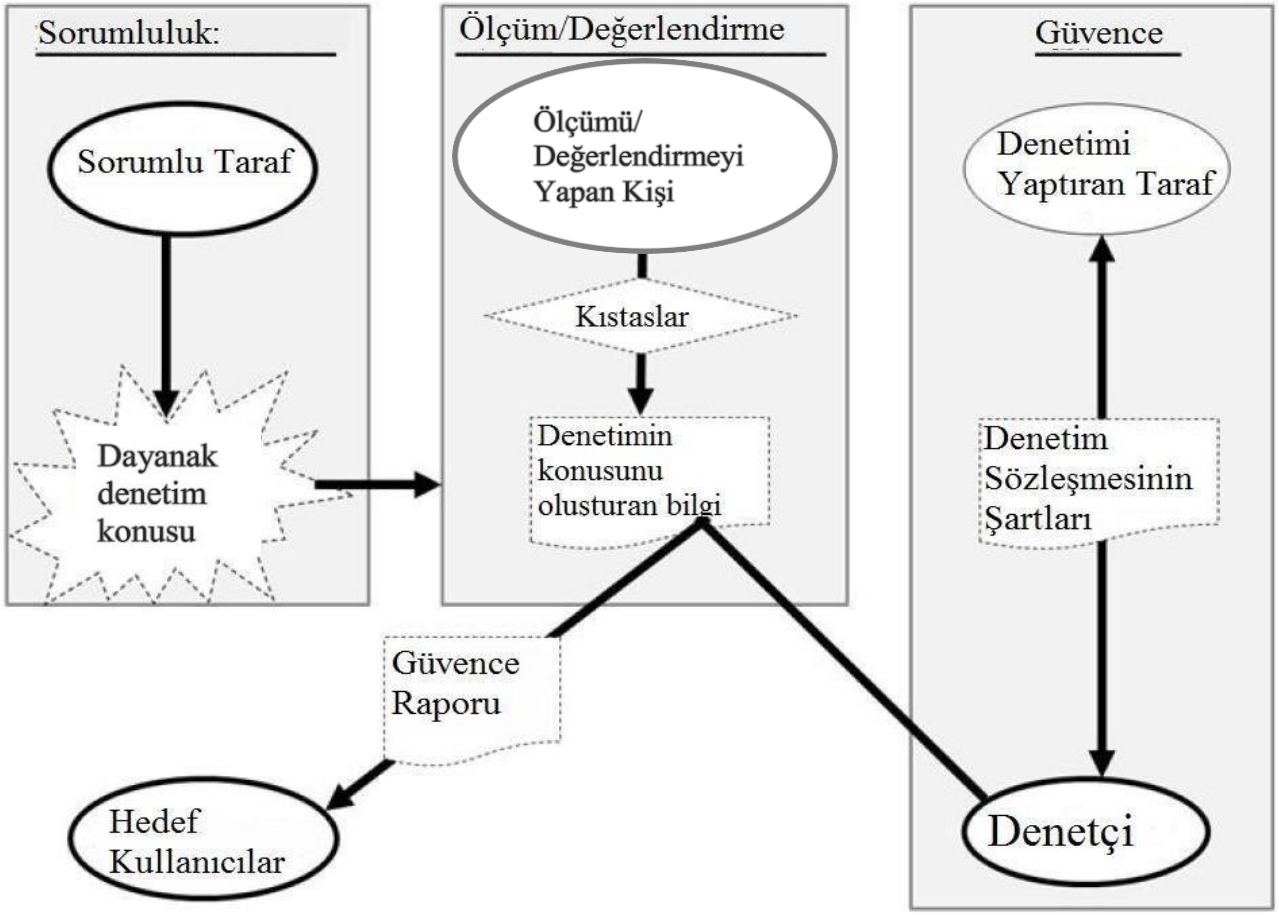
[19] KYS 1, 31(f) paragrafı

[20] KYS 1, A85 paragrafı

Ek

(Bkz.: 2, A8, A11, A16, A36-A38 paragrafları)

Görev ve Sorumluluklar



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.

   (ç) 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.

   (d) 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.

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 geçerli kıstaslar,
   - Denetime konu bilgiler ve geçerli kıstaslar veya
   - Uygun tarafın verdiği beyan.

5. Sorumlu taraf dışında herhangi bir hedef kullanıcının olmaması ve GDS'lerin diğer tüm hükümlerinin yerine getirilmiş olması durumunda denetçi ve sorumlu taraf, bir denetimde GDS ilkelerini uygulamak üzere mutabakata varabilir. Bu tür durumlarda denetçi raporu, raporun kullanımını sorumlu tarafla kısıtlayan bir açıklama içerir.