



HİZMET KURULUŞU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR STANDARDI (BDS 402) YAYIMLANDI

ÖZET : Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca “Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 14” yayımlanarak “Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar Standardı (BDS 402)” yürürlüğe konulmuştur.

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulunca çıkarılan ve 30.12.2013 tarihli ve 28867 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar (BDS 402) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 14 ile “*Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar Standardı*”, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Tebliğin Geçici 1’inci maddesi ile de bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilmiştir.

BDS 402 “*Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar Standardı*” standardının, **BDS 200** “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınacağı belirtilmiştir.

BDS 402, hizmet alan işletmenin bir veya daha fazla hizmet kuruluşu kullanması durumunda, **hizmet alan işletme denetçisinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu düzenlemektedir**. Bu BDS, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesini sağlayacak şekilde, denetimle ilgili iç kontrol dâhil olmak üzere hizmet alan işletmenin tanınmasında ve bu risklere karşılık vermek üzere müteakip denetim





prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında hizmet alan işletme denetçisinin BDS 315¹ ve BDS 330²'u nasıl uygulayacağını düzenlemektedir.

BDS 402'de Denetçinin amacı,

“(a) “Önemli yanlışlık” risklerini tespit etmeye ve değerlendirmeye yetecek ölçüde, hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlerin niteliği ve önemi ile bu hizmetlerin hizmet alan işletmenin denetimle ilgili iç kontrolüne etkisini anlamak ve

(b) Bu risklere karşı denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.”

olarak belirtilmiştir.

BDS 402'de aşağıdaki terimler, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:

*“(a) **Alt hizmet kuruluşu:** Hizmet alan işletmelere finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemlerinin parçası olan hizmetlerden bazılarını sağlamak amacıyla başka bir hizmet kuruluşu tarafından kullanılan hizmet kuruluşudur.*

*(b) **Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımına ve tasarımına ilişkin rapor** (bu BDS'de 1 inci tip rapor olarak kullanılır): Bu rapor aşağıdakileri içerir:*

(i) Hizmet kuruluşunun sistemi, kontrol amaçları ve tasarlanan ve belirli bir tarihte uygulanan ilgili kontrolleri hakkında, hizmet kuruluşu yönetimi tarafından hazırlanan tanımlama ve

(ii) Hizmet kuruluşunun sistemine, kontrol amaçlarına ve ilgili kontrollerine ilişkin yapılan tanımlama ile bu kontrollerin tasarımının belirli kontrol amaçlarını sağlamadaki uygunluğu hakkında hizmet kuruluşu denetçisinin görüşlerini içeren ve makul güvence vermek amacıyla hazırladığı bir rapor.

*(c) **Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı, tasarımı ve işleyiş etkinliğine ilişkin rapor** (bu BDS'de 2 nci tip rapor olarak kullanılır): Bu rapor aşağıdakileri içerir:*

(i) Hizmet kuruluşunun sistemine, kontrol amaçlarına ve tasarlanan ve belirli bir tarih veya dönem

¹ BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

² BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”





için uygulanan ilgili kontrollerine ve bazı durumlarda bu kontrollerin belirli bir dönem boyunca işleyiş etkinliğine ilişkin, hizmet kuruluşunun yönetimi tarafından yapılan tanımlama

(ii) Aşağıdaki hususları içerecek şekilde hizmet kuruluşu denetçisi tarafından makul güvence vermek amacıyla hazırlanan rapor:

a. Hizmet kuruluşunun sistemi, kontrol amaçları ve ilgili kontrollerine ilişkin tanımlaması, kontrollerin tasarımının belirlenmiş kontrol amaçlarını sağlamadaki uygunluğu ve kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında hizmet kuruluşu denetçisinin görüşü ve

b. Hizmet kuruluşu denetçisinin yaptığı kontrol testlerinin tanımı ve bunların sonuçları.

*(ç) **Hizmet alan işletme:** Bir hizmet kuruluşu kullanan ve finansal tabloları denetlenmekte olan işletmedir.*

*(d) **Hizmet alan işletme denetçisi:** Hizmet alan bir işletmenin finansal tablolarını denetleyen ve finansal tablolarına yönelik rapor hazırlayan denetçidir.*

*(e) **Hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrolleri:** Hizmet kuruluşunun, hizmetini tasarlarken hizmet alan işletmeler tarafından uygulanacağını varsaydığı ve (kontrol amaçlarına ulaşmak için gerekli hâllerde) sistemin tanımında belirlenmiş kontrollerdir.*

*(f) **Hizmet kuruluşu:** Hizmet alan işletmelerin finansal raporlamaya ilişkin bilgi sistemlerinin bir parçası olan hizmetleri bu işletmelere sunan üçüncü taraf kuruluştur (veya üçüncü tarafın bir bölümüdür).*

*(g) **Hizmet kuruluşu denetçisi:** Bir hizmet kuruluşunun talebi üzerine, hizmet kuruluşunun kontrollerine ilişkin güvence raporu veren denetçidir.*

*(ğ) **Hizmet kuruluşunun sistemi:** Hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda kapsanan hizmetleri hizmet alan işletmelere sağlamak için hizmet kuruluşunca tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen politika ve prosedürlerdir.”*

Söz konusu Tebliğ ve eki Bağımsız Denetim Standardı (BDS 402), Sirkülerimiz ekinde yer almaktadır.

Saygılarımızla...





30 Aralık 2013

Resmî Gazete

Sayı : 28867

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:
HİZMET KURULUŞU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAĞIMSIZ
DENETİMİNDE DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR
(BDS 402) HAKKINDA TEBLİĞ
TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 14

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan “Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar” Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek’te yer alan BDS 402 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

- Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,
- Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
- Denetim: Bağımsız denetimi,
- Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu ifade eder.

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilir.

Yürürlük

MADDE 5 – (1) Bu Tebliğ 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.





TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 402

***HİZMET KURULUŞU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE
DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR***





BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 402
HİZMET KURULUŞU KULLANAN BİR İŞLETMENİN BAĞIMSIZ DENETİMİNDE
DİKKATE ALINACAK HUSUSLAR

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş

Kapsam..... 1-5

Yürürlük Tarihi..... 6

Amaçlar..... 7

Tanımlar..... 8

Ana Hükümler

İç Kontrol Dâhil Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetlerin Anlaşılması.....9-14

Değerlendirilmiş “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler.....15-17

Alt Hizmet Kuruluşunun Hizmetlerini Kapsam Dışı Tutan 1 inci Tip ve 2 nci Tip Raporlar..... 18

Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlere İlişkin Hile, Mevzuata Aykırılık ve Düzeltilmemiş Yanlışlıklar.....19

Hizmet Alan İşletme Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama.....20-22

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

İç Kontrol Dâhil Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetlerin Anlaşılması..... A1-A23

Değerlendirilmiş “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler.....A24-A39

Alt Hizmet Kuruluşunun Hizmetlerini Kapsam Dışı Tutan 1 inci Tip ve 2 nci Tip Raporlar..... A40

Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlere İlişkin Hile, Mevzuata Aykırılık ve Düzeltilmemiş Yanlışlıklar..... A41

Hizmet Alan İşletme Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama..... A42-A44





Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 402 “Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), hizmet alan işletmenin bir veya daha fazla hizmet kuruluşu kullanması durumunda, hizmet alan işletme denetçisinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu düzenler. Bu BDS, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesini sağlayacak şekilde, denetimle ilgili iç kontrol dâhil olmak üzere hizmet alan işletmenin tanınmasında ve bu risklere karşılık vermek üzere müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında hizmet alan işletme denetçisinin BDS 315³ ve BDS 330⁴’u nasıl uygulayacağını düzenler.
2. Birçok işletme belirli bir görevin bir işletmenin yönlendirmesi altında yerine getirilmesinden, işletmenin birimlerinin veya fonksiyonlarının tamamının yerine ikame edilmesine kadar (vergisel uyum hizmetleri fonksiyonu gibi) faaliyetlerinin çeşitli yönleri itibarıyla geniş bir yelpazede dışarıdan hizmet alır. Bu tür kuruluşlarca sağlanan hizmetlerin çoğu işletmenin faaliyetlerinin bir parçasıdır, ancak bu hizmetlerin tamamı denetimle ilgili değildir.
3. Bir hizmet kuruluşunca sağlanan hizmetler ve onlar üzerindeki kontrollerin, hizmet alan işletmenin ilgili iş süreçleri de dâhil olmak üzere finansal raporlamaya ilişkin bilgi sisteminin bir parçası olması hâlinde, bu hizmetler hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimiyle ilgili kabul edilir. Hizmet kuruluşundaki kontrollerin çoğu muhtemelen finansal raporlamayla ilgili olmasına rağmen, denetimle ilgili olabilecek başka kontroller de (varlıkların korunmasına ilişkin kontroller gibi) söz konusu olabilir. Bir hizmet kuruluşunun sağladığı hizmetler, aşağıdakilerden herhangi birini etkilemesi hâlinde, işletmenin ilgili iş süreçleri de dâhil olmak üzere finansal raporlamaya ilişkin bilgi sisteminin bir parçası olarak değerlendirilir:
 - (a) Hizmet alan işletmenin finansal tabloları açısından önem arz eden ve işletmenin faaliyetlerinin bir parçası olan işlem sınıfları,
 - (b) Hizmet alan işletmenin işlemlerinin başlatılmasında, kaydedilmesinde, yürütülmesinde, gerektiğinde düzeltilmesinde, defteri kebir hesaplarına aktarılmasında ve finansal tablolarda raporlanmasında kullandığı bilişim teknolojileri (BT) ve manuel sistemlerdeki prosedürler,
 - (c) Hizmet alan işletmenin işlemlerin başlatılmasında, kaydedilmesinde, yürütülmesinde ve raporlanmasında kullandığı finansal tablolardaki belirli hesaplar, destekleyici bilgiler ile elektronik veya fiziki ortamdaki ilgili muhasebe kayıtları. Bu husus, yanlış bilgilerin düzeltilmesini ve bilginin nasıl defteri kebir aktarıldığını da içerir.

³ BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

⁴ BDS 330, “Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler”





- (ç) Hizmet alan işletmenin, bilgi sisteminin finansal tablolar açısından önemli olan - işlemler dışındaki- diğer olay ve şartları nasıl ele aldığı,
 - (d) Önemli muhasebe tahminleri ve açıklamaları dâhil olmak üzere hizmet alan işletmenin finansal tabloları hazırlamak için kullandığı finansal raporlama süreci ve
 - (e) Tekrar etmeyen ve olağan dışı işlem veya düzeltmeleri kaydetmek için kullanılan standart olmayan yevmiye kayıtları da dâhil olmak üzere, yevmiye kayıtlarını kapsayan kontroller.
4. Bir hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlere ilişkin olarak hizmet alan işletmenin denetçisi tarafından yapılması gereken çalışmanın niteliği ve kapsamı, hizmet alan işletmeye sağlanan hizmetlerin niteliğine ve önemine ve bu hizmetlerin denetimle olan ilgisine bağlıdır.
 5. Bu BDS, işletmenin bir finansal kuruluş nezdinde tutulan hesaplarının sadece işletilmesine yönelik finansal kuruluş tarafından sağlanan hizmetlere; bir banka tarafından işletmenin çek hesabı işlemlerinin gerçekleştirilmesi veya bir aracı kuruluş tarafından menkul kıymet işlemlerinin yürütülmesi gibi işletme tarafından münhasıran yetkilendirilen işlemlere ilişkin hizmetlere uygulanmaz. Ayrıca bu BDS, özkaynak paylarının muhasebeleştirilerek pay sahiplerine raporlandığı durumlarda; ortaklıklar, şirketler ve iş ortaklıkları gibi diğer işletmelerdeki özkaynak paylarından kaynaklanan işlemlerin denetimine uygulanmaz.

Yürürlük Tarihi

6. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

7. Hizmet alan işletme, bir hizmet kuruluşunun hizmetlerini kullandığında kullanıcı işletmenin denetçisinin amaçları:
 - (a) “Önemli yanlışlık” risklerini tespit etmeye ve değerlendirmeye yetecek ölçüde, hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlerin niteliği ve önemi ile bu hizmetlerin hizmet alan işletmenin denetimle ilgili iç kontrolüne etkisini anlamak ve
 - (b) Bu risklere karşı denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamaktır.

Tanımlar

8. Aşağıdaki terimler BDS’lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmaktadır:
 - (a) Alt hizmet kuruluşu: Hizmet alan işletmelere finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemlerinin parçası olan hizmetlerden bazılarını sağlamak amacıyla başka bir hizmet kuruluşu tarafından kullanılan hizmet kuruluşudur.
 - (b) Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımına ve tasarımına ilişkin rapor (bu BDS’de 1 inci tip rapor olarak kullanılır): Bu rapor aşağıdakileri içerir:
 - (i) Hizmet kuruluşunun sistemi, kontrol amaçları ve tasarlanan ve belirli bir tarihte uygulanan ilgili kontrolleri hakkında, hizmet kuruluşu yönetimi tarafından hazırlanan tanımlama ve
 - (ii) Hizmet kuruluşunun sistemine, kontrol amaçlarına ve ilgili kontrollerine ilişkin yapılan tanımlama ile bu kontrollerin tasarımının belirli kontrol amaçlarını sağlamadaki uygunluğu hakkında hizmet kuruluşu denetçisinin görüşlerini içeren ve makul güvence vermek amacıyla hazırladığı bir rapor.





- (c) Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı, tasarımı ve işleyiş etkinliğine ilişkin rapor (bu BDS'de 2 nci tip rapor olarak kullanılır): Bu rapor aşağıdakileri içerir:
- (i) Hizmet kuruluşunun sistemine, kontrol amaçlarına ve tasarlanan ve belirli bir tarih veya dönem için uygulanan ilgili kontrollerine ve bazı durumlarda bu kontrollerin belirli bir dönem boyunca işleyiş etkinliğine ilişkin, hizmet kuruluşunun yönetimi tarafından yapılan tanımlama
- (ii) Aşağıdaki hususları içerecek şekilde hizmet kuruluşu denetçisi tarafından makul güvence vermek amacıyla hazırlanan rapor:
- a. Hizmet kuruluşunun sistemi, kontrol amaçları ve ilgili kontrollerine ilişkin tanımlaması, kontrollerin tasarımının belirlenmiş kontrol amaçlarını sağlamadaki uygunluğu ve kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında hizmet kuruluşu denetçisinin görüşü ve
- b. Hizmet kuruluşu denetçisinin yaptığı kontrol testlerinin tanımı ve bunların sonuçları.
- (ç) Hizmet alan işletme: Bir hizmet kuruluşu kullanan ve finansal tabloları denetlenmekte olan işletmedir.
- (d) Hizmet alan işletme denetçisi: Hizmet alan bir işletmenin finansal tablolarını denetleyen ve finansal tablolara yönelik rapor hazırlayan denetçidir.
- (e) Hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrolleri: Hizmet kuruluşunun, hizmetini tasarlarken hizmet alan işletmeler tarafından uygulanacağını varsaydığı ve (kontrol amaçlarına ulaşmak için gerekli hallerde) sistemin tanımında belirlenmiş kontrollerdir.
- (f) Hizmet kuruluşu: Hizmet alan işletmelerin finansal raporlamaya ilişkin bilgi sistemlerinin bir parçası olan hizmetleri bu işletmelere sunan üçüncü taraf kuruluştur (veya üçüncü tarafın bir bölümüdür).
- (g) Hizmet kuruluşu denetçisi: Bir hizmet kuruluşunun talebi üzerine, hizmet kuruluşunun kontrollerine ilişkin güvence raporu veren denetçidir.
- (ğ) Hizmet kuruluşunun sistemi: Hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda kapsanan hizmetleri hizmet alan işletmelere sağlamak için hizmet kuruluşunca tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen politika ve prosedürlerdir.

Ana Hükümler

İç Kontrol Dâhil Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetlerin Anlaşılması

9. Hizmet alan işletme denetçisi BDS 315⁵e uygun olarak hizmet alan işletmeyi tanıırken, hizmet alan işletmenin faaliyetlerinde bir hizmet kuruluşundan nasıl yararlandığını, aşağıdakiler dâhil, anlamaya çalışır (Bakınız: A1–A2 paragrafları):
- (a) Hizmet kuruluşunca sağlanan hizmetlerin niteliği ve hizmet alan işletmenin iç kontrolüne etkisi dâhil bu hizmetlerin hizmet alan işletme açısından önemi (Bakınız: A3–A5 paragrafları),

⁵ BDS 315, 11 inci paragraf





- (b) Hizmet kuruluşu tarafından etkilenen hesapların veya finansal raporlama süreçlerinin veya gerçekleştirilen işlemlerin niteliği ve önemliliği (Bakınız: A6 paragrafı),
- (c) Hizmet kuruluşu faaliyetleriyle hizmet alan işletme faaliyetleri arasındaki etkileşim derecesi (Bakınız: A7 paragrafı) ve
- (ç) Hizmet kuruluşu tarafından üstlenilen hizmetlere ilişkin ilgili sözleşme şartları dâhil hizmet alan işletme ile hizmet kuruluşu arasındaki ilişkinin niteliği (Bakınız: A8-A11 paragrafları).
10. Hizmet alan işletme denetçisi, BDS 315⁶'e uygun olarak denetimle ilgili iç kontrol hakkında bilgi edinmesi sırasında, hizmet kuruluşu tarafından yapılan işlemlere uygulanan kontroller de dâhil olmak üzere, hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlere ilişkin hizmet alan işletmedeki ilgili kontrollerin tasarım ve uygulamasını değerlendirir (Bakınız: A12-A14 paragrafları).
11. Hizmet alan işletme denetçisi, hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlerin niteliği ve önemi ile bunların hizmet alan işletmenin denetimle ilgili iç kontrolü üzerindeki etkisi hakkında, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemeye ve değerlendirmeye yetecek kadar bilgi elde edilmediğine karar verir.
12. Hizmet alan işletme denetçisi, hizmet alan işletmeyi yeterli derecede tanıyamadığı hâllerde, aşağıdaki prosedürlerden birini veya daha fazlasını uygulayarak işletmeyi tanımaya çalışır:
- (a) -Varsa- 1 inci tip veya 2 nci tip raporun elde edilmesi,
- (b) Belirli bilgileri elde etmek için hizmet alan işletme aracılığıyla hizmet kuruluşuyla irtibata geçilmesi,
- (c) Hizmet kuruluşunun ziyaret edilmesi ve hizmet kuruluşundaki ilgili kontroller hakkında gerekli bilgileri sağlayacak prosedürlerin uygulanması veya
- (ç) Hizmet kuruluşundaki ilgili kontroller hakkında gerekli bilgileri sağlayacak prosedürleri uygulamak için başka bir denetçinin kullanılması (Bakınız: A15-A20 paragrafları).
- 1 inci Tip veya 2 nci Tip Raporun, Hizmet Alan İşletme Denetçisinin Hizmet Kuruluşu Hakkında Elde Ettiği Bilgileri Desteklemek Amacıyla Kullanılması*
13. Hizmet alan işletme denetçisi 1 inci tip veya 2 nci tip raporun sağladığı denetim kanıtının yeterli ve uygun olduğuna karar verirken, aşağıdakiler hakkında tatmin edici bilgiler elde eder:
- (a) Hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki yeterliliği ve hizmet kuruluşundan bağımsızlığı ve
- (b) 1 inci tip veya 2 nci tip raporun düzenlenmesinde temel alınan standartların uygunluğu (Bakınız: A21 paragrafı).
14. Hizmet kuruluşundaki kontrollerin tasarımı ve uygulaması hakkında edindiği bilgiyi desteklemek için 1 inci tip veya 2 nci tip raporu denetim kanıtı olarak kullanmayı planlaması hâlinde, hizmet alan işletmenin denetçisi:
- (a) Hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı ve tasarımının, hizmet alan işletme denetçisinin amaçlarına uygun bir tarih veya dönem için yapıp yapılmadığını değerlendirir,

⁶ BDS 315, 12 nci paragraf





- (b) Hizmet alan işletmenin denetimle ilgili iç kontrolünü anlamak için raporun sağladığı kanıtın yeterlilik ve uygunluğunu değerlendirir ve
- (c) Hizmet kuruluşu tarafından belirlenmiş olan, hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrollerinin söz konusu hizmeti alan işletmeyle ilgili olup olmadığına karar verir ve hizmet alan işletmeyle ilgili olması durumunda hizmet alan işletmenin bu tür kontrolleri tasarlayıp tasarlamadığı ve uygulayıp uygulamadığı hakkında bilgi elde eder (Bakınız: A22–A23 paragrafları).

Değerlendirilmiş “Önemli Yanıtlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler

15. Hizmet alan işletme denetçisi, BDS 330 uyarınca değerlendirilmiş risklere karşılık verirken:
- (a) Finansal tablolardaki ilgili yönetim beyanlarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtına hizmet alan işletmede tutulan kayıtlardan ulaşım ulaşamayacağına karar verir ve eğer ulaşamıyorsa,
 - (b) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için müteakip denetim prosedürlerini hizmet kuruluşunda uygular veya hizmet alan işletme denetçisi adına bu prosedürleri hizmet kuruluşunda uygulayacak başka bir denetçi kullanır.
- (Bakınız: A24–A28 paragrafları)

Kontrol Testleri

16. Hizmet alan işletme denetçisi tarafından yapılan risk değerlendirmesinin hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkin şekilde işlediğine dair bir beklenti içermesi durumunda hizmet alan işletme denetçisi, aşağıdaki prosedürlerden bir veya daha fazlasını uygulayarak bu kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında denetim kanıtı elde eder:
- (a) -Varsa- 2 nci tip raporun elde edilmesi,
 - (b) Hizmet kuruluşunda uygun kontrol testlerinin uygulanması veya
 - (c) Hizmet alan işletme denetçisi adına hizmet kuruluşunda kontrol testlerini uygulayacak başka bir denetçinin kullanılması (Bakınız: A29–A30 paragrafları).

Hizmet Kuruluşundaki Kontrollerin Etkin Biçimde İşlediğine İlişkin Denetim Kanıtı Olarak 2 nci Tip Raporun Kullanılması

17. 16(a) paragrafı uyarınca, hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkin biçimde işlediğine ilişkin denetim kanıtı olarak 2 nci tip raporu kullanmayı planlaması hâlinde hizmet alan işletme denetçisi, kontrollerin etkinliği hakkında hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun, risk değerlendirmesini destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığını aşağıdaki yollarla belirler:
- (a) Hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı, tasarımı ve bu kontrollerin işleyiş etkinliğinin hizmet alan işletme denetçisinin amaçlarına uygun bir tarih veya dönem için yapıp yapılmadığının değerlendirilmesi,
 - (b) Hizmet kuruluşu tarafından tanımlanan hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrollerinin hizmet alan işletmeyle ilgili olup olmadığının belirlenmesi ve hizmet alan işletmeyle ilgili olması durumunda, hizmet alan işletmenin bu tür kontrolleri tasarlayıp tasarlamadığı ve uygulayıp uygulamadığı hakkında bilgi elde edilmesi ve bu kontroller mevcutsa bunların işleyiş etkinliğinin test edilmesi,
 - (c) Kontrol testlerinin kapsadığı dönemin uygunluğunun ve kontrol testlerinin uygulandığı tarihten bu yana geçen sürenin değerlendirilmesi ve
 - (ç) Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından uygulanan kontrol testlerinin ve hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda açıkladığı şekliyle bu testlerin sonuçlarının,





hizmet alan işletmenin finansal tablolarındaki yönetim beyanlarıyla ilgili olup olmadığının ve hizmet alan işletme denetçisinin risk değerlendirmesini destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesi.

(Bakınız: A31–A39 paragrafları)

Alt Hizmet Kuruluşunun Hizmetlerini Kapsam Dışı Tutan 1 inci Tip ve 2 nci Tip Raporlar

18. Hizmet alan işletme denetçisinin, bir alt hizmet kuruluşunun sağladığı hizmetleri kapsam dışı tutan 1 inci tip veya 2 nci tip raporu kullanmayı planlaması ve bu hizmetlerin hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimiyle ilgili olması durumunda, hizmet alan işletme denetçisi alt hizmet kuruluşunun sağladığı hizmetlere ilişkin olarak bu BDS hükümlerini uygular (Bakınız: A40 paragrafı).

Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlere İlişkin Hile, Mevzuata Aykırılık ve Düzeltilmemiş Yanlılıklar

19. Hizmet alan işletme denetçisi, hizmet kuruluşunun, hizmet alan işletmeye finansal tabloları etkileyen herhangi bir hile, mevzuata aykırılık veya düzeltilmemiş yanlışlık raporlayıp raporlamadığını veya hizmet alan işletmenin herhangi bir şekilde böyle bir durumdan haberdar olup olmadığını öğrenmek için hizmet alan işletmenin yönetimini sorgular. Hizmet alan işletme denetçisi bu tür konuların, uygulayacağı müteakip denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını nasıl etkilediğini (hizmet alan işletme denetçisinin raporu ve vardığı sonuçlar üzerindeki etkisi de dâhil) değerlendirir (Bakınız: A41 paragrafı).

Hizmet Alan İşletme Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama

20. Hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimine ilişkin olarak hizmet kuruluşunun sunduğu hizmetlere dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda hizmet alan işletme denetçisi, BDS 705⁷ uyarınca raporunda olumlu görüş dışında bir görüş verir (Bakınız: A42 paragrafı).
21. Hizmet alan işletme denetçisi, mevzuat tarafından zorunlu kılınmadıkça, olumlu görüş içeren raporunda hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasına atıfta bulunmaz. Mevzuatın böyle bir atfı zorunlu kılması durumunda, hizmet alan işletme denetçisinin raporu, yapılan atfın denetim görüşüne ilişkin hizmet alan işletme denetçisinin sorumluluğunu azaltmadığını belirtir (Bakınız: A43 paragrafı).
22. Hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasına yapılacak atfın, hizmet alan işletme denetçisi tarafından verilen olumlu görüş dışında bir görüşün anlaşılmasıyla ilgili olması durumunda, hizmet alan işletme denetçisinin raporu, yapılan atfın hizmet alan işletme denetçisinin ilgili görüşe ilişkin sorumluluğunu azaltmadığını belirtir (Bakınız: A44 paragrafı).

⁷ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”, 6 ncı paragraf





Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

İç Kontrol Dâhil Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetlerin Anlaşılması

Bilgi Kaynakları (Bakınız: 9 uncu paragraf)

- A1. Bir hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlerin niteliğine ilişkin bilgiler çok çeşitli kaynaklardan elde edilebilir, örneğin:
- Kullanıcı rehberleri.
 - Sistem gözden geçirmeleri.
 - Teknik rehberler.
 - Hizmet alan işletme ile hizmet kuruluşu arasındaki sözleşme veya hizmet seviyesi anlaşması.
 - Hizmet kuruluşlarının, iç denetçilerin veya düzenleyici otoritelerin hizmet kuruluşundaki kontrollere ilişkin raporları.
 - -Varsa- yönetim mektupları dâhil hizmet kuruluşu denetçisinin raporları.
- A2. Hizmet alan işletme denetçisinin, hizmet kuruluşuna ilişkin tecrübesi sayesinde elde ettiği bilgiler (örneğin başka denetimlerdeki tecrübesi), hizmet kuruluşunca sağlanan hizmetlerin niteliğinin anlaşılmasında da yardımcı olabilir. Hizmet kuruluşundaki hizmetlerin ve bu hizmetlere ilişkin kontrollerin büyük ölçüde standartlaştırıldığı durumlarda, bu bilgiler özellikle faydalı olabilir.

Hizmet Kuruluşunca Sağlanan Hizmetlerin Niteliği (Bakınız: 9(a) paragrafı)

- A3. Hizmet alan işletme, işlemleri işleyen ve ilgili hesap verebilirliği sağlayan veya işlemleri kaydeden ve ilgili verileri işleyen bir hizmet kuruluşu gibi bir kuruluş kullanabilir. Bu tür hizmetleri sağlayan hizmet kuruluşlarına; çalışanlara sağlanan fayda planlarına ya da başkalarına ilişkin varlıklara yatırım yapan ve bunları yöneten bankaların fon yönetimi birimleri, başkalarına ipotekli konut kredisi (mortgage) yönetimi hizmeti veren kuruluşlar ve müşterilerin finansal ve operasyonel işlemlerini gerçekleştirmesini sağlayan paket yazılım uygulamalarını ve teknoloji ortamını sunan uygulama hizmet sağlayıcıları örnek olarak verilebilir.
- A4. Hizmet kuruluşu tarafından sağlanan hizmetlerden denetimle ilgili olanlara aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:
- Hizmet alan işletmenin muhasebe kayıtlarının tutulması,
 - Varlık yönetimi,
 - Hizmet alan işletme adına işlemlerin başlatılması, kaydedilmesi veya işlenmesi.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

- A5. Küçük işletmeler, belirli işlemlerin gerçekleştirilmesi (örneğin, çalışanların gelir vergisi ödemesinin yapılması) ve muhasebe kayıtlarının tutulmasından finansal tablolarının hazırlanmasına kadar farklı yelpazelerde defter tutma hizmetini dışarıdan alabilirler. Finansal tabloların hazırlanmasında bu tür bir hizmet kuruluşunun kullanılması, işletme





yönetiminin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların finansal tablolara ilişkin sorumluluklarını ortadan kaldırmaz.⁸

Hizmet Kuruluşu Tarafından Gerçekleştirilen İşlemlerin Niteliği ve Önemliliği (Bakınız: 9(b) paragrafi)

- A6. Hizmet kuruluşu hizmet alan işletmenin iç kontrolünü etkileyen politika ve prosedürler oluşturabilir. Bu politika ve prosedürler, en azından kısmen, fiziki ve operasyonel olarak hizmet alan işletmeden ayrıdır. Hizmet kuruluşunun kontrollerinin hizmet alan işletmedeki kontroller açısından önemi, hizmet alan işletme için gerçekleştirilen işlemlerin nitelik ve önemliliği dâhil olmak üzere, hizmet kuruluşunun hizmet alan işletmeye sağladığı hizmetlerin niteliğine bağlıdır. Belirli durumlarda, hizmet kuruluşu tarafından gerçekleştirilen işlemler ve etkilenen hesaplar, hizmet alan işletmenin finansal tabloları için önemli görünmeyebilir, ancak gerçekleştirilen işlemlerin niteliği önemli olabilir ve hizmet alan işletme denetçisi şartlara göre bu kontrollerin anlaşılması gerektiğine karar verebilir.

Hizmet Kuruluşu Faaliyetleri İle Hizmet Alan İşletme Faaliyetleri Arasındaki Etkileşimin Derecesi (Bakınız: 9(c) paragrafi)

- A7. Hizmet kuruluşu kontrollerinin hizmet alan işletme kontrollerine kıyasla önemi, kendi faaliyetleri ile hizmet alan işletmenin faaliyetleri arasındaki etkileşimin derecesine de bağlıdır. Etkileşim derecesi, hizmet alan işletmenin hizmet kuruluşu tarafından gerçekleştirilen işlem üzerinde etkin kontroller uygulayabilme ve uygulamayı tercih etme derecesini ifade eder. Örneğin, hizmet alan işletmenin işlemleri onayladığı ve hizmet kuruluşunun bu işlemleri gerçekleştirdiği ve muhasebeleştiği durumda, hizmet alan işletme faaliyetleri ile hizmet kuruluşu faaliyetleri arasında yüksek derecede etkileşim vardır. Bu tür durumlarda, hizmet alan işletmenin bu işlemler üzerinde etkin kontroller uygulaması mümkün olabilir. Diğer taraftan, hizmet kuruluşunun hizmet alan işletmenin işlemlerini başlattığı veya ilk kayıtlarını yaptığı, işlediği ve muhasebeleştiği durumlarda, iki kuruluş arasında düşük seviyede bir etkileşim mevcuttur. Bu durumda, hizmet alan işletme kendi bünyesinde bu işlemler üzerinde etkin kontroller uygulayamaz veya uygulamamayı tercih edebilir ve hizmet kuruluşundaki kontrollere güvenebilir.

Hizmet Alan İşletme ile Hizmet Kuruluşu Arasındaki İlişkinin Niteliği (Bakınız: 9(ç) paragrafi)

- A8. Hizmet alan işletme ile hizmet kuruluşu arasındaki sözleşme veya hizmet seviyesi anlaşması aşağıdaki gibi hususları içerebilir:
- Hizmet alan işletmeye sağlanacak olan bilgiler ve hizmet kuruluşu tarafından üstlenilen faaliyetlere ilişkin işlemlerin başlatılmasına dair sorumluluklar,
 - Düzenleyici kurumların tutulması gereken kayıtların şekline ve bu kayıtlara erişilmesine ilişkin getirdiği yükümlülüklerin uygulanması,
 - -Varsa- bir uygulama başarısızlığı durumunda hizmet alan işletmeye ödenecek tazminat,
 - Hizmet kuruluşunun, kontrolleri hakkında rapor sağlayıp sağlamayacağı; sağlayacaksa bu raporun 1 inci tip rapor mu, yoksa 2 nci tip rapor mu olacağı,
 - Hizmet alan işletme denetçisinin, hizmet kuruluşu tarafından tutulan muhasebe kayıtlarına ve denetimin yürütülmesi için gerekli diğer bilgilere erişim hakkının bulunup bulunmadığı ve

⁸ BDS 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", 4 ve A2-A3 paragrafları





- Sözleşmenin hizmet alan işletme denetçisi ile hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan iletişime izin verip vermediği.
- A9. Hizmet kuruluşu ile hizmet alan işletme arasında ve hizmet kuruluşu ile hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki vardır. Bu ilişkiler hizmet alan işletme denetçisi ile hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki yaratmak zorunda değildir. Hizmet alan işletme denetçisi ile hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki bulunmaması durumunda, hizmet alan işletme denetçisi ile hizmet kuruluşu denetçisi arasındaki iletişim genellikle hizmet alan işletme ve hizmet kuruluşu aracılığıyla sağlanır. İlgili etik ve gizlilik (sır saklama) hususları dikkate alınmak suretiyle hizmet alan işletme denetçisi ile hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki de oluşturulabilir. Hizmet alan işletme denetçisi kendi adına prosedürlerin yürütülmesi için hizmet kuruluşu denetçisini kullanabilir, örneğin:
- (a) Hizmet kuruluşundaki kontrol testlerinin yapılması veya
 - (b) Hizmet alan işletmenin hizmet kuruluşu tarafından tutulan finansal tablo işlemleri ve bakiyeleri üzerinde maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

- A10. Kamu sektöründe görev yapan denetçiler genellikle kanunla belirlenmiş geniş erişim haklarına sahiptir. Ancak, hizmet kuruluşunun başka bir ülkede bulunması gibi, bu erişim haklarının bulunmadığı durumlar da söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda, kamu sektöründe görev yapan denetçinin, uygun erişim haklarının elde edilip edilemeyeceğine karar vermesi için bu ülkede geçerli olan mevzuatı anlaması gerekebilir. Kamu sektöründe görev yapan denetçi ayrıca erişim hakkını hizmet alan işletme ile hizmet kuruluşu arasındaki sözleşme hükümlerine göre elde edebilir veya hizmet alan işletmeden söz konusu sözleşmeye erişim hakkı hükümlerini dâhil etmesini talep edebilir.
- A11. Kamu sektöründe görev yapan denetçiler, mevzuata uygunlukla ilgili kontrol testlerinin ve maddi doğruluk prosedürlerinin uygulanması için başka bir denetçi de kullanabilir.

Hizmet Kuruluşunca Sağlanan Hizmetlere İlişkin Kontroller Hakkında Bilgi Edinilmesi (Bakınız: 10 uncu paragraf)

- A12. Hizmet alan işletme, hizmet kuruluşunun kendisine sağladığı hizmetler üzerinde, hizmet alan işletme denetçisi tarafından test edilebilecek ve hizmet alan işletme denetçisinin, hizmet kuruluşunun içerisinde bulunan kontrollere bakmaksızın, hizmet alan işletmenin kontrollerinin, ilgili yönetim beyanlarının bir kısmı veya tamamı için etkin bir şekilde işlediği sonucuna varabileceği kontroller oluşturabilir. Hizmet alan işletmenin örneğin bordro işlemlerini gerçekleştirmek için hizmet kuruluşu kullanması durumunda, hizmet alan işletme bordro bilgilerinin sağlanması ve teslim alınması üzerinde önemli yanlışlıkları önleyebilecek veya tespit edebilecek kontroller oluşturabilir. Bu kontroller aşağıdakileri içerebilir:
- Hizmet kuruluşuna sağlanan verilerin, veriler işlendikten sonra hizmet kuruluşundan alınan bilgilerin raporlarıyla karşılaştırılması,
 - Kayıt sırasında yapılabilecek hatalara karşı seçilen örnek bordro tutarlarının yeniden hesaplanması ve personel ödemelerinin toplam tutarının uygunluğunun gözden geçirilmesi.
- A13. Bu durumda hizmet alan işletme denetçisi, hizmet alan işletmenin kontrollerinin bordro işlemlerine ilişkin yönetim beyanları açısından etkin biçimde işlediği sonucuna varmasına temel oluşturması için bordroların işlenmesi üzerindeki hizmet alan işletmenin kontrollerinin testlerini gerçekleştirebilir.





A14. BDS 315⁹'de belirtildiği gibi, bazı risklere ilişkin olarak, hizmet alan işletme denetçisi yalnızca maddi doğrulama prosedürleri kullanarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmenin mümkün veya uygulanabilir olmadığına karar verebilir. Bu tür riskler, özellikleri bakımından otomatik işlem süreçlerinin yoğun kullanılabildiği, hiçbir manuel müdahale içermeyen veya az bir müdahale içeren rutin ve önemli işlem sınıfları veya hesap bakiyelerinin yanlış veya eksik kaydedilmesiyle ilgili olabilir. Bu tür otomatik işlem özellikleri, özellikle hizmet alan işletmenin hizmet kuruluşlarını kullandığı durumlarda mevcut olabilir. Bu tür durumlarda, hizmet alan işletmenin bu tür riskler üzerindeki kontrolleri denetimle ilgilidir ve bu BDS'nin 9 ve 10 uncu paragrafları uyarınca, hizmet alan işletme denetçisinin bu tür kontrolleri anlaması ve değerlendirmesi gerekir.

Hizmet Alan İşletmeden Yeterli Seviyede Bilgi Elde Edilememesi Durumunda Uygulanacak İlâve Prosedürler (Bakınız: 12 nci paragraf)

A15. Hizmet alan işletme denetçisinin hizmet alan işletmenin hizmet kuruluşu kullanmasıyla ilgili "önemli yanlışlık" risklerini belirlemesine ve değerlendirmesine temel oluşturacak gerekli bilgileri elde etmek için, tek başına veya birlikte, 12 nci paragraftaki hangi prosedürü uygulayacağına ilişkin kararı, aşağıdakiler gibi hususlardan etkilenebilir:

- Hizmet alan işletmenin ve hizmet kuruluşunun büyüklüğü,
- Hizmet alan işletmedeki işlemlerin karmaşıklığı ve hizmet kuruluşunun sağladığı hizmetlerin karmaşıklığı,
- Hizmet kuruluşunun yeri (örneğin, hizmet kuruluşu uzak bir yerdeyse, hizmet alan işletme denetçisi kendisi adına hizmet kuruluşunda prosedürleri uygulaması için başka bir denetçi kullanmaya karar verebilir),
- Prosedürün veya prosedürlerin hizmet alan işletmenin denetçisine yeterli ve uygun denetim kanıtını etkin bir şekilde sağlamasının beklenip beklenmediği ve
- Hizmet alan işletme ile hizmet kuruluşu arasındaki ilişkinin niteliği.

A16. Hizmet kuruluşu kendi kontrollerinin tanımı ve tasarımını (1 inci tip rapor) veya kontrollerinin tanımı, tasarımı ve işleyiş etkinliğini (2 nci tip rapor) raporlaması için bir hizmet kuruluşu denetçisiyle sözleşme yapabilir. 1 inci tip veya 2 nci tip raporlar, Kurum tarafından yayımlanan Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3402¹⁰ kapsamında veya yetkili veya kabul görmüş bir standart düzenleyici kuruluş tarafından oluşturulmuş standartlara uygun olarak (bu standartlarda örneğin A tipi veya B tipi raporlar gibi farklı isimlerle adlandırılmış olabilir) düzenlenebilir.

A17. 1 inci tip veya 2 nci tip raporun mevcut olması genelde, hizmet kuruluşu ile hizmet alan işletme arasındaki sözleşmenin hizmet kuruluşu tarafından böyle bir rapor sağlanmasına dair hüküm içerip içermemesine bağlıdır. Hizmet kuruluşu, ayrıca uygulama kolaylığı sağladığından dolayı hizmet alan işletmelere 1 inci tip veya 2 nci tip rapor sağlamayı tercih edebilir. Ancak, bazı durumlarda 1 inci tip veya 2 nci tip rapor hizmet alan işletmelerin kullanımı için mevcut olmayabilir.

A18. Bazı durumlarda hizmet alan işletme, bir veya daha fazla önemli birimini veya fonksiyonunu (vergi planlaması ve vergisel uyum fonksiyonlarının tamamı, finans ve muhasebe veya kontrolörlük fonksiyonu gibi) bir veya daha fazla hizmet kuruluşuna devredebilir. Bu durumlarda hizmet kuruluşundaki kontrollere ilişkin bir rapor mevcut olmayabileceğinden, hizmet kuruluşunun ziyaret edilmesi hizmet alan işletme denetçisinin

⁹ BDS 315, 30 uncu paragraf

¹⁰ GDS 3402, "Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları"





hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında bilgi elde etmesine ilişkin en etkin prosedür (hizmet alan işletme yönetimi ile hizmet kuruluşu yönetimi arasında muhtemelen doğrudan bir etkileşim olacağından) olabilir.

- A19. Hizmet kuruluşundaki ilgili kontroller hakkında gerekli bilgileri sağlayacak prosedürleri uygulamak için başka bir denetçi kullanılabilir. 1 inci tip veya 2 nci tip raporun düzenlenmiş olması durumunda, hizmet kuruluşu denetçisinin hizmet kuruluşuyla hâlihazırda bir ilişkisi olduğundan hizmet alan işletme denetçisi bu prosedürleri uygulamak için hizmet kuruluşu denetçisini kullanabilir. Başka bir denetçinin çalışmasını kullanan hizmet alan işletme denetçisi, bu durum başka bir denetçi hakkında bilgi elde edilmesi (denetçinin bağımsızlığı ve mesleki yeterliliği dâhil) ve çalışmanın nitelik, zamanlama ve kapsamının planlanmasında ve elde edilen denetim kanıtlarının yeterlilik ve uygunluğunun değerlendirilmesinde başka bir denetçinin çalışmasına katılımı içermesinden dolayı BDS 600¹¹'deki açıklamaları faydalı bulabilir.
- A20. Hizmet alan işletme, hizmet alan işletmenin finansal raporlamayla ilgili bilgi sisteminin bir parçası olan hizmetlerin bazılarını bir alt hizmet kuruluşuna yaptıran bir hizmet kuruluşu kullanabilir. Alt hizmet kuruluşu hizmet kuruluşundan bağımsız ayrı bir işletme olabilir veya hizmet kuruluşuyla ilişkili olabilir. Hizmet alan işletme denetçisinin alt hizmet kuruluşundaki kontrolleri dikkate alması gerekebilir. Bir veya daha fazla alt hizmet kuruluşunun kullanıldığı durumlarda, hizmet alan işletme faaliyetleri ile hizmet kuruluşu faaliyetleri arasındaki etkileşim; hizmet alan işletme, hizmet kuruluşu ve alt hizmet kuruluşları arasındaki etkileşimi kapsayacak şekilde genişletilir. Hizmet alan işletme denetçisinin, hizmet kuruluşu ve alt hizmet kuruluşu kontrollerinin hizmet alan işletme kontrolleri açısından önemini belirlemesinde, hizmet kuruluşu ve alt hizmet kuruluşları tarafından gerçekleştirilen işlemlerin nitelik ve önemliliği ile bu etkileşimin derecesi de en önemli faktörlerdir.

1 inci Tip veya 2 nci Tip Raporun Hizmet Alan İşletme Denetçisinin Hizmet Kuruluşu Hakkında Elde Ettiği Bilgileri (Anlayışı) Desteklemek Amacıyla Kullanılması (Bakınız: 13-14 üncü paragraflar)

- A21. Hizmet alan işletme denetçisi, hizmet kuruluşu denetçisinin meslek kuruluşuyla veya diğer denetçilerle hizmet kuruluşu denetçisi hakkında görüşebilir (sorgulayabilir) ve hizmet kuruluşu denetçisinin herhangi bir yasal gözetime tabi olup olmadığını sorgulayabilir. Hizmet kuruluşu denetçisi hizmet kuruluşundaki kontrollere ilişkin raporlar bakımından farklı standartların uygulandığı bir ülkede faaliyet gösteriyor olabilir ve hizmet alan işletme denetçisi standart belirleyici kuruluşlardan hizmet kuruluşu denetçisinin kullandığı standartlar hakkında bilgi elde edebilir.
- A22. Hizmet alan işletme hakkındaki bilgilerle birlikte, 1 inci tip veya 2 nci tip rapor, hizmet alan işletme denetçisinin aşağıdaki hususları anlamasına yardımcı olabilir:
- (a) Alt hizmet kuruluşlarının kullanılması dâhil olmak üzere, hizmet kuruluşundaki kontrollerin, hizmet alan işletme işlemlerinin işlenmesini etkileyebilecek yönlerini,
- (b) Hizmet alan işletmenin işlem akışında, finansal tablolarında önemli yanlışlıkların meydana gelebileceği noktaları belirlemek amacıyla, hizmet kuruluşu üzerinden gerçekleştirilen önemli işlemlerin akışını,

¹¹ BDS 600 "Özel Hususlar-Topluluk Finansal Tablolarının Bağımsız Denetimi (Topluluğa Bağlı Birim Denetçilerinin Çalışmaları Dâhil)", 2 nci paragrafta denetçinin, topluluk finansal tabloları dışındaki finansal tabloların denetimine başka denetçileri dâhil etmesi durumunda BDS 600'un - gerektiğinde şartlara göre uyarlanarak- denetçi açısından faydalı olabileceği belirtilmektedir. Ayrıca BDS 600'un 19 uncu paragrafına bakınız.





- (c) Hizmet alan işletmenin finansal tablolarındaki yönetim beyanlarıyla ilgili, hizmet kuruluşundaki kontrol amaçları ve
- (ç) Hizmet kuruluşundaki kontrollerin, hizmet alan işletmenin finansal tablolarında önemli yanlışlıklarla sonuçlanabilecek işlem hatalarını önleyecek veya tespit ederek düzeltecek şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve uygulanıp uygulanmadığı.

1 inci tip veya 2 nci tip rapor, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için yeterli bilginin (anlayışın) elde edilmesinde hizmet alan işletme denetçisine yardımcı olabilir. Ancak, 1 inci tip rapor ilgili kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında herhangi bir kanıt sağlamaz.

- A23. Hizmet alan işletmenin raporlama döneminin dışındaki bir tarihe veya döneme ait 1 inci tip veya 2 nci tip rapor, raporun diğer kaynaklardan ilâve güncel bilgilerle desteklenmesi hâlinde, hizmet alan işletme denetçisinin hizmet kuruluşunda uygulanan kontrollerle ilgili bir ön fikir elde etmesine yardımcı olabilir. Hizmet kuruluşunun kontrollerinin tanımının, denetlenen dönemin başlangıcından önceki bir tarihe veya döneme ait olması durumunda, hizmet alan işletme denetçisi 1 inci tip veya 2 nci tip rapordaki bilgileri güncellemek için aşağıdakiler gibi prosedürleri uygulayabilir:

- Hizmet kuruluşundaki değişikliklerin, bu değişiklikler hakkında bilgisi olabilecek bir konumda olan hizmet alan işletme personeliyle müzakere edilmesi,
- Hizmet kuruluşu tarafından yayımlanmış cari dokümanların ve yazışmaların gözden geçirilmesi veya
- Değişikliklerin hizmet kuruluşu personeliyle müzakere edilmesi.

Değerlendirilmiş “Önemli Yanlışlık” Risklerine Karşı Yapılacak İşler (Bakınız: 15 inci paragraf)

- A24. Hizmet kuruluşu kullanımının hizmet alan işletmenin “önemli yanlışlık” riskini artırıp artırmadığı, sağlanan hizmetlerin ve bu hizmetler üzerindeki kontrollerin niteliğine bağlıdır. Hizmet alan işletmenin kendisi işlemlerin başlatılması, işlenmesi ve kaydedilmesi gibi belirli faaliyetleri üstlenecek yeterli uzmanlığa veya yeterli kaynağa (bir BT sistemi gibi) sahip olmadığı durumlarda, hizmet kuruluşunun kullanımı, hizmet alan işletmenin “önemli yanlışlık” riskini azaltabilir.
- A25. Hizmet kuruluşunun hizmet alan işletmenin muhasebe kayıtlarının önemli unsurlarını muhafaza ettiği durumlarda, bu kayıtlar üzerindeki kontrollerin işleyişine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek veya bu kayıtlardaki işlem ve bakiyeleri doğrulamak için veya her iki amaç için hizmet alan işletme denetçisinin ilgili kayıtlara doğrudan erişimi gerekebilir. Bu tür bir erişim, kayıtların hizmet kuruluşu binasında fiziki olarak tetkik edilmesini veya hizmet alan işletmeden veya başka bir yerden elektronik ortamda tutulan kayıtların sorgulanmasını veya her ikisini kapsayabilir. Doğrudan erişimin elektronik ortam üzerinden sağlanması durumunda, hizmet alan işletme denetçisi böylece hizmet kuruluşunun sorumluluğu altında olan hizmet alan işletme verilerinin tamlığı ve doğruluğu üzerinde hizmet kuruluşu tarafından yürütülen kontrollerin yeterliliğine ilişkin kanıt elde edebilir.
- A26. Hizmet kuruluşu tarafından hizmet alan işletme adına tutulan varlıkları veya üstlenilen işlemleri yansıtan bakiyelere ilişkin elde edilecek denetim kanıtlarının nitelik ve kapsamına karar verilirken, hizmet alan işletme denetçisi tarafından aşağıdaki prosedürler uygulanabilir:
- (a) Hizmet alan işletme tarafından tutulan belge ve kayıtların tetkik edilmesi: Bu kanıt kaynağının güvenilirliğine, hizmet alan işletme tarafından tutulan muhasebe kayıtlarının ve destekleyici belgelerin nitelik ve kapsamına göre karar verilir. Bazı





durumlarda, hizmet alan işletme kendisi adına üstlenilen belirli işlemlerin detaylı kayıtlarını veya belgelerini ayrıca muhafaza etmiyor olabilir.

- (b) Hizmet kuruluşu tarafından tutulan kayıt ve belgelerin tetkik edilmesi: Hizmet alan işletme denetçisinin hizmet kuruluşu kayıtlarına erişimi, hizmet alan işletme ile hizmet kuruluşu arasındaki sözleşmede belirlenebilir. Hizmet alan işletme denetçisi, ayrıca hizmet kuruluşunda tutulan hizmet alan işletme kayıtlarına erişim sağlamak için kendisi adına başka bir denetçi kullanabilir.
- (c) Hizmet kuruluşundan bakiye ve işlemlerin teyit edilmesi: Hizmet alan işletmenin, bakiyelerin ve işlemlerin bağımsız kayıtlarını muhafaza etmesi durumunda, hizmet kuruluşundan hizmet alan işletmenin kayıtlarını doğrulayan teyit alınması, ilgili işlemlerin ve varlıkların mevcudiyetine ilişkin güvenilir denetim kanıtı oluşturabilir. Örneğin, yatırım yöneticisi ve yeddiemin gibi birden fazla hizmet kuruluşunun kullanılması ve bu hizmet kuruluşlarının bağımsız kayıtlar tutması durumunda, hizmet alan işletme denetçisi bu bilgileri hizmet alan işletmenin bağımsız kayıtlarıyla karşılaştırmak için anılan hizmet kuruluşlarındaki bakiyelere ilişkin teyit alabilir.

Hizmet alan işletmenin bağımsız kayıtlar tutmaması durumunda, hizmet kuruluşundan alınan teyitlerden elde edilen bilgi sadece hizmet kuruluşunda tutulan kayıtlarda yansıtılanı ifade eder. Bu sebeple, bu tür teyitler kendi başlarına güvenilir denetim kanıtı oluşturmaz. Bu şartlarda hizmet alan işletme denetçisi alternatif bağımsız kanıt kaynağının belirlenmesinin mümkün olup olmadığını değerlendirebilir.

- (ç) Analitik prosedürlerin hizmet alan işletmede tutulan kayıtlara veya hizmet kuruluşundan alınan raporlara uygulanması: Analitik prosedürlerin etkinliğinin yönetimin beyanına göre değişmesi muhtemel olup, elde edilen bilgilerin kapsamından ve detayından etkilenecektir.

A27. Başka bir denetçi, maddi doğrulama prosedürleri niteliğinde olan prosedürleri hizmet alan işletme denetçilerinin yararına uygulayabilir. Bu tür bir iş, hizmet alan işletme ile hizmet alan işletme denetçisi arasında ve hizmet kuruluşuyla hizmet kuruluşu denetçisi arasında üzerinde anlaşmaya varılmış prosedürlerin başka bir denetçi tarafından uygulanmasını içerebilir. Başka bir denetçi tarafından uygulanan prosedürlerin bulgularını, hizmet alan işletme denetçisi yeterli ve uygun denetim kanıtı oluşturup oluşturmadığına karar vermek için gözden geçirir. Ayrıca, hizmet kuruluşu denetçisinin maddi doğrulama prosedürleri niteliğinde olan belirlenmiş prosedürleri uygulamasını gerektiren mevzuat hükümleri veya sözleşme yükümlülükleri bulunabilir. Gereken bu prosedürlerin hizmet kuruluşu tarafından işlenen bakiye ve işlemlere uygulanmasının sonuçları, hizmet alan işletme denetçileri tarafından denetim görüşünü desteklemek için gerekli kanıtın bir parçası olarak kullanılabilir. Bu tür durumlarda, prosedürlerin uygulanması öncesinde hizmet alan işletme denetçisine sağlanacak çalışma kâğıtları veya bunlara erişim konusunda anlaşmaya varılması hizmet alan işletme denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi açısından faydalı olabilir.

A28. Belirli durumlarda, özellikle hizmet alan işletme finans birimi fonksiyonlarının tamamını veya bir bölümünü bir hizmet kuruluşuna yaptırdığında, hizmet alan işletme denetçisi denetim kanıtlarının önemli bir bölümünün hizmet kuruluşunda bulunması durumuyla karşılaşabilir. Maddi doğrulama prosedürlerinin hizmet alan işletme denetçisi veya onun adına başka bir denetçi tarafından hizmet kuruluşunda uygulanması gerekebilir. Hizmet kuruluşu denetçisi, 2 nci tip rapor sağlayabilir ve ayrıca hizmet alan işletme denetçisi adına maddi doğrulama prosedürlerini uygulayabilir. Başka bir denetçinin katılımı, hizmet alan işletme denetçisinin görüşünü destekleyecek makul bir dayanak oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu değiştirmez. Bu sebeple, yeterli ve uygun





denetim kanıtı elde edilip edilmediğine ve hizmet alan işletme denetçisinin ilâve maddi doğrulama prosedürleri uygulamasının gerekli olup olmadığına dair hizmet alan işletme denetçisinin dikkate alacağı hususlar, hizmet alan işletme denetçisinin başka bir denetçi tarafından uygulanan maddi doğrulama prosedürlerinin yönetimi, yönlendirilmesi, gözetimi ve uygulamasına katılmasını veya bunlara ilişkin kanıtları içerir.

Kontrol Testleri (Bakınız: 16 ncı paragraf)

A29. BDS 330¹² uyarınca, hizmet alan işletme denetçisinin belirli durumlarda ilgili kontrollerin işleyiş etkinliğine dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için kontrol testleri tasarlaması ve uygulaması gerekmektedir. Hizmet kuruluşu bağlamında, bu yükümlülük aşağıdaki durumlarda uygulanır:

- (a) Hizmet alan işletme denetçisinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesinin, kontrollerin etkin şekilde işlediği beklentisini içermesi (şöyle ki, hizmet alan işletme denetçisi maddi doğrulama prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamını belirlerken kontrollerin etkin şekilde işlediğine güvenmek (dayanmak) istemektedir) veya
- (b) Maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına veya hizmet alan işletmedeki kontrollerin işleyiş etkinliği testleriyle birlikte, yönetimin beyanları düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamaması.

A30. 2 nci tip raporun bulunmaması durumunda, hizmet alan işletme denetçisi, ilgili kontrollerin işleyiş etkinliği testlerini içeren bir 2 nci tip rapor hazırlaması için bir hizmet kuruluşu denetçisinin görevlendirilmesini talep etmek üzere, hizmet alan işletme vasıtasıyla, hizmet kuruluşuyla irtibat kurabilir veya hizmet alan işletme denetçisi hizmet kuruluşunda söz konusu kontrollerin işleyiş etkinliğini test eden prosedürleri uygulamak üzere başka bir denetçi kullanabilir. Hizmet kuruluşunun kabul etmesi durumunda, hizmet alan işletme denetçisi ayrıca hizmet kuruluşunu ziyaret edebilir ve ilgili kontrol testlerini gerçekleştirebilir. Hizmet alan işletme denetçisinin risk değerlendirmeleri, başka denetçinin yaptığı çalışmadan sağlananlar ile kendi prosedürlerinden elde ettiği kanıtların birleşimine dayanır.

Hizmet Kuruluşundaki Kontrollerin Etkin Biçimde İşlediğine İlişkin Denetim Kanıtı Olarak 2 nci Tip Raporun Kullanılması (Bakınız: 17 ncı paragraf)

A31. 2 nci tip raporun birkaç farklı hizmet alan işletme denetçisinin ihtiyaçlarını karşılaması amaçlanabilir; bu sebeple, hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda açıklanan kontrol testleri ve sonuçları, hizmet alan işletmenin finansal tabloları açısından önemli olan yönetim beyanlarıyla ilgili olmayabilir. Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından hazırlanan raporun hizmet alan işletme denetçisinin risk değerlendirmesini desteklemek üzere kontrollerin etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı sağladığının belirlenmesi amacıyla ilgili kontrol testleri ve bu testlerin sonuçları değerlendirilir. Bunu yaparken, hizmet alan işletme denetçisi aşağıdaki faktörleri dikkate alabilir:

- (a) Kontrol testlerinin kapsadığı dönem ve kontrol testlerinin uygulanmasından itibaren geçen süre,
- (b) Hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasının kapsamı ve kapsanan hizmetler ve süreçler, test edilen kontroller ve uygulanan testler ve test edilen kontrollerin hizmet alan işletme kontrolleriyle ne tür bir ilgisinin olduğu ve
- (c) Kontrol testlerinin sonuçları ve hizmet kuruluşu denetçisinin kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin görüşü.

¹² BDS 330, 8 inci paragraf





- A32. Belirli yönetim beyanları için, belirli bir testin kapsadığı dönem ne kadar kısa ise ve testin uygulanmasından itibaren geçen süre ne kadar uzunsa, testin sağlayabileceği denetim kanıtı o kadar azdır. 2 nci tip raporun kapsadığı dönemi hizmet alan işletmenin finansal raporlama dönemiyle kıyaslarken, 2 nci tip raporun kapsadığı dönem ile hizmet alan işletme denetçisinin rapor aracılığıyla güven elde etmeyi planladığı dönem arasındaki örtüşmenin az olması durumunda hizmet alan işletme denetçisi 2 nci tip raporun daha az denetim kanıtı sunduğu sonucuna varabilir. Böyle bir durumda, önceki veya sonraki dönemi kapsayan bir 2 nci tip rapor ilâve denetim kanıtı sağlayabilir. Diğer durumlarda, hizmet alan işletme denetçisi söz konusu kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için hizmet kuruluşunda kontrol testlerini uygulamanın veya bu testleri uygulaması için başka bir denetçi kullanmanın gerekli olduğuna karar verebilir.
- A33. Ayrıca, hizmet alan işletme denetçisi, 2 nci tip raporun kapsadığı dönemin dışındaki dönemde hizmet kuruluşundaki ilgili kontrollerde gerçekleşen önemli değişikliklere ilişkin ilâve kanıt elde edilmesinin veya ilâve denetim prosedürlerinin uygulanmasının gerekli olduğuna karar verebilir. Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından düzenlenen raporun kapsadığı dönem dışındaki dönemde işleyen, hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında elde edilecek ilâve denetim kanıtlarına karar verilmesinde dikkate alınacak ilgili faktörler aşağıdakileri içerebilir:
- Yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerinin önemi,
 - Ara dönem içinde test edilen belirli kontroller ve test edilmelerinden itibaren kontrollerde meydana gelen önemli değişiklikler (bilgi sistemi, süreçler ve personeldeki değişiklikler dâhil)
 - Bu kontrollerin işleyiş etkinliği hakkındaki elde edilen denetim kanıtının derecesi,
 - Kalan dönemin uzunluğu,
 - Denetçinin, kontrollere güvenerek (dayanarak) diğer maddi doğrulama prosedürlerini ne boyutta azaltma niyetinde olduğu ve
 - Kontrol çevresinin ve hizmet alan işletmedeki kontrollerin izlenmesinin etkinliği.
- A34. Örneğin kontrol testlerinin kalan dönemi kapsayacak şekilde uygulanması veya kontrollerin hizmet alan işletme tarafından izlenmesinin test edilmesi gibi yollarla ilâve denetim kanıtı elde edilebilir.
- A35. Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından test edilen dönemin hizmet alan işletmenin finansal raporlama döneminin tamamen dışında kalması durumunda, başka prosedürler uygulanmadığı sürece, bu testler kontrollerin cari denetim dönemindeki işleyiş etkinliği hakkında kanıt sağlamadığından, hizmet alan işletme denetçisi, hizmet alan işletmenin kontrollerinin etkin şekilde işlediği sonucuna varmak için bu tür testlere güvenemeyecektir.
- A36. Belirli durumlarda, hizmet kuruluşu tarafından sağlanan bir hizmet, hizmet alan işletme tarafından bazı kontrollerin uygulanacağı varsayımıyla tasarlanabilir. Örneğin, hizmet, işlemler gerçekleştirilmek üzere hizmet kuruluşuna gönderilmeden önce bu işlemlere onay verilmesini gerektiren kontrollerinin hizmet alan işletmede bulunduğu varsayımıyla tasarlanabilir. Böyle bir durumda, hizmet kuruluşunun kontrollerinin tanımı hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrollerinin tanımını içerebilir. Hizmet alan işletme denetçisi, hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrollerinin hizmet alan işletmeye sağlanan hizmetle ilgili olup olmadığını değerlendirir.
- A37. Hizmet alan işletme denetçisinin, hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamayabileceği kanaatine varması durumunda, (örneğin hizmet kuruluşu





denetçisi raporu, hizmet kuruluşu denetçisinin uyguladığı kontrol testlerini tanımlamıyor ve sonuçlarını içermiyor ise) hizmet alan işletme denetçisi, hizmet kuruluşu denetçisinin prosedürleri ve sonuçları hakkındaki bilgisini -hizmet alan işletme vasıtasıyla- hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasının kapsamı ve sonuçları hakkında görüşme talep ederek tamamlayabilir. Ayrıca hizmet alan işletme denetçisi gerekli görmesi durumunda, hizmet kuruluşu denetçisinin hizmet kuruluşundaprosedürleri uygulamasını talep etmek üzere - hizmet alan işletme vasıtasıyla- hizmet kuruluşuyla irtibat kurabilir. Alternatif olarak, hizmet alan işletme denetçisi veya hizmet alan işletme denetçisinin talebi üzerine başka bir denetçi bu prosedürleri uygulayabilir.

- A38. Hizmet kuruluşu denetçisinin 2 nci tip raporu testlerin sonuçlarını, hizmet alan işletme denetçisinin varacağı sonuçları etkileyebilecek istisnalar ve diğer bilgiler dâhil olmak üzere belirler. Bu istisnalar veya hizmet kuruluşu denetçisinin 2 nci tip rapordaki olumlu görüş dışındaki görüşü doğrudan hizmet kuruluşu denetçisinin 2 nci tip raporunun hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimi için “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesinde faydalı olmayacağı anlamına gelmez. Aksine, hizmet kuruluşu denetçisinin 2 nci tip raporundaki olumlu görüş dışındaki görüşe sebebiyet veren istisnalar ve konular, hizmet kuruluşu denetçisi tarafından uygulanan kontrol testlerinin hizmet alan işletme denetçisi tarafından değerlendirilmesinde dikkate alınır. Olumlu dışındaki görüşe sebebiyet veren istisnaları ve konuları dikkate alırken, hizmet alan işletme denetçisi bu konuları hizmet kuruluşu denetçisiyle müzakere edebilir. Bu tür bir iletişim, hizmet alan işletmenin hizmet kuruluşuyla irtibat kurmasına ve kurulacak iletişim için hizmet kuruluşunun onayının alınmasına bağlıdır.

Denetim sırasında belirlenen iç kontrol eksikliklerinin iletilmesi

- A39. Hizmet alan işletme denetçisi, denetim sırasında belirlediği önemli eksiklikleri yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak zamanında bildirir.¹³ Hizmet alan işletme denetçisi ayrıca, denetim sırasında iç kontrolde belirlediği ve mesleki muhakemesine göre yönetimin dikkatini çekecek kadar önemli olduğunu düşündüğü diğer eksiklikleri zamanında yönetimin uygun bir kademesine bildirir.¹⁴ Hizmet alan işletme denetçisinin denetim sırasında belirleyebileceği ve yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara iletebileceği hususlar aşağıdakileri içerir:

- 1 inci tip veya 2 nci tip raporu elde etmenin bir sonucu olarak tanımlananlar dâhil olmak üzere hizmet alan işletme tarafından uygulanmış olabilecek kontrollerin izlenmesi,
- Hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrollerinin 1 inci tip veya 2 nci tip raporda belirtildiği ancak hizmet alan işletmede uygulanmadığı durumlar ve
- Hizmet kuruluşunda uygulandığı gözlemlenmeyen veya 2 nci tip rapor kapsamına özel olarak alınmayan, hizmet kuruluşunda ihtiyaç duyulabilecek kontroller.

Alt Hizmet Kuruluşunun Hizmetlerini Kapsam Dışı Tutan 1 inci Tip ve 2 nci Tip Raporlar
(Bakınız: 18 inci paragraf)

- A40. Hizmet kuruluşunun alt hizmet kuruluşu kullanması durumunda, hizmet kuruluşu denetçisinin raporu, hizmet kuruluşunun sistem tanımında ve hizmet kuruluşu denetçisinin denetim kapsamı tanımında, alt hizmet kuruluşunun ilgili kontrol amaçlarına ve ilgili kontrollerine yer verebilir veya bunları kapsam dışında tutabilir. Bu iki raporlama yöntemi

¹³ BDS 265, “İç Kontrol Eksikliklerin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi”, 9-10 uncu paragraflar

¹⁴ BDS 265, 10 uncu paragraf





sırasıyla kapsamlı yöntem ve daraltılmış yöntem olarak bilinir. 1 inci tip veya 2 nci tip raporun alt hizmet kuruluşundaki kontrolleri kapsamaması ve alt hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlerin hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimiyle ilgili olması durumunda, hizmet alan işletme denetçisi bu BDS'nin hükümlerini alt hizmet kuruluşuna uygular. Alt hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlere ilişkin olarak hizmet alan işletme denetçisi tarafından yapılması gereken çalışmanın niteliği ve kapsamı, hizmet alan işletmeye sağlanan hizmetlerin hizmet alan işletme açısından niteliğine ve önemine ve bu hizmetlerin denetimle ilgisine bağlıdır. 9 uncu paragraftaki hükmün uygulanması, alt hizmet kuruluşunun etkisinin ve yapılacak çalışmanın nitelik ve kapsamının belirlenmesinde hizmet alan işletme denetçisine yardımcı olur.

Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlere İlişkin Hile, Mevzuata Aykırılık ve Düzeltilmemiş Yanlışlıklar (Bakınız: 19 uncu paragraf)

A41. Hizmet kuruluşunun, hizmet alan işletmelerle yaptığı sözleşme hükümleri uyarınca, yönetimi veya çalışanları ile ilişkilendirilebilecek her türlü hileyi, mevzuata aykırılığı veya düzeltilmemiş yanlışlığı bunlardan etkilenen hizmet alan işletmelere açıklaması zorunlu olabilir. 19 uncu paragrafta zorunlu kıldığı gibi, hizmet alan işletme denetçisi hizmet kuruluşunun ilgili konuları rapor edip etmediğine ilişkin olarak hizmet alan işletme yönetimini sorgular ve hizmet kuruluşunun raporladığı herhangi bir hususun hizmet alan işletme denetçisinin müteakip denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamını etkileyip etkilemediğini değerlendirir. Bazı durumlarda, hizmet alan işletme denetçisi bu değerlendirmeyi gerçekleştirebilmek için ilâve bilgiye ihtiyaç duyabilir ve gerekli bilgileri elde etmek için hizmet alan işletmeden hizmet kuruluşuyla irtibata geçmesini talep edebilir.

Hizmet Alan İşletme Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama (Bakınız: 20 nci paragraf)

A42. Hizmet alan işletme denetçisinin, hizmet alan işletmenin finansal tablolarının denetimiyle ilişkili olarak hizmet kuruluşunun sunduğu hizmetlere dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda, denetimin kapsamında bir kısıtlama mevcuttur. Bu kısıtlama aşağıdaki durumlarda söz konusu olabilir:

- Hizmet alan işletme denetçisi hizmet kuruluşu tarafından sunulan hizmetler hakkında yeterli bir anlayış elde edememiştir ve “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi için bir dayanağı bulunmamaktadır,
- Hizmet alan işletme denetçisinin risk değerlendirmesi hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkin şekilde işlediğine dair bir beklenti içermektedir ve hizmet alan işletme denetçisi bu kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememektedir veya
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı sadece hizmet kuruluşunda tutulan kayıtlardan sağlanabilir ve hizmet alan işletme denetçisi bu kayıtlara doğrudan erişim sağlayamamaktadır.

Hizmet alan işletme denetçisinin sınırlı olumlu görüş vermesi veya görüş vermekten kaçınması, finansal tablolar üzerindeki muhtemel etkilerin önemli veya yaygın olup olmamasına ilişkin olarak hizmet alan işletme denetçisinin vardığı sonuca bağlıdır.

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Çalışmasına Atıf Yapılması (Bakınız: 21-22 nci paragraflar)

A43. Bazı durumlarda, örneğin kamu sektöründe şeffaflığın sağlanması amacıyla mevzuat hükümleri hizmet alan işletmenin denetçi raporunda hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasına atıfta bulunulmasını zorunlu kılabilir. Bu tür durumlarda, böyle bir atıfta bulunmadan önce hizmet alan işletme denetçisinin hizmet kuruluşu denetçisinden onay alması gerekebilir.





- A44. Hizmet alan işletmenin hizmet kuruluşu kullanması, hizmet alan işletme denetçisinin kendi görüşünü destekleyecek makul bir dayanak oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesine ilişkin olarak BDS'ler kapsamındaki sorumluluğunu değiştirmez. Bu sebeple hizmet alan işletme denetçisi, hizmet alan işletmenin finansal tablolarına ilişkin görüşüyle ilgili olarak hizmet kuruluşu denetçisinin raporuna atıf yapmaz. Ancak, hizmet kuruluşu denetçisinin raporundaki olumlu görüş dışındaki görüş sebebiyle hizmet alan işletme denetçisinin olumlu görüş dışında görüş vermesi durumunda, hizmet alan işletme denetçisinin olumlu görüş dışındaki görüşünün sebebini açıklamasında yardımcı olması hâlinde hizmet kuruluşu denetçisinin raporuna atıfta bulunması engellenmez. Bu tür durumlarda, böyle bir atıfta bulunmadan önce hizmet alan işletme denetçisinin hizmet kuruluşu denetçisinden onay alması gerekebilir.

TÜRMOB Sirküler Rapor





30 Aralık 2013

Resmî Gazete

Sayı : 28867

TEBLİĞ

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumundan:
İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE “ÖNEMLİ YANLIŞLIK”
RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ (BDS 315)
HAKKINDA TEBLİĞ

TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI TEBLİĞİ NO: 11

Amaç

MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin amacı; bu Tebliğin ekinde yer alan İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi Standardının yürürlüğe konulmasıdır.

Kapsam

MADDE 2 – (1) Bu Tebliğin kapsamı, Ek’te yer alan BDS 315 metninde belirlenmiştir.

Dayanak

MADDE 3 – (1) Bu Tebliğ, 26/9/2011 tarihli ve 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 9 uncu maddesinin birinci fıkrasının (c) bendine dayanılarak hazırlanmıştır.

Tanımlar

MADDE 4 – (1) Bu Tebliğde geçen;

- Başkan: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu Başkanını,
- Denetçi: Bağımsız denetçiyi,
- Denetim: Bağımsız denetimi,
- Kurum: Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunu, ifade eder.

Geçiş hükümleri

GEÇİCİ MADDE 1 – (1) Bu Tebliğin yayımı tarihine kadar 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin geçici 1 inci maddesine göre mevcut mevzuat hükümleri çerçevesinde yürütülen bağımsız denetim faaliyetleri, bu Tebliğ hükümleri çerçevesinde yürütülmüş kabul edilir.

Yürürlük

MADDE 5 – (1) Bu Tebliğ 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Yürütme

MADDE 6 – (1) Bu Tebliğ hükümlerini Kurum Başkanı yürütür.





TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 315

***İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE “ÖNEMLİ YANLIŞLIK”
RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ***





BAĞIMSIZ DENETİM STANDARDI 315

**İŞLETME VE ÇEVRESİNİ TANIMAK SURETİYLE “ÖNEMLİ YANLIŞLIK”
RİSKLERİNİN BELİRLENMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ**

İÇİNDEKİLER

Paragraf

Giriş	
Kapsam	1
Yürürlük Tarihi	2
Amaç	3
Tanımlar	4
Ana Hükümler	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	5-10
İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresini Tanıma Yükümlülüğü	11-24
“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	25-31
Belgelendirme	32
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler	A1-A23
İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresini Tanıma Yükümlülüğü	A24-A117
“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi	A118-A143
Belgelendirme	A144-A147
Ek 1: İç Kontrol Bileşenleri	
Ek 2: “Önemli Yanlışlık” Risklerine İşaret Edebilecek Durum ve Olaylar	





Bağımsız Denetim Standardı (BDS) 315 “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle ‘Önemli Yanlışlık’ Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”, BDS 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Bağımsız Denetimin Bağımsız Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte dikkate alınır.

TÜRMOB Sirküler Rapor





Giriş

Kapsam

1. Bu Bağımsız Denetim Standardı (BDS), denetçinin işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” risklerini belirleme ve değerlendirme sorumluluğunu düzenler.

Yürürlük Tarihi

2. Bu BDS, 1/1/2013 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinden itibaren uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaç

3. Denetçinin amacı, işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak suretiyle, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek ve böylece değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanması için bir dayanak oluşturmaktır.

Tanımlar

4. Aşağıdaki terimler BDS’lerde, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
 - (a) Ciddi risk (önemli risk): Denetçinin yargısına göre denetimde özellikle dikkat edilmesi gereken belirlenmiş ve değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskidir.
 - (b) İç kontrol: Finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile ilgili mevzuata uygunluk açısından işletmenin amaçlarına ulaştığına dair makul güvence sağlamak amacıyla üst yönetimden sorumlu olanlar, yönetim ve diğer personel tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürekliliği sağlanan süreçtir. “Kontroller” terimi bir veya daha fazla iç kontrol bileşeninin herhangi bir yönünü ifade eder.
 - (c) İş hayatına ilişkin riskler: İşletmenin amaçlarına ulaşma ve stratejilerini uygulama kabiliyetini olumsuz şekilde etkileyebilecek önemli şart, olay, durum, eylem veya eylemsizliklerden ya da uygun olmayan amaç ve stratejiler belirlenmesinden kaynaklanan risktir.
 - (ç) Risk değerlendirme prosedürleri: Finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde, hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek amacıyla işletmenin iç kontrolü dâhil işletme ve çevresini tanımak için uygulanan denetim prosedürleridir.





- (d) Yönetim beyanları: Açık veya başka bir şekilde finansal tablolara dâhil edilen ve denetçinin meydana gelebilecek muhtemel farklı yanlışlık türlerini mütalaa etmek için kullandığı, yönetim tarafından yapılan açıklamalardır.

Ana Hükümler

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler

5. Denetçi finansal tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesine bir dayanak oluşturmak amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini uygular. Ancak, risk değerlendirme prosedürleri tek başına denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz (Bakınız: A1-A5 paragrafları).
6. Risk değerlendirme prosedürleri aşağıdakileri içerir:
- (a) Yönetimin, -varsa- iç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin ve denetçinin muhakemesine göre hata veya hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip olan işletme içindeki diğer kişilerin sorgulanması (Bakınız: A6-A13 paragrafları).
- (b) Analitik prosedürler (Bakınız: A14-A17 paragrafları).
- (c) Gözlem ve tetkik (Bakınız: A18 paragrafı).
7. Denetçi, müşterinin kabulü veya devam ettirilmesi sürecinde elde ettiği bilgilerin “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesiyle ilgili olup olmadığını mütalaa eder.
8. Sorumlu denetçi işletme için başka denetimler de yürütmüşse, elde edilen bilgilerin “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesiyle ilgili olup olmadığını mütalaa eder.
9. İşletmeyle ilgili önceki deneyimlerinden ve önceki denetimlerde uygulanan denetim prosedürlerinden elde edilen bilgileri kullanmayı düşünmesi durumunda denetçi, önceki denetimden bu yana, söz konusu bilgilerin cari denetimle olan ilgisini etkileyebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar verir (Bakınız: A19-A20 paragrafları).
10. Sorumlu denetçi ve denetim ekibinin diğer kilit üyeleri, işletmenin finansal tablolarının önemli yanlışlıklara olan açıklığı ve geçerli finansal raporlama çerçevesinin işletmenin şart ve durumlarına uygulanması konusunda müzakerede bulunur. Sorumlu denetçi, bu müzakereye katılmayan denetim ekibi üyelerine hangi konuların bildirileceğine karar verir (Bakınız: A21-A23 paragrafları).

İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresini Tanıma Yükümlülüğü

İşletme ve Çevresi

11. Denetçi, işletme ve çevresinin tanınmasında aşağıdaki hususları anlar:





- (a) Geçerli finansal raporlama çerçevesi dâhil, ilgili sektör, mevzuat ve diğer dış faktörler (Bakınız: A24-A29 paragrafları).
- (b) Denetçi, finansal tablolarda olması beklenen işlem sınıflarını, hesap bakiyelerini ve açıklamaları anlayabilmek için aşağıdaki hususlar dâhil, işletmenin niteliği hakkında bilgi edinir:
- (i) İşletmenin faaliyetleri,
- (ii) İşletmenin ortaklık ve üst yönetim yapısı,
- (iii) Özel amaçlı işletmelerdeki yatırımları dâhil, işletmenin yaptığı ve yapmayı planladığı yatırımların türleri ve
- (iv) İşletmenin yapılanma biçimi ve nasıl finanse edildiği.
- (Bakınız: A30-A34 paragrafları)
- (c) Muhasebe politikalarında yapılan değişikliklerin sebepleri dâhil, işletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulaması. Denetçi, işletmenin muhasebe politikalarının, işletmenin faaliyetleri için uygun olup olmadığını ve bu politikaların ilgili sektördeki geçerli finansal raporlama çerçevesi ve muhasebe politikalarıyla tutarlı olup olmadığını değerlendirir (Bakınız: A35 paragrafı).
- (ç) İşletmenin amaç ve stratejileri ile önemli yanlışlıklara sebep olabilecek iş hayatına ilişkin ilgili riskler (Bakınız: A36-A42 paragrafları).
- (d) İşletmenin finansal performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi (Bakınız: A43-A48 paragrafları).

İşletmenin İç Kontrolü

12. Denetçi, denetimle ilgili iç kontrolü anlar. Denetimle ilgili kontrollerin çoğunun finansal raporlamayla ilişkili olması muhtemeldir ancak finansal raporlamayla ilişkili kontrollerin hepsi denetimle ilgili değildir. Bir kontrolün tek başına veya diğer kontrollerle birlikte denetimle ilgili olup olmadığı, denetçinin mesleki muhakemesinin konusudur (Bakınız: A49-A72 paragrafları).

İlgili Kontrollerin Anlaşılmasının Nitelik ve Kapsamı

13. Denetçi, denetimle ilgili kontrolleri anlarken bu kontrollerin tasarımını değerlendirir ve işletme personelinin sorgulanmasına ek prosedürler uygulayarak bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verir (Bakınız: A73-A75 paragrafları).

İç Kontrol Bileşenleri

Kontrol çevresi

14. Denetçi kontrol çevresini anlar. Kontrol çevresini anlamının bir parçası olarak denetçi:





- (a) Üst yönetimden sorumlu olanların gözetiminde yönetimin, dürüstlük ve etik davranış kültürü oluşturarak bu kültürü devam ettirip ettirmediğini ve
- (b) Kontrol çevresi unsurlarının güçlü yönlerinin bir bütün olarak iç kontrolün diğer bileşenleri için uygun bir zemin oluşturup oluşturmadığını ve kontrol çevresindeki eksikliklerin söz konusu diğer bileşenleri zayıflatıp zayıflatmadığını

değerlendirir (Bakınız: A76-A86 paragrafları).

İşletmenin risk değerlendirme süreci

15. Denetçi, işletmenin;

- (a) Finansal raporlama amaçlarıyla ilgili iş hayatına ilişkin risklerin belirlenmesine,
- (b) Risklerin öneminin tahmin edilmesine,
- (c) Bu risklerin gerçekleşme ihtimallerinin değerlendirilmesine,
- (ç) Bu risklere karşı atılacak adımlara karar verilmesine

ilişkin bir sürecinin bulunup bulunmadığı hakkında bilgi edinir (Bakınız: A87 paragrafı).

16. İşletmenin bu tür bir süreç oluşturmuş olması hâlinde (bundan sonra “işletmenin risk değerlendirme süreci” olarak anılacaktır) denetçi, bu süreç ve sürecin sonuçlarını anlar. Yönetim tarafından belirlenememiş “önemli yanlışlık” risklerini belirlemesi hâlinde denetçi, bunun altında, işletmenin risk değerlendirme süreci tarafından belirlenmesini beklediği türden bir riskin bulunup bulunmadığını değerlendirir. Böyle bir risk varsa denetçi, söz konusu sürecin bu riski belirleyememe sebebini anlar ve sürecin işletmenin içinde bulunduğu duruma uygun olup olmadığını değerlendirir veya işletmenin risk değerlendirme sürecine ilişkin önemli bir iç kontrol eksikliğinin bulunup bulunmadığına karar verir.

17. İşletmenin böyle bir süreç oluşturmaması veya anlık (plansız) bir sürecinin bulunması hâlinde denetçi, finansal raporlama amaçlarıyla ilgili iş hayatına ilişkin risklerin belirlenip belirlenmediği ve bu risklerin nasıl ele alındığı hakkında yönetimle müzakerede bulunur. Denetçi belgelendirilmiş bir risk değerlendirme sürecinin bulunmamasının, içinde bulunulan şartlar altında uygun olup olmadığını değerlendirir veya bu durumun önemli bir iç kontrol eksikliği anlamına gelip gelmediğine karar verir (Bakınız: A88 paragrafı).

İlgili iş süreçleri dâhil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi ve iletişim

18. Denetçi, ilgili iş süreçleri dâhil finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemi hakkında aşağıdakileri de içerecek şekilde bilgi edinir:

- (a) İşletmenin faaliyetlerinde finansal tablolar için önemli olan işlem sınıfları,





- (b) İşlemlerin başlatılması, kaydedilmesi, işlenmesi, gerektiğinde düzeltilmesi, defteri kebire aktarılması ve finansal tablolarda raporlanmasında kullanılan bilgi teknolojileri (BT) ve manuel sistemlerdeki prosedürler,
- (c) Yanlış bilgilerin düzeltilmesini ve bilginin defteri kebire nasıl aktarıldığını da içerecek şekilde; işlemleri başlatmak, kaydetmek, işlemek ve raporlamak için kullanılan finansal tablolardaki belirli hesaplar, destekleyici bilgiler ve ilgili muhasebe kayıtları. Bu kayıtlar manuel veya elektronik şekilde olabilir,
- (ç) Bilgi sisteminin, finansal tablolar açısından önemli olan, işlemler dışındaki, olay ve durumları nasıl kayıt altına aldığı,
- (d) Önemli muhasebe tahminleri ve açıklamalar dâhil olmak üzere finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan finansal raporlama süreci,
- (e) Tekrar etmeyen, olağan dışı işlem veya düzeltmeleri kaydetmek için kullanılan standart olmayan yevmiye kayıtları da dâhil olmak üzere yevmiye kayıtlarını kapsayan kontroller.

(Bakınız: A89-A93 paragrafları)

19. Denetçi, aşağıdakiler de dâhil olmak üzere, finansal raporlamaya ilişkin görev ve sorumluluklar ile finansal raporlamaya ilişkin önemli hususlarda işletmenin nasıl iletişim kurduğu hakkında bilgi edinir (Bakınız: A94-A95 paragrafları):
- (a) Yönetim ve üst yönetimden sorumlu olanlar arasındaki iletişim ve
 - (b) Düzenleyici kurumlarla kurulan iletişim gibi işletme dışındakilerle kurulan iletişim.

Denetimle ilgili kontrol faaliyetleri

20. Denetçi, yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmek için anlaşılmasının gerekli olduğuna karar verdiği denetimle ilgili kontrol faaliyetleri hakkında bilgi edinir ve değerlendirilmiş risklere karşılık olarak müteakip denetim prosedürlerini tasarlar. Bir denetim, finansal tablolardaki önemli her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklamaya veya bunlarla ilgili olan her yönetim beyanına ilişkin kontrol faaliyetlerinin tamamının anlaşılmasını gerektirmez (Bakınız: A96-A102 paragrafları).
21. Denetçi, işletmenin kontrol faaliyetlerini anlarken, işletmenin BT’den kaynaklanan risklere nasıl karşılık verdiği hakkında bilgi edinir (Bakınız: A103-A105 paragrafları).

Kontrollerin izlenmesi

22. Denetçi, denetimle ilgili kontrol faaliyetlerine ilişkin olanlar dâhil, finansal raporlamaya ilişkin iç kontrolü izlemek amacıyla işletmenin kullandığı temel faaliyetleri ve işletmenin kontrol eksikliklerine yönelik düzeltici adımları nasıl başlattığını anlar (Bakınız: A106-A108 paragrafları).





23. İşletmenin bir iç denetim fonksiyonunun¹⁵ bulunması hâlinde denetçi, bu fonksiyonun sorumluluklarının niteliği, fonksiyonun kurumsal statüsü ve fonksiyon tarafından gerçekleştirilen veya gerçekleştirilecek olan faaliyetler hakkında bilgi edinir (Bakınız: A109-A116 paragrafları).

24. Denetçi, işletmenin izleme faaliyetlerinde kullanılan bilginin kaynakları ve yönetimin bu bilgiyi amaca uygunluğu açısından yeterince güvenilir bulmasının dayanağı hakkında bilgi edinir (Bakınız: A117 paragrafı).

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

25. Denetçi, müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak teşkil etmesi amacıyla:

- (a) Finansal tablo düzeyinde (Bakınız: A118-A121 paragrafları) ve
- (b) İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde (Bakınız: A122-A126 paragrafları)

“önemli yanlışlık” risklerini belirler ve değerlendirir.

26. Bu amaçla denetçi;

- (a) Risklerle ilgili kontrollerin anlaşılması dâhil, işletme ve çevresini tanıma süreci boyunca finansal tablolardaki işlem sınıflarını, hesap bakiyelerini ve açıklamaları dikkate alarak riskleri belirler (Bakınız: A127-A128 paragrafları),
- (b) Belirlenen riskleri değerlendirir; bu risklerin, bir bütün olarak finansal tablolarla daha yaygın bir şekilde ilgili olup olmadığını ve birçok yönetim beyanını potansiyel olarak etkileyip etkilemediğini değerlendirir,
- (c) Test etmek istediği ilgili kontrolleri dikkate alarak, belirlenen riskleri yönetim beyanı düzeyinde yanlışlığa sebep olabilecek hususlarla ilişkilendirir (Bakınız: A129-A131 paragrafları) ve
- (ç) Birden fazla yanlışlık bulunması ihtimâli dâhil yanlışlık ihtimâlini ve potansiyel bir yanlışlığın önemli bir yanlışlığa sebep olabilecek büyüklükte olup olmadığını mütalaa eder.

Denetimde Özel Dikkat Gerektiren Riskler

27. 25 inci paragrafta açıklanan risk değerlendirmesinin bir parçası olarak denetçi, kendi yargısına dayanarak belirlediği risklerden herhangi birinin ciddi bir risk olup olmadığına karar verir. Denetçi bu yargıda bulunurken, söz konusu riskle ilgili belirlenen kontrollerin etkilerini dikkate almaz.

15 BDS 610, “İç Denetçi Çalışmalarının Kullanılması” Standardının 12 nci paragrafında “iç denetim fonksiyonu” BDS’lerin amaçlarına uygun olarak tanımlanmıştır.





28. Denetçi, hangi risklerin ciddi risk olduğu konusunda yargıda bulunurken, asgari olarak aşağıdaki hususları mütalaa eder:
- Riskin hile kaynaklı bir risk olup olmadığı,
 - Riskin, ekonomi, muhasebe ve diğer alanlardaki önemli güncel gelişmelerle ilgisinin bulunup bulunmadığı ve dolayısıyla özel bir dikkat gerektirip gerektirmediği,
 - İşlemlerin karmaşıklığı,
 - Riskin ilişkili taraflarla yapılan önemli işlemler içerip içermediği,
 - Riskle ilgili finansal bilgilerin ölçümündeki -özellikle geniş bir aralıkta ölçüm belirsizliği içeren ölçümlerdeki - subjektiflik derecesi ve
 - Riskin, işletmenin olağan faaliyetlerinin dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemler içerip içermediği.

(Bakınız: A132-A136 paragrafları)

29. Ciddi bir riskin bulunduğu karar vermesi durumunda denetçi, kontrol faaliyetleri dâhil riskle ilgili işletme kontrollerini anlar (Bakınız: A137-A139 paragrafları).

Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Tek Başına Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Sağlamadığı Riskler

30. Bazı risklere ilişkin olarak denetçi, sadece maddi doğrulama prosedürleri uygulayarak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmenin mümkün veya uygulanabilir olmadığına karar verebilir. Bu tür riskler, özellikleri bakımından hiçbir manuel müdahale içermeyen veya az bir müdahale içeren otomatik işlem süreçlerinin yoğun kullanımına izin veren rutin ve önemli işlem sınıfları veya hesap bakiyelerinin yanlış veya eksik kaydedilmesiyle ilgili olabilir. Bu tür durumlarda, işletmenin söz konusu risklere ilişkin kontrolleri denetimle ilgilidir ve denetçi bu kontrolleri anlar (Bakınız: A140-A142 paragrafları).

Risk Değerlendirmesinin Revize Edilmesi

31. Denetimin yürütülmesi sırasında ilâve denetim kanıtı elde edildikçe denetçinin yönetim beyanı düzeyindeki “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirme değişebilir. Denetçi, yeni bir bilgi edindiğinde veya müteakip denetim prosedürlerini uygulayarak denetim kanıtı elde ettiğinde, söz konusu bilgi veya kanıtların yaptığı ilk değerlendirmenin dayanağını oluşturan denetim kanıtıyla tutarsız olması hâlinde değerlendirmesini revize eder ve planlanmış müteakip denetim prosedürlerini buna göre uyarlar (Bakınız: A143 paragrafı).





Belgelendirme

32. Denetçi, çalışma kâğıtlarına aşağıdaki hususları dâhil eder:¹⁶

- (a) 10 uncu paragraf uyarınca denetim ekibi içinde yapılan müzakereler ve bu müzakerelerde alınan önemli kararlar,
- (b) İşletme ve çevresiyle ilgili olarak 11 inci paragrafta belirtilen her bir husus ile 14-24 üncü paragraflarda belirtilen iç kontrol bileşenlerinin her birinin anlaşılmasına ilişkin temel unsurlar; bu anlayışın elde edildiği bilgi kaynakları ve uygulanan risk değerlendirme prosedürleri,
- (c) 25 inci paragraf tarafından zorunlu kılındığı gibi finansal tablo ve yönetim beyanı düzeyinde, belirlenmiş ve değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” riskleri,
- (ç) 27-30 uncu paragraflarda yer alan hükümler sonucunda belirlenen riskler ve denetçinin hakkında bilgi edildiği ilgili kontroller.

(Bakınız: A144-A147 paragrafları)

¹⁶ BDS 230, “Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi”, 8-11 ve A6 paragrafları





Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Risk Değerlendirme Prosedürleri ve İlgili Faaliyetler (Bakınız: 5 inci paragraf)

A1. İşletmenin iç kontrolü dâhil, işletme ve çevresinin tanınması (bundan sonra “işletmenin tanınması” veya “işletmeyi tanıma” olarak ifade edilecektir) denetim boyunca bilgilerin toplanmasını, güncellenmesini ve analizini içeren ve sürekli devam eden dinamik bir süreçtir. Bu tanıma süreci, denetimi planlarken ve denetim boyunca mesleki muhakemede bulunurken denetçiye, örneğin:

- Finansal tablolara ilişkin “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesinde,
- BDS 320 uyarınca önemliliğin belirlenmesinde,¹⁷
- Muhasebe politikalarının seçimi ve uygulamasının uygunluğu ile finansal tablo açıklamalarının yeterli olup olmadığının değerlendirilmesinde,
- Denetimde özel dikkat gerektirebilecek alanların belirlenmesinde (örneğin ilişkili taraf işlemleri, yönetimin işletmenin sürekliliği varsayımını kullanmasının uygunluğu veya işlemlerin ticari amacının değerlendirilmesinde),
- Analitik prosedürlerin uygulanmasında kullanılmak üzere beklentilerin geliştirilmesinde,
- Yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilmesi için müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması dâhil, değerlendirilmiş “önemli yanlışlık” risklerine karşılık verilmesinde,
- Elde edilen denetim kanıtlarının yeterli ve uygun olup olmadığının değerlendirilmesinde (varsayımların ve yönetimin sözlü ve yazılı açıklamalarının uygunluğu gibi)

bir referans çerçevesi oluşturur.

A2. Risk değerlendirme prosedürlerinin ve ilgili faaliyetlerin (ilgili çalışmaların) uygulanmasıyla elde edilen bilgiler, “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesine destek olması amacıyla denetçi tarafından denetim kanıtı olarak kullanılabilir. Ayrıca bu prosedürler, özellikle maddi doğrulama prosedürü veya kontrol testleri olarak planlanmamış olsalar bile, işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar ile ilgili yönetim beyanları ve kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında denetim kanıtı sağlayabilir. Denetçi ayrıca, daha etkin olduğunu düşünmesi hâlinde maddi doğrulama prosedürleri

¹⁷ BDS 320, “Bağımsız Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik”





veya kontrol testlerini, risk değerlendirme prosedürleriyle aynı zamanda uygulamayı tercih edebilir.

- A3. Denetçi, işletmeyi tanımak için gerekli olan bilginin kapsamını belirlerken mesleki muhakemesini kullanır. Denetçinin göz önünde bulunduracağı temel husus, elde edilen bilgilerin bu BDS’de belirtilen amaca ulaşmak için yeterli olup olmadığıdır. Denetçinin işletmeyi ve çevresini tanımak için ihtiyaç duyduğu bilginin kapsamı, yönetimin işletmeyi yönetirken sahip olduğu bilginin kapsamından daha dardır.
- A4. Değerlendirilecek olan riskler, hata ve hile kaynaklı riskleri içerir ve bu iki risk türü de bu BDS kapsamındadır. Ancak, hilenin önemi çok fazla olduğundan, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesi için kullanılan bilgileri sağlayan risk değerlendirme prosedürleri ve ilgili faaliyetlere ilişkin ilâve hüküm ve açıklamalar BDS 240’ta yer almaktadır.¹⁸
- A5. Denetçi işletmeyi tanımak için gerekli olan bilgileri edinme aşamasında (bakınız: 11-24 üncü paragraflar) 6 ncı paragrafta açıklanan risk değerlendirme prosedürlerinin tamamını uygulamak zorunda olmakla birlikte, hakkında bilgi edindiği her bir unsur için prosedürlerin tamamını uygulamak zorunda değildir. Diğer prosedürlerden elde edilecek bilgilerin “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesine yardımcı olabileceği durumlarda bu prosedürler uygulanabilir. Bu prosedürlere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- Ticaret ve ekonomi dergileri; analistler, bankalar veya derecelendirme kuruluşları tarafından hazırlanan raporlar ya da resmi veya finansal yayınlar gibi dış kaynaklardan elde edilen bilgilerin gözden geçirilmesi.
 - İşletmenin dış hukuk müşavirlerinin veya işletmenin kullandığı değerlendirme uzmanlarının sorgulanması.

Yönetimin, İç Denetim Fonksiyonunun ve İşletmedeki Diğer Kişilerin Sorgulanması (Bakınız: 6(a) paragrafı)

- A6. Denetçinin sorgulamalar yoluyla elde ettiği bilgilerin büyük bir bölümü, yönetimden ve finansal raporlamadan sorumlu olanlardan elde edilir. Denetçi, -varsa- iç denetim fonksiyonunun ve işletmedeki diğer kişilerin sorgulanması yoluyla da bilgi elde edebilir.
- A7. Denetçi ayrıca işletmedeki diğer kişileri ve farklı yetki seviyesindeki diğer çalışanları sorgulamak suretiyle “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde kullanabileceği bilgileri elde edebilir veya farklı bir bakış açısı yakalayabilir. Örneğin:

¹⁸ BDS 240, «Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Bağımsız Denetçinin Hileye İlişkin Sorumlulukları», 12-24 üncü paragraflar





- Üst yönetimden sorumlu olanların sorgulanması, denetçinin finansal tabloların hazırlandığı çevreyi tanınmasına yardımcı olabilir. BDS 260¹⁹, denetçinin üst yönetimden sorumlu olanlardan bu bağlamda bilgi almasına yardımcı olması açısından, karşılıklı ve etkin iletişimin önemini vurgular.
 - Karmaşık veya olağandışı işlemlerin başlatılması, işlenmesi ve kaydedilmesiyle ilgili personelin sorgulanması, belirli muhasebe politikalarının seçimi ve uygulamasının uygunluğunu değerlendirmesinde denetçiye yardımcı olabilir.
 - İşletmenin iç hukuk müşavirinin sorgulanması, davalar, mevzuata uygunluk sağlanması, işletmeyi etkileyen hile veya hile şüphesi hakkındaki bilgisi, teminatlar, satış sonrası sorumluluklar, iş ortaklarıyla (iş ortakları gibi) yapılan anlaşmalar ve sözleşme şartlarının yorumlanması gibi konular hakkında bilgi sağlayabilir.
 - Pazarlama veya satış personelinin sorgulanması, işletmenin satış stratejilerindeki değişiklikler, satış trendleri veya müşterileriyle yapılmış olan sözleşmeler hakkında bilgi sağlayabilir.
 - Risk yönetimi biriminin (veya bu tür görevleri yerine getirenlerin) sorgulanması, finansal raporlamaya etki edebilecek faaliyet riskleri ve mevzuat riskleri hakkında bilgi sağlayabilir.
 - Bilgi sistemleri personelinin sorgulanması, sistem değişiklikleri, sistem veya kontroldeki aksaklıklar veya bilgi sistemiyle ilgili diğer riskler hakkında bilgi sağlayabilir.
- A8. İşletme ve çevresini tanımak sürekli ve dinamik bir süreç olduğundan denetçi, sorgulamalarını denetim boyunca gerçekleştirebilir.

İç Denetim Fonksiyonunun Sorgulanması

- A9. İşletmenin iç denetim fonksiyonunun bulunması hâlinde fonksiyon içindeki uygun kişilerin sorgulanması, işletme ve çevresini tanımada, finansal tablo ve yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerini belirlemede ve değerlendirmesinde denetçiye yararlı bilgiler sağlayabilir. İç denetim fonksiyonu, çalışmalarını yürütürken işletmenin faaliyetleri ve iş hayatına ilişkin riskler hakkında bir fikir edinebilir ve çalışmaları sonucunda, belirlenmiş kontrol eksiklikleri veya riskleri gibi bulgular elde edebilir. Edinilen bu fikir ve bulgular, denetçinin işletmeyi tanıması, risk değerlendirmesi veya denetimin diğer yönleri açısından değerli girdiler sağlayabilir. Bu sebeple, uygulanacak denetim prosedürlerinin nitelik veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak için denetçi tarafından iç denetim fonksiyonunun çalışmalarının kullanılıp kullanılmayacağına bakılmaksızın sorgulama

¹⁹ BDS 260, “Üst Yönetimden Sorumlu Olanlarla Kurulacak İletişim”, 4(b) paragrafi





yapılır.²⁰ Bu sorgulamalar özellikle, iç denetim fonksiyonunun üst yönetimden sorumlu olanlara ilettiği konularla ve fonksiyonun kendi risk değerlendirme sürecinin sonuçlarıyla ilgili olabilir.

- A10. Sorgulamalarına verilen yanıtlara dayanarak, finansal raporlama ve denetimle ilgili bulguların olabileceği sonucuna varması hâlinde denetçi, iç denetim fonksiyonunun ilgili raporlarını okumayı uygun bulabilir. İç denetim fonksiyonunun ilgili olabilecek rapor örnekleri, fonksiyonun strateji ve planlama belgelerini ve iç denetim fonksiyonunun incelemelerine ait bulguları tanımlayan ve yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar için hazırlanmış raporları içerir.
- A11. Bununla birlikte BDS 240²¹ tarafından zorunlu kılındığı üzere, iç denetim fonksiyonunun denetçiye gerçekleşmiş, şüphelenilen veya iddia edilen herhangi bir hile hakkında bilgi sağlaması hâlinde denetçi, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskini belirlerken bu bilgiyi dikkate alır.
- A12. İç denetim fonksiyonu içinde sorgulanacak uygun kişiler, iç denetim birimi başkanı gibi veya şartlara bağlı olarak fonksiyonun diğer personeli gibi denetçinin yargısına göre uygun bilgi, deneyim ve yetkiye sahip kişilerdir. Ayrıca denetçi, bu kişilerle düzenli toplantılar yapmayı uygun görebilir.

Kamu sektörü işletmelerine özgü hususlar (Bakınız: 6(a) paragrafı)

- A13. Kamu sektöründe görev yapan denetçilerin genellikle, iç kontrole ve ilgili mevzuata uygunluğa ilişkin ilâve sorumlulukları bulunur. İç denetim fonksiyonundaki uygun kişilerin sorgulanması, ilgili mevzuata önemli aykırılık riskinin ve finansal raporlamaya yönelik iç kontrol eksikliklerine ilişkin riskin belirlenmesinde denetçilere yardımcı olabilir.

Analitik Prosedürler (Bakınız: 6(b) paragrafı)

- A14. Risk değerlendirme prosedürleri kapsamında uygulanan analitik prosedürler işletmenin, denetçinin farkında olmadığı farklı yönlerini ortaya çıkarabilir ve değerlendirilmiş risklere karşı yapılacak işlerin tasarlanması ve uygulanmasına dayanak sağlamak amacıyla “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesine yardımcı olabilir. Risk değerlendirme prosedürleri olarak uygulanan analitik prosedürler, satış alanının büyüklüğü veya satılan malların miktarı ile satışlar arasındaki ilişki gibi finansal ve finansal olmayan bilgiler içerebilir.
- A15. Analitik prosedürler, denetime etkisi olan hususlara işaret edebilecek olağan dışı işlem veya olay, tutar, oran ve trendlerin belirlenmesine yardımcı olabilir. Belirlenen olağan dışı veya beklenmedik ilişkiler, “önemli yanlışlık” risklerinin, özellikle hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin, belirlenmesinde denetçiye yardımcı olabilir.

²⁰ İlgili hükümler BDS 610’da yer almaktadır.

²¹ BDS 240, 19 uncu paragraf





A16. Ancak bu tür analitik prosedürler daha üst düzeyde toplulaştırılmış veriler kullandığında (analitik prosedürler risk değerlendirme prosedürleri olarak uygulandığında bu durum söz konusu olabilir), söz konusu prosedürlerin sonuçları sadece önemli bir yanlışlığın var olup olmadığı hakkında genel bir ön gösterge sağlar. Bu sebeple bu tür durumlarda, analitik prosedürlerin sonuçlarıyla birlikte “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde elde edilen diğer bilgilerin de dikkate alınması, denetçinin analitik prosedürlerin sonuçlarını anlamasına ve değerlendirmesine yardımcı olabilir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A17. Bazı küçük işletmelerin, analitik prosedürlerin amaçları doğrultusunda kullanılacak ara dönem veya aylık finansal bilgileri bulunmayabilir. Bu tür durumlarda, denetimin planlama amaçları doğrultusunda sınırlı analitik prosedürler uygulayabilmesine veya sorgulama yoluyla bazı bilgileri elde edebilmesine rağmen denetçi, işletmenin finansal tablolarının ilk taslağı hazır olduğunda, “önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek amacıyla analitik prosedürleri uygulamak için plan yapma ihtiyacı duyabilir.

Gözlem ve Tetkik (Bakınız: 6(c) paragrafı)

A18. Gözlem ve tetkik, yönetim ve diğerleriyle yapılan sorgulamaları destekleyebilir, ayrıca işletme ve çevresi hakkında bilgi sağlayabilir. Bu tür denetim prosedürleri, aşağıdaki hususların gözlem veya tetkikini içerir:

- İşletme faaliyetleri.
- Belgeler (iş plan ve stratejileri gibi), kayıtlar ve iç kontrol rehberleri.
- Yönetim tarafından hazırlanmış raporlar (üç aylık yönetim raporları ve ara dönem finansal tablolar gibi) ve üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından hazırlanmış raporlar (yönetim kurulu toplantı tutanakları gibi).
- İşletmenin tesis ve üretim yerleri.

Önceki Dönemlerde Elde Edilen Bilgiler (Bakınız: 9 uncu paragraf)

A19. Denetçinin işletmeyle ilgili önceki deneyimleri ve önceki denetimlerde uygulanan denetim prosedürleri, denetçiye aşağıdaki gibi hususlar hakkında bilgi sağlayabilir:

- Geçmişte tespit edilen yanlışlıklar ve bunların zamanında düzeltilip düzeltilmediği.
- İşletme ve çevresinin niteliği ve işletmenin iç kontrolü (iç kontrol eksiklikleri dâhil).
- “Önemli yanlışlık” risklerini belirlemek ve değerlendirmek için işletmeyi yeterince tanımasında denetçiye yardımcı olabilecek, işletme veya





faaliyetlerinde önceki finansal dönemden itibaren gerçekleşmiş olabilecek önemli değişiklikler.

- A20. Önceki dönemlerde elde edilen bilgileri cari denetimde kullanmayı düşünmesi hâlinde denetçinin, önceki dönemlerde elde edilen bilgilerin ilgisinin devam edip etmediğini değerlendirmesi gerekir. Çünkü kontrol çevresindeki değişiklikler, örneğin önceki yılda elde edilen bilgilerin ilgisini etkileyebilir. Bu tür bilgilerin ilgisine etki edebilecek değişikliklerin olup olmadığına karar vermek amacıyla denetçi, sorgulamalar yapabilir ve ilgili sistemlerin anlaşılmasına ilişkin süreç takipleri gibi diğer uygun denetim prosedürlerini uygulayabilir.

Denetim Ekibi İçinde Yapılan Müzakereler (Bakınız: 10 uncu paragraf)

- A21. İşletmenin finansal tablolarının hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine açık olması durumunun denetim ekibi içinde müzakere edilmesi:

- Sorumlu denetçi dâhil daha deneyimli denetim ekibi üyelerine, işletmeyle ilgili bilgilerine dayanan görüşlerini paylaşma fırsatı sağlar.
- Denetim ekibi üyelerinin, işletme için tehdit oluşturan iş hayatına ilişkin riskler ile finansal tabloların nasıl ve nerede hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlığa açık olabileceği hakkında bilgi alışverişinde bulunmalarına imkân verir.
- Denetim ekibi üyelerinin görevlendirildikleri özel alanlarda, finansal tablolardaki muhtemel yanlışlıkları daha iyi anlamalarına ve uyguladıkları denetim prosedürlerinin sonuçlarının müteakip denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamına ilişkin kararlar dâhil, denetimin diğer yönlerini nasıl etkileyebileceğini anlamalarına yardımcı olur.
- Denetim ekibi üyelerinin denetim boyunca elde ettiği, “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesini veya bu risklere karşı uygulanan denetim prosedürlerini etkileyebilecek yeni bilgileri iletebilecekleri ve paylaşabilecekleri bir zemin oluşturur.

BDS 240’ta hile riskleri hakkında denetim ekibi içinde yapılan müzakerelere ilişkin ilâve hükümler ve açıklamalar yer almaktadır.²²

- A22. Denetim ekibi üyelerinin tamamının tek bir müzakerede hazır bulunması her zaman gerekli veya pratik olmadığı gibi (örneğin, birden fazla yerde yürütülen denetimlerde olduğu gibi), üyelerin tamamına müzakerelerde ulaşılan sonuçların tümü hakkında bilgi verilmesi de gerekli değildir. Sorumlu denetçi, denetim ekibi içinde gerekli görülen iletişimin kapsamını dikkate alarak, diğer kişilerle yapılacak müzakereleri başkalarına devredebilir ve konuları -uygun hâllerde- topluluğa bağlı birimlerin denetiminden sorumlu olanlarla ve özel beceri veya bilgi sahibi olanlar da dâhil

²² BDS 240, 15 inci paragraf





denetim ekibinin kilit üyeleriyle müzakere edebilir. Sorumlu denetçi tarafından onaylanan bir iletişim planının oluşturulması faydalı olabilir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A23. Küçük hacimli denetimlerin çoğu tamamen sorumlu denetçi (bu kişi tek başına denetim faaliyeti yapan denetçi olabilir) tarafından yürütülür. Bu tür durumlarda, işletmenin finansal tablolarının hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlığa açık olmasını dikkate alma sorumluluğu, denetimin planlamasını da şahsen yapmış olan sorumlu denetçiye aittir.

İşletmenin İç Kontrolü Dâhil İşletme ve Çevresini Tanıma Yükümlülüğü

İşletme ve Çevresi

Sektör, Mevzuat ve Diğer Dış Faktörler (Bakınız: 11(a) paragrafı)

Sektöre İlişkin Faktörler

A24. Sektöre ilişkin ilgili faktörler rekabetçi çevre, müşteri ve tedarikçi ilişkileri ile teknolojik gelişmeler gibi sektör şartlarını içerir. Aşağıdakiler, denetçinin dikkate alabileceği hususlara örnek olarak verilebilir:

- Talep, kapasite ve fiyat rekabeti dâhil piyasa ve rekabet.
- Konjonktürel veya sezonluk faaliyetler.
- İşletmenin ürünlerine ilişkin ürün teknolojisi.
- Enerji arzı ve maliyeti.

A25. İşletmenin faaliyet gösterdiği sektör, işin niteliğinden veya mevzuattan kaynaklanan “önemli yanlışlık” risklerine sebep olabilir. Örneğin, uzun vadeli sözleşmeler “önemli yanlışlık” risklerine sebep olan önemli hâsılat ve gider tahminleri içerebilir. Bu tür durumlarda, denetim ekibinde yeterli bilgi ve deneyime sahip kişilerin yer alması önemlidir.²³

Mevzuata İlişkin Faktörler

A26. İlgili mevzuata ilişkin faktörler düzenleyici çevreyi içerir. Düzenleyici çevre, diğer hususların yanı sıra geçerli finansal raporlama çerçevesini ve yasal ve siyasi ortamı kapsar. Aşağıdakiler, denetçinin dikkate alabileceği hususlara örnek olarak verilebilir:

- Muhasebe ilkeleri ve sektöre özgü uygulamalar.
- Belirli düzenlemelere tabi bir endüstriye ilişkin mevzuat çerçevesi.

23 BDS 220, «Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde Kalite Kontrol», 14 üncü paragraf





- Doğrudan yönlendirme ve gözetim faaliyetleri dâhil işletmenin faaliyetlerini önemli ölçüde etkileyen mevzuat.
- Vergilendirme (kurumlar vergisi ve diğerleri).
- Kambiyo kontrolleri, mali ve finansal teşvikler (örneğin devlet desteği programları) dâhil para politikaları, gümrük vergileri veya ticareti sınırlandıran politikalar gibi işletmenin faaliyetlerini etkileyen cari hükümet politikaları.
- Sektörü ve işletmenin faaliyetlerini etkileyen çevresel yükümlülükler.

A27. BDS 250, işletme ve işletmenin faaliyet gösterdiği endüstri veya sektör için geçerli olan mevzuat çerçevesine ilişkin bazı özel hükümler içerir.²⁴

Kamu sektörü işletmelerine özgü hususlar

A28. Kamu sektörü işletmelerinin denetimlerinde, mevzuat veya yetkili başka bir kurum işletmenin faaliyetlerini etkileyebilir. İşletme ve çevresi tanınırken bu hususların dikkate alınması gereklidir.

Diğer Dış Faktörler

A29. Genel ekonomik şartlar, faiz oranları, finansman kaynaklarına erişebilirlik, enflasyon veya para biriminin değerlendirilmesi, işletmeyi etkileyen ve denetçinin dikkate alabileceği diğer dış faktörlere örnek olarak verilebilir.

İşletmenin Niteliği (Bakınız: 11(b) paragrafı)

A30. İşletmenin niteliği hakkında bilgi sahibi olunması, denetçinin aşağıdaki gibi hususları anlaşılmasına imkân sağlar:

- İşletmenin karmaşık bir yapısının (örneğin, birden fazla yerde bağlı ortaklıklarının veya topluluğa bağlı birimlerinin) olup olmadığı. Karmaşık yapılar genellikle “önemli yanlışlık” risklerine sebep olabilecek sorunları ortaya çıkarır. Bu sorunlar şerefiye, iş ortaklıkları, yatırımlar veya özel amaçlı işletmelerin uygun bir şekilde muhasebeleştirilip muhasebeleştirilmediği hususlarını içerebilir.
- Ortaklık yapısı ve ortaklar ile diğer kişiler veya işletmeler arasındaki ilişkiler. Bu hususların anlaşılması, ilişkili taraf işlemlerinin uygun bir şekilde belirlendiğine ve muhasebeleştirildiğine karar verilmesinde yardımcı olur. BDS 550²⁵, denetçinin ilişkili taraflara ilişkin dikkate alınması gereken hükümler ve açıklamalar içerir.

²⁴ BDS 250, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminde İlgili Mevzuatın Dikkate Alınması”, 12 nci paragraf

²⁵ BDS 550, «İlişkili Taraflar»





A31. Aşağıdakiler, işletmenin niteliğinin anlaşılmasında denetçinin dikkate alabileceği hususlara örnek olarak verilebilir:

- İşletme faaliyetleri, örneğin:
 - İnternet satışları ve pazarlama faaliyetleri gibi elektronik ticaret dâhil, hâsılat kaynaklarının, ürün veya hizmetlerin ve pazarların niteliği.
 - Faaliyetlerin yürütülmesi (örneğin, üretim aşamaları ve yöntemleri veya çevresel riskler oluşturan faaliyetler).
 - İş birliktelikleri, iş ortaklıkları ve dışarıdan hizmet alımı faaliyetleri.
 - Coğrafi dağılım ve endüstri bölümleri.
 - Üretim tesisleri, depo ve ofislerin yerleri ile stokların yer ve miktarları.
 - Kilit müşteriler ve önemli mal ve hizmet tedarikçileri, istihdama yönelik düzenlemeler (toplu sözleşme, emeklilik ve emeklilik sonrası sağlanan diğer faydalar, pay opsiyonu veya teşvik primi düzenlemeleri ve istihdama ilişkin hükümet düzenlemeleri dâhil).
 - Araştırma ve geliştirme faaliyet ve harcamaları.
 - İlişkili taraflarla yapılan işlemler.
- Yatırımlar ve yatırım faaliyetleri, örneğin;
 - Planlanmış veya yakın bir geçmişte gerçekleştirilen işletme satın alımları veya elden çıkarmaları.
 - Menkul kıymet veya kredi yatırımları ve elden çıkarmaları.
 - Sermaye yatırımı faaliyetleri.
 - Ortaklıklar, iş ortaklıkları ve özel amaçlı işletmeler dâhil, konsolidasyon dışı işletmelerdeki yatırımlar.
- Finansman ve finansman faaliyetleri, örneğin:
 - Konsolide ve konsolidasyon dışı yapılar dâhil, önemli bağlı ortaklık ve iştirakler.
 - Bilânço dışı finansman anlaşmaları ve finansal kiralama sözleşmeleri dâhil, borç yapısı ve ilgili şartlar.
 - Menfaat sahiplerinin yerli ve/veya yabancı olup olmadığı, ticari itibar ve deneyimleri ve ilişkili taraflar.
 - Türev finansal araçların kullanımı.
- Finansal raporlama, örneğin;





- Endüstriye özgü önemli sınıflar (örneğin, bankalar için krediler ve yatırımlar veya tıbbi ürünler için araştırma ve geliştirme) dâhil muhasebe ilkeleri ve endüstriye özgü uygulamalar.
 - Hâsılâtın muhasebeleştirilmesine ilişkin uygulamalar.
 - Gerçeğe uygun değerın muhasebeleştirilmesi.
 - Yabancı para cinsinden varlık, borç ve işlemler.
 - Tartışmalı veya gelişmekte olan alanlardakiler (örneğin, hisse bazlı ödemelerin muhasebeleştirilmesi) dâhil, olağandışı veya karmaşık işlemlerin muhasebeleştirilmesi.
- A32. İşletmede önceki dönemlerden bu yana meydana gelen önemli değişiklikler, “önemli yanlışlık” risklerine sebep olabilir veya bu riskleri değiştirebilir.

Özel Amaçlı İşletmelerin Niteliği

- A33. Özel amaçlı bir işletme (bazen özel amaçlı araç olarak da ifade edilir) genellikle finansal kiralama işlemi veya varlığa dayalı menkul kıymet ihracı gerçekleştirmek veya araştırma ve geliştirme faaliyetleri yürütmek gibi dar kapsamlı ve iyi tanımlanmış bir amaç için kurulan işletmedir. Bu işletme bir anonim şirket, yatırım fonu, ortaklık veya adi ortaklık şeklinde olabilir. Diğer taraflar özel amaçlı işletmenin finansmanını sağlarken, adına özel amaçlı bir işletme kurulan işletme genellikle:
- Özel amaçlı işletmeye (örneğin, finansal varlıkların bilanço dışı bırakılması işleminin bir parçası olarak) bazı varlıkları devredebilir,
 - Özel amaçlı işletmenin varlıklarını kullanım hakkına sahip olabilir veya
 - Söz konusu işletme için hizmet sunabilir.

BDS 550’de belirtildiği gibi bazı durumlarda özel amaçlı işletme, işletmenin ilişkili bir tarafı olabilir.²⁶

- A34. Finansal raporlama çerçeveleri genellikle kontrolle aynı anlama geldiği kabul edilen detaylı şartları veya özel amaçlı işletmenin konsolidasyona dâhil edilmesi gereken durumları belirler. Bu tür çerçevelerin hükümlerinin yorumlanması, genellikle özel amaçlı işletmenin yer aldığı ilgili sözleşmeler hakkında detaylı bilgi sahibi olunmasını gerektirir.

İşletmenin Muhasebe Politikaları Seçimi ve Uygulaması (Bakınız: 11(c) paragrafı)

- A35. İşletmenin muhasebe politikaları seçimi ve uygulamasının anlaşılması, aşağıdaki gibi hususları kapsayabilir:

²⁶ BDS 550, A7 paragrafı





- İşletmenin önemli ve olağan dışı işlemleri muhasebeleştirmek için kullandığı yöntemler.
- Resmi bir düzenlemenin veya görüş birliğinin bulunmadığı tartışmalı veya gelişmekte olan alanlardaki önemli muhasebe politikalarının etkisi.
- İşletmenin muhasebe politikalarındaki değişiklikler.
- İşletme için yeni olan finansal raporlama standartları ve mevzuat ile işletmenin bu tür yükümlülüklerle ne zaman ve nasıl uygunluk sağlayacağı.

Amaçlar, Stratejiler ve İş Hayatına İlişkin İlgili Riskler (Bakınız: 11(ç) paragrafı)

- A36. İşletme, faaliyetlerini içinde bulunduğu sektörü, mevzuatı ve diğer iç ve dış faktörleri dikkate alarak yürütür. İşletme yönetimi veya üst yönetimden sorumlu olanlar bu faktörlere karşılık vermek için işletmenin genel planı niteliğindeki amaçlarını belirler. Stratejiler, yönetimin amaçlarına ulaşmak için kullanacağı yaklaşımlardır. İşletmenin amaç ve stratejileri zaman içinde değişebilir.
- A37. İş hayatına ilişkin riskler, “önemli yanlışlık” riskini de içermekle birlikte, finansal tablolardaki “önemli yanlışlık” riskinden daha kapsamlıdır. İş hayatına ilişkin riskler, değişimden veya karmaşıklıktan kaynaklanabilir. Değişim ihtiyacının dikkate alınmaması da iş hayatına ilişkin risklere sebep olabilir. Aşağıdakiler, iş hayatına ilişkin risklerin kaynaklarına örnek olarak verilebilir:
- Başarısızlıkla sonuçlanabilecek yeni ürün veya hizmetlerin geliştirilmesi,
 - Başarılı biçimde geliştirilse bile bir ürün veya hizmet için yetersiz piyasanın bulunması veya
 - Bir borç veya ticari itibar riski doğurabilecek ürün veya hizmet hataları.
- A38. İş hayatına ilişkin çoğu riskin finansal sonuçları olduğundan ve dolayısıyla finansal tabloları etkilediğinden, işletmenin karşılaştığı iş hayatına ilişkin risklerin anlaşılması, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenme ihtimâlini artırır. Ancak, iş hayatına ilişkin risklerin tamamı “önemli yanlışlık” risklerine sebep olmadığından, denetçinin iş hayatına ilişkin tüm riskleri belirleme ve değerlendirme sorumluluğu yoktur.
- A39. Aşağıdakiler işletmenin amaçlarını, stratejilerini ve finansal tablolarda “önemli yanlışlık” riskine sebep olabilecek iş hayatına ilişkin ilgili riskleri anlarken denetçinin dikkate alabileceği hususlara örnek olarak verilebilir:





- Endüstrideki gelişmeler (iş hayatına ilişkin potansiyel ilgili risklere örnek olarak, işletmenin endüstrideki değişimleri takip edecek personel veya uzmanlığa sahip olmaması verilebilir).
 - Yeni ürün ve hizmetler (iş hayatına ilişkin potansiyel ilgili risklere örnek olarak, ürünle ilgili yükümlülüklerin artması verilebilir).
 - İşin genişlemesi (iş hayatına ilişkin potansiyel ilgili risklere örnek olarak, talebin doğru biçimde tahmin edilememesi verilebilir).
 - Yeni muhasebe yükümlülükleri (iş hayatına ilişkin potansiyel ilgili risklere örnek olarak, artan maliyetler ile eksik veya yanlış uygulamalar verilebilir).
 - Mevzuattan kaynaklanan yükümlülükler (iş hayatına ilişkin potansiyel ilgili risklere örnek olarak, yasal zorunlulukların artması verilebilir).
 - Cari ve tahmini finansman ihtiyaçları (iş hayatına ilişkin potansiyel ilgili risklere örnek olarak, işletmenin yükümlülükleri karşılayamaması sebebiyle ortaya çıkan finansman kaybı verilebilir).
 - BT'nin kullanımı (iş hayatına ilişkin potansiyel ilgili risklere örnek olarak, sistem ve süreçlerin birbirleriyle uyumlu olmaması verilebilir).
 - Bir stratejiyi uygulamanın etkileri, özellikle de yeni muhasebe yükümlülüklerine yol açacak her türlü etki (iş hayatına ilişkin potansiyel ilgili risklere örnek olarak, eksik veya yanlış uygulama verilebilir).
- A40. İş hayatına ilişkin bir risk; işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyindeki veya finansal tablo düzeyindeki “önemli yanlışlık” riski açısından doğrudan bir etkiye sahip olabilir. Örneğin, daralan müşteri tabanından kaynaklanan iş hayatına ilişkin risk, alacakların değerlemesine ilişkin “önemli yanlışlık” risklerini artırabilir. Bununla birlikte aynı riskin, özellikle daralan bir ekonomide işletmenin sürekliliği varsayımının uygunluğuna ilişkin denetçinin yaptığı değerlendirmede dikkate alacağı daha uzun dönemli sonuçları olabilir. Dolayısıyla iş hayatına ilişkin bir riskin “önemli yanlışlık” riskiyle sonuçlanıp sonuçlanmayacağı hususu, işletmenin içinde bulunduğu şartlar dikkate alınarak değerlendirilir. “Önemli yanlışlık” risklerine işaret edebilecek durum ve olaylara ilişkin örnekler Ek 2’de yer almaktadır.
- A41. İş hayatına ilişkin riskleri genellikle yönetim belirler ve bunları ele alan yaklaşımlar geliştirir. Bu tür bir risk değerlendirme süreci, iç kontrolün bir parçasıdır ve 15 inci paragraf ile A87-A88 paragraflarında ele alınmaktadır.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar





- A42. Kamu sektörü işletmelerinin denetiminde “yönetimin amaçları”, kamusal hesap verilebilirliğe ilişkin hususlardan etkilenebilir ve mevzuattan kaynaklanan amaçları içerebilir.

İşletmenin Finansal Performansının Ölçümü ve Gözden Geçirilmesi (Bakınız: 11(d) paragrafı)

- A43. Yönetim ve diğerleri önemli olduğunu düşündükleri hususları ölçecek ve gözden geçirecektir. Dış veya iç performans ölçümleri işletme üzerinde baskı yaratır. Bu baskılar yönetimi, iş performansını artırmaya yönelik harekete geçmeye veya finansal tablolarda yanlışlık yapmaya sevk edebilir. Bu sebeple, işletmenin performans ölçümlerinin anlaşılması; performans hedeflerine ulaşma baskılarının, hile kaynaklı olanlar dâhil “önemli yanlışlık” risklerini artırarak yönetim faaliyetleriyle sonuçlanıp sonuçlanmayacağını değerlendirmesinde denetçiye yardımcı olabilir. Hile kaynaklı risklere ilişkin hüküm ve açıklamalar için BDS 240’a bakınız.

- A44. Amaçları birbiriyle örtüşebilir olsa bile, finansal performansın ölçümü ve gözden geçirilmesi, kontrollerin izlenmesiyle aynı anlama gelmemektedir (kontrollerin izlenmesi, A106-A117 nci paragraflarda iç kontrolün bir bileşeni olarak ele alınmıştır):

- Performansın ölçümü ve gözden geçirilmesi, iş performansının yönetim tarafından (veya üçüncü taraflarca) belirlenen hedefleri karşılayıp karşılamadığını tespit etmeye yöneliktir.
- Kontrollerin izlenmesi ise özellikle iç kontrolün etkin biçimde işlemesiyle ilgilidir.

Bununla birlikte, bazı durumlarda performans göstergeleri de yönetimin iç kontrol eksikliklerini belirlemesine yardımcı olacak bilgiler sağlar.

- A45. Finansal performans ölçerken ve gözden geçirirken yönetimin kullandığı ve denetçinin dikkate alabileceği, işletmede oluşturulan bilgilere örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Temel performans göstergeleri (finansal ve finansal olmayan) ile temel finansal oranlar, trendler ve faaliyet istatistikleri.
- Dönem bazlı finansal performans analizleri.
- Bütçeler, tahminler, varyans analizleri, bölüm bilgileri ile işletme içindeki birimler ve diğer seviyelerdeki performans raporları.
- Çalışanlara ilişkin performans ölçümleri ve teşvik primi politikaları.
- İşletme performansının rakiplerinkiyle karşılaştırılması.

- A46. İşletmenin finansal performansı, işletme dışındaki taraflarca da ölçülebilir ve gözden geçirilebilir. Örneğin, analist raporları ve kredi derecelendirme kuruluşu raporları gibi





dış kaynaklı bilgiler, denetçiye yararlı bilgiler sağlayabilir. Bu tür raporlar genellikle denetlenen işletmeden elde edilebilir.

- A47. İşletme içi ölçümler, yönetimin sebebini belirlemesi ve bunları düzeltmeye yönelik adımlar atmasını (bazı durumlarda yanlışlıkların zamanında tespit edilmesi ve düzeltilmesi de dâhil) gerektiren beklenmeyen sonuç veya trendler ortaya çıkarabilir. Performans ölçümleri denetçiye, ilgili finansal tablo bilgilerinde yanlışlık risklerinin bulunabileceğini de gösterebilir. Örneğin performans ölçümleri, aynı endüstrideki diğer işletmelerle karşılaştırıldığında, işletmenin büyüklüğünün veya kârlılığının olağan dışı ve hızlı bir şekilde arttığını gösterebilir. Bu tür bilgiler, özellikle performansa dayalı ikramiye veya teşvik ödemesiyle birlikte dikkate alındığında, finansal tabloların hazırlanmasında yönetimin tarafılarına ilişkin potansiyel bir riske işaret edebilir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

- A48. Küçük işletmelerde genellikle finansal performansın ölçümü veya gözden geçirilmesine ilişkin süreçler bulunmaz. Yönetimin sorgulanması, finansal performansın değerlendirilmesinde ve uygun adımların atılmasında yönetimin bazı kilit göstergeleri esas aldığı ortaya koyabilir. Bu tür bir sorgulama performans ölçümü veya gözden geçirmesinin olmadığına işaret ediyorsa, tespit edilmemiş ve düzeltilmemiş yüksek bir yanlışlık riski olabilir.

İşletmenin İç Kontrolü (Bakınız: 12 nci paragraf)

- A49. İç kontrolün anlaşılması, muhtemel yanlışlık türlerini ve “önemli yanlışlık” risklerini etkileyen faktörleri belirlemesinde ve müteakip denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamını tasarlamasında denetçiye yardımcı olur.
- A50. İç kontrole ilişkin açıklayıcı hükümler, aşağıda belirtilen dört başlık altında ele alınmıştır:
- İç Kontrolün Genel Nitelik ve Özellikleri.
 - Denetimle İlgili Kontroller.
 - İlgili Kontrollerin Anlaşılmasının Nitelik ve Kapsamı.
 - İç Kontrol Bileşenleri.

İç Kontrolün Genel Nitelik ve Özellikleri

İç Kontrolün Amacı

- A51. İç kontrol, işletmenin aşağıdaki hususlarla ilgili amaçlarına ulaşmasının önünde tehdit oluşturan iş hayatına ilişkin belirlenmiş risklere karşılık verecek şekilde tasarlanır, uygulanır ve sürdürülür:





- İşletmenin finansal raporlamasının güvenilirliği,
- Faaliyetlerinin etkinlik ve verimliliği,
- İşletmenin ilgili mevzuata uygunluğu.

İç kontrol sistemini tasarlama, uygulama ve sürdürme şekli işletmenin büyüklük ve karmaşıklığına göre farklılık gösterir.

Küçük işletmelere özgü hususlar

- A52. Küçük işletmeler amaçlarına ulaşmak için daha basit yöntem, süreç ve prosedürler kullanabilir.

İç Kontrolün Kısıtlamaları

- A53. Ne kadar etkin olursa olsun iç kontrol işletmeye, finansal raporlama amaçlarına ulaşıldığı hakkında sadece makul bir güvence sağlayabilir. Söz konusu amaçlara ulaşma ihtimali iç kontrolün yapısal kısıtlamaları tarafından etkilenir. Bu kısıtlamalar, insanların karar verirken yargılarının hatalı olabileceği ve iç kontrolün insan hatasından dolayı etkisiz kalabileceği gerçeğini içerir. Örneğin, bir kontrolün tasarlanması veya değiştirilmesi sırasında bir hata oluşabilir. Aynı şekilde, iç kontrol amacıyla oluşturulan bilgileri (örneğin, bir istisna raporunu) gözden geçirmekten sorumlu kişilerin (bilgilerin amacını anlamaması veya uygun adımı atmaması sebebiyle) bu bilgileri verimli şekilde kullanamaması nedeniyle bir kontrolün işleyişi etkin olmayabilir.
- A54. Ayrıca, iki veya daha fazla kişi tarafından yapılan muvazaalı işlem veya yönetimin iç kontrolleri ihlâl etmesi sebebiyle kontroller engellenebilir. Örneğin yönetim, müşterilerle, işletmenin standart satış sözleşmelerinin şart ve hükümlerini değiştiren ve hâsılatın uygun olmayan şekilde muhasebeleştirilmesiyle sonuçlanabilecek yan sözleşmeler yapabilir. Ayrıca, belirli tutarların üzerindeki işlemleri belirlemek ve raporlamak için tasarlanmış yazılım programlarındaki düzeltme kontrolleri ihlâl edilebilir veya geçersiz hâle getirebilir.
- A55. Ayrıca yönetim, kontrolleri tasarlar ve uygularken uygulamayı seçeceği kontrollerin nitelik ve kapsamı ile üstlenmeyi seçeceği risklerin nitelik ve kapsamı hakkında muhakemede bulunabilir.

Küçük işletmelere özgü hususlar

- A56. Küçük işletmeler genellikle az sayıda çalışana sahip olduğundan görevlerin ayrılığı ilkesinin uygulanabilmesi zordur. Ancak, sahibi tarafından yönetilen küçük bir işletmede işletme sahibi-yönetici, büyük bir işletmeye kıyasla daha etkin bir gözetim yapabilir. Bu gözetim genellikle, görevlerin ayrılığı ilkesinin uygulanma zorluğundan kaynaklanan olumsuz etkileri telafi edebilir.





A57. Diğer taraftan, iç kontrol daha basit bir yapıya sahip olduğundan işletme sahibi-yöneticinin kontrolleri ihlâl etme imkânı daha fazladır. Bu durum, hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleri belirlenirken denetçi tarafından dikkate alınır.

İç Kontrolün Bileşenlere Ayrılması

A58. BDS’lerin amaçları doğrultusunda iç kontrolün aşağıda belirtilen beş bileşene ayrılması, iç kontrolün farklı yönlerinin denetimi nasıl etkileyebileceğini dikkate almaları açısından denetçilere faydalı bir çerçeve sağlar:

- (a) Kontrol çevresi,
- (b) İşletmenin risk değerlendirme süreci,
- (c) Finansal raporlamaya ilişkin ilgili iş süreçleri dâhil bilgi sistemi ve iletişim,
- (ç) Kontrol faaliyetleri,
- (d) Kontrollerin izlenmesi.

Yapılan bu ayırım, bir işletmenin iç kontrolü nasıl tasarladığını, uyguladığını, sürdürdüğünü veya hangi bileşeni nasıl sınıflandırdığını yansıtmaz. Bu BDS’de belirtilen tüm bileşenleri ele almak kaydıyla denetçiler, iç kontrolün farklı yönlerini ve denetim üzerindeki etkisini açıklamak için bu BDS’de kullanılanlardan farklı terminoloji veya çerçeveler kullanabilir.

A59. İç kontrolün finansal tablo denetimiyle ilgili beş bileşenine ilişkin açıklayıcı hükümler, aşağıdaki A76-A117 paragraflarında yer almaktadır. Ek 1’de iç kontrolün bu bileşenlerine ilişkin ilâve açıklamalar yer almaktadır.

Denetçinin Risk Değerlendirmesiyle İlgili Manuel ve Otomatik İç Kontrol Unsurlarının Özellikleri

A60. Bir işletmenin iç kontrol sistemi manuel unsurlar içermekle birlikte genellikle otomatik unsurlar da bulundurur. Manuel veya otomatik unsurların özellikleri, denetçinin risk değerlendirmesiyle ve bu değerlendirmeye dayanan müteakip denetim prosedürleriyle ilgilidir.

A61. İç kontrolde manuel veya otomatik unsurların kullanılması işlemlerin başlatılma, kaydedilme, işleme ve raporlanma biçimlerini de etkiler:

- Manuel bir sistemdeki kontroller, işlemlerin onaylanması ve incelenmesi gibi prosedürleri, mutabakatları ve mutabakata konu olan kalemlerin takibini içerebilir. Alternatif olarak bir işletme, işlemlerin başlatılması, kaydedilmesi, işlenmesi ve raporlanması için otomatik prosedürler kullanabilir; bu durumda elektronik ortamdaki kayıtlar kâğıt belgelerin yerini alır.





- BT sistemlerindeki kontroller, otomatik kontrollerin (örneğin, bilgisayar programlarına yerleştirilen kontroller) ve manuel kontrollerin bileşiminden oluşur. Ayrıca, manuel kontroller BT'den bağımsız olabilir, BT'nin ürettiği bilgileri kullanabilir veya BT'nin ve otomatik kontrollerin etkin şekilde işlemlerini izlemekle ve istisnaları ele almakla sınırlı olabilir. Finansal tablolarda yer alacak işlem veya diğer finansal verilerin başlatılmasında, kaydedilmesinde, işlenmesinde veya raporlanmasında BT'nin kullanılması durumunda, BT sistem ve programları, önemli hesaplara karşılık gelen yönetim beyanlarına ilişkin kontrolleri içerebilir veya BT'ye dayanan manuel kontrollerin etkin şekilde işlemesi açısından kritik önem taşıyabilir.

Bir işletmenin iç kontrolündeki manuel ve otomatik unsurların bileşimi, söz konusu işletmenin BT'yi kullanım niteliğine ve karmaşıklığına göre farklılık gösterir.

A62. Genel olarak BT, işletmenin:

- Önceden tanımlanmış iş kurallarını tutarlı biçimde uygulamasına ve büyük hacimli işlem veya verileri işlerken karmaşık hesaplamaları yapmasına,
- Bilgilerin güncelliğini, erişilebilirliğini ve doğruluğunu artırmasına,
- Bilgilere ilişkin ek analizler yapmasını kolaylaştırmasına,
- İşletmenin politikalarını, prosedürlerini ve performansını izleme kabiliyetini geliştirmesine,
- Kontrollerin engellenmesi riskini azaltmasına,
- Uygulamalara, veri tabanlarına ve işletim sistemlerine güvenlik kontrolleri yerleştirerek görevlerin ayrılığı ilkesini etkin bir şekilde uygulama kabiliyetini artırmasına

imkân sağlayarak işletmenin iç kontrolüne katkıda bulunur.

A63. Bununla birlikte BT, işletmenin iç kontrolü açısından belirli riskler de barındırır. Bu risklere aşağıdakiler örnek olarak verilebilir:

- Verileri hatalı işleyen, hatalı verileri işleyen veya her ikisini de yapan sistem veya programlara güvenilmesi.
- Verilerin zarar görmesine veya veriler üzerinde uygun olmayan değişikliklerin yapılmasına yol açabilecek şekilde verilere yetkisiz erişim (yetkisiz veya var olmayan işlemlerin kaydedilmesi veya işlemlerin hatalı kaydedilmesi dâhil). Birden fazla kullanıcının ortak bir veri tabanına eriştiği durumlarda belirli riskler ortaya çıkabilir.





- BT personelinin, görevlerin ayrılığı ilkesinin bozulmasına sebep olacak şekilde, görev alanları çerçevesinde ihtiyaç duyduklarının ötesinde erişim ayrıcalıkları elde etme ihtimâli.
 - Ana dosyalardaki verilerde yetkisiz değişiklikler.
 - Sistem veya programlarda yetkisiz değişiklikler.
 - Sistem veya programlarda yapılması gereken değişikliklerin yapılmaması.
 - Uygun olmayan manuel müdahaleler.
 - Veri kaybı ihtimâli veya gerektiğinde verilere erişilememesi.
- A64. Muhakeme yapılmasının ve takdir yetkisi kullanımının gerektiği aşağıdaki gibi durumlarda, iç kontroldeki manuel unsurların kullanılması daha uygun olabilir:
- Büyük, olağan dışı veya tekrar etmeyen işlemler.
 - Hataların tanımlanmasının, tahmin edilmesinin veya öngörülmesinin zor olduğu durumlar.
 - Mevcut bir otomatik kontrolün kapsamı dışındaki bir kontrolle karşılık verilmesi gereken değişen şartlar.
 - Otomatik kontrollerin etkinliğinin izlenmesi.
- A65. Daha kolay devre dışı bırakılabilmeleri, göz ardı edilebilmeleri, ihlâl edilebilmeleri ve basit hata ve yanlışlıklara daha açık olmaları sebebiyle iç kontroldeki manuel unsurlar otomatik unsurlara kıyasla daha az güvenilir olabilir. Bu sebeple, manuel bir kontrol unsurunun tutarlı bir şekilde uygulandığı varsayımı yapılamaz. Aşağıdaki durumlarda manuel kontrol unsurlarının kullanımı daha az uygun olabilir:
- Yüksek hacimli veya yinelenen işlemlerin söz konusu olduğu ve öngörülebilir veya tahmin edilebilir hataların otomatik kontrol parametreleri sayesinde önlenilebileceği veya tespit edilip düzeltilebileceği durumlar.
 - İlgili kontrolün uygulanması için belirli yolların yeterli bir şekilde tasarlanıp otomatik hâle getirilebileceği yerlerdeki kontrol faaliyetleri.
- A66. İç kontrole yönelik risklerin kapsam ve niteliği, işletmenin bilgi sisteminin nitelik ve özelliklerine bağlı olarak farklılıklar gösterir. İşletme, iç kontrolde BT kullanımından veya manuel unsurların kullanımından kaynaklanan risklere, bilgi sisteminin özellikleri ışığında etkin kontroller oluşturmak suretiyle karşılık verir.

Denetimle İlgili Kontroller

- A67. İşletmenin amaçları ile bu amaçlara ulaşıldığına dair makul bir güvence sağlamak için uyguladığı kontroller arasında doğrudan bir ilişki vardır. İşletmenin amaçları ve





dolayısıyla kontrolleri; finansal raporlama, faaliyetler ve mevzuata uygunlukla ilgilidir. Ancak, bu amaç ve kontrollerin tümü denetçinin risk değerlendirmesiyle ilgili değildir.

A68. Denetçinin, bir kontrolün tek başına veya diğer kontrollerle birlikte denetimle ilgili olup olmadığı konusunda muhakemede bulunurken dikkate alabileceği faktörler, aşağıdaki gibi hususları içerebilir:

- Önemlilik.
- İlgili risklerin önemi.
- İşletmenin büyüklüğü.
- Organizasyon ve ortaklık yapısı dâhil işletmenin yürüttüğü işin niteliği.
- İşletme faaliyetlerinin çeşitlilik ve karmaşıklığı.
- İlgili mevzuattan kaynaklanan yükümlülükler.
- Şartlar ve iç kontrolün geçerli bileşeni.
- Hizmet kuruluşlarının kullanımı dâhil, işletmenin iç kontrolünün parçası olan sistemlerin nitelik ve karmaşıklığı.
- Belirli bir kontrolün tek başına ve diğer kontrollerle birlikte önemli bir yanlılığı,
 - Önleyip önlemediği veya tespit ederek düzeltip düzeltmediği ve
 - Nasıl önlediği veya tespit ederek düzelttiği.

A69. İşletme tarafından üretilen bilgilerin tamlığı ve doğruluğuyla ilgili kontroller, denetçinin müteakip denetim prosedürlerini tasarlar ve uygularken bu bilgileri kullanmayı düşünmesi hâlinde denetimle ilgili olabilir. Denetçinin denetim prosedürlerini uygularken değerlendirdiği veya kullandığı verilerle ilgili olmaları hâlinde, faaliyetlere ve uygunluk hedeflerine ilişkin kontroller de denetimle ilgili olabilir.

A70. Varlıkların yetkisiz olarak edinimi, kullanılması veya elden çıkarılmasını önlemeye yönelik iç kontrol, finansal raporlama ve faaliyet amaçlarıyla ilgili kontrolleri içerebilir. Böyle bir durumda denetçinin dikkate alacağı kontroller genellikle, finansal raporlamanın güvenilirliğiyle ilgili olanlarla sınırlıdır.

A71. Genellikle bir işletmede denetimle ilgisi olmayan amaçlarla ilgili olan ve bu sebeple dikkate alınması gerekmeyen kontroller bulunur. Örneğin bir işletme, etkin ve verimli faaliyetler gerçekleştirmek için gelişmiş ve çok yönlü bir otomatik kontrol sistemine güveniyor olabilir (örneğin bir hava yolunun uçuş tarifelerini yürütmeye yönelik otomatik kontrol sistemi gibi); ancak bu kontroller normalde denetimle ilgili değildir. Ayrıca iç kontrol, işletmenin tamamına veya faaliyet birimleri ya da iş süreçlerinin





herhangi birine uygulansa bile işletmenin her bir faaliyet birimi ve iş sürecine ilişkin iç kontrolün anlaşılması denetimle ilgili olmayabilir.

Kamu Sektörü İşletmelerine Özgü Hususlar

A72. Kamu sektörü denetçilerinin genellikle iç kontrole ilişkin (belirlenmiş uygulama kurallarına uygunluğun raporlanması gibi) ilâve sorumlulukları bulunur. Ayrıca kamu sektörü denetçilerinin, ilgili mevzuata uygunluk hakkında raporlama yapma sorumluluğu da bulunabilir. Sonuç olarak, kamu sektörü denetçilerinin iç kontrolü gözden geçirmesi daha kapsamlı ve ayrıntılı olabilir.

İlgili Kontrollerin Anlaşılmasının Nitelik ve Kapsamı (Bakınız: 13 üncü paragraf)

A73. Bir kontrolün tasarımının değerlendirilmesi, kontrolün tek başına veya diğer kontrollerle birlikte önemli yanlışlıkları etkin bir şekilde önleme veya tespit edip düzeltme kapasitesinin olup olmadığının dikkate alınmasını içerir. Bir kontrolün uygulanması, kontrolün mevcut olduğu ve işletmenin bu kontrolü kullanıyor olduğu anlamına gelir. Etkin olmayan bir kontrolün uygulamasını değerlendirmenin bir anlamı yoktur. Bu sebeple, öncelikli olarak kontrolün tasarımı dikkate alınır. Uygun olmayan şekilde tasarlanan bir kontrol, ciddi bir iç kontrol eksikliğini gösterebilir.

A74. İlgili kontrollerin tasarım ve uygulanması hakkında denetim kanıtı elde etmeye yönelik risk değerlendirme prosedürleri aşağıdakileri içerebilir:

- İşletme personelinin sorgulanması.
- Belirli kontrollerin uygulanmasının gözlemlenmesi.
- Belge ve raporların tetkik edilmesi.
- Finansal raporlamaya ilişkin bilgi sistemi üzerinden işlemlerin takip edilmesi.

Ancak sorgulama, bu tür amaçlar için tek başına yeterli değildir.

A75. Kontrollerin tutarlı biçimde işlemlerini sağlayan bir otomasyon bulunmadığı sürece, kontrollerin işleyiş etkinliğini test etmek için işletme kontrollerinin anlaşılması yeterli olmaz. Örneğin, manuel bir kontrolün belirli bir anda uygulanması hakkında denetim kanıtı elde edilmesi, bu kontrolün denetlenen dönem boyunca diğer zamanlardaki işleyiş etkinliği hakkında bir denetim kanıtı sağlamaz. Ancak, BT'nin işleyişinin yapısal tutarlılığı sebebiyle (bakınız: A62 paragrafı), otomatik bir kontrolün uygulanıp uygulanmadığını belirlemek için denetim prosedürlerinin uygulanması, denetçinin değerlendirmesine ve -program değişiklikleri üzerindeki kontroller gibi- kontrollerin test edilmesine bağlı olarak, söz konusu kontrolün işleyiş etkinliğini test etme işlevi





görebilir. Kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin testler, BDS 330'da daha detaylı olarak açıklanmaktadır.²⁷

İç Kontrol Bileşenleri - Kontrol Çevresi (Bakınız: 14 üncü paragraf)

- A76. Kontrol çevresi, işletmenin üst yönetim ve yönetim fonksiyonları ile üst yönetimden sorumlu olanların ve yönetimin, işletmenin iç kontrolü ve iç kontrolün işletmedeki önemine ilişkin farkındalık, tutum ve faaliyetlerini içerir. Kontrol çevresi, çalışanların kontrol bilincini etkileyerek, organizasyonun genel tutumunu belirler.
- A77. Kontrol çevresinin anlaşılmasında ilgili olabilecek kontrol çevresi unsurları aşağıdakileri içerir:
- (a) *Dürüstlük ve etik değerlere ilişkin kuralları bildirme ve uygulatma:* Bu unsurlar, kontrollerin tasarım, yönetim ve izlenme etkinliğini etkileyen temel unsurlardır.
- (b) *Yeterliğe bağlılık:* Belirli işler için gerekli olan yeterli düzeyinin yönetim tarafından değerlendirilmesi ve bu düzey için gereken bilgi ve becerilerin neler olduğunun belirlenmesi gibi hususları içerir.
- (c) *Üst yönetimden sorumlu olanların katılımı:* Üst yönetimden sorumlu olanların özelliklerine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- Yönetimden bağımsız olmaları.
 - Deneyim ve itibarları.
 - Katılımlarının ve kendilerine ulaşan bilgilerin kapsamı ile faaliyetleri dikkatle incelemeleri.
 - Yönetime yöneltilen soruların zorluk derecesi ve bu sorulara verilecek cevapların takibi dâhil olmak üzere eylemlerinin uygunluğu ile iç ve dış denetçilerle olan etkileşimleri.
- (ç) *Yönetimin felsefesi ve çalışma şekli:* Yönetimin ayırt edici özelliklerine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
- İş hayatına ilişkin riskleri üstlenmeye ve yönetmeye ilişkin yaklaşımları.
 - Finansal raporlamaya ilişkin tutum ve eylemleri.
 - Bilgi işleme, muhasebe fonksiyonları ve personele yönelik tutumları.
- (d) *Organizasyon yapısı:* İşletmenin amaçlarını gerçekleştirmeye yönelik faaliyetlerinin planlandığı, yürütüldüğü, kontrol edildiği ve gözden geçirildiği çerçevedir.

²⁷ BDS 330, "Bağımsız Denetçinin Değerlendirilmiş Risklere Karşı Yapacağı İşler"





- (e) *Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi:* İşletme faaliyetlerinin yürütülmesine ilişkin yetki ve sorumlulukların nasıl belirlendiği ve raporlama ilişkileri ile yetki hiyerarşilerinin nasıl kurulduğu gibi konulardır.
- (f) *İnsan kaynakları politika ve uygulamaları:* İşe alma, oryantasyon, eğitim, değerlendirme, danışmanlık, terfi, ücret ve iyileştirme faaliyetlerine ilişkin politika ve uygulamalar örnek olarak verilebilir.

Kontrol Çevresi Unsurlarına İlişkin Denetim Kanıtları

- A78. İlgili denetim kanıtları; sorgulamalar ve (gözlem veya belgelerin tetkik edilmesiyle yapılan destekleyici sorgulamalar gibi) diğer risk değerlendirme prosedürlerinin birlikte uygulanması yoluyla elde edilebilir. Örneğin, yönetimin ve çalışanların sorgulanması suretiyle denetçi, yönetimin, iş uygulamaları ve etik davranışa ilişkin görüşlerini çalışanlarına nasıl iletmediği hakkında bilgi edinebilir. Daha sonra denetçi, örneğin yönetimin yazılı iş ahlâkı kurallarını oluşturup oluşturmadığını ve oluşturulan bu kuralları destekler biçimde hareket edip etmediğini dikkate alarak, ilgili kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verebilir.
- A79. Denetçi ayrıca yönetimin, aşağıdaki hususlar dâhil olmak üzere iç denetim fonksiyonunun, denetimle ilgili iç kontrole ilişkin belirlenen eksiklikler hakkındaki bulgu ve önerilerine nasıl karşılık vermediğini dikkate alabilir:
- Söz konusu karşılıkların uygulanıp uygulanmadığı ve nasıl uygulandığı,
 - Sonrasında, verilen bu karşılıkların iç denetim fonksiyonu tarafından değerlendirilip değerlendirilmediği.

“Önemli Yanlışlık” Risklerinin Değerlendirilmesinde Kontrol Çevresinin Etkisi

- A80. “Önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesinde, işletmenin kontrol çevresindeki bazı unsurların geniş bir etki alanı vardır. Örneğin, işletmenin kontrol bilinci, üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından önemli ölçüde etkilenir. Çünkü üst yönetimden sorumlu olanların görevlerinden biri, yönetim üstündeki finansal raporlamaya ilişkin piyasa taleplerinden veya ücret rejiminden kaynaklanabilecek baskıyı dengelemektir. Bu sebeple, üst yönetimden sorumlu olanların katılımıyla ilgili olarak kontrol çevresi tasarımının etkinliği, aşağıdaki gibi hususlardan etkilenir:
- Üst yönetimden sorumlu olanların yönetimden bağımsız olmaları ve yönetimin eylemlerini değerlendirebilme kabiliyetleri.
 - İşletmenin işleriyle ilgili işlemlerini anlayıp anlamadıkları.
 - Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ne ölçüde değerlendirdikleri.





- A81. Aktif ve bağımsız bir yönetim kurulu, kıdemli yöneticilerin yönetim felsefesini ve çalışma şeklini etkileyebilir. Bununla birlikte, diğer unsurların etkisi daha sınırlı olabilir. Örneğin, finans, muhasebe ve BT alanlarında yetkin personelin istihdamına yönelik insan kaynakları politika ve uygulamaları, finansal bilgilerin işlenmesindeki hata riskini azaltabilir ancak üst düzey yöneticilerin kazançları olduğundan fazla göstermeye yönelik eğilimini azaltamayabilir.
- A82. Tatmin edici bir kontrol çevresinin mevcudiyeti, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmesinde olumlu bir faktör olabilir. Ancak, tatmin edici bir kontrol çevresinin mevcudiyeti, hile riskini azaltmaya yardımcı olabilmekle birlikte, hileye karşı mutlak bir caydırıcı unsur değildir. Aksine, kontrol çevresindeki eksiklikler, kontrollerin özellikle hileye ilişkin etkinliğini azaltabilir. Örneğin, yönetimin BT’ye ilişkin güvenlik risklerine karşı yeterli kaynak ayırmaması, bilgisayar programlarında veya verilerinde uygun olmayan değişikliklerin yapılmasına veya yetkisiz işlemlerin gerçekleştirilmesine yol açarak iç kontrolü olumsuz biçimde etkileyebilir. BDS 330’da açıklandığı üzere, kontrol çevresi ayrıca, denetçinin daha sonra uygulayacağı prosedürlerin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını da etkiler.²⁸
- A83. Kontrol çevresi tek başına önemli bir yanlışlığı önlemez, tespit etmez ve düzeltmez. Ancak kontrol çevresi, denetçinin diğer kontrollerin etkinliğine (örneğin, kontrollerin izlenmesi ve belirli kontrol faaliyetlerinin uygulanması) ilişkin değerlendirmesini ve dolayısıyla “önemli yanlışlık” risklerini değerlendirmesini etkileyebilir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

- A84. Küçük işletmelerdeki kontrol çevresi, büyük işletmelerdekinden farklı olabilir. Örneğin, küçük işletmelerde, üst yönetimden sorumlu olanlar arasında bağımsız veya işletme dışından bir üye bulunmayabilir. Ayrıca, başka ortakların bulunmadığı ve sahibi tarafından yönetilen işletmelerde, üst yönetim görevi doğrudan işletme sahibi-yönetici tarafından üstlenilmiş olabilir. Kontrol çevresinin niteliği, diğer kontrollerin önemini veya diğer kontrollerin bulunmama durumunu da etkileyebilir. Örneğin, işletme sahibi-yöneticinin aktif katılımı, küçük bir işletmede görevlerin ayrılığı ilkesinin eksikliğinden kaynaklanan belirli riskleri azaltabilir. Ancak bu katılım, örneğin kontrollerin ihlâl edilmesi gibi diğer riskleri artırabilir.
- A85. Ayrıca, küçük işletmelerde kontrol çevresi unsurlarına ilişkin denetim kanıtları, özellikle yönetim ile diğer personel arasındaki iletişimin gayri resmi ama etkin olduğu durumlarda, yazılı biçimde bulunmayabilir. Örneğin, küçük işletmelerde yazılı iş ahlâkı kuralları bulunmayabilir. Bunun yerine söz konusu işletmelerde, sözlü iletişim ve yönetimin örnek teşkil etmesi yoluyla dürüstlük ve etik davranışın önemini vurgulayan bir kültür geliştirilmiş olabilir.

²⁸ BDS 330, A2-A3 paragrafları





A86. Sonuç olarak, denetçinin daha küçük işletmelerin kontrol çevresini anlaması açısından, yönetimin veya işletme sahibi-yöneticinin tutumu, farkındalığı ve eylemleri özel bir öneme sahiptir.

İç Kontrol Bileşenleri - İşletmenin Risk Değerlendirme Süreci (Bakınız: 15 inci paragraf)

A87. İşletmenin risk değerlendirme süreci, yönetilecek risklere ilişkin olarak yönetimin alacağı kararlara dayanak teşkil eder. Bu süreç, işletmenin niteliği, büyüklüğü ve karmaşıklığı dâhil olmak üzere şartlarına uygun olması hâlinde, “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesinde denetçiye yardımcı olur. İşletmenin risk değerlendirme sürecinin şartlara uygun olup olmadığı muhakeme gerektiren bir konudur.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar (Bakınız: 17 nci paragraf)

A88. Küçük bir işletmede, oluşturulmuş bir risk değerlendirme sürecinin bulunması muhtemel değildir. Bu gibi durumlarda, yönetimin işletme faaliyetlerine doğrudan ve şahsen katılmak suretiyle riskleri belirlemesi muhtemeldir. Ancak içinde bulunulan şartlara bakılmaksızın, belirlenen risklere ve bu risklerin yönetim tarafından nasıl ele alındığına ilişkin sorgulamaların yapılması yine de gereklidir.

İç Kontrol Bileşenleri - İlgili İş Süreçleri Dâhil Finansal Raporlamayla İlgili Bilgi Sistemi ve İletişim

İlgili İş Süreçleri Dâhil Finansal Raporlamayla İlgili Bilgi Sistemi (Bakınız: 18 inci paragraf)

- A89. Muhasebe sistemini de içeren finansal raporlama amaçlarına yönelik bilgi sistemi,
- İşletmenin işlemlerini (olay ve durumların yanı sıra) başlatmak, kaydetmek, işlemek ve raporlamak ile ilgili varlık, borç ve özkaynaklara ilişkin hesap verebilirliği sürdürmek,
 - İşlemlerin yanlış bir şekilde işlenmesini (örneğin, geçici kalemlerin zamanında silinmesi için takip edilen prosedürlerde ve otomatik geçici dosyalardaki gibi) önlemek,
 - Kontrollerin devre dışı bırakılması veya sistemin ihlâl edilmesini hesaba katmak ve işlem yapmak,
 - Bilgileri, kayıt işleme sisteminden defteri kebire aktarmak,
 - Finansal raporlamaya ilişkin işlemler dışındaki olay ve durumlar hakkındaki bilgileri almak (varlıkların itfası ve amortismanı ile alacakların geri kazanılabilirliği durumundaki değişikliklere ilişkin bilgiler gibi),
 - Geçerli finansal raporlama çerçevesine göre açıklanması gereken bilgilerin toplanmasını, kaydedilmesini, işlenmesini, özetlenmesini ve finansal tablolarda uygun şekilde raporlanmasını sağlamak





üzere tasarlanan ve oluşturulan prosedür ve kayıtlardan oluşur.

Yevmiye kayıtları

- A90. Bir işletmenin bilgi sistemi genellikle, tekrarlayan işlemleri kaydetmeyi gerektiren standart yevmiye kayıtlarının kullanımını içerir. Bu tip kayıtlara satışların, satın almaların ve kasa ödemelerinin defteri kebire kaydedilmesi veya yönetimin dönemsel olarak yaptığı muhasebe tahminlerinin (örneğin şüpheli alacaklara ilişkin tahminlerdeki değişikliklerin) kaydedilmesi örnek olarak verilebilir.
- A91. Bir işletmenin finansal raporlama süreci; tekrar etmeyen ve olağan dışı işlem veya düzeltmelerin kaydedilmesi için standart olmayan yevmiye kayıtlarının kullanılmasını da içerir. Bu tür yevmiye kayıtlarına, işletme birleşmesi veya elden çıkarmalarına ilişkin konsolidasyon düzeltmeleri ve kayıtları ile varlıklardaki değer düşüklüğü gibi tekrar etmeyen tahminler örnek olarak verilebilir. Muhasebenin elle tutulduğu sistemlerde, standart olmayan yevmiye kayıtları; defterlerin, yevmiye kayıtlarının ve destekleyici belgelerin tetkik edilmesi suretiyle belirlenebilir. Defteri kebir kayıtlarını tutmak ve finansal tabloları hazırlamak için bilgisayar programlarının kullanılması hâlinde bu tür kayıtlar sadece elektronik ortamda mevcut olduğundan, söz konusu kayıtlar, bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanılmak suretiyle kolayca belirlenebilir.

İlgili iş süreçleri

- A92. Bir işletmenin iş süreçleri, aşağıdakileri gerçekleştirmek üzere tasarlanmış faaliyetlerden oluşur:
- Bir işletmenin ürün ve hizmetlerini geliştirmek, satın almak, üretmek, satmak ve dağıtmak,
 - Mevzuata uygunluk sağlamak,
 - Muhasebe ve finansal raporlama bilgileri dâhil, bilgileri kaydetmek.

İş süreçleri, bilgi sistemi tarafından kaydedilen, işlenen ve raporlanan işlemlerle sonuçlanır. İşlemlerin kaynağında nasıl başlatıldığı da dâhil olmak üzere iş süreçleri hakkında bilgi edinilmesi, işletmenin finansal raporlamaya ilişkin bilgi sistemini (işletmenin durumuna uygun bir şekilde) anlamasında denetçiye yardımcı olur.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

- A93. Küçük işletmelerde finansal raporlamaya ilişkin bilgi sistemleri ve iş süreçlerinin büyük işletmelere kıyasla genellikle daha basit olması muhtemeldir; ancak işlevleri büyük işletmedekiler kadar önemlidir. Yönetimin aktif katılımının olduğu küçük işletmeler, muhasebe prosedürlerine ilişkin ayrıntılı açıklamalara, gelişmiş ve çok yönlü muhasebe kayıtlarına veya yazılı politikalara ihtiyaç duymayabilir. Bu sebeple daha küçük işletmelerin denetiminde, işletmenin sistem ve süreçlerini anlamak daha





kolaydır ve belgelerin gözden geçirilmesinden ziyade yapılacak sorgulamalara bağlıdır. Ancak söz konusu sistem ve süreçleri anlama ihtiyacı yine de önemini korumaya devam eder.

İletişim (Bakınız: 19 uncu paragraf)

A94. İşletme tarafından finansal raporlamaya ilgili görev ve sorumluluklar ile finansal raporlamaya ilişkin önemli konuların bildirilmesi, finansal raporlamaya yönelik iç kontrol konusundaki bireysel görev ve sorumluluklara ilişkin bilgilerin sağlanmasını da içerir. Bu bildirim personelin, finansal raporlama bilgi sistemindeki faaliyetlerinin diğerlerinin çalışmalarıyla ilişkisini ne ölçüde anladığı ve istisnaların işletmedeki uygun bir üst kademeye raporlanma şekilleri gibi hususları da kapsar. Söz konusu bildirim, politika rehberleri ve finansal raporlama rehberleri şeklinde olabilir. Açık bildirim kanalları, istisnaların raporlanmasına ve sonrasında gerekli adımların atılmasına yardımcı olur.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

A95. Küçük işletmelerde, daha az sorumluluk seviyesinin bulunması ve yönetimin daha görünür ve ulaşılabilir olması sebebiyle, büyük işletmelere kıyasla iletişim daha basit ve daha kolaydır.

İç Kontrol Bileşenleri – Denetimle İlgili Kontrol Faaliyetleri (Bakınız: 20 nci paragraf)

A96. Kontrol faaliyetleri, yönetim talimatlarının uygulanmasını sağlamaya yardımcı olan politika ve prosedürlerdir. BT veya manuel sistemlerde olup olmadığına bakılmaksızın, kontrol faaliyetlerinin çeşitli amaçları bulunur ve farklı kurumsal ve fonksiyonel düzeylerde uygulanır. Aşağıda sıralanan hususlar, belirli kontrol faaliyetlerine örnek olarak verilebilir:

- Yetkilendirme.
- Performans gözden geçirmeleri.
- Bilgi işleme.
- Fiziki kontroller.
- Görevlerin ayrılığı.

A97. Aşağıdakiler, denetimle ilgili kontrol faaliyetleridir:

- Ciddi risklerle ilgili kontrol faaliyetleri gibi ele alınması gerekenler ile sırasıyla 29 ve 30 uncu paragraflar uyarınca maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamadığı risklerle ilgili kontrol faaliyetleri veya
- Denetçinin yargısına göre ilgili olduğu değerlendirilen kontrol faaliyetleri.





- A98. Denetçinin kontrol faaliyetinin denetimle ilgili olup olmadığı hakkındaki yargısı,
- Denetçinin belirlediği ve önemli bir yanlışlığa yol açabilecek riskten ve
 - Maddi doğrulama testinin kapsamını belirlerken kontrolün işleyiş etkinliğini test etmenin uygun olabileceğini düşünüp düşünmemesinden etkilenir.
- A99. Denetçi, “önemli yanlışlık” risklerinin daha yüksek olabileceğini düşündüğü alanlara yönelik kontrol faaliyetlerinin belirlenmesi ve anlaşılması üzerinde yoğunlaşabilir. Birden fazla kontrol faaliyetinin her birinin aynı amacı yerine getirmesi durumunda, söz konusu amaca ilişkin kontrol faaliyetlerinin her birini anlamak gereksizdir.
- A100. İç kontrolün diğer bileşenlerini anlamaya çalışırken kontrol faaliyetlerinin bulunup bulunmadığına ilişkin elde ettiği bilgiler denetçinin, kontrol faaliyetlerini anlamak için daha fazla çaba harcamasının gerekli olup olmadığı konusunda karar vermesine yardımcı olur.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

- A101. Küçük işletmelerde kontrol faaliyetlerinin temelini oluşturan anlayış büyük işletmedekilerle benzer olabilmekle birlikte, işleyiş şekilleri farklılık gösterebilir. Ayrıca küçük işletmeler, yönetim tarafından uygulandıkları için belirli türdeki kontrol faaliyetlerini kendileri için uygun bulmayabilir. Örneğin, müşterilere kredi açılmasının ve önemli satın alımların onaylamasının sadece yönetimin yetkisinde olması, önemli hesap bakiyeleri ve işlemleri üzerinde güçlü bir kontrol sağlayabilir ve daha ayrıntılı kontrol faaliyetleri ihtiyacını azaltabilir veya ortadan kaldırabilir.
- A102. Küçük bir işletmenin denetimiyle ilgili kontrol faaliyetlerinin; hâsılat, satın alma ve personel giderleri gibi ana işlem döngüleriyle ilgili olması muhtemeldir.

BT’den Kaynaklanan Riskler (Bakınız: 21 inci paragraf)

- A103. BT kullanımı, kontrol faaliyetlerinin uygulanma şeklini etkiler. Denetçi açısından BT sistemleri üzerindeki kontroller; bu tür sistemlerin işlediği bilgilerin doğruluğu ve bütünlüğü ile verilerin güvenliğini sağlayabildiği ve etkin genel BT kontrolleri ile uygulama kontrollerini içerdiği durumlarda etkindir.
- A104. Genel BT kontrolleri, çok sayıda uygulamayla ilgili olan ve uygulama kontrollerinin etkin işleyişini destekleyen politika ve prosedürlerdir. Bunlar ana bilgisayar, mini bilgisayar sistemi ve son kullanıcı ortamları için geçerlidir. Bilgilerin doğruluğu ve bütünlüğü ile verilerin güvenliğini sağlayan genel BT kontrolleri, çoğunlukla aşağıdakiler üzerindeki kontrolleri içerir:
- Veri merkezi ve veri ağı faaliyetleri.





- Sistem yazılımı alımı, değişikliği ve bakımı.
- Program değişikliği.
- Erişim güvenliği.
- Uygulama sistemi alımı, geliştirilmesi ve bakımı.

Bu kontroller genellikle, yukarıda A63 paragrafında belirtilen risklere yönelik olarak uygulanır.

A105. Uygulama kontrolleri genellikle bir iş süreci seviyesinde işleyen ve işlemlerin münferit uygulamalar tarafından işlenmesine uygulanan manuel veya otomatik prosedürlerdir. Uygulama kontrolleri nitelik olarak önleyici veya tespit edici olabilir ve muhasebe kayıtlarının doğruluk ve bütünlüğünü sağlamak üzere tasarlanır. Bu sebeple uygulama kontrolleri, işlem veya diğer finansal verileri başlatmak, kaydetmek, işlemek veya raporlamak için kullanılan prosedürlerle ilgilidir. Bu kontroller, gerçekleşen işlemlerin onaylanmış olmasını, eksiksiz ve doğru şekilde kaydedilmesini ve işlenmesini sağlamaya yardımcı olur. Bunlara, girdi verilerinin düzeltme kontrolü, sayısal sıra kontrolleri ile istisna raporlarının manuel takibi veya veri girişi noktasında yapılan düzeltmeler örnek olarak gösterebilir.

İç Kontrol Bileşenleri – Kontrollerin İzlenmesi (Bakınız: 22 nci paragraf)

- A106. Kontrollerin izlenmesi, iç kontrol performansının zaman içindeki etkinliğinin değerlendirilmesi sürecidir. Bu süreç, kontrollerin etkinliğinin zamanında değerlendirilmesini ve gerekli düzeltici önlemlerin alınmasını içerir. Yönetim; sürekli faaliyetler, ayrı değerlendirmeler veya bu ikisinin bileşimi yoluyla kontrollerin izlenmesini gerçekleştirir. Sürekli izleme faaliyetleri genellikle, işletmenin normal tekrarlanan faaliyetlerine dâhil edilir ve düzenli yönetim, yönlendirme ve gözetim faaliyetlerini içerir.
- A107. Yönetimin izleme faaliyetleri, sorunlu veya iyileştirilmesi gereken alanlara işaret eden müşteri şikâyetleri ve düzenleyici kurum yorumları gibi dış taraflarca iletilen hususlardan elde edilen bilgilerin kullanılmasını da içerebilir.

Küçük İşletmelere Özgü Hususlar

- A108. Yönetimin kontrolleri izlemesi genellikle, yönetimin veya işletme sahibi-yöneticinin faaliyetlere yakından katılımıyla gerçekleştirilir. Bu katılım çoğu zaman, kontrolde düzeltme yapılmasını gerektiren, beklentilerden önemli sapmaları ve finansal verilerdeki yanlışlıkları belirleyecektir.

İşletmenin İç Denetim Fonksiyonu (Bakınız: 23 üncü paragraf)

- A109. İşletmenin iç denetim fonksiyonu varsa, denetçinin bu fonksiyonu anlaması; iç kontrol dâhil olmak üzere işletme ve çevresini, özellikle finansal raporlamaya yönelik iç





kontrolün işletme tarafından izlenmesine ilişkin iç denetim fonksiyonun rolünü anlamasına katkıda bulunur. Bu anlayış, denetçinin bu BDS'nin 6(a) paragrafı uyarınca yaptığı sorgulamalardan elde ettiği bilgilerle birlikte, doğrudan denetçinin "önemli yanlışlık" risklerini belirlemesi ve değerlendirmesiyle ilgili de bilgi sağlar.

A110. İç denetim fonksiyonunun amaçları ve kapsamı, sorumluluklarının niteliği ve fonksiyonun yetkileri ve hesap verebilirliği dâhil kurumsal yapı içindeki statüsü, geniş ölçüde farklılık gösterir ve işletmenin büyüklüğü ve yapısı ile yönetimin ve -uygun hâllerde- üst yönetimden sorumlu olanların gereksinimlerine bağlıdır. Bu hususlar iç denetim yönergesinde veya iş tanımlarında belirtilebilir.

A111. İç denetim fonksiyonunun sorumlulukları,

- Risk yönetimi,
- İç kontrol ve
- Kurumsal yönetim

süreçlerinin tasarımına ve etkinliğine ilişkin yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara güvence sağlamak amacıyla prosedürler uygulanmasını ve sonuçlarının değerlendirilmesini içerebilir. Bu şekilde olması hâlinde, iç denetim fonksiyonu, işletmenin finansal raporlamaya yönelik iç kontrolünün izlenmesinde önemli bir rol oynayabilir. Ancak, iç denetim fonksiyonunun sorumlulukları faaliyetlerin ekonomikliği, verimliliği ve etkinliğinin değerlendirilmesine odaklanabilir; bu durumda, bu fonksiyonun çalışmaları işletmenin finansal raporlamasıyla doğrudan ilgili olmayabilir.

A112. Bu BDS'nin 6(a) paragrafı uyarınca denetçinin iç denetim fonksiyonundaki uygun kişileri sorgulaması, denetçinin iç denetim fonksiyonunun sorumluluklarının niteliğini anlamasına yardımcı olur. İç denetim fonksiyonunun sorumluluklarının, işletmenin finansal raporlamasıyla ilgili olduğuna karar vermesi durumunda denetçi, iç denetim fonksiyonunun denetlenen döneme ilişkin -varsa- denetim planını inceleyerek ve fonksiyon içindeki uygun kişilerle söz konusu denetim planını müzakere ederek, iç denetim fonksiyonunun yürüttüğü veya yürüteceği çalışmalar hakkında daha fazla bilgi elde edebilir.

A113. İç denetim fonksiyonunun sorumlulukları ve güvence faaliyetlerinin niteliğinin işletmenin finansal raporlama sistemiyle ilgili olması hâlinde denetçi, denetim kanıtı elde etmek için doğrudan uygulayacağı denetim prosedürlerinin nitelik ve zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak amacıyla iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını da kullanabilir. Önceki denetimlerden elde edilen deneyimlere veya risk değerlendirme prosedürlerine dayanarak, işletmenin büyüklüğüne ve faaliyetlerinin niteliğine kıyasla, işletmenin yeterli ve uygun kaynaklara sahip bir iç denetim fonksiyonu olduğunun ve bu fonksiyonun üst





yönetimden sorumlu olanlarla doğrudan raporlama ilişkisinin bulunduğu anlaşılması hâlinde, denetçilerin iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanabilme ihtimali daha fazladır.

- A114. İç denetim fonksiyonu hakkında elde ettiği ön bilgilere dayanarak, uygulanacak denetim prosedürlerinin nitelik veya zamanlamasını değiştirmek veya kapsamını daraltmak amacıyla iç denetim fonksiyonunun çalışmalarını kullanmayı düşünmesi hâlinde denetçi, BDS 610'u uygular.
- A115. BDS 610'da ayrıntılı olarak açıklandığı üzere, iç denetim fonksiyonunun faaliyetleri, işletmenin yanlışlıkları önlemesine veya tespit etmesine katkı sağlamak amacıyla geliştirilen, yönetimin kullandığı muhasebe bilgilerinin gözden geçirilmesi gibi finansal raporlamayla ilgili olabilecek diğer izleme kontrollerinden farklıdır.
- A116. İşletmenin iç denetim fonksiyonunda görev yapan uygun kişilerle denetimin başlangıcında iletişim kurulması ve iletişimin denetim süresince devam ettirilmesi, etkin bilgi paylaşımı sağlayabilir. Bu şekilde, denetçinin çalışmasını etkileyebilecek önemli hususlar, iç denetim fonksiyonunun dikkatini çektiğinde, bu hususların denetçiye aktarıldığı bir ortam oluşturulmuş olur. BDS 200, denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve sorgulamalarda alınan cevapların güvenilirliği hakkında soru işaretleri oluşturacak bilgilere karşı dikkatli olunması dâhil denetçinin, denetimi mesleki şüphecilik içinde planlaması ve yürütmesinin önemini açıklar. Bu sebeple, iç denetim fonksiyonuyla denetim boyunca kurulan iletişim, bu tür bilgileri denetçinin dikkatine sunmaları açısından iç denetçilere fırsatlar sağlayabilir. Böylece denetçi, "önemli yanlışlık" risklerini belirler ve değerlendirirken bu tür bilgileri dikkate alabilir.

Bilgi Kaynakları (Bakınız: 24 üncü paragraf)

- A117. İzleme faaliyetlerinde kullanılan bilgilerin büyük bir bölümü, işletmenin bilgi sistemi tarafından üretilebilir. İzlemede kullanılan verilerin, sağlam bir dayanağı olmaksızın, doğru olduğunun yönetim tarafından kabul edilmesi durumunda, bilgide mevcut olabilecek hatalar, yönetimin izleme faaliyetlerinden yanlış sonuçlar çıkarmasına yol açabilir. Bu sebeple;

- İşletmenin izleme faaliyetlerine ilişkin bilgi kaynaklarını ve
- Yönetimin bu amaçla kullanılan bilgilerin yeterince güvenilir olduğunu düşünmesinin dayanağını

denetçinin anlaması, iç kontrolün bir bileşeni olan izleme faaliyetlerini anlamasının bir parçası olarak zorunludur.

"Önemli Yanlışlık" Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi

Finansal Tablo Düzeyinde "Önemli Yanlışlık" Risklerinin Değerlendirilmesi (Bakınız: 25(a) paragrafi)





- A118. Finansal tablo düzeyinde “önemli yanlışlık” riskleri, bir bütün olarak finansal tablolarla yaygın bir şekilde ilgili olan ve çok sayıda yönetim beyanını etkileme potansiyeli bulunan riskleri ifade eder. Bu nitelikteki riskler; işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalar düzeyinde belirli yönetim beyanlarıyla ilişkilendirilebilir riskler olmak zorunda değildir. Bu tür riskler daha ziyade, örneğin yönetimin iç kontrolü ihlâl etmesindeki gibi, yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerini artırabilen durumları yansıtır. Finansal tablo düzeyinde riskler özellikle, denetçinin hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin değerlendirmesiyle ilgili olabilir.
- A119. Finansal tablo düzeyinde riskler, bozulan ekonomik şartlar gibi başka faktörlerle de ilgili olabilmekte birlikte, özellikle eksik (yetersiz) bir kontrol çevresinden kaynaklanabilir. Örneğin, yönetimin yetersizliği gibi eksikliklerin finansal tablolar üzerinde daha yaygın bir etkisi olabilir ve bu eksiklikler denetçinin bu risklere genel bir karşılık vermesini (genel işler yapmasını) gerektirebilir.
- A120. Denetçinin iç kontrol hakkında edindiği bilgiler, işletmenin finansal tablolarının denetlenebilirliğine ilişkin şüpheler doğurabilir. Örneğin:
- İşletme yönetiminin dürüstlüğüyle ilgili endişeler; denetçinin, finansal tablolarda yönetimin yanlış açıklamalarda bulunma riskinin denetimin yürütülmesini engelleyebilecek düzeyde olduğu sonucuna varmasına sebep olacak kadar ciddi olabilir.
 - İşletme kayıtlarının durumu ve güvenilirliğiyle ilgili endişeler; denetçinin, finansal tablolara ilişkin olumlu görüş vermesini destekleyebilecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesinin muhtemel olmadığı sonucuna varmasına sebep olabilir.
- A121. BDS 705²⁹ denetçinin sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) vermesine veya görüş vermekten (bildirmekten) kaçınmasına veya bazı durumlarda gerekli olabileceği gibi - ilgili mevzuatın izin vermesi durumunda- denetimden çekilmesine ihtiyaç olup olmadığını belirlemeye yönelik hükümler ve açıklamalar içerir.

Yönetim Beyanı Düzeyinde “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Değerlendirilmesi (Bakınız: 25(b) paragrafı)

- A122. İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerinin değerlendirilmesi gerekir; çünkü bu tür bir değerlendirme, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gerekli olan yönetim beyanı düzeyindeki müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesine doğrudan yardımcı olur. Denetçi, yönetim beyanı düzeyinde “önemli yanlışlık” risklerini belirler ve değerlendirirken, belirlenen risklerin

²⁹ BDS 705, “Bağımsız Denetçi Raporunda Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesi”





bir bütün olarak finansal tablolarla yaygın bir şekilde ilgili olduğu ve potansiyel olarak çok sayıda yönetim beyanını etkilediği sonucuna varabilir.

Yönetim Beyanlarının Kullanılması

A123. Finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunumunda yönetim, alenen veya zımnen, finansal tablolardaki çeşitli unsurların ve ilgili açıklamaların muhasebeleştirilmesine, ölçülmesine, sunulmasına ve açıklanmasına ilişkin beyanlarda bulunur.

A124. Gerçekleşebilecek farklı potansiyel yanlışlık türlerini dikkate alırken denetçi tarafından kullanılan yönetim beyanları aşağıdaki üç gruptan birine girer ve aşağıdaki şekilleri alabilir:

- (a) Denetlenen döneme ilişkin işlem sınıfları ve olaylar hakkındaki yönetim beyanları:
 - (i) Gerçekleşme: Kaydedilmiş işlem ve olaylar gerçekleşmiştir ve işletmeye aittir.
 - (ii) Tamlık: Kaydedilmiş olması gereken tüm işlem ve olaylar kaydedilmiştir.
 - (iii) Doğruluk: Kaydedilmiş işlem ve olaylara ilişkin tutarlar ve diğer veriler uygun bir şekilde kaydedilmiştir.
 - (iv) Hesap kesimi: İşlem ve olaylar doğru hesap döneminde kaydedilmiştir.
 - (v) Sınıflandırma: İşlem ve olaylar uygun hesaplara kaydedilmiştir.
- (b) Dönem sonundaki hesap bakiyelerine ilişkin yönetim beyanları aşağıdaki gibidir:
 - (i) Var olma (mevcut olma): Varlıklar, borçlar ve özkaynak payları mevcuttur.
 - (ii) Hak ve yükümlülükler: İşletme, varlıkların tasarruf ve kontrol hakkına sahiptir ve borçlar işletmenin yükümlülüğüdür.
 - (iii) Tamlık: Kaydedilmiş olması gereken tüm varlıklar, borçlar ve özkaynak payları kaydedilmiştir.
 - (iv) Değerleme ve dağıtım: Varlıklar, borçlar ve özkaynak payları uygun tutarlarda finansal tablolarda yer almaktadır ve her türlü değerlendirme ve dağıtım düzeltmeleri uygun şekilde kaydedilmiştir.
- (c) Sunum ve açıklamalara ilişkin yönetim beyanları:





- (i) Gerçekleşme, hak ve yükümlülükler: Açıklanan olay, işlem ve diğer hususlar gerçekleşmiştir ve işletmeye aittir.
- (ii) Tamlık: Finansal tablolarda bulunması gereken tüm açıklamalara finansal tablolarda yer verilmiştir.
- (iii) Sınıflandırma ve anlaşılabilirlik: Finansal bilgiler uygun olarak sunulmuş ve tanımlanmıştır; açıklamalar açık bir şekilde ifade edilmiştir.
- (iv) Doğruluk ve değerlendirme: Finansal bilgiler ve diğer bilgiler gerçeğe uygun olarak ve uygun tutarlarda açıklanmıştır.

A125. Denetçi, yukarıda tanımlanan yönetim beyanlarını kullanabilir veya bunları yukarıda tanımlanan tüm yönleri kapsaması şartıyla farklı bir biçimde ifade edebilir. Örneğin, denetçi, işlem ve olaylar hakkındaki yönetim beyanlarını hesap bakiyeleriyle ilgili yönetim beyanlarıyla birleştirmeyi seçebilir.

Kamu sektörü işletmelerine özgü hususlar

A126. Yönetim, kamu sektörü işletmelerinin finansal tabloları hakkında beyanda bulunurken A124 paragrafında belirtilenlere ek olarak; genellikle işlem ve olayların mevzuata uygun olarak gerçekleştirildiği konusunda da beyanda bulunabilir. Bu tür yönetim beyanları finansal tablo denetiminin kapsamına girebilir.

“Önemli Yanlılık” Risklerinin Belirlenmesi Süreci (Bakınız: 26(a) paragrafı)

A127. Kontrollerin tasarımının değerlendirilmesi ve bu kontrollerin uygulanıp uygulanmadığının belirlenmesi sırasında elde edilen denetim kanıtları dâhil, risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanmasıyla elde edilen bilgiler, risk değerlendirmesini destekleyecek denetim kanıtı olarak kullanılır. Risk değerlendirmesi, müteakip denetim prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamını belirler.

A128. Ek 2’de “önemli yanılsılık” risklerine işaret edebilecek durum ve olaylara ilişkin örnekler yer almaktadır.

Yönetim Beyanlarına İlişkin Kontroller (Bakınız: 26(c) paragrafı)

A129. Denetçi risk değerlendirmesi yaparken, belirli yönetim beyanlarındaki “önemli yanılsılıkları” önleme veya tespit edip düzeltme ihtimâli olan kontrolleri belirleyebilir. Kontrol faaliyetleri tek başına genellikle bir riski ele almadığı için kontrollerin içinde bulunduğu süreç ve sistemlerle birlikte anlaşılması ve yönetim beyanlarıyla ilişkilendirilmesi daha uygundur. Genellikle bir riski ele almak için, diğer iç kontrol bileşenleriyle birlikte, birden fazla kontrol faaliyeti ancak yeterli olacaktır.





- A130. Aksine, bazı kontrol faaliyetleri; özel bir işlem sınıfı veya hesap bakiyesiyle ilişkisi olan münferit bir yönetim beyanı üzerinde belirli bir etkiye sahip olabilir. Örneğin, işletme personelinin yıllık fiziki stok sayımını uygun bir şekilde yapmasını ve kaydetmesini sağlamak için işletmenin oluşturmuş olduğu kontrol faaliyetleri, stok hesap bakiyesiyle ilgili var olma ve tamlığa yönelik yönetim beyanlarıyla doğrudan ilişkilidir.
- A131. Kontroller, bir yönetim beyanı ile doğrudan veya dolaylı olarak ilgili olabilir. Bu ilgi ne kadar dolaylı ise, kontrolün ilgili olduğu yönetim beyanındaki yanlışlıkları önleme veya tespit edip düzeltme etkinliği de o kadar azdır. Örneğin bir satış yöneticisinin bölgeler bazında belirli mağazalara ait satış faaliyeti özetini gözden geçirmesi, genellikle satış hâsılatına yönelik tamlık beyanı ile sadece dolaylı olarak ilişkilidir. Dolayısıyla bu kontrol, sevk irsaliyeleri ile faturaların eşleştirilmesi örneğinde olduğu gibi söz konusu yönetim beyanı ile daha doğrudan ilgili kontrollere kıyasla, yönetim beyanına yönelik riskin azaltılması konusunda daha az etkin olabilir.

Ciddi (Önemli) Riskler

Ciddi (Önemli) Risklerin Belirlenmesi (Bakınız: 28 inci paragraf)

- A132. Ciddi riskler, genellikle rutin olmayan önemli işlemler veya muhakeme gerektiren hususlarla ilgilidir. Rutin olmayan işlemler, büyüklüğü veya niteliği sebebiyle olağan olmayan ve bu sebeple istisnai olarak gerçekleşen olaylardır. Muhakeme gerektiren hususlar, önemli ölçüm belirsizliğinin bulunduğu muhasebe tahminlerinin geliştirilmesini içerebilir. Sistematik olarak gerçekleştirilen ve karmaşık olmayan rutin işlemlerin ciddi risklere sebep olma ihtimali daha azdır.
- A133. Aşağıdaki hususlardan kaynaklanan, rutin olmayan önemli işlemler için “önemli yanlışlık” riskleri daha yüksek olabilir:
- Muhasebe uygulamasının belirlenmesine yönetimin çok fazla müdahalesi.
 - Verilerin toplanması ve işlenmesi sırasında daha fazla manuel müdahale.
 - Karmaşık hesaplamalar ve muhasebe ilkeleri.
 - İşletmenin risklere yönelik etkin kontrolleri uygulamasını zorlaştırabilen, rutin olmayan işlemlerin niteliği.
- A134. Aşağıdaki gibi hususlardan kaynaklanan ve muhasebe tahminlerinin geliştirilmesini gerektiren önemli muhakemelere ilişkin hususlarda “önemli yanlışlık” riskleri daha yüksek olabilir:
- Muhasebe tahminlerine ve hâsılatın muhasebeleştirilmesine ilişkin muhasebe ilkelerini farklı yorumlanabilir.





- Gerekli muhakeme subjektif veya karmaşık olabilir ya da gerçeğe uygun değer hakkında muhakemede bulunulması örneğinde olduğu gibi gelecekteki olayların etkileri hakkında varsayımlar gerektirebilir.

A135. BDS 330, bir riskin ciddi (önemli) risk olarak belirlenmesinin müteakip denetim prosedürleri açısından sonuçlarını açıklar.³⁰

Hile kaynaklı “önemli yanlışlık” riskleriyle ilişkili olan ciddi riskler

A136. BDS 240 hile kaynaklı “önemli yanlışlık” risklerinin belirlenmesine ve değerlendirilmesine ilişkin ilâve hükümler ve açıklamalar sağlar.³¹

Ciddi Risklere İlişkin Kontrollerin Anlaşılması (Bakınız: 29 uncu paragraf)

A137. Rutin olmayan veya muhakeme gerektiren önemli hususların rutin kontrollere tabi tutulma ihtimali genelde daha az olmakla birlikte, yönetimin bu tür risklere karşılık veren başka seçenekleri olabilir. Bu sebeple, işletmenin rutin olmayan veya muhakeme gerektiren hususlardan kaynaklanan ciddi risklere yönelik kontroller tasarlayıp tasarlamadığı ve bunları uygulayıp uygulamadığı hakkında denetçinin elde edeceği bilgiler, yönetimin risklere karşılık verip vermediğini ve nasıl karşılık verdiğini kapsar. Aşağıdakiler, yönetimin risklere verdiği bu tür karşılıklara örnek olarak verilebilir:

- Kıdemli yöneticiler veya uzmanlar tarafından varsayımların gözden geçirilmesi gibi kontrol faaliyetleri.
- Belgelendirilen tahmin süreçleri.
- Üst yönetimden sorumlu olanların onayı.

A138. Örneğin, önemli bir davanın tebliği gibi münferit bir olayın söz konusu olduğu durumlarda, işletmenin bu riske yönelik olarak yapacağı işlemlerin değerlendirilmesi; konunun uygun uzmanlara yönlendirilip yönlendirilmediği (işletmenin iç veya dış hukuki müşavirleri gibi), bu riskin potansiyel etkisine dair bir değerlendirme yapıp yapılmadığı ve durumun finansal tablolarında nasıl açıklanmasının önerildiği gibi konuların irdelenmesini içerebilir.

A139. Bazı durumlarda yönetim, gerekli kontroller uygulayarak ciddi “önemli yanlışlık” risklerine uygun biçimde karşılık verememiş olabilir. Yönetimin bu tür kontrolleri uygulayamaması, iç kontrolde önemli bir eksiklik bulunduğunun bir göstergesidir.³²

³⁰ BDS 330, 15 ve 21 inci paragraflar

³¹ BDS 240, 25-27 nci paragraflar

³² BDS 265, “İç Kontrol Eksikliklerinin Üst Yönetimden Sorumlu Olanlara ve Yönetime Bildirilmesi”, A7 paragrafı





Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Tek Başına Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı Sağlamadığı Riskler (Bakınız: 30 uncu paragraf)

A140. “Önemli yanlışlık” riskleri rutin işlem sınıflarının veya hesap bakiyelerinin kaydedilmesiyle ve güvenilir finansal tabloların hazırlanmasıyla doğrudan ilgili olabilir. Bu tür riskler işletmenin hâsılat, satın alma, nakit giriş ve çıkışları gibi rutin ve önemli işlem sınıflarına ilişkin işlemlerin yanlış veya eksik yapılması risklerini içerebilir.

A141. Bu tür rutin işlemlerin, manuel müdahalenin çok az olduğu veya hiç olmadığı yüksek otomasyon ortamında yapıldığı durumlarda, riskle ilgili olarak yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanması mümkün olmayabilir. Örneğin denetçi, entegre bir sistemde olduğu gibi, işletme bilgilerinin önemli bir bölümünün sadece elektronik ortamda başlatıldığı, kaydedildiği, işlendiği ve raporlandığı hâllerde bu tür bir durumun söz konusu olabileceğini düşünebilir. Bu tür durumlarda;

- Denetim kanıtı sadece elektronik ortamda olabilir ve bu kanıtın yeterliliği ve uygunluğu genellikle bilgilerin doğruluk ve tamlığı üzerindeki kontrollerin etkinliğine bağlıdır.
- Uygun kontrollerin etkin şekilde çalışmaması hâlinde bilgilerin uygun olmayan şekilde başlatılması veya değiştirilmesi ve bunun tespit edilememesi ihtimali daha yüksek olabilir.

A142. BDS 330, bu tür risklerin belirlenmesinin müteakip denetim prosedürleri açısından, sonuçlarını açıklar.³³

Risk Değerlendirmesinin Revize Edilmesi (Bakınız: 31 inci paragraf)

A143. Denetim sırasında, risk değerlendirmesine dayanak oluşturan bilgilerden önemli biçimde farklılıklar gösteren yeni bilgiler denetçinin dikkatini çekebilir. Örneğin, risk değerlendirmesi belirli kontrollerin etkin bir şekilde işlediği beklentisine dayanabilir. Bu kontrol testlerini uygularken denetçi, kontrollerin denetim sırasında ilgili zamanlarda etkin bir şekilde işlemediğine ilişkin denetim kanıtı elde edebilir. Benzer şekilde maddi doğrulama prosedürlerinin uygularken denetçi, yaptığı risk değerlendirmesiyle tutarlı olandan daha yüksek tutar veya sıklıkta gerçekleşen yanlışlıkları tespit edebilir. Bu tür durumlarda risk değerlendirmesi, işletmenin gerçek durumunu uygun şekilde yansıtmayabilir ve planlanan müteakip denetim prosedürleri önemli yanlışlıkların tespit edilmesinde etkin olmayabilir. Bu konudaki açıklamalar için BDS 330’a bakınız.

³³ BDS 330, 8 inci paragraf





Belgelendirme (Bakınız: 32 nci paragraf)

- A144. 32 nci paragrafta belirtilen hususların belgelendirilme şekline denetçi mesleki muhakemesini kullanarak karar verir. Örneğin, küçük işletmelerin denetimlerinde bu belgelendirme, genel stratejiye ve denetim planına ilişkin çalışma kâğıtlarına dâhil edilebilir.³⁴ Benzer şekilde, örneğin risk değerlendirmesinin sonuçları ayrı olarak belgelendirilebilir veya müteakip denetim prosedürlerine ilişkin çalışma kâğıtlarının bir parçası olarak belgelendirilebilir.³⁵ Belgelendirmenin şekli ve kapsamı; işletmenin niteliği, büyüklüğü ve karmaşıklığı, iç kontrolü, işletmeden bilgilerin elde edilebilirliği ve denetim sürecinde kullanılan denetim metodolojisi ve teknolojisinden etkilenir.
- A145. Finansal raporlamayla ilgili karmaşık olmayan faaliyet ve süreçleri bulunan işletmeler için belgelendirme basit ve nispeten özet bir şekilde yapılabilir. Denetçinin işletmeyi tanıırken elde ettiği bilgi ve ilgili hususların tamamını belgelendirmesine gerek yoktur. Söz konusu bilgilerden denetçi tarafından belgelendirilenlerin ana unsurları, denetçinin “önemli yanlışlık” risklerine ilişkin yaptığı değerlendirmeye dayanak teşkil eden bilgileri içerir.
- A146. Belgelendirmenin kapsamı ayrıca denetim ekibi üyelerinin deneyim ve kabiliyetlerini de yansıtabilir. BDS 230 hükümlerinin her zaman yerine getirilmesi şartıyla daha az deneyimli kişilerden oluşan denetim ekibi tarafından yürütülen bir denetim; söz konusu kişilerin işletmeyi uygun bir şekilde tanımalarına yardımcı olması amacıyla daha deneyimli kişileri içeren bir ekip tarafından yürütülen bir denetime kıyasla daha ayrıntılı bir belgelendirme yapılmasını gerektirebilir.
- A147. Yinelenen denetimlerde, belirli çalışma kâğıtları gerekli hâllerde işletmenin faaliyet veya süreçlerindeki değişiklikleri yansıtmak amacıyla güncellenerek gelecekte de kullanılabilir.

³⁴ BDS 300, “Finansal Tabloların Bağımsız Denetiminin Planlanması”, 7 ve 9 uncu paragraflar

³⁵ BDS 330, 28 inci paragraf





(Bakınız: 4(b), 14-24, A76-A117 paragrafları)

İç Kontrol Bileşenleri

1. Bu Ek 4(b), 14-24 ve A76-A117 paragraflarında açıklanan iç kontrol bileşenlerine ilişkin olarak, finansal tabloların denetimiyle ilgili oldukları ölçüde ilâve açıklamalar sağlar.

Kontrol Çevresi

2. Kontrol çevresi aşağıdaki unsurları içerir:
 - (a) *Dürüstlük ve etik değerlere ilişkin kuralları bildirme ve uygulama:* Kontrollerin etkinliği, bu kontrolleri oluşturan, yöneten ve izleyenlerin dürüstlük ve etik değerlerinin üstüne çıkamaz. Dürüstlük ve etik davranış, işletmenin etik ve davranış standartlarının, bu standartların ne şekilde bildirildiğinin ve uygulamada bu standartların nasıl uygulandığının bir ürünüdür. Dürüstlük ve etik değerlerin uygulanması, örneğin; personeli dürüst olmayan, hukuka aykırı veya etik olmayan eylemlere yönlendirebilecek istek veya teşvikleri ortadan kaldıran veya en aza indiren yönetim faaliyetlerini içerir. Dürüstlük ve etik değerlere ilişkin işletme politikalarının bildirilmesi; politika belgeleri, iş ahlâkı kuralları ve örnek davranışlar aracılığıyla davranış standartlarının personele bildirilmesini içerebilir.
 - (b) *Yeterliğe bağlılık:* Yeterlik, kişilerin mesleklerini tanımlayan görevleri yerine getirebilmesi için gereken bilgi ve becerilerdir.
 - (c) *Üst yönetimden sorumlu olanların katılımı:* İşletmenin kontrol bilinci, üst yönetimden sorumlu olanlardan önemli ölçüde etkilenir. Üst yönetimden sorumlu olanların sorumluluklarının önemi; uygulama kurallarında, diğer mevzuatta ve üst yönetimden sorumlu olanların kullanması amacıyla hazırlanan rehberlerde yer alır. Üst yönetimden sorumlu olanların diğer sorumlulukları; iç kontrol sisteminin işleyiş etkinliğinin gözden geçirilme sürecinin ve ihbar prosedürlerinin tasarımının ve işleyiş etkinliğinin gözetimini içerir.
 - (ç) *Yönetimin felsefesi ve çalışma şekli:* Yönetimin felsefesi ve çalışma şekli birçok farklı özellikler gösterir. Örneğin, yönetimin finansal raporlamaya ilişkin tutum ve eylemleri, mevcut alternatif muhasebe ilkeleri arasından ihtiyatlı veya iddialı olanların seçimi veya muhasebe tahminlerinin oluşturulması sürecinde dürüst ve ihtiyatlı davranılması şeklinde kendini gösterir.
 - (d) *Organizasyon yapısı:* Uygun bir organizasyon yapısının oluşturulması, esas yetki ve sorumluluk alanlarının ve uygun raporlama kanallarının dikkate





alınmasını içerir. İşletmenin organizasyon yapısının uygunluğu, kısmen işletmenin büyüklüğüne ve faaliyetlerinin niteliğine bağlıdır.

- (e) *Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi:* Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi; uygun iş uygulamalarına ilişkin politikaları, kilit personelin bilgi ve deneyimi ile görevlerin yerine getirilmesi için sağlanan kaynakları içerebilir. Yetki ve sorumlulukların belirlenmesi ayrıca, tüm personelin işletme amaçlarını anlamasını, kendi eylemlerinin bu amaçlarla olan ilgisini ve bu amaçlara nasıl katkıda bulunduğunun farkında olmasını ve nasıl ve neden sorumlu tutulacaklarını bilmelerini sağlayan politika ve bildirimleri içerebilir.
- (f) *İnsan kaynakları politika ve uygulamaları:* İnsan kaynakları politika ve uygulamaları genellikle bir işletmenin kontrol bilincine ilişkin önemli hususları ortaya koyar. Örneğin, en nitelikli kişilerin işe alınmasına yönelik standartlar (adayların eğitim geçmişine, daha önceki iş deneyimine, geçmiş başarılarına, dürüstlük ve etik davranışlarına ilişkin kanıtlara dikkat çekilerek) işletmenin uygun yeterliğe sahip güvenilir kişilerle çalışmaya olan bağlılığını ortaya koyar. Personele gelecekteki görev ve sorumluluklarını bildiren ve kurs ve seminerler gibi uygulamaları içeren eğitim politikaları, beklenen performans ve davranış düzeylerini gösterir. Düzenli aralıklarla yapılan performans değerlendirmelerine göre gerçekleştirilen terfiler, işletmenin nitelikli personelinin daha yüksek sorumluluk seviyelerine ilerlemesi yönündeki iradesini ortaya koyar.

İşletmenin Risk Değerlendirme Süreci

3. Finansal raporlama amaçları açısından işletmenin risk değerlendirme süreci:
- Yönetimin, finansal tabloların geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasıyla ilgili iş hayatına ilişkin riskleri nasıl belirlediğini,
 - Bu risklerin önemini nasıl tahmin ettiğini,
 - Risklerin gerçekleşme olasılıklarını nasıl değerlendirdiğini ve
 - Risklere karşılık vermek ve riskleri yönetmek için atacağı adımlara nasıl karar verdiğini ve bunların sonuçlarını

içerir.

Örneğin, işletmenin risk değerlendirme süreci, işletmenin kayda geçirilmemiş işlemlerin bulunma ihtimalini nasıl dikkate aldığını veya finansal tablolarda yer alan önemli tahminleri nasıl belirlediğini ve analiz ettiğini ele alabilir.

4. Güvenilir finansal raporlamaya ilişkin riskler, işletmenin; yönetimin finansal tablolardaki beyanlarıyla tutarlı olarak finansal verileri başlatma, kaydetme, işleme ve raporlama kabiliyetini olumsuz biçimde etkileyebilecek ve gerçekleşmesi muhtemel iç ve dış olayları, işlemleri veya durumları içerir. Yönetim belirli riskleri ele almak için





plan, program veya eylemler başlatabilir ya da maliyet veya diğer hususlardan dolayı bir riski üstlenmeye karar verebilir. Riskler aşağıdaki gibi durumlar sebebiyle ortaya çıkabilir veya değişebilir:

- *Faaliyet çevresindeki değişiklikler:* Düzenleyici çevredeki veya faaliyet çevresindeki değişiklikler, rekabet baskısının değişmesine ve önemli derecede farklı risklere sebep olabilir.
- *Yeni personel:* Yeni personelin iç kontrole ilişkin farklı bir bakış açısı veya anlayışı olabilir.
- *Yeni veya yenilenmiş bilgi sistemleri:* Bilgi sistemlerindeki önemli ve hızlı değişiklikler, iç kontrole ilişkin riskleri değiştirebilir.
- *Hızlı büyüme:* Faaliyetlerin ciddi ve hızlı biçimde genişlemesi kontrolleri zorlayabilir ve kontrollerin aksama/çökme riskini artırabilir.
- *Yeni teknoloji:* Üretim süreçlerine veya bilgi sistemlerine yeni teknolojilerin dâhil edilmesi, iç kontrole ilişkin riski değiştirebilir.
- *Yeni iş modelleri, ürünler veya faaliyetler:* İşletmenin deneyiminin az olduğu iş alanlarına veya işlemlere girilmesi, iç kontrolle ilgili yeni riskler ortaya çıkarabilir.
- *Kurumsal yeniden yapılanma:* Yeniden yapılanmalar beraberinde, iç kontrole ilişkin riski değiştirebilecek nitelikte; çalışan sayısının azaltılmasını, yönlendirme, gözetim ve görevlerin ayrılığında değişiklikleri getirebilir.
- *Genişleyen yurt dışı faaliyetler:* Yurt dışı faaliyetlerinin genişlemesi veya yurt dışında yeni işletmelerin satın alınması, döviz işlemlerinden kaynaklanan ilâve veya değişen riskler gibi, iç kontrolü etkileyebilecek yeni ve genellikle kendine özgü riskler taşır.
- *Yeni muhasebe düzenlemeleri:* Yeni muhasebe ilkelerinin kabulü veya muhasebe ilkelerinin değiştirilmesi, finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin riskleri etkileyebilir.

İlgili İş Süreçleri Dâhil Finansal Raporlamayla İlgili Bilgi Sistemi ve İletişim

5. Bir bilgi sistemi; altyapı (fiziki parçalar ile donanım bileşenleri), yazılım, kişiler, prosedürler ve verilerden oluşur. Bilgi sistemlerinin büyük bir kısmı BT'yi yaygın olarak kullanır.
6. Finansal raporlama sisteminin dâhil olduğu, finansal raporlama amaçlarına ilişkin bilgi sistemi aşağıdaki amaçlara yönelik yöntem ve kayıtları kapsar:
 - Tüm geçerli işlemlerin belirlenmesi ve kaydedilmesi.





- Finansal raporlama açısından uygun biçimde sınıflandırılmasını sağlamak üzere işlemlerin zamanında ve yeterince detaylı biçimde açıklanması.
 - Uygun parasal tutar üzerinden finansal tablolara kaydedilmesini sağlamak için işlemlerin değerinin ölçülmesi.
 - Doğru döneme kaydedilmesini sağlamak için işlemlerin gerçekleştiği uygun hesap dönemin belirlenmesi.
 - İşlem ve ilgili açıklamaların uygun bir şekilde finansal tablolarda sunulması.
7. Sistem tarafından üretilen bilgilerin kalitesi, yönetimin işletme faaliyetlerini yönetmeye ve kontrol etmeye yönelik uygun kararlar alabilme ve güvenilir finansal raporlar hazırlama kabiliyetini etkiler.
8. Finansal raporlamaya yönelik iç kontrolle ilgili bireysel görev ve sorumlulukların anlaşılmasını da içeren iletişim; politika rehberleri, muhasebe ve finansal raporlama rehberleri ve bilgi notu gibi şekillerde olabilir. İletişim ayrıca elektronik ortamda, sözlü şekilde veya yönetimin eylemleriyle gerçekleştirilebilir.

Kontrol Faaliyetleri

9. Genel olarak denetimle ilgili olabilecek kontrol faaliyetleri, aşağıdakilere ilişkin politika ve prosedürler olarak sınıflandırılabilir:
- *Performans gözden geçirmeleri:* Bu kontrol faaliyetleri,
 - Gerçekleşen performansın; bütçelerle, tahminlerle ve önceki dönem performansıyla karşılaştırılarak gözden geçirilmesini ve analizini,
 - Farklı veri setlerinin (faaliyet veya finansal), ilişkilerin analizi ve araştırıcı ve düzeltici eylemlerin analiziyle birlikte, bir diğeriyle ilişkilendirilmesini,
 - İşletme içi verilerin dış bilgi kaynaklarıyla karşılaştırılmasını,
 - Fonksiyon veya faaliyet performansının gözden geçirilmesini içerir.
 - *Bilgi işleme:* Bilgi sistemleri kontrol faaliyetlerinin iki ana grubu; münferit uygulamaların işlenmesine uygulanan uygulama kontrolleri ile genel BT kontrolleridir. Genel BT kontrolleri, çok sayıda uygulamayla ilgili olan ve bilgi sistemlerinin sürekli doğru biçimde çalışmasını sağlamaya yardımcı olarak, uygulama kontrollerinin etkin işleyişine destek olan politika ve prosedürlerdir. Uygulama kontrollerine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:
 - Kayıtların aritmetik doğruluğunun kontrol edilmesi,





- Hesapların ve geçici mizanların muhafazası ve gözden geçirilmesi,
- Girdi verilerinin düzeltme kontrolü ve sayısal sıra kontrolleri gibi otomatik kontroller ve
- İstisna raporlarının manuel olarak takibi.

Genel BT kontrollerine örnek olarak aşağıdakiler verilebilir:

- Program değişikliği kontrolleri,
 - Programlara veya verilere erişimi sınırlayan kontroller,
 - Paket yazılım uygulamalarının yeni sürümlerinin uygulanması üzerindeki kontroller ve
 - Bir denetim izi bırakmadan finansal verileri veya kayıtları değiştirebilecek sistem araçlarına erişimi sınırlandıran veya bunların kullanımını izleyen sistem yazılımı üzerindeki kontroller.
- *Fiziki kontroller:* Fiziki kontroller aşağıdakileri kapsar:
 - Varlık ve kayıtlara erişimin koruma altına alınması gibi yeterli koruma tedbirleri dâhil olmak üzere, varlıkların fiziki güvenliği.
 - Bilgisayar programlarına ve veri dosyalarına erişim yetkisi.
 - Periyodik sayım ve bunun kontrol kayıtlarında görünen tutarlarla karşılaştırılması (örneğin, kasa, teminat ve stok sayım sonuçlarının muhasebe kayıtlarıyla karşılaştırılması).

Varlıkların kötüye kullanılmaya daha açık olması gibi çeşitli durumlara bağlı olarak; varlıkların çalınmasını önlemeye yönelik fiziki kontrollerin düzeyi, finansal tabloların hazırlanmasının güvenilirliğiyle ve dolayısıyla denetimle ilgilidir.

- *Görevlerin ayrılığı:* İşlemlerin onaylanması, kaydedilmesi ve varlıkların korunmasına ilişkin sorumlulukların farklı kişilere verilmesi. Görevlerin ayrılığı, bir kişinin görevini ifa etmesi sırasında hem hata veya hile yapacak hem de bunları saklayacak bir pozisyonda olmasına imkân veren fırsatları azaltmayı amaçlar.

10. Belirli kontrol faaliyetleri, yönetim veya üst yönetimden sorumlu olanlar tarafından oluşturulmuş uygun üst düzey politikaların varlığına bağlı olabilir. Örneğin yetkilendirme kontrolleri, üst yönetimden sorumlu olanların belirlediği yatırım kısıtları gibi oluşturulan yönergelerle devredilebilir veya alternatif olarak, büyük satın almalar veya elden çıkarmalar gibi rutin olmayan işlemler, bazı durumlarda, hissedarların onayı dâhil belirli üst düzey bir onay gerektirebilir.





Kontrollerin İzlenmesi

11. Yönetimin önemli sorumluluklarından biri, devamlılık esasına göre bir iç kontrol oluşturmak ve sürdürmektir. Yönetimin kontrolleri izlemesi; bu kontrollerin amaçlandığı gibi işleyip işlemediğinin ve şartlardaki değişikliklere göre uygun bir şekilde değiştirilip değiştirilmediğinin dikkate alınmasını içerir. Aşağıdakiler gibi faaliyetler kontrollerin izlenmesi kapsamında yer alabilir:

- Banka mutabakatlarının zamanında hazırlanıp hazırlanmadığının yönetim tarafından gözden geçirilmesi,
- Satış personelinin, satış sözleşmelerinin şartlarına ilişkin işletme politikalarına uygun hareket edip etmediklerinin iç denetçiler tarafından değerlendirilmesi ve
- İşletmenin etik veya iş uygulama politikalarına uygunluğunun hukuk departmanı tarafından gözetimi.

İzleme ayrıca, kontrollerin zaman içinde etkin şekilde işlemeye devam etmesini sağlamak amacıyla da yapılır. Örneğin, banka mutabakatlarının doğruluğu ve zamanında yapılıp yapılmadığı izlenmezse, personel bu mutabakatları hazırlamayı bırakabilir.

12. İç denetçiler veya benzer görevlere sahip personel, ayrı değerlendirmeler yapmak suretiyle işletme kontrollerinin izlenmesine katkıda bulunabilirler. Bunlar genel olarak, iç kontrolün etkinliğinin değerlendirilmesine odaklanarak, iç kontrolün işleyişi hakkında düzenli olarak bilgi sağlar ve iç kontroldeki güçlü ve zayıf (eksik) yönlerle ilişkin bilgiler verir ve iç kontrolün iyileştirilmesine yönelik tavsiyelerde bulunurlar.

13. İzleme faaliyetleri, dış tarafların bildirimlerinden elde edilen ve sorunlu veya iyileştirilmesi gereken alanları gösteren bilgilerin kullanılmasını içerebilir. Müşteriler, faturalarını ödemek veya fatura tutarlarına ilişkin şikâyette bulunmak suretiyle dolaylı olarak fatura verilerini doğrularlar. Buna ek olarak düzenleyici kurumlar, iç kontrolün işleyişine etki eden konularda (örneğin, bankacılık alanındaki düzenleyici kurumlar tarafından yapılan incelemelere ilişkin bildirimler gibi) işletmeyle iletişime geçebilir. Ayrıca, izleme faaliyetlerini gerçekleştirirken yönetim, dış denetçiler tarafından iç kontrole ilişkin olarak yapılan bildirimleri dikkate alabilir.





(Bakınız: A40 ve A128 paragrafları)

“Önemli Yanlılık” Risklerine İşaret Edebilecek Durum ve Olaylar

Aşağıda, “önemli yanlılık” risklerine işaret edebilecek durum ve olaylara örnekler verilmiştir. Verilen örnekler, birçok farklı durumu ve olayı kapsamaktadır. Ancak, bu durum ve olayların tamamı denetimlerin tümüyle ilgili değildir ve örneklere ilişkin liste tüm durumları kapsamaz.

- Ekonomik olarak istikrarsız bölgelerdeki faaliyetler, örneğin ciddi devalüasyonun veya yüksek enflasyonun bulunduğu ülkelerdeki faaliyetler.
- Vadeli işlemler piyasası gibi oynak piyasalara maruz kalan faaliyetler.
- Yüksek düzeyde karmaşık düzenlemelere tabi olan faaliyetler.
- Önemli müşterilerin kaybı dâhil, işletmenin sürekliliği ve likidite sorunları.
- Sermaye ve kredilere erişim üzerindeki kısıtlamalar.
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektördeki değişiklikler.
- Tedarik zincirindeki değişiklikler.
- Yeni ürün veya hizmetler geliştirmek veya sunmak ya da yeni iş alanlarına girmek.
- Faaliyetlerini yeni yerlere doğru genişletmek.
- Büyük işletme satın alımları, yeniden yapılanmalar ve diğer olağan dışı olaylar gibi işletmedeki değişiklikler.
- Satılması muhtemel işletmeler veya işletme bölümleri.
- Karmaşık iş birlikteliklerinin ve iş ortaklıklarının bulunması.
- Bilanço dışı finansmanın, özel amaçlı işletmelerin ve diğer karmaşık finansman yöntemlerinin kullanılması.
- İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemler.
- Uygun düzeyde muhasebe ve finansal raporlama becerilerine sahip personelin bulunmaması.
- Kilit yöneticilerin ayrılması dâhil, kilit personeldeki değişiklikler.
- Özellikle yönetim tarafından ele alınmayanlar olmak üzere, iç kontrol eksiklikleri.
- İşletmenin BT stratejisi ile iş stratejileri arasındaki tutarsızlıklar.
- BT ortamındaki değişiklikler.





- Finansal raporlamaya ilişkin önemli ve yeni BT sistemlerinin kurulması.
- Düzenleyici kurumlar veya diğer kamu kurumları tarafından işletmenin faaliyetlerinin veya finansal sonuçlarının sorgulanması.
- Geçmiş dönemlerdeki yanlışlık ve hatalar veya dönem sonunda yapılan düzeltmelerin çokluğu.
- Dönem sonunda yapılan şirketler arası işlemler ve yüksek tutarlı hâsılat işlemleri dâhil, önemli tutarlardaki rutin olmayan veya sistematik olmayan işlemler.
- Borcun yeniden yapılandırılması, satışa hazır menkul kıymetlerin sınıflandırılması ve satılabilir varlıklar gibi yönetimin niyetine bağlı olarak kaydedilen işlemler.
- Yeni muhasebe düzenlemelerinin uygulanması.
- Karmaşık süreçler içeren muhasebe ölçümleri.
- Muhasebe tahminleri dâhil, önemli ölçüm belirsizliği içeren işlem veya olaylar.
- Satış garantileri, finansal garantiler ve çevresel iyileştirmelere ilişkin yükümlülükler gibi devam etmekte olan dava ve koşullu borçlar.

