



TÜRKİYE DENETİM STANDARTLARI

GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3402

HİZMET KURULUŞUNDAKİ KONTROLLERE İLİŞKİN GÜVENCE RAPORLARI

Bu metin, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (IAASB) tarafından düzenlenen ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları Kitabı, 2016-2017 yılı yayımı, Bölüm 2’de yer alan Uluslararası Güvence Denetimi Standardı (GDS) 3402 “Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları”nın Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yapılan Türkçe tercümesini IFAC’in izniyle tamamen ya da kısmen çoğaltmaktadır. Bu Türkçe tercümenin çoğaltılmasına ve tanınmasına Türkiye sınırları içinde izin verilmektedir. Telif hakkı dâhil mevcut tüm haklar Türkiye sınırları dışında saklıdır. IFAC’in web sitesine www.ifac.org veya permissions@ifac.org adresine başvurarak konuyla ilgili daha fazla bilgi elde edilebilir.

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

GÜNCELLEMELER VE YÜRÜRLÜK TARİHLERİ

- GDS 3402 *Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları* Standardının ilk sürümü, yayımı tarihinde uygulanmak üzere 17/1/2015 tarihli ve 29239 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.
- GDS 3402 *Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları* Standardının güncellenen sürümü, 07/12/2018 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/249] sayılı Kurul Kararıyla, 1/1/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak dönemlerin güvence denetimlerinde uygulanmak üzere, 21/12/2018 tarihli ve 30632(M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- GDS 3402 *Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları* Standardının son sürümü, 28/12/2020 tarihli ve 75935942-050.01.04-[01/231] sayılı Kurul Kararıyla 1/1/2021 tarihinde ve sonrasında yürütülen güvence denetimlerinde uygulanmak üzere 30/12/2020 tarihli ve 31350 (2.M) sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır.
- **GDS 3402 *Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları* Standardına ilişkin değişiklikler; 20/12/2022 tarihli ve 13747 sayılı Kurul Kararıyla 31/12/2023 tarihinde ve sonrasında başlayacak hesap dönemlerinin denetiminde uygulanmak üzere 16/01/2023 tarihli ve 32075 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanmıştır.**

GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3402

HİZMET KURULUŞUNDAKİ KONTROLLERE İLİŞKİN GÜVENCE RAPORLARI

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Kapsam	1-6
Yürürlük Tarihi.....	7
Amaçlar	8
Tanımlar	9
Ana Hükümler	
GDS 3000.....	10
Etik Hükümler	11
Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar	12
Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....	13-14
Kıstasların Uygunluğuna Karar Verilmesi.....	15-18
Önemlilik.....	19
Hizmet Kuruluşunun Sistemi Hakkında Bilgi -Kanaat- Edinilmesi	20
Tanımla İlgili Kanıt Elde Edilmesi	21-22
Kontrollerin Tasarımıyla İlgili Kanıt Elde Edilmesi	23
Kontrollerin İşleyiş Etkinliğiyle İlgili Kanıt Elde Edilmesi	24-29
İç Denetim Fonksiyonunun Çalışması.	30-37
Yazılı Beyanlar	38-40
Diğer Bilgiler.....	41-42
Sonraki Olaylar.....	43-44
Belgelendirme.....	45-52
Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporunu Hazırlaması	53-55
Diğer Bildirim Sorumlulukları.....	56
Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama	
Kapsam.....	A1-A2
Tanımlar.....	A3-A4
Etik Hükümler	A5

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar	A6
Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi.....	A7-A12
Kıstasların Uygunluğuna Karar Verilmesi.....	A13-A15
Önemlilik.....	A16-A18
Hizmet Kuruluşunun Sistemi Hakkında Bilgi -Kanaat- Edinilmesi	A19-A20
Tanımla İlgili Kanıt Elde Edilmesi.....	A21-A24
Kontrollerin Tasarımıyla İlgili Kanıt Elde Edilmesi.....	A25-A27
Kontrollerin İşleyiş Etkinliğiyle İlgili Kanıt Elde Edilmesi.....	A28-A36
İç Denetim Fonksiyonunun Çalışması.....	A37-A41
Yazılı Beyanlar	A42-A43
Diğer Bilgiler.....	A44-A45
Belgelendirme.....	A46
Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporunu Hazırlaması	A47-A52
Diğer Bildirim Sorumlulukları.....	A53
Ek 1: Hizmet Kuruluşunun Beyanlarına İlişkin Örnek	
Ek 2: Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporlarına İlişkin Örnekler	
Ek 3: Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş İçeren Güvence Raporu Örnekleri	

Giriş

Kapsam

1. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), -finansal raporlamayla ilişkili olduğu için- hizmet alan işletmenin iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan bir hizmeti sağlayan hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında, hizmet alan işletmenin ve onun denetçilerinin kullanımına yönelik bir rapor sunmak amacıyla denetçi¹ tarafından yürütülen güvence denetimlerini düzenler. GDS 3402 uyarınca hazırlanan raporlar BDS 402² açısından uygun kanıt sağlayabilir olduğundan, bu GDS, BDS 402’yi tamamlayıcı niteliktedir (Bkz.: A1 paragrafı).
2. *Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve*’de (Güvence Çerçevesinde) bir güvence denetiminin “makul güvence” denetimi veya “sınırlı güvence” denetimi olabileceği ve bir güvence denetiminin bir doğrulama hizmeti ya da bir doğrudan denetim olabileceği belirtilmektedir.³ Bu GDS yalnızca makul güvence veren doğrulama hizmetlerini düzenlemektedir.⁴
3. Bu GDS yalnızca, hizmet kuruluşunun, kontrollerin uygun tasarımından sorumlu olduğu veya buna ilişkin bir beyanda bulunabildiği durumlarda uygulanır. Bu GDS aşağıdakilere yönelik güvence denetimlerini düzenlememektedir:
 - (a) Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin sadece, tanımlanan şekilde işleyip işlemediğine yönelik raporlama yapılması veya
 - (b) Hizmet alan işletmelerin -finansal raporlamayla ilişkili olduğu için- iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan bir hizmetle ilgili olmayan hizmet kuruluşundaki kontroller (örneğin hizmet alan işletmelerin üretimini veya kalite kontrolünü etkileyen kontroller) hakkında raporlama yapılması.Bununla birlikte bu GDS, GDS 3000 kapsamında yürütülen bu tür denetimler için rehberlik sağlar (Bkz.: A2 paragrafı).
4. Bir hizmet kuruluşu denetçisi, kontrollere ilişkin bir güvence raporu düzenlemek dışında, bu GDS’de düzenlenmeyen ve aşağıda örnekleri verilen raporları sunmak üzere de görevlendirilebilir:
 - (a) Hizmet alan bir işletmenin, hizmet kuruluşu tarafından takibi yapılan işlem veya bakiyelerine ilişkin bir rapor veya
 - (b) Bir hizmet kuruluşundaki kontrollere yönelik üzerinde mutabık kalınan prosedürler raporu.

¹ GDS 3000, “Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri”, 12 (b) paragrafı

² BDS 402, “Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar”

³ GDS 3000, 12 inci paragraf

⁴ Bu GDS’nin 13 ve 53(ı) paragrafları

GDS 3000, Diğer Mesleki Mevzuat ve Diğer Mesleki Hükümlerle Olan İlişki

5. Hizmet kuruluşu denetçisinin, bir hizmet kuruluşundaki kontrollere yönelik güvence denetimi yürütürken GDS 3000'e ve bu güvence denetimi standardına uyması gerekir. Bu GDS, GDS 3000'i tamamlayıcı nitelikte olmakla birlikte GDS 3000'in yerine geçmez ve bir hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında raporlama yapılmasına ilişkin bir makul güvence denetiminde GDS 3000'in nasıl uygulanacağını ayrıntılarıyla açıklar.
6. GDS 3000'e uyum, diğer hususların yanı sıra denetçinin Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'ın (*Bağımsızlık Standartları Dâhil*) (Etik Kurallar) güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya en az Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uymasını gerektirir.⁵ Aynı zamanda denetçinin KYS 1⁶'i veya en az Kalite Yönetim Standardı 1 (KYS 1)'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uygulayan, denetim şirketinin (denetim şirketi tanımı denetim üstlenen bir bağımsız denetçiyi de içerir.) bir üyesi olmasını gerektirir.

Yürürlük Tarihi

7. Bu GDS, 01/01/2018 tarihinde ve sonrasında başlayacak dönemlerin güvence denetimlerinde uygulanmak üzere yayımı tarihinde yürürlüğe girer.

Amaçlar

8. Hizmet kuruluşu denetçisinin amaçları:
 - (a) Uygun kıstaslara dayanarak, tüm önemli yönleriyle, aşağıdaki hususlara ilişkin makul güvence elde etmektir:
 - (i) Hizmet kuruluşunun sistem tanımının, belirlenen dönem boyunca (veya 1 inci tip raporun söz konusu olması durumunda belirlenen tarihte) tasarlandığı ve uygulandığı şekilde sistemi gerçeğe uygun bir biçimde sunup sunmadığı,
 - (ii) Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin, belirlenen dönem boyunca (veya 1 inci tip raporun söz konusu olması durumunda belirlenen tarihte) uygun bir şekilde tasarlanmış olup olmadığı,
 - (iii) Denetimin kapsamına dâhil edildiği durumlarda, belirlenen dönem boyunca hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşıldığına ilişkin makul güvence sağlamak için kontrollerin etkin şekilde işleyip işlemediği.
 - (b) Hizmet kuruluşu denetçisinin bulguları çerçevesinde (a) bendindeki hususları raporlamaktır.

⁵ GDS 3000, 3(a), 20 ve 34 üncü paragraflar

⁶ GDS 3000, 3(b) ve 31(a) paragrafları. KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi

Tanımlar

9. Aşağıdaki terimler bu GDS’de, karşılarında belirtilen anlamlarıyla kullanılmıştır:
- (a) Alt hizmet kuruluşu: Hizmet alan işletmelere, -finansal raporlamayla ilişkili olduğu için- hizmet alan işletmelerin iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan hizmetlerden bazılarını sağlamak amacıyla başka bir hizmet kuruluşu tarafından kullanılan hizmet kuruluşudur.
 - (b) Alt hizmet kuruluşundaki kontroller: Bir kontrol amacına ulaşılmasına ilişkin makul güvence sağlamaya yönelik olan alt hizmet kuruluşundaki kontrollerdir.
 - (c) Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımına ve tasarımına ilişkin rapor (bu GDS’de 1 inci tip rapor olarak ifade edilmektedir): Aşağıdakileri içeren bir rapordur:
 - (i) Hizmet kuruluşunun sistem tanımı,
 - (ii) Uygun kıstaslara dayanarak, tüm önemli yönleriyle, hizmet kuruluşu tarafından sunulan:
 - a. Tanımın, belirlenen bir tarihte tasarlandığı ve uygulandığı şekilde hizmet kuruluşunun sistemini gerçeğe uygun bir biçimde sunduğuna,
 - b. Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili olan kontrollerin, belirlenen tarihte uygun bir şekilde tasarlanmış olduğuna,ilişkin yazılı bir beyan,
 - (iii) Bir hizmet kuruluşu denetçisinin, (ii)a-b’de yer alan hususlarla ilgili makul güvence veren güvence raporu.
 - (ç) Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı, tasarımı ve işleyiş etkinliğine ilişkin rapor (bu GDS’de 2 nci tip rapor olarak ifade edilmektedir): Aşağıdakileri içeren bir rapordur;
 - (i) Hizmet kuruluşunun sistem tanımı,
 - (ii) Uygun kıstaslara dayanarak, tüm önemli yönleriyle hizmet kuruluşu tarafından sunulan:
 - a. Tanımın, belirlenen dönem boyunca tasarlandığı ve uygulandığı şekilde hizmet kuruluşunun sistemini gerçeğe uygun bir biçimde sunduğuna,
 - b. Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili olan kontrollerin, belirlenen dönem boyunca uygun bir şekilde tasarlandığına ve

- c. Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili olan kontrollerin belirlenen dönem boyunca etkin şekilde işlediğine,
- ilişkin yazılı bir beyan,
- (iii) Bir hizmet kuruluşu denetçisinin:
- a. (ii)a-c'de yer alan konularla ilgili makul güvence veren ve
- b. Kontrol testleri ve bunların sonuçlarına ilişkin bir tanımı - açıklamayı- içeren güvence raporu.
- (d) Daraltılmış yöntem: Bir alt hizmet kuruluşu tarafından sunulan hizmetlerin ele alındığı yöntemdir. Bu yöntemde hizmet kuruluşunun sistem tanımı, alt hizmet kuruluşu tarafından sunulan hizmetlerin niteliğini içerir; ancak alt hizmet kuruluşunun ilgili kontrol amaçları ve ilgili kontrolleri, hizmet kuruluşunun sistem tanımında ve hizmet kuruluşu denetçisinin yürüttüğü denetimin kapsamında yer almaz. Hizmet kuruluşunun sistem tanımı ve hizmet kuruluşu denetçisinin yürüttüğü denetimin kapsamı, alt hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkinliğinin izlenmesi amacıyla hizmet kuruluşunda uygulanan kontrolleri (bu kontroller, alt hizmet kuruluşundaki kontrollere ilişkin güvence raporunun, hizmet kuruluşu tarafından gözden geçirilmesini kapsayabilir) içerir.
- (e) Hizmet alan işletme denetçisi: Hizmet alan bir işletmenin finansal tablolarını denetleyen ve finansal tablolarına yönelik rapor hazırlayan denetçidir.⁷
- (f) Hizmet alan işletme: Bir hizmet kuruluşu kullanan işletmedir.
- (g) Hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrolleri: Hizmet kuruluşunun, hizmetini tasarlarken, hizmet alan işletmeler tarafından uygulanacağını varsaydığı ve hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşmak için gerekli ise, hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirlenmiş kontrollerdir.
- (ğ) Hizmet kuruluşu denetçisi: Bir hizmet kuruluşunun talebi üzerine, hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında güvence raporu sağlayan denetçidir.
- (h) Hizmet kuruluşu: Hizmet alan işletmelerin -finansal raporlamayla ilişkili olduğu için- iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan hizmetleri, bu işletmelere sunan üçüncü taraf kuruluştur (veya üçüncü taraf kuruluşun bir bölümüdür).
- (ı) Hizmet kuruluşundaki kontroller: Hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporu kapsamında yer alan bir kontrol amacına ulaşılmasına yönelik kontrollerdir (Bkz.: A3 paragrafı).
- (i) Hizmet kuruluşunun beyanı: 9(ç)(ii) veya -1 inci tip raporun söz konusu olması durumunda- 9(c)(ii) paragrafında belirtilen hususlarla ilgili yazılı beyandır.

⁷ Bir alt hizmet kuruluşu olması durumunda, bu kuruluşun hizmetlerinden faydalanan hizmet kuruluşunun denetçisi de bir hizmet alan işletme denetçisi konumundadır.

- (j) Hizmet kuruluşunun sistemi (veya sistem): Hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunda kapsanan hizmetleri, hizmet alan işletmelere sağlamak için hizmet kuruluşunca tasarlanan ve uygulanan politika ve prosedürlerdir. Hizmet kuruluşunun sistem tanımı aşağıdakilerin belirlenmesini içerir:
- Kapsadığı hizmetler,
 - Tanımın ilgili olduğu dönem veya -1 inci tip raporun söz konusu olması durumunda- tarih,
 - Kontrol amaçları ve
 - İlgili kontroller.
- (k) İç denetçiler: İç denetim fonksiyonunun faaliyetlerini yürüten kişilerdir. İç denetçiler, bir iç denetim birimine veya eşdeğer bir fonksiyona dâhil olabilirler.
- (l) İç denetim fonksiyonu: İşletmenin kurumsal yönetim, risk yönetimi ve iç kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek amacıyla tasarlanan güvence ve danışmanlık faaliyetlerini yürüten fonksiyondur.
- (m) Kapsamlı yöntem: Bir alt hizmet kuruluşu tarafından sunulan hizmetlerin ele alınma yöntemidir. Bu yöntemde hizmet kuruluşunun sistem tanımı, alt hizmet kuruluşu tarafından sunulan hizmetlerin niteliğini içerir ve alt hizmet kuruluşunun ilgili kontrol amaçları ve ilgili kontrolleri, hizmet kuruluşunun sistem tanımının ve hizmet kuruluşu denetçisinin yürüttüğü denetimin kapsamında yer alır (Bkz.: A4 paragrafı).
- (n) Kıstaslar: Dayanak denetim konusunun değerlendirilmesi ve ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktalarıdır. “Geçerli kıstaslar” ilgili denetim için kullanılan kıstaslardır.
- (o) Kontrol amacı: Kontrollerin belirli bir yönüne ilişkin bir amaç veya hedefdir. Kontrol amaçları, kontrollerin azaltmaya çalıştığı risklerle ilgilidir.
- (ö) Kontrol testi: Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasına yönelik kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanmış prosedürdür.

Ana Hükümler

GDS 3000

10. Hizmet kuruluşu denetçisi, bu GDS’ de ve GDS 3000’de yer alan hükümlere uymadığı sürece, bu GDS’ ye uyum sağlamış olmaz.

Etik Hükümler

11. Hizmet kuruluşu denetçisinin, Etik Kuralların güvence denetimleriyle ilgili hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer düzenlemelere uyması gerekir (Bkz.: A5 paragrafı).

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar

12. Bu GDS'nin hizmet kuruluşu denetçisine; hizmet kuruluşundan bilgi edinme -sorgulama- bu kuruluştan beyanlar talep etme, bu kuruluşla karşılıklı iletişim kurma veya başka bir şekilde bu kuruluşla iletişime geçme yükümlülüğü getirdiği durumlarla ilgili olarak hizmet kuruluşu denetçisi, hizmet kuruluşunun yönetiminden veya üst yönetiminden iletişim kurulacak uygun kişiyi (kişileri) belirler. Bu belirleme, ilgili hususlardan kimlerin sorumlu olduğunun ve kimlerin ele alınan hususlar hakkında bilgi sahibi olduğunun değerlendirilmesini içerir (Bkz.: A6 paragrafı).

Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

13. Hizmet kuruluşu denetçisi, denetim sözleşmesini kabul etmeye veya devam ettirmeye karar vermeden önce;
- (a) Aşağıdaki hususları belirler:
- (i) Denetimi yürütecek kabiliyet ve yetkinliğe sahip olup olmadığını (Bkz.: A7 paragrafı),
 - (ii) Denetçinin, sistem tanımını hazırlamak için hizmet kuruluşunun uygulamasını beklediği kriterlerin, hizmet alan işletmeler ve bunların denetçileri için uygun olup olmadığını ve erişilebilir olup olmayacağını ve
 - (iii) Denetim kapsamının ve hizmet kuruluşunun sistem tanımının, hizmet alan işletmeler ve bunların denetçilerine fayda sağlamayacak şekilde sınırlandırılmış olup olmadığını.
- (b) Aşağıdaki sorumluluklarını anladığına ve üstlendiğine dair hizmet kuruluşunun mutabakatını alır:
- (i) Sistem tanımının ve bu tanıma ilişkin hizmet kuruluşu beyanının tamlığı, doğruluğu ile hazırlanma yöntemi dâhil sistem tanımını ve buna ilişkin hizmet kuruluşunun beyan hazırlama sorumluluğu (Bkz.: A8 paragrafı),
 - (ii) Hizmet kuruluşunun sistem tanımına ilişkin beyanının makul bir dayanağa sahip olduğuna ilişkin sorumluluğu (Bkz.: A9 paragrafı),
 - (iii) Hizmet kuruluşunun sistem tanımını hazırlamak için kullandığı kriterleri beyanında açıklama sorumluluğu,
 - (iv) Sistem tanımında aşağıdaki hususların belirtilmesi sorumluluğu:
 - a. Kontrol amaçları ve
 - b. Kontrol amaçlarının mevzuat veya bir başka tarafça (bir kullanıcı grubu veya meslek örgütü gibi) belirlenmesi durumunda, bu kontrol amaçlarını belirleyen taraflar.
 - (v) Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasını tehdit eden risklerin belirlenmesi sorumluluğu ve bu risklerin sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasını engellemeyeceğine ve dolayısıyla belirtilen kontrol amaçlarına

ulaşılacağına ilişkin makul bir güvence sağlayan kontrollerin tasarlaması ve uygulanması sorumluluğu (Bkz.: A10 paragrafı),

- (vi) Hizmet kuruluşu denetçisine:
- a. Hizmet kuruluşunun sistem tanımıyla ve bu tanıma ilişkin hizmet kuruluşunun beyanıyla ilgili -hizmet seviyesi anlaşmaları dâhil, kayıtlar, dokümantasyon ve diğer hususlar gibi- tüm bilgilere erişim imkânı sağlama sorumluluğu,
 - b. Yürütülen güvence denetimiyle ilgili olarak hizmet kuruluşu denetçisinin, hizmet kuruluşundan talep edebileceği ilâve bilgileri sağlama sorumluluğu,
 - c. Kanıtların elde edilmesi için hizmet kuruluşundan gerekli görülen kişilerle kısıtlama olmaksızın görüşme imkânı sağlama sorumluluğu.

Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Bir Değişikliğin Kabulü

14. Hizmet kuruluşunun, denetim tamamlanmadan önce denetimin kapsamında bir değişiklik talep etmesi durumunda, hizmet kuruluşu denetçisi değişiklikle ilgili makul bir gerekçenin bulunduğundan emin olur (Bkz.: A11-A12 paragrafları).

Kıstasların Uygunluğuna Karar Verilmesi

15. Hizmet kuruluşu denetçisi, kontrollerin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ile -2 nci tip rapor söz konusu olduğunda- kontrollerin etkin şekilde işleyip işlemediğini değerlendirirken ve hizmet kuruluşunun sistem tanımını hazırlarken uygun kıstaslar kullanıp kullanmadığına karar verir.
16. Hizmet kuruluşu denetçisi, hizmet kuruluşunun sistem tanımını değerlendirmek için kıstasların uygunluğuna karar verirken, kıstasların asgari olarak aşağıdaki unsurları içerip içermediğini tespit eder:
- (a) Tanımın, -uygun hâllerde- aşağıdaki hususlar da dâhil, hizmet kuruluşunun sisteminin ne şekilde tasarlandığını ve uygulandığını açıklayıp açıklamadığı;
 - (i) Uygun hâllerde yürütülen işlemlerin sınıfları dâhil, sunulan hizmet türleri,
 - (ii) Uygun hâllerde işlemlerin başlatılmasında, kaydedilmesinde, yürütülmesinde, gerektiğinde düzeltilmesinde ve hizmet alan işletmeler için hazırlanan raporlar ile diğer bilgilere aktarılmasında kullanılan prosedürler dâhil, hizmetlerin sağlanmasında kullanılan bilgi teknolojileri ve manuel sistemlerdeki prosedürler,
 - (iii) Uygun hâllerde işlemlerin başlatılmasında, kaydedilmesinde, yürütülmesinde ve raporlanmasında kullanılan belirli/özel hesaplar, muhasebe kayıtları, destekleyici bilgiler dâhil, ilgili kayıtlar ve destekleyici bilgiler. Bu husus, yanlış bilgilerin düzeltilmesini ve bilginin hizmet alan işletmeler için hazırlanan raporlar ile diğer bilgilere nasıl aktarıldığını da içerir.

- (iv) Hizmet kuruluşunun sisteminin, işlemlerin dışındaki önemli olayları ve durumları ne şekilde ele aldığı,
 - (v) Hizmet alan işletmeler için, raporlar ile diğer bilgilerin hazırlanmasında kullanılan süreç,
 - (vi) Belirlenen kontrol amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için tasarlanan kontroller,
 - (vii) Kontrollerin tasarlanmasında öngörülen, hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrolleri ve
 - (viii) Sağlanan hizmetlerle ilgili olan; hizmet kuruluşunun kontrol çevresinin, risk değerlendirme sürecinin, bilgi sistemi (ilgili iş süreçleri dâhil) ve iletişiminin, kontrol faaliyetlerinin ve izleme kontrollerinin diğer yönleri.
- (b) 2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda tanımın, kapsadığı dönem boyunca hizmet kuruluşunun sisteminde meydana gelen değişikliklerin ilgili detaylarını içerip içermediği.
- (c) Tanımın; -çok sayıda hizmet alan işletmenin ve onların denetçilerinin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlandığı ve dolayısıyla her bir hizmet alan işletme ve onun denetçisinin kendi özel çevresi açısından önemli olabileceğini düşündüğü hizmet kuruluşu sisteminin her yönünü kapsamayabileceği kabul edilmekle birlikte- tanımlanan hizmet kuruluşu sisteminin kapsamıyla ilgili olan bilgileri içerip içermediği -eksik gösterip göstermediği- veya bu bilgileri çarpıtıp çarpıtmadığı.
17. Hizmet kuruluşu denetçisi, kontrollerin tasarımını değerlendirmek üzere kıstasların uygunluğuna karar verirken, kıstasların asgari olarak aşağıdaki hususları kapsayıp kapsamadığına karar verir:
- (a) Hizmet kuruluşunun, sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasını tehdit eden riskleri belirleyip belirlemediği ve
 - (b) Tanımda belirlenen kontrollerin tanımlandıkları şekilde işlemesi durumunda, bu risklerin belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasını engellemeyeceğine ilişkin makul güvence sağlayıp sağlayamayacağı.
18. Tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılacağına ilişkin makul güvence sağlamasında kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek üzere kıstasların uygunluğuna karar verirken hizmet kuruluşu denetçisi, kıstasların asgari olarak, kontrollerin belirlenen dönem boyunca tasarlanan şekilde tutarlı bir biçimde uygulanıp uygulanmadığı hususunu kapsadığına karar verir. Bu karar, manuel kontrollerin uygun yetkinlik ve yetkiye sahip kişiler tarafından uygulanıp uygulanmadığı hususunu içerir (Bkz.: A13-A15 paragrafları).

Önemlilik

19. Hizmet kuruluşu denetçisi denetimi planlarken ve yürütürken; tanımın gerçeğe uygun sunumu, kontrollerin tasarımının uygunluğu ve -2 nci tip raporun söz konusu olması

durumunda- kontrollerin işleyiş etkinliği açısından önemliliği mütalaa eder (Bkz.: A16-A18 paragrafları).

Hizmet Kuruluşunun Sistemi Hakkında Bilgi -Kanaat- Edinilmesi

20. Hizmet kuruluşu denetçisi, denetim kapsamında yer alan kontroller dâhil, hizmet kuruluşunun sistemi hakkında bilgi -kanaat- edinir (Bkz.: A19-A20 paragrafları).

Tanımla İlgili Kanıt Elde Edilmesi

21. Hizmet kuruluşu denetçisi, hizmet kuruluşunun sistem tanımını temin eder; bu tanımları inceler ve aşağıdaki hususlar dâhil, tanımın denetimin kapsamında yer alan yönlerinin gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığını değerlendirir (Bkz.: A21-A22 paragrafları):

- (a) Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarının, içinde bulunulan şartlar altında makul olup olmadığı (Bkz.: A23 paragrafı),
- (b) Bu tanımda belirtilen kontrollerin uygulanıp uygulanmadığı,
- (c) Varsa- hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrollerinin yeterli bir şekilde tanımlanıp tanımlanmadığı ve
- (ç) Varsa- bir alt hizmet kuruluşu tarafından sağlanan hizmetlerin yeterli şekilde tanımlanıp tanımlanmadığı (bunlarla ilgili olarak kapsamlı yöntemin veya daraltılmış yöntemin kullanılıp kullanılmadığı dâhil).

22. Hizmet kuruluşu denetçisi, sorgulama ile birlikte diğer prosedürleri uygulayarak, hizmet kuruluşunun sisteminin uygulanıp uygulanmadığına karar verir. Söz konusu diğer prosedürler, hizmet kuruluşunun sisteminin nasıl işlediği ve kontrollerinin nasıl uygulandığıyla ilgili olarak gözlem yapılması ile kayıtların ve diğer belgelerin tetkik edilmesini içerir (Bkz.: A24 paragrafı).

Kontrollerin Tasarımıyla İlgili Kanıt Elde Edilmesi

23. Hizmet kuruluşu denetçisi, hizmet kuruluşundaki hangi kontrollerin hizmet kuruluşunun hizmet tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılması için gerekli olduğuna karar verir ve bu kontrollerin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığını değerlendirir. Bu karar aşağıdaki hususları içerir (Bkz.: A25-A27 paragrafları):

- (a) Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasını tehdit eden risklerin belirlenmesi ve
- (b) Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirlenen kontrollerin bu risklerle olan bağlantısının değerlendirilmesi.

Kontrollerin İşleyiş Etkinliğiyle İlgili Kanıt Elde Edilmesi

24. 2 nci tip rapor sunulurken hizmet kuruluşu denetçisi, hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşmak için gerekli olduğuna karar verdiği kontrolleri test eder ve bunların dönem boyunca işleyiş etkinliğini değerlendirir. Kontrollerin önceki dönemlerde tatmin edici şekilde işlediğine ilişkin önceki denetimlerde elde edilen kanıtlar, cari dönemde elde edilen kanıtlarla desteklenmelidir dahi,

bu durum testin kapsamının daraltılması için bir dayanak oluşturmaz (Bkz.: A28-A32 paragrafları).

25. Hizmet kuruluşu denetçisi kontrol testlerini tasarlarken ve uygularken:
- (a) Aşağıdakiler hakkında kanıt elde etmek için sorgulamayla birlikte diğer prosedürleri uygular:
 - (i) Kontrolün nasıl uygulandığı,
 - (ii) Kontrolün uygulanmasındaki tutarlılık ve
 - (iii) Kontrolün kim tarafından veya hangi vasıtalar kullanılarak uygulandığı,
 - (b) Test edilecek kontrollerin diğer kontrollere (dolaylı kontrollere) bağlı olup olmadığına, diğer kontrollere bağlı olması durumunda ise, söz konusu dolaylı kontrollerin etkin şekilde işlediklerini destekleyen kanıt elde etmenin gerekip gerekmediğine karar verir (Bkz.: A33-A34 paragrafları) ve
 - (c) İlgili prosedürün amaçlarına ulaşmasında etkili olan, test edilecek kalemleri seçme yöntemlerine karar verir (Bkz.: A35-A36 paragrafları).
26. Hizmet kuruluşu denetçisi, kontrol testlerinin kapsamını belirlerken, kontrollerin niteliği, uygulanma sıklığı (aylık, günlük, günde birkaç kez gibi) ve beklenen sapma oranı dâhil test edilecek anakitlenin özelliklerine ilişkin hususları mütalaa eder.

Örnekleme

27. Hizmet kuruluşu denetçisi, örnekleme kullanırken (Bkz.: A35-A36 paragrafları):
- (a) Örnekleme tasarlarken, ilgili prosedürün amacını ve örneklemin seçileceği anakitlenin özelliklerini mütalaa eder,
 - (b) Örnekleme riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirmeye yetecek bir örneklem büyüklüğüne karar verir,
 - (c) Örnekleme yer alacak kalemleri, anakitledeki her bir örnekleme biriminin bir seçilme ihtimali olacak şekilde seçer,
 - (ç) Tasarlanan bir prosedürün seçilen kaleme uygulanamaması durumunda, prosedürü bu kalemin yerini alan başka bir kalem üzerinde uygular ve
 - (d) Tasarlanmış prosedürlerin veya uygun olan alternatif prosedürlerin seçilen bir kalem üzerinde uygulanamaması durumunda, söz konusu kalemi bir sapma olarak kabul eder.

Sapmaların Niteliği ve Sebebi

28. Hizmet kuruluşu denetçisi belirlenen herhangi bir sapmanın niteliğini ve sebebini araştırır ve aşağıdakileri tespit eder:
- (a) Belirlenen sapmaların beklenen sapma oranı içerisinde bulunup bulunmadığı ve bu sapmaların kabul edilebilir olup olmadığı; dolayısıyla uygulanan testin, belirlenen dönem boyunca kontrolün etkin şekilde işlediği sonucuna varmak için uygun bir dayanak sağlayıp sağlamadığı,

- (b) Belirli bir kontrol amacına yönelik kontrollerin, belirlenen dönem boyunca etkin şekilde işleyip işlemediğine dair bir sonuca ulaşmak için kontrole veya diğer kontrollere ilişkin ilâve test yapılmasının gerekli olup olmadığı (Bkz.: A25 paragrafı) veya
- (c) Uygulanan testin, kontrolün belirlenen süre boyunca etkin şekilde işlemediği sonucuna varmak için uygun bir dayanak sağlayıp sağlamadığı.
29. Hizmet kuruluşu denetçisinin, örnekleme tespit edilen bir sapmayı anomali (aykırılık) olarak değerlendirdiği ve ilgili kontrol amacının belirlenen dönem boyunca etkin şekilde işlediğine dair denetçinin bir sonuca ulaşmasını sağlayacak diğer kontrollerin belirlenmediği çok ender durumlarda, söz konusu sapmanın anakitleyi temsil etmediğine dair kesinlik derecesi yüksek bir kanaate sahip olması gerekir. Hizmet kuruluşu denetçisi, söz konusu sapmanın anakitlenin geriye kalan kısmını etkilemediği konusunda yeterli ve uygun kanıt elde etmek için ilâve prosedürler uygulayarak bu tür bir kanaate sahip olur.

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışması⁸

İç Denetim Fonksiyonu Hakkında Bilgi -Kanaat- Edinilmesi

30. Hizmet kuruluşunun bir iç denetim fonksiyonuna sahip olması durumunda hizmet kuruluşu denetçisi, iç denetim fonksiyonunun denetimle ilgili olma ihtimalinin bulunup bulunmadığına karar vermek amacıyla, iç denetim fonksiyonunun sorumluluklarının ve yürüttüğü faaliyetlerin niteliği hakkında bilgi -kanaat- edinir (Bkz.: A37 paragrafı).

İç Denetçilerin Çalışmasının Kullanılıp Kullanılmayacağına ve Ne Düzeyde Kullanılacağına Karar Verilmesi

31. Hizmet kuruluşu denetçisi:
- (a) İç denetçilerin çalışmasının, denetimin amaçları açısından yeterli olup olmadığına ve
- (b) Yeterli olarak değerlendirmesi halinde, iç denetçilerin çalışmasının, hizmet kuruluşu denetçisinin prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki planlanan etkilerine
- karar verir.
32. Hizmet kuruluşu denetçisi, iç denetçilerin çalışmasının, denetimin amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar verirken aşağıdakileri değerlendirir:
- (a) İç denetim fonksiyonunun tarafsızlığı,
- (b) İç denetçilerin teknik yetkinliği,
- (c) İç denetçilerin çalışmasının mesleki özen çerçevesinde yerine getirilip getirilmediği ve

⁸ Bu GDS iç denetçilerin, hizmet kuruluşu denetçisine denetim prosedürlerini yerine getirme konusunda doğrudan yardım sağladığı durumları ele almaz.

- (ç) İç denetçiler ile hizmet kuruluşu denetçisi arasında etkili bir iletişim sağlanıp sağlanmadığı.
33. Hizmet kuruluşu denetçisi, iç denetçilerin çalışmalarının, prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamı üzerindeki planlanan etkisine karar verirken aşağıdakileri mütalaa eder (Bkz.: A38 paragrafı):
- (a) İç denetçiler tarafından yürütülen veya yürütülecek çalışmanın niteliği ve kapsamı,
- (b) Hizmet kuruluşu denetçisinin ulaşacağı sonuçlar açısından bu çalışmanın önemi ve
- (c) Bu sonuçların desteklenmesi için toplanan kanıtlara ilişkin yapılan değerlendirmede yer alan subjektiflik derecesi.

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması

34. İç denetçilerin belirli bir çalışmasından faydalanabilmesi için, hizmet kuruluşu denetçisinin bu çalışmanın kendi amaçları açısından yeterliliğini söz konusu çalışmaya prosedürler uygulayarak değerlendirmesi gerekir (Bkz.: A39 paragrafı).
35. Hizmet kuruluşu denetçisi, iç denetçiler tarafından yapılan belirli bir çalışmanın kendi amaçları açısından yeterli olup olmadığına karar vermek için aşağıdakileri değerlendirir:
- (a) İç denetçi çalışmasının yeterli teknik eğitime ve uzmanlığa sahip iç denetçiler tarafından yapıldığı,
- (b) Çalışmanın doğru bir şekilde yönlendirilmiş/gözetilmiş, gözden geçirilmiş ve belgelendirilmiş olup olmadığı,
- (c) İç denetçilerin makul sonuçlara ulaşmasına imkân veren yeterli kanıtın elde edilip edilmediği,
- (ç) İçinde bulunulan şartlar altında ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığı ve iç denetçiler tarafından hazırlanan raporların, yapılan çalışmanın sonuçları ile tutarlı olup olmadığı ve
- (d) Denetimle ilgili istisnaların veya iç denetçiler tarafından açıklanan beklenmedik durumların uygun şekilde çözülüp çözülmediği.

Hizmet Kuruluşu Denetçisi Tarafından Sunulan Güvence Raporu Üzerindeki Etki

36. İç denetim fonksiyonunun çalışmasından faydalanılması durumunda hizmet kuruluşu denetçisi, güvence raporunun görüşü içeren bölümünde bu çalışmaya atıfta bulunmaz (Bkz.: A40 paragrafı).
37. 2 nci tip rapor söz konusu olduğunda, kontrol testleri uygulanırken iç denetim fonksiyonunun çalışmasından faydalanılmış ise, hizmet kuruluşu denetçisine ait güvence raporunun, kontrol testlerini ve bunların sonuçlarını açıklayan bölümünde, iç denetçinin çalışmasına ve hizmet kuruluşu denetçisinin bu çalışmaya yönelik uyguladığı prosedürlere ilişkin bir tanım yer alır (Bkz.: A41 paragrafı).

Yazılı Beyanlar

38. Hizmet kuruluşu denetçisi, hizmet kuruluşundan aşağıdakilere ilişkin yazılı beyanlar talep eder (Bkz.: A42 paragrafı):
- (a) Sistem tanımına ilişkin beyanı tekrar teyit etmesi,
 - (b) Hizmet kuruluşunun, hizmet kuruluşu denetçisine üzerinde mutabakat sağlanan tüm ilgili bilgiler ile erişimleri⁹ sağlaması ve
 - (c) Hizmet kuruluşunun haberdar olduğu aşağıdaki hususların hizmet kuruluşu denetçisine açıklandığı:
 - (i) Bir veya daha fazla hizmet alan işletmeyi etkileyebilecek olan ve hizmet kuruluşuyla ilişkilendirilebilen düzeltilmemiş sapmalar, hileler veya mevzuata aykırılıklar,
 - (ii) Kontrollerin tasarımındaki eksiklikler,
 - (iii) Kontrollerin tanımlanan şekilde işlemediği durumlar ve
 - (iv) Hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunda önemli bir etkiye sahip olabilecek, hizmet kuruluşunun sistem tanımının kapsadığı dönemden sonra meydana gelen ve hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporu tarihine kadar gerçekleşen olaylar.
39. Yazılı beyanlar, denetçiye hitaben yazılmış bir beyan mektubu şeklindedir. Yazılı beyanların tarihi, hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporu tarihinden sonra olamaz; ancak bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir.
40. Hizmet kuruluşunun, konuyu hizmet kuruluşu denetçisiyle müzakere ettikten sonra bu GDS'nin 38(a) ve (b) paragrafları uyarınca talep edilen yazılı beyanlardan bir veya daha fazlasını sunmaması durumunda hizmet kuruluşu denetçisi görüş vermekten kaçınır (Bkz.: A43 paragrafı).

Diğer Bilgiler

41. Hizmet kuruluşu denetçisi, hizmet kuruluşunun sistem tanımı ve hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunu içeren bir dokümanda yer alan -varsa- diğer bilgileri, tanımla arasındaki -varsa- önemli tutarsızlıkları belirlemek amacıyla inceler. Hizmet kuruluşu denetçisi, önemli tutarsızlıkları belirlemek amacıyla diğer bilgileri incelerken açıkça yanlış olan bir izahı fark edebilir.
42. Hizmet kuruluşu denetçisi, diğer bilgilerde yer alan önemli bir tutarsızlığı belirlemesi veya açıkça yanlış olan bir izahı haberdar olması durumunda, bu konuyu hizmet kuruluşuyla müzakere eder. Hizmet kuruluşu denetçisi, diğer bilgilerde hizmet kuruluşunun düzeltmeyi kabul etmediği (reddettiği) önemli bir tutarsızlığın veya yanlış bir izahın bulunduğu sonucuna varması durumunda, uygun ilâve adımları atar (Bkz.: A44-A45 paragrafları).

⁹ Bu GDS'nin 13(b)(v) paragrafı

Sonraki Olaylar

43. Hizmet kuruluğu denetçisi, güvence raporunu değiştirmesine yol açabilecek, hizmet kuruluğunun sistem tanımının kapsadığı dönemden sonra meydana gelen ve hizmet kuruluğu denetçisinin güvence raporu tarihine kadar gerçekleşmiş olan herhangi bir olaydan haberdar olup olmadığı konusunda hizmet kuruluğunu sorgular. Hizmet kuruluğu denetçisinin bu tür bir olaydan haberdar olması ve olayla ilgili bilgilerin hizmet kuruluğu tarafından açıklanmaması durumunda, hizmet kuruluğu denetçisi bu durumu güvence raporunda açıklar.
44. Hizmet kuruluğu denetçisinin, güvence raporu tarihinden sonra, hizmet kuruluğunun sistem tanımı veya kontrollerin tasarımının uygunluğu ya da işleyiş etkinliğiyle ilgili herhangi bir prosedürü uygulama yükümlülüğü bulunmamaktadır.

Belgelendirme

45. Hizmet kuruluğu denetçisi, söz konusu denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir hizmet kuruluğu denetçisinin aşağıda belirtilen hususları anlayabilmesini sağlayacak şekilde, güvence raporunun dayanağına ilişkin kayıtları gösteren çalışma kâğıtlarını, yeterli ve uygun bir şekilde, zamanında hazırlar:
 - (a) Bu GDS'ye ve mevzuat hükümlerine uymak amacıyla uygulanan prosedürlerin niteliğı, zamanlaması ve kapsamı,
 - (b) Uygulanan prosedürlerin sonuçları ve elde edilen kanıtlar ve
 - (c) Denetim sırasında ortaya çıkan önemli hususlar, bunlarla ilgili varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşılırken varılan önemli mesleki yargılar.
46. Hizmet kuruluğu denetçisi, uygulanan denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belgelendirirken aşağıdakileri kayıt altına alır:
 - (a) Test edilen kalemlerin ve hususların belirleyici özellikleri,
 - (b) Denetim çalışmasını kimin yürüttüğü ve ilgili çalışmanın tamamlandığı tarih ve
 - (c) Yürütülen çalışmayı kimin gözden geçirdiğı, ilgili gözden geçirmenin tarihi ve kapsamı.
47. Hizmet kuruluğu denetçisi, iç denetçilerin belirli bir çalışmasını kullanması durumunda, iç denetçilerin çalışmasının yeterliliğinin değerlendirilmesiyle ilgili varılan sonuçları ve bu çalışmaya kendisinin uyguladığı prosedürleri belgelendirir.
48. Hizmet kuruluğu denetçisi, önemli hususlar hakkında hizmet kuruluğu ve diğer taraflarla yapılan müzakereleri; bu hususların niteliğini, müzakerelerin ne zaman ve kiminle yapıldığını belirtmek suretiyle belgelendirir.
49. Önemli bir hususla ilgili olarak vardığı nihai sonuçla tutarlı olmayan bir bilgi tespit etmesi hâlinde hizmet kuruluğu denetçisi, bu tutarsızlığı nasıl ele aldığını belgelendirir.

50. Hizmet kuruluğu denetçisi, çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve hizmet kuruluğu denetçisinin güvence raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına ilişkin idari süreci zamanında tamamlar.¹⁰
51. Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra hizmet kuruluğu denetçisi, ne şekilde olursa olsun çalışma kâğıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez, atamaz veya yok edemez (Bkz.: A46 paragrafı).
52. Hizmet kuruluğu denetçisi, çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra mevcut çalışma kâğıtlarında değişlik yapmayı veya yeni çalışma kâğıtları eklemeyi gerekli görürse ve bu belgelendirme hizmet kuruluğu denetçisinin güvence raporunu etkilemezse, hizmet kuruluğu denetçisi, yapılan değişliklerin veya eklemelerin niteliğine bakılmaksızın aşağıdaki hususları belgelendirir:
- (a) Değişlik veya ekleme yapılmasının özel sebepleri ve
- (b) Değişlik veya eklemelerin ne zaman ve kim tarafından yapıldığı ve gözden geçirildiği.

Hizmet Kuruluğu Denetçisinin Güvence Raporunu Hazırlaması

Hizmet Kuruluğu Denetçisinin Güvence Raporunun İçeriği

53. Hizmet kuruluğu denetçisinin güvence raporu, asgari olarak aşağıdaki temel unsurları içerir (Bkz.: A47 paragrafı):
- (a) Raporun, bağımsız bir hizmet kuruluğu denetçisinin güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık.
- (b) Muhatap.
- (c) Aşağıdakilere ilişkin açıklama:
- (i) Hizmet kuruluğuğunun sistem tanımı ve 2 nci tip rapor için 9(ç)(ii) paragrafında, 1 inci tip rapor için 9(c)(ii) paragrafında açıklanan hususları içeren hizmet kuruluğuğunun beyanı.
- (ii) Varsa- hizmet kuruluğuğunun sistem tanımının, hizmet kuruluğu denetçisinin görüşünün kapsamına girmeyen bölümleri.
- (iii) Tanımın, hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrollerine ihtiyaç duyulduğuna atıfta bulunması durumunda, hizmet kuruluğu denetçisinin hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrollerinin tasarımının uygunluğunu veya bu kontrollerinin işleyiş etkinliğini değerlendirmediğine ve hizmet kuruluğuğunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına, hizmet kuruluğuğundaki kontrollerle birlikte, yalnızca hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrollerinin uygun şekilde tasarlanması veya etkin işlemesi durumunda ulaşılabileceğine ilişkin bir açıklama.

¹⁰ KYS 1, A83-A85 paragrafları daha fazla rehberlik sağlamaktadır.

- (iv) Hizmetlerin bir alt hizmet kuruluğu tarafından sağlanması durumunda, hizmet kuruluşunun sistem tanımında açıklandığı üzere alt hizmet kuruluşu tarafından yürütölen faaliyetlerin niteliği ve bunlarla ilgili olarak kapsamlı yöntem veya daraltılmış yöntemden hangisinin kullanıldığı. Daraltılmış yöntemin kullanılması durumunda, hizmet kuruluşunun sistem tanımının, ilgili alt hizmet kuruluşlarındaki kontrol amaçlarını ve ilgili kontrolleri kapsamadığına ve alt hizmet kuruluşundaki kontrollerin, hizmet kuruluşu denetçisinin uyguladığı prosedürlerin kapsamında yer almadığına ilişkin bir açıklama. Kapsamlı yöntemin kullanılması durumunda ise, hizmet kuruluşunun sistem tanımının, ilgili alt hizmet kuruluşlarındaki kontrol amaçlarını ve ilgili kontrolleri kapsadığına ve alt hizmet kuruluşundaki kontrollerin, hizmet kuruluşu denetçisinin uyguladığı prosedürlerin kapsamında yer aldığına ilişkin bir açıklama.
- (ç) Geçerli kıstasların tanımlanması ve kontrol amaçlarını belirleyen taraf.
- (d) Raporun ve -2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda- kontrol testlerine ilişkin tanımın, hizmet alan işletmelerin finansal tablolarına ilişkin önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi sırasında diğer bilgilerle (hizmet alan işletmelerin kendileri tarafından uygulanan kontrollerle ilgili bilgiler dâhil) birlikte bunları değerlendirmek için yalnızca yeterli bilgiye sahip hizmet alan işletmeler ile bunların denetçileri için hazırlandığını belirten bir açıklama (Bkz.: A48 paragrafı).
- (e) Hizmet kuruluşunun aşağıdaki hususlardan sorumlu olduğuna dair açıklama:
- (i) Hizmet kuruluşunun sistem tanımının ve buna ilişkin beyanın (bu tanım ve beyanın tamlığı, doğruluğu ve sunum yöntemi dâhil) hazırlanması,
- (ii) Hizmet kuruluşunun sistem tanımının kapsamına giren hizmetlerin sağlanması,
- (iii) Kontrol amaçlarının belirtilmesi (mevzuatın veya bir kullanıcı grubu veya meslek örgütü gibi bir başka bir tarafın kontrol amaçlarını belirlemediği durumlarda) ve
- (iv) Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşmak için kontrollerin tasarlanması ve uygulanması.
- (f) Hizmet kuruluşu denetçisinin sorumluluğunun, uyguladığı prosedürlere dayanarak; hizmet kuruluşunun yaptığı tanım, bu tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili olan kontrollerin tasarımı ve 2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda bu kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında görüş vermek olduğunu ifade eden bir açıklama.
- (g) Denetçinin faaliyet gösterdiği denetim şirketinin, KYS 1'i veya en az KYS 1'de öngörölen yükümlölükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama.

- (ğ) Denetçinin, Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların (Etik Kurallar) bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama.
- (h) Denetimin; hizmet kuruluşu denetçisinin, hizmet kuruluşunun sistem tanımının tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulduğu ve kontrollerin uygun bir şekilde tasarlandığı ve -2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda- bu kontrollerin etkin şekilde işlediği konusunda makul güvence elde etmek amacıyla prosedürleri planlamasını ve uygulamasını gerekli kılan GDS 3402 “*Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları*”na uygun olarak yürütüldüğüne ilişkin bir açıklama.
- (i) Makul güvence elde edilmesine yönelik hizmet kuruluşu denetçisinin uyguladığı prosedürlerin bir özeti ve elde edilen kanıtların hizmet kuruluşu denetçisinin görüşüne temel oluşturacak şekilde yeterli ve uygun olduğuna ilişkin kanaatini ifade eden bir açıklama ve 1 inci tip raporun söz konusu olması durumunda hizmet kuruluşu denetçisinin kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin herhangi bir prosedür uygulamadığını ve dolayısıyla bununla ilgili bir görüş vermediğini ifade eden bir açıklama.
- (i) Kontrollerin kısıtlarına ve 2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında yapılacak herhangi bir değerlendirmenin gelecek dönemlere yansıtılmasının -projeksiyonunun- taşıyacağı riske ilişkin bir açıklama.
- (j) Pozitif bir biçimde bildirilen hizmet kuruluşu denetçisinin görüşünün, tüm önemli yönleriyle, uygun kıstaslara dayanarak:
- (i) 2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda:
- a. Tanımın, belirlenen dönem boyunca tasarlandığı ve uygulandığı şekliyle hizmet kuruluşunun sistemini, gerçeğe uygun bir biçimde sunup sunmadığı,
- b. Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin belirlenen dönem boyunca uygun şekilde tasarlanmış olup olmadığı ve
- c. Tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşıldığına ilişkin makul güvence elde edilmesi için test edilmesi gerekli olan kontrollerin, belirlenen dönem boyunca etkin şekilde işleyip işlemediği.
- (ii) 1 inci tip raporun söz konusu olması durumunda:
- a. Tanımın, belirlenen tarihte tasarlandığı ve uygulandığı şekliyle hizmet kuruluşunun sistemini gerçeğe uygun bir biçimde sunup sunmadığı ve
- b. Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin belirlenen tarihte uygun bir şekilde tasarlanmış olup olmadığı.

- (k) Hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunun tarihi. Güvence raporuna aşağıdakilerden önceki bir tarih verilemez:
 - (i) Hizmet kuruluşu denetçisinin görüşünü dayandırdığı kanıtları elde ettiği tarih ve
 - (ii) KYS 1 veya denetim şirketinin politika veya prosedürleri uyarınca denetimin kalitesinin gözden geçirilmesi zorunlu olduğunda, söz konusu gözden geçirmenin tamamlandığı tarih.
- (l) Hizmet kuruluşu denetçisinin adı, imzası ve adresi.

54. 2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda, hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporu, görüş bölümünden sonra yer alan ve uygulanan kontrol testleri ile bu testlerin sonuçlarını açıklayan ayrı bir bölümü veya eki içerir. Hizmet alan işletme denetçilerinin kontrollere ilişkin testlerin kendi risk değerlendirmeleri üzerindeki etkisini tespit edebilmelerini sağlamak amacıyla; hizmet kuruluşu denetçisi kontrol testlerini tanımlarken detaylı olarak hangi kontrollerin test edildiğini belirtir, test edilen kalemlerin anakitlede yer alan kalemlerin hepsini mi yoksa seçilen bir kısmını mı temsil ettiğini açıklar ve testlerin niteliğini belirtir. Sapmalar belirlenmesi durumunda hizmet kuruluşu denetçisi, sapmaların belirlenmesini sağlayan uyguladığı testlerin kapsamını (örneklemenin kullanılması durumunda örneklem büyüklüğü dâhil), belirlenen sapmaların sayısını ve niteliğini de raporuna dâhil eder. Hizmet kuruluşu denetçisi, uygulanan testlere dayanarak ilgili kontrol amacına ulaşıldığı sonucuna varsa bile sapmaları raporlar (Bkz.: A18 ve A49 paragrafları).

Olumlu Görüş Dışındaki Görüşler

55. Hizmet kuruluşu denetçisinin (Bkz.: A50-A52 paragrafları);
- (a) Hizmet kuruluşunun yaptığı tanımın, tasarlandığı ve uygulandığı şekilde, sistemi tüm önemli yönleriyle, gerçeğe uygun bir biçimde sunmadığı,
 - (b) Tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilişkili kontrollerin, tüm önemli yönleriyle, uygun bir şekilde tasarlanmadığı,
 - (c) 2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda, hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşıldığına ilişkin bir makul güvence elde edilmesi için test edilmesi gerekli olan kontrollerin, tüm önemli yönleriyle, etkin şekilde işlemediği veya
 - (ç) Yeterli ve uygun kanıt elde edemediği,
- sonucuna varması durumunda, hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporu olumlu görüş dışında bir görüş içerir ve hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunda olumlu görüş dışında görüş verilmesinin tüm nedenlerinin açıkça belirtildiği bir bölüm yer alır.

Diğer Bildirim Sorumlulukları

56. Önemsiz olmadığı açıkça görülen ve bir veya daha fazla hizmet alan işletmeyi etkileyebilecek; mevzuata aykırılığın, hilenin veya hizmet kuruluşundan kaynaklanan düzeltilmemiş hataların farkına varması durumunda hizmet kuruluşu denetçisi, söz konusu durumun, bu durumdan etkilenen hizmet alan işletmelere uygun şekilde bildirilip bildirilmediğini tespit eder. Konunun uygun bir şekilde bildirilmemesi ve hizmet

kuruluşunun bu bildirimini yapmak istememesi durumunda, hizmet kuruluşu denetçisi uygun adımları atar (Bkz.: A53 paragrafi).

Açıklayıcı Hükümler ve Uygulama

Kapsam (Bkz.: 1 ve 3 üncü paragraflar)

- A1. İç kontrol, finansal raporlamanın güvenilirliği, faaliyetlerin etkinliği ve verimliliği ile mevzuata uyum açısından işletmenin amaçlarına ulaştığına dair makul güvence sağlamak amacıyla tasarlanan bir süreçtir. Bir hizmet kuruluşunun faaliyetleriyle ve mevzuata uyum hedefleriyle ilgili kontroller -finansal raporlamayla ilişkili olduğu için- hizmet alan bir işletmenin iç kontrolüyle ilgili olabilir. Bu tür kontroller; hesap bakiyeleri, işlem sınıfları veya açıklamalarla ilgili sunum ve açıklamaya ilişkin beyanlarla veya hizmet alan işletme denetçisinin denetim prosedürlerini uygularken değerlendirdiği veya kullandığı kanıtlarla ilgili olabilir. Örneğin, bordro işleme hizmeti veren bir hizmet kuruluşunun, ücretlerden yapılan kesintilerin kamu kurumlarına zamanında ödenmesiyle ilgili kontrolleri hizmet alan işletmeyle ilgili olabilir çünkü geç yapılan ödemeler hizmet alan işletme için faiz ödemesine veya para cezasına neden olabilir. Benzer şekilde, düzenleyici bir otorite açısından yatırım işlemlerinin kabul edilebilirliğine ilişkin bir hizmet kuruluşunun kontrollerinin, hizmet alan işletmenin finansal tablolarındaki işlemlere ve hesap bakiyelerine ilişkin sunum ve açıklamalarla ilgili olduğu kabul edilebilir. Bir hizmet kuruluşundaki faaliyetlere ve mevzuata uyuma ilişkin kontrollerin -finansal raporlamayla ilişkili olduğu için- hizmet alan işletmenin iç kontrolüyle ilgili olabileceğine karar verilmesi, hizmet kuruluşu tarafından oluşturulan kontrol amaçları ve kıstasların uygunluğu dikkate alınarak varılan mesleki muhakemenin -yargının- konusudur.
- A2. Hizmet kuruluşunun, hizmet alan bir işletme tarafından tasarlanan veya hizmet alan bir işletme ile hizmet kuruluşu arasında yapılan bir sözleşmede taahhüt edilen bir sistemi uygulaması gibi bir durumda, hizmet kuruluşu sistemin uygun bir şekilde tasarlandığını beyan edemeyebilir. Kontrollerin uygun şekilde tasarlanması ile bunların işleyiş etkinliği arasındaki kaçınılmaz ilişkiden dolayı, tasarımın uygunluğu konusunda bir beyanın bulunmaması, hizmet kuruluşu denetçisinin, kontrol amaçlarına ulaşıldığına ilişkin makul güvencenin sağlandığına yönelik bir karara varmasına ve böylece kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin bir görüş vermesine engel olabilir. Alternatif olarak denetçi, kontrol testlerinin uygulanmasına yönelik üzerinde mutabık kalınan prosedürler sözleşmesini kabul etmeyi veya kontrol testlerine dayanarak kontrollerin tanımlanan şekilde işleyip işlemediğine ilişkin bir sonuca varmayı içeren GDS 3000 kapsamında bir güvence denetimini tercih edebilir.

Tanımlar (Bkz.: 9(1) ve 9(m) paragrafları)

- A3. “Hizmet kuruluşundaki kontroller” tanımı, hizmet alan işletmelerin hizmet kuruluşu tarafından yürütülen bilgi sistemlerinin farklı yönlerini ve bir hizmet kuruluşundaki iç kontrolün bir veya daha fazla bileşeninin farklı yönlerini içerebilir. Örneğin bu tanım; sunulan hizmetlerle ilgili olması durumunda hizmet kuruluşunun kontrol çevresini, izleme ve kontrol faaliyetlerinin ilgili yönlerini de içerebilir. Ancak bu tanım, hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmamasıyla ilgili olmayan

hizmet kuruluşundaki kontrolleri (örneğin hizmet kuruluşunun kendi finansal tablolarının hazırlanmasıyla ilgili olan kontrolleri) içermez.

- A4. Kapsamlı yöntemin kullanılması durumunda, bu GDS’de yer alan hükümler (hizmet kuruluşu yerine alt hizmet kuruluşuna uygulanan, 13(b)(i)-(v) paragraflarındaki hususlarla ilgili mutabakata varılması dâhil olmak üzere) alt hizmet kuruluşu tarafından sağlanan hizmetlere de uygulanır. Prosedürlerin alt hizmet kuruluşunda uygulanması, hizmet kuruluşu, alt hizmet kuruluşu ve hizmet kuruluşu denetçisi arasında bir koordinasyonu ve iletişimi gerektirir. Kapsamlı yöntemin kullanılması, genellikle, yalnızca hizmet kuruluşu ve alt hizmet kuruluşunun birbirleriyle ilişkili olması veya hizmet kuruluşu ile alt hizmet kuruluşu arasındaki sözleşmenin bu yöntemin kullanımını öngörmesi durumunda mümkündür.

Etik Hükümler (Bkz.: 11 inci paragraf)

- A5. Hizmet kuruluşu denetçisi Etik Kurallar’da yer alan *Bağımsızlık Standartları*’nın ilgili bağımsızlık hükümlerine ve mevzuatta yer alan daha kısıtlayıcı diğer hükümlere tabidir. Etik Kurallar, bu GDS uyarınca bir denetim yürütülürken hizmet kuruluşu denetçisinin, her bir hizmet alan işletmeden bağımsız olmasını gerektirmez.

Yönetim ve Üst Yönetimden Sorumlu Olanlar (Bkz.: 12 nci paragraf)

- A6. Yönetim ve üst yönetim yapıları, farklı kültürel ve hukuki alt yapılar ile işletmenin büyüklüğü ve ortaklık yapısı gibi etkenlere bağlı olarak, ülkelere ve işletmelere göre farklılık gösterir. Bu farklılık, tüm denetimler için hizmet kuruluşu denetçisinin özel konularla ilgili etkileşim içinde bulunacağı kişilerin bu GDS tarafından belirlenmesinin mümkün olmadığı anlamına gelir. Örneğin, hizmet kuruluşunun ayrı bir tüzel kişilik değil de üçüncü taraf bir kuruluşun bir bölümü olması gibi durumlarda, yazılı beyan talep edilecek uygun yönetim personelinin veya üst yönetimden sorumlu olanların belirlenmesi mesleki muhakeme kullanılmasını gerektirebilir.

Denetim Sözleşmesinin Kabulü ve Devam Ettirilmesi

Denetimin Yürütülmesine Yönelik Kabiliyet ve Yetkinlik (Bkz.: 13(a)(i) paragrafı)

- A7. Denetimin yürütülmesine yönelik ilgili kabiliyet ve yetkinliğe ilişkin hususlar örnek olarak aşağıdakileri içerir:
- İlgili sektöre ilişkin bilgi,
 - Bilgi teknolojisi ve sistemlerinin anlaşılması,
 - Kontrollerin uygun şekilde tasarlanmasıyla ilgili olduğu için risklerin değerlendirilmesindeki deneyim ve
 - Kontrol testlerinin tasarlanması ve uygulanması ile sonuçların değerlendirilmesine ilişkin deneyim.

Hizmet Kuruluşunun Beyanı (Bkz.: 13(b)(i) paragrafı)

- A8. Hizmet kuruluşu denetçisinin bir denetimi kabul etmesi veya devam ettirmesi sonrasında hizmet kuruluşunun yazılı beyan sunmayı reddetmesi, hizmet kuruluşu denetçisinin

denetimden çekilmesine neden olacak bir kapsam kısıtlaması teşkil eder. Mevzuatın hizmet kuruluşu denetçisinin denetimden çekilmesine izin vermemesi durumunda, hizmet kuruluşu denetçisi görüş vermektan kaçınır.

Hizmet Kuruluşunun Beyanına İlişkin Makul Dayanak (Bkz.: 13(b)(ii) paragrafı)

A9. 2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda, hizmet kuruluşunun beyanı, hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili olan kontrollerin belirlenen dönem boyunca etkin şekilde işlediğine dair bir beyanı içerir. Bu beyan hizmet kuruluşunun izleme faaliyetlerine dayandırılabilir. Kontrollerin izlenmesi, kontrollerin zaman içindeki etkinliğinin değerlendirilmesi sürecidir. Bu süreç, kontrollerin etkinliğinin zamanında değerlendirilmesini, eksikliklerin belirlenmesi ile bu eksikliklerin hizmet kuruluşundaki uygun kişilere raporlanmasını ve gerekli düzeltici adımların atılmasını içerir. Hizmet kuruluşu; sürekli faaliyetler, ayrı değerlendirmeler veya her ikisinin bileşimi yoluyla kontrolleri izleme faaliyetini gerçekleştirir. Sürekli izleme faaliyetlerinin yoğunluğu ve etkinliği arttıkça, ayrı değerlendirmelere olan ihtiyaç azalır. Sürekli izleme faaliyetleri genellikle bir hizmet kuruluşunun tekrarlanan normal faaliyetleri üzerine inşa edilir ve düzenli yönetim, yönlendirme ve gözetim faaliyetlerini içerir. İç denetçiler veya benzeri görevleri yerine getiren personel, hizmet kuruluşunun faaliyetlerinin izlenmesine katkıda bulunabilir. İzleme faaliyetleri, sorunlara veya iyileştirilmesi gereken alanlara işaret eden müşteri şikâyetleri ve düzenleyici kurum yorumları gibi dış taraflarca iletilen hususlardan elde edilen bilgilerin kullanılmasını da içerebilir. Hizmet kuruluşu denetçisinin kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin yapacağı raporlama, hizmet kuruluşunun beyanına ilişkin makul bir dayanak sağlayacak kendi süreçlerinin yerine geçmez.

Risklerin Belirlenmesi (Bkz.: 13(b)(iv) paragrafı)

A10. 9(o) paragrafında belirtildiği üzere kontrol amaçları, kontrollerin azaltmaya çalıştığı risklerle ilgilidir. Örneğin, bir işlemin yanlış miktarda veya yanlış döneme kaydedilmesi riski; kontrol amacı olarak işlemlerin doğru miktarda ve doğru döneme kaydedilmesi biçiminde ifade edilebilir. Hizmet kuruluşu, sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasını tehdit eden risklerin belirlenmesinden sorumludur. Hizmet kuruluşunun ilgili riskleri belirlemeye yönelik resmi veya gayri resmi süreçleri bulunabilir. Resmi süreç; belirlenmiş risklerin öneminin tahmin edilmesini, bu risklerin gerçekleşme ihtimalinin değerlendirilmesini ve bu risklere karşı atılacak adımlara karar verilmesini içerebilir. Ancak kontrol amaçları, kontrollerin azaltmaya çalıştığı risklerle ilgili olduğu için kontrol amaçlarının hizmet kuruluşunun sistemi tasarlanırken ve uygulanırken dikkatli bir şekilde belirlenmesi, ilgili risklerin belirlenmesine yönelik gayri resmi bir süreci kendi başına kapsayabilir.

Denetim Sözleşmesinin Şartlarındaki Bir Değişikliğin Kabulü (Bkz.: 14 üncü paragraf)

A11. Denetimin kapsamının değiştirilmesi talebinin makul bir gerekçesi olmayabilir. Örneğin; hizmet kuruluşu denetçisinin olumlu görüş dışında bir görüş verme ihtimalinin bulunması nedeniyle söz konusu talebin belirli kontrol amaçlarını denetim kapsamından çıkarmak amacıyla yapılması veya denetimin GDS 3000 kapsamında yürütülmesinin talep

edilmesine rağmen hizmet kuruluşunun, hizmet kuruluşu denetçisine yazılı beyan sunmaması durumu.

- A12. Denetimin kapsamının değiştirilmesi talebinin makul bir gerekçesi olabilir. Örneğin; hizmet kuruluşunun denetçiye bir alt hizmet kuruluşuna erişim imkânı sağlayamaması - erişimi ayarlayamaması- halinde talebin söz konusu alt hizmet kuruluşunun denetim kapsamından çıkarılması amacıyla yapılması ve alt hizmet kuruluşunun sağladığı hizmetleri ele almak için kullanılan yöntemin kapsamlı yöntemden daraltılmış yönteme dönüştürülmesi durumu.

Kıstasların Uygunluğuna Karar Verilmesi (Bkz.: 15-18 inci paragraflar)

- A13. Kıstasların; hedef kullanıcıların, hizmet kuruluşunun sistem tanımının gerçeğe uygun sunumu, kontrollerin tasarımının uygunluğu ve -2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda- kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin işleyiş etkinliği hakkındaki hizmet kuruluşunun beyanının gerekçesini anlamalarını sağlayacak şekilde erişilebilir olması gerekmektedir.
- A14. GDS 3000, hizmet kuruluşu denetçisinin, diğer hususların yanı sıra dayanak denetim konusunun ve kıstasların uygun olup olmadığına karar vermesini zorunlu kılar.¹¹ Dayanak denetim konusu, bir güvence raporunun hedef kullanıcıları için olmazsa olmaz bir husustur. Aşağıdaki tablo 1 inci ve 2 nci tip raporlardaki görüşlerden her biri için denetimin konusunu ve asgari kıstasları belirlemektedir.

	Denetimin konusu	Kıstaslar	Yorum
<i>Hizmet kuruluşunun sistem tanımının gerçeğe uygun sunumu hakkındaki görüş (1 inci ve 2 nci tip raporlar)</i>	Finansal raporlamayla ilişkili olduğu için hizmet alan işletmelerin iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan ve hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporu kapsamına giren hizmet kuruluşu sistemi.	Tanım: (a) Uygun hâllerde 16(a)(i)-(viii) paragraflarında belirtilen hususlar dâhil olmak üzere, hizmet kuruluşunun sisteminin ne şekilde tasarlandığını ve uygulandığını açıklıyorsa, (b) 2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda, kapsadığı dönem boyunca hizmet kuruluşunun sisteminde meydana gelen değişikliklerin ilgili ayrıntılarını içeriyorsa ve	Görüş için kıstaslardaki belirli ifadelerin mevzuat, kullanıcı grupları veya bir meslek örgütü gibi taraflarca oluşturulmuş kıstaslarla uyumlu hale getirilmesi gerekebilir. Bu görüşe yönelik kıstaslara ilişkin örnekler, Ek 1'deki hizmet kuruluşu beyanı örneğinde sunulmaktadır. A21-A24 paragrafları bu kıstasların karşılanıp karşılanmadığının belirlenmesine ilişkin daha fazla rehberlik sağlamaktadır. (GDS 3000'de yer alan hükümler açısından, bu görüşe yönelik denetimin konusunu oluşturan bilgi ¹² , hizmet kuruluşunun sistem tanımı ve hizmet kuruluşunun bu tanımın gerçeğe

¹¹ GDS 3000, 24(b) ve 41 inci paragraflar

¹² "Denetim konusunu oluşturan bilgi" dayanak denetim konusunun kıstaslar karşısında ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısıdır (diğer bir ifadeyle, kıstasların dayanak denetim konusuna uygulanması sonucu ortaya çıkan bilgidir).

	Denetimin konusu	Kıstaslar	Yorum	
		(c) -Çok sayıda hizmet alan işletmenin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlandığı ve dolayısıyla her bir hizmet alan işletmenin kendi özel çevresi açısından önemli olabileceğini düşündüğü hizmet kuruluşu sisteminin her yönünü kapsamayabileceği kabul edilmekle birlikte- tanımlanan hizmet kuruluşu sisteminin kapsamıyla ilgili olan bilgileri eksik göstermiyor veya çarpıtmıyorsa, gerçeğe uygun biçimde sunulmuştur.	uygun biçimde sunulduğu yönündeki beyanıdır.)	
Tasarımın uygunluğu ve işleyiş etkinliği hakkında görüş (2 nci tip raporlar)	Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşmak için gereken kontrollerin tasarımının uygunluğu ve işleyiş etkinliği.	<p>Kontroller:</p> <p>(a) Hizmet kuruluşunun, sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasını tehdit eden riskleri belirlemesi,</p> <p>(b) Tanımda belirtilen kontrollerin; -bu kontroller belirtildiği gibi işlerse- risklerin, kontrol amaçlarına ulaşılmasını engellemeyeceğine ilişkin makul bir güvence sağlaması ve</p> <p>(c) Kontrollerin belirlenen dönem boyunca tasarlandığı gibi tutarlı bir şekilde uygulanmış olması (Bu durum, manuel kontrollerin, uygun yetkinlik ve yetkiye sahip kişiler tarafından uygulanıp</p>	Bu görüşe ilişkin kıstasların karşılanması durumunda, kontroller, belirlenen dönem boyunca ilgili kontrol amaçlarına ulaşılmış olduğuna ilişkin makul güvence sağlamış olacaktır. (GDS 3000'de yer alan hükümler açısından, bu görüşe yönelik denetimin konusunu oluşturan bilgi, hizmet kuruluşunun	Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçları, bu görüşlere ilişkin kıstasların bir parçasıdır. Belirtilen kontrol amaçları denetimden denetime farklılık gösterecektir. Tanım hakkında görüş oluşturmanın bir parçası olarak, hizmet kuruluşu denetçisinin belirtilen kontrol amaçlarının gerçeğe uygun biçimde

	Denetimin konusu	Kıstaslar	Yorum	
		uygulanmadığını da içerir.), hâlinde uygun şekilde tasarlanmıştır ve etkin şekilde işlemektedir.	kontrollerin uygun biçimde tasarlandığı ve etkin şekilde işlediği yönündeki beyanıdır.)	sunulmadığı sonucuna varması durumunda, bu kontrol amaçları-kıstaslar çerçevesinde-kontrollerin tasarımı veya işleyiş etkinliğine ilişkin bir görüş oluşturulması için uygun olmayacaktır.
Tasarımın uygunluğu hakkında görüş (1 inci tip raporlar)	Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşmak için gereken kontrollerin tasarımının uygunluğu.	Kontroller: (a) Hizmet kuruluşu, sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasını tehdit eden riskleri belirlemişse ve (b) Tanımda belirtilen kontrollerin; -bu kontroller belirtildiği gibi işlerse- risklerin, kontrol amaçlarına ulaşılmasını engellemeyeceğine ilişkin makul bir güvence sağlaması, hâlinde uygun şekilde tasarlanmıştır.	Kontrollerin işleyişi hakkında herhangi bir güvence elde edilmediğinden, bu kıstasların karşılanması, ilgili kontrol amaçlarına ulaşıldığı yönünde tek başına herhangi bir güvence sağlamaz. (GDS 3000'de yer alan hükümler açısından, bu görüşe yönelik denetimin konusunu oluşturan bilgi, hizmet kuruluşunun kontrollerin uygun bir şekilde tasarlandığı yönündeki beyanıdır.)	

A15. 16(a) paragrafında, hizmet kuruluşunun sistem tanımında, uygun hallerde, yer alan birkaç unsur belirtilmiştir. Tanımlanan sistem, işlemlerin yürütüldüğü bir sistem değil ise bu unsurlar uygun olmayabilir (örneğin sistemin, bir BT uygulamasının barındırılmasına yönelik genel kontrollerle ilgili olması ancak söz konusu uygulamanın içine yerleştirilen -gömülü- kontrollerle ilgili olmaması durumunda).

Önemlilik (Bkz.: 19 ve 54 üncü paragraflar)

A16. Bir hizmet kuruluşundaki kontroller üzerine raporlama yapılmasına yönelik bir denetimde, önemlilik kavramı hizmet alan işletmelerin finansal tablolarıyla ilgili olmaktan ziyade hakkında raporlama yapılmakta olan sistemle ilgilidir. Hizmet kuruluşu

denetçisi; hizmet kuruluşunun sistem tanımının tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına, hizmet kuruluşundaki kontrollerin tüm önemli yönleriyle uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığına ve -2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda - hizmet kuruluşundaki kontrollerin tüm önemli yönleriyle etkin bir şekilde işleyip işlemediğine karar vermek amacıyla, prosedürler planlar ve uygular. Önemlilik kavramında hizmet kuruluşu denetçisi; raporunun, sistemin kullanım biçimi hakkında bilgi sahibi olan hizmet alan işletmelerin ve bunların denetçilerinin çoğunluğunun ortak bilgi ihtiyaçlarını karşıladığını dikkate alır.

- A17. Hizmet kuruluşunun sistem tanımının gerçeğe uygun sunumu ve kontrollerin tasarımı bakımından önemlilik; tanımın önemli işlemlerin yürütülmesine dair önemli yönleri içerip içermediği, tanımda ilgili bilgilerin eksik gösterilip gösterilmediği veya çarpıtılıp çarpıtılmadığı ve tasarlandığı şekliyle kontrollerin kontrol amaçlarına ulaşılacağı konusunda makul bir güvence sağlamaya ilişkin kabiliyeti gibi nitel etkenlerin öncelikle değerlendirilmesini içerir. Hizmet kuruluşu denetçisinin kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin görüşü bakımından önemlilik ise [örneğin; kabul edilebilir ve gözlemlenen sapma oranı (nicel bir husus) ve gözlemlenen herhangi bir sapmanın niteliği ve sebebi (nitel bir husus) gibi] nicel ve nitel etkenlerin her ikisinin birden değerlendirilmesini içerir.
- A18. Sapmaların belirlendiği durumlarda kontrol testlerinin sonuçları -testlerin tanımında- açıklanırken önemlilik kavramı uygulanmaz. Bunun sebebi, belirli bir hizmet alan işletmenin veya onun denetçisinin içinde bulunduğu şartlar altında bu sapmanın, hizmet kuruluşu denetçisinin görüşü açısından, bir kontrolün etkin şekilde işlemlerini engelleyip engellemediğinin ötesinde bir öneme sahip olabilmesidir. Örneğin, sapmayla ilgili kontrol, hizmet alan işletmenin finansal tabloları açısından önemli olabilecek belirli bir tür hatanın engellenmesinde özel bir öneme sahip olabilir.

Hizmet Kuruluşunun Sistemi Hakkında Bilgi -Kanaat- Edinilmesi (Bkz.: 20 nci paragraf)

- A19. Denetim kapsamında yer alan, kontroller dâhil, hizmet kuruluşunun sistemi hakkında bilgi -kanaat- edinilmesi (sistemin anlaşılması) aşağıdaki konularda hizmet kuruluşu denetçisine yardımcı olur:
- Bu sistemin; sınırlarının ve diğer sistemlerle arayüzler aracılığıyla nasıl bağlandığının belirlenmesi,
 - Hizmet kuruluşunun yaptığı tanımın, tasarlandığı ve uygulandığı şekilde sistemi gerçeğe uygun bir biçimde sunup sunmadığının değerlendirilmesi,
 - Hizmet kuruluşunun beyanının hazırlanmasına yönelik iç kontrol hakkında kanaat edinilmesi,
 - Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşmak için hangi kontrollerin gerekli olduğunun belirlenmesi,
 - Kontrollerin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığının değerlendirilmesi,
 - 2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda, kontrollerin etkin şekilde işleyip işlemediğinin değerlendirilmesi.

A20. Hizmet kuruluşu denetçisinin hizmet kuruluşunun sistemi hakkında bilgi -kanaat- edinmesine yönelik prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Hizmet kuruluşu denetçisinin muhakemesine göre ilgili bilgilere sahip olabileceği düşünülen, hizmet kuruluşu bünyesindeki kişilerin sorgulanması.
- Faaliyetlerin gözlemlenmesi ve işlemlerin yürütülmesine ilişkin belgeler ve raporlar ile fiziki (basılı) ve elektronik kayıtların tetkik edilmesi.
- Ortaklık şartlarını belirlemek üzere -hizmet kuruluşu ile hizmet alan işletmeler arasındaki- seçilen anlaşmaların tetkik edilmesi.
- Kontrol prosedürlerinin yeniden uygulanması.

Tanımla İlgili Kanıt Elde Edilmesi (Bkz.: 21-22 nci paragraflar)

A21. Tanımın denetim kapsamında yer alan yönlerinin (kısımlarının) tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun biçimde sunulup sunulmadığına karar verirken, aşağıdaki soruların dikkate alınması hizmet kuruluşu denetçisine yardımcı olur:

- Tanım; hizmet alan işletmelerin finansal tablo denetimlerinin planlanmasında, bu işletmelerin denetçilerinin çoğunluğunun ortak ihtiyaçlarıyla ilgili olması makul ölçüde beklenen, sağlanan hizmetin temel yönlerini (denetimin kapsamındaki) ele almakta mıdır?
- Tanım, hizmet alan işletmelerin denetçilerinin çoğunluğuna, BDS 315¹³ çerçevesinde, iç kontrol hakkında kanaat edinilmesine ilişkin yeterli bilgi sağlaması için makul ölçüde olması beklenen detay seviyesinde hazırlanmış mıdır? Tanımın, hizmet kuruluşunun işleyişinin (işleme sürecinin) veya hizmet alan işletmelere sunulan hizmetlerin her yönünü ele alması gerekmemeyle birlikte, herhangi bir okuyucunun hizmet kuruluşundaki güvenliğe veya diğer kontrollere zarar vermesine yol açabilecek kadar detaylı olması da gerekmez.
- Tanım, hizmet alan işletme denetçilerinin çoğunluğunun kararlarına ilişkin ortak ihtiyaçları etkileyebilecek bilgileri içerecek -eksik göstermeyecek- veya çarpıtmayacak şekilde hazırlanmış mıdır? Örneğin tanım; hizmet kuruluşu denetçisinin haberdar olduğu, işleyişteki herhangi bir önemli eksiklik veya hata/yanlışlık içermekte midir?
- Hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarından bazılarının denetimin kapsamından çıkarılması durumunda tanım, kapsam dışı bırakılan hedefleri açık bir şekilde belirtmekte midir?
- Tanımda belirtilen kontroller uygulanmış mıdır?
- Varsa- hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrolleri, yeterince tanımlanmış mıdır? Birçok durumda kontrol amaçlarının tanımı, hizmet kuruluşunun tek başına uyguladığı kontrollerin etkin şekilde işlemesi suretiyle kontrol amaçlarına ulaşılabileceği şeklinde kaleme alınır. Ancak bazı durumlarda, hizmet

¹³ BDS 315, “İşletme ve Çevresini Tanımak Suretiyle “Önemli Yanlışlık” Risklerinin Belirlenmesi ve Değerlendirilmesi”

kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına hizmet kuruluşu tarafından tek başına ulaşılamaz çünkü bu amaçlara ulaşılması için hizmet alan işletmeler tarafından belli kontrollerin uygulanması gerekir. Örneğin böyle bir durum, kontrol amaçlarının düzenleyici bir otorite tarafından belirlenmesi halinde ortaya çıkabilir. Tanımın hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrollerini içermesi durumunda, hizmet kuruluşu tarafından tek başına ulaşılamayan belirli kontrol amaçlarının yanı sıra hizmet alan işletmenin tamamlayıcı kontrolleri tanıtımda ayrıca belirtilir.

- Kapsamlı yöntemin kullanılması durumunda tanım, hizmet kuruluşundaki kontroller ile alt hizmet kuruluşundaki kontrolleri ayrı ayrı belirtmekte midir? Daraltılmış yöntemin kullanılması durumunda ise tanım, alt hizmet kuruluşu tarafından yürütülen fonksiyonları/faaliyetleri belirtmekte midir? Daraltılmış yöntemin kullanılması durumunda tanımın, alt hizmet kuruluşundaki detaylı işleyişi (detaylı işleme sürecini) ve kontrolleri tanımlaması gerekmez.

A22. Hizmet kuruluşu denetçisinin, tanımın gerçeğe uygun biçimde sunumuyla ilgili olarak uygulayacağı/değerlendireceği prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- Hizmet alan işletmelerin niteliğinin ve hizmet kuruluşu tarafından sunulan hizmetlerin bu işletmeleri nasıl etkileyebileceğinin değerlendirilmesi, örneğin; hizmet alan işletmelerin belli bir -aynı- sektörden olup olmadığı ve bu işletmelerin düzenleyici otoritelere tabi olup olmadığı,
- Hizmet kuruluşunun sözleşmeden doğan yükümlülükleri hakkında kanaat elde etmek için -varsa- hizmet alan işletmelerle yapılan standart sözleşmelerin veya standart sözleşme şartlarının okunması,
- Hizmet kuruluşu personeli tarafından uygulanan prosedürlerin gözlemlenmesi,
- Hizmet kuruluşunun politikalarının ve prosedür kılavuzlarının ve diğer sistem dokümanlarının (örneğin, iş akış şemaları ve metinsel açıklamaların) gözden geçirilmesi.

A23. 21(a) paragrafı hizmet kuruluşu denetçisinin, hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarının, içinde bulunulan şartlar altında makul olup olmadığını değerlendirmesini zorunlu kılar. Aşağıdaki hususların dikkate alınması, bu değerlendirmeyi yaparken hizmet kuruluşu denetçisine yardımcı olur:

- Belirtilen kontrol amaçları; hizmet kuruluşu veya düzenleyici bir otorite, bir kullanıcı grubu gibi bir dış paydaş veya şeffaf bir süreç izleyen meslek örgütü tarafından mı belirlenmiştir?
- Belirtilen kontrol amaçlarının hizmet kuruluşu tarafından belirlenmesi durumunda; kontrol amaçları, hizmet kuruluşundaki kontrollerle makul ölçüde ilgili olması beklenen hizmet alan işletmelerin çoğunluğunun finansal tablolarında yaygın olarak yer alan beyan türleriyle örtüşmekte midir? Hizmet kuruluşundaki kontrollerin, hizmet alan işletmelerden her birinin finansal tablolarında yer alan beyanlarla bire bir nasıl ilişkili olduğunu hizmet kuruluşu denetçisi genellikle

tespit etmeyecek olsa da, hizmet kuruluşu denetçisinin, hizmet kuruluşunun sisteminin (kontroller dâhil) niteliğine ve sağlanan hizmetlere ilişkin elde ettiği bilgiler, bu kontrollerin ilgili olduğu beyan türlerinin belirlenmesi amacıyla kullanılır.

- Belirtilen kontrol amaçlarının hizmet kuruluşu tarafından belirlenmesi durumunda, bu amaçlar tam mıdır? Kontrol amaçlarının tam bir seti, hizmet alan işletmelerin denetçilerinin çoğunluğuna, hizmet kuruluşundaki kontrollerin, hizmet alan işletmelerin finansal tablolarında yaygın olarak kullanılan beyanlar üzerindeki etkisini değerlendirmeleri için bir çerçeve sunabilir.

A24. Hizmet kuruluşu denetçisinin, hizmet kuruluşu sisteminin uygulanıp uygulanmadığının tespit edilmesine yönelik uyguladığı prosedürler, bu sistem hakkında kanaat edinilmesine yönelik uygulanan prosedürlerle benzerlik gösterebilir ve bu prosedürlerle bağlantılı olabilir. Bu prosedürler aynı zamanda, hizmet kuruluşunun sistemi boyunca kalemlerin izlenmesini ve -2 nci tip raporun söz konusu olması durumunda- kapsanan dönem boyunca uygulanmış olan kontrollerdeki değişikliklere ilişkin özel sorgulamaları da içerebilir. Hizmet alan işletmeler veya denetçileri açısından önemli olan değişiklikler, hizmet kuruluşunun sistem tanımında yer alır.

Kontrollerin Tasarımıyla İlgili Kanıt Elde Edilmesi (Bkz.: 23 ve 28(b) paragrafları)

A25. *Hizmet alan işletme veya hizmet alan işletmenin denetçisinin* bakış açısına göre; bir kontrol, yeterince uygunluk sağlandığında tek başına veya diğer kontrollerle birlikte önemli yanlışlıkların önleneceği veya tespit edilerek düzeltileceğine yönelik makul güvence sağlıyorsa, uygun şekilde tasarlanmış demektir. Ancak *hizmet kuruluşu veya hizmet kuruluşu denetçisi*, bir kontrol sapmasından kaynaklanan yanlışlıkların hizmet alan münferit işletmeler için önemli olup olmadığını belirleyecek kadar söz konusu hizmet alan işletmelerin koşullarından haberdar değildir. Dolayısıyla, bir hizmet kuruluşu denetçisinin bakış açısına göre bir kontrol, yeterince uygunluk sağlandığında tek başına veya diğer kontrollerle birlikte hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılacağına yönelik makul güvence sağlıyorsa uygun şekilde tasarlanmış demektir.

A26. Bir hizmet kuruluşu denetçisi, kontrollerin tasarımı hakkında kanaat edinmesine yardımcı olması için iş akış şemaları, soru formları veya karar tablolarını kullanma seçeneğini dikkate alır.

A27. Kontroller bir kontrol amacının gerçekleştirilmesine yönelik çok sayıda faaliyetten oluşabilir. Sonuç olarak, hizmet kuruluşu denetçisinin belli faaliyetleri, belirli bir kontrol amacını gerçekleştirme konusunda etkisiz olarak değerlendirmesi durumunda, başka faaliyetlerin varlığı hizmet kuruluşu denetçisinin kontrol amacıyla ilgili kontrollerin uygun şekilde tasarlandığı sonucuna varmasına olanak sağlayabilir.

Kontrollerin İşleyiş Etkinliğiyle İlgili Kanıt Elde Edilmesi

İşleyiş Etkinliğinin Değerlendirilmesi (Bkz.: 24 üncü paragraf)

- A28. *Hizmet alan işletme veya hizmet alan işletme denetçisinin* bakış açısına göre bir kontrol; tek başına veya diğer kontrollerle birlikte hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların önleneyeğine veya tespit edilerek düzeltileceğine yönelik makul güvence sağlıyorsa etkin şekilde işliyor demektir. Ancak, *hizmet kuruluşu veya hizmet kuruluşu denetçisi* kontrol sapmasından kaynaklanan bir yanlışlığın meydana gelip gelmediğini ve geldiye önemli olup olmadığını belirleyecek kadar hizmet alan münferit işletmelerin koşullarından haberdar değildir. Dolayısıyla, bir hizmet kuruluşu denetçisinin bakış açısına göre, bir kontrol tek başına veya diğer kontrollerle birlikte hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılacağına yönelik makul güvence sağlıyorsa etkin şekilde işliyor demektir. Aynı şekilde bir hizmet kuruluşu veya hizmet kuruluşu denetçisi, gözlemlenmiş herhangi bir kontrol sapmasının hizmet alan münferit bir işletmenin bakış açısına göre önemli yanlışlığa sebep olup olmadığını belirleyecek bir konumda değildir.
- A29. Kontrollerin tasarlandığı ve uygulandığı haliyle tutarlı bir şekilde işlemlerini sağlayan bir otomasyon bulunmadığı sürece, kontrollerin tasarımının uygunluğuna ilişkin kontroller hakkında görüş bildirmeye yetecek düzeyde kanaat edinilmesi, işleyiş etkinliğiyle ilgili yeterli kanıt oluşturmaz. Örneğin, manuel bir kontrolün belli bir anda uygulanmasına ilişkin bilgi elde edilmesi, o kontrolün diğer zamanlardaki işleyişine ilişkin kanıt sağlamaz. Ancak, BT'nin işleyişinin yapısal tutarlılığı sebebiyle otomatik bir kontrolün tasarımını ve uygulanıp uygulanmadığını belirlemek için prosedürlerin uygulanması, hizmet kuruluşu denetçisinin değerlendirmesine ve program değişiklikleri üzerindeki kontroller gibi diğer kontrollerin test edilmesine bağlı olarak kontrolün işleyiş etkinliğine ilişkin kanıt olabilir.
- A30. Hizmet alan işletme denetçilerine faydalı olabilmesi için 2 nci tip bir rapor en az altı aylık bir dönemi kapsar. Dönemin altı aydan kısa olması durumunda, hizmet kuruluşu denetçisi güvence raporunda dönemin daha kısa olmasının sebeplerini açıklamanın uygun olacağını düşünebilir. Altı aydan daha kısa bir dönemi kapsayan bir rapora sebebiyet veren koşullara örnek olarak (a) hizmet kuruluşu denetçisinin kontrollere ilişkin raporun yayımlanacağı tarihe yakın bir tarihte atanması/görevlendirilmesi, (b) hizmet kuruluşunun (veya belli bir sistem ya da uygulamanın) altı aydan daha kısa bir süredir faaliyet gösteriyor (veya işliyor) olması veya (c) kontrollerde önemli değişiklikler yapılmış olması ve raporu yayımlamadan önce alt ay beklemenin ya da sistemin değişikliklerden önceki ve sonraki halini kapsayan bir rapor yayımlamanın uygulanabilir olmaması gösterilebilir.
- A31. Belli kontrol prosedürleri, işleyişinin daha sonraki bir tarihte test edilebilmesine imkân verecek şekilde kanıt bırakmayabilir ve bu nedenle hizmet kuruluşu denetçisi raporlama dönemi boyunca farklı zamanlarda bu kontrol prosedürlerinin işleyiş etkinliğini test etmeyi gerekli görebilir.
- A32. Hizmet kuruluşu denetçisi her bir dönem boyunca kontrollerin işleyiş etkinliği hakkında görüş verir, dolayısıyla hizmet kuruluşu denetçisinin bu görüşü bildirmesi için cari dönem

boyunca kontrollerin işleyişiyle ilgili yeterli ve uygun kanıtı elde etmesi gerekir. Ancak, önceki denetimlerde gözlemlenen sapmalara ilişkin bilgi, hizmet kuruluşu denetçisinin cari dönemdeki testin kapsamını arttırmasına yol açabilir.

Dolaylı Kontrollerin Test Edilmesi (Bkz.: 25(b) paragrafı)

A33. Bazı durumlarda, dolaylı kontrollerin etkin şekilde işlediğini destekleyen kanıtların elde edilmesi gerekebilir. Örneğin, hizmet kuruluşu denetçisinin, belirlenen kredi limitlerini aşan satışların detaylarını veren istisna raporlarına ilişkin gözden geçirmenin etkinliğini test etmeye karar vermesi durumunda, söz konusu gözden geçirme ve ilgili takip, hizmet kuruluşu denetçisi için doğrudan ilgili bir kontroldür. Raporlarda yer alan bilgilerin doğruluğuna ilişkin kontroller (örneğin, genel BT kontrolleri) “dolaylı” kontroller olarak tanımlanır.

A34. BT işleyişindeki yapısal tutarlılık sebebiyle, bir otomatik uygulama kontrolünün uygulanmasına ilişkin kanıt, hizmet kuruluşunun genel kontrollerinin (özellikle, değişiklik kontrollerinin) işleyiş etkinliği hakkındaki kanıtlarla birlikte dikkate alındığında, bu kontrolün işleyiş etkinliğine ilişkin önemli kanıtlar sunabilir.

Test Edilecek Kalemleri Seçme Yöntemleri (Bkz.: 25(c) ve 27 nci paragraflar)

A35. Aşağıdakiler hizmet kuruluşu denetçisinin test edilecek kalemleri seçerken kullanabileceği yöntemlerdir:

- (a) Tüm kalemlerin seçilmesi (%100 inceleme). Bu yöntem, sık uygulanmayan (örneğin 3 aylık dönemler itibarıyla uygulanan) kontrollerin test edilmesi için veya ilgili kontrolün uygulanmasına ilişkin kanıtın %100 incelemeyi etkili kılması durumunda uygun olabilir,
- (b) Belirli kalemlerin seçilmesi. Örneklemenin ve %100 incelemenin etkin olmayabileceği durumlarda uygun olabilir, örnekleme için büyük bir anakitle oluşturmak için örneğin aylık veya haftalık uygulanan kontroller gibi yeterince sık uygulanmayan kontrollerin test edilmesi ve
- (c) Örnekleme. Tekdüze olarak sıklıkla uygulanan ve uygulanmasıyla ilgili belgelendirilmiş kanıt sunan kontrollerin test edilmesi için uygun olabilir.

A36. Belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi, çoğunlukla kanıt elde etmek için etkin bir yöntem olmakla birlikte, örnekleme oluşturmamaktadır. Bu yöntemle seçilen kalemlere uygulanan prosedürlerin sonuçları anakitlenin tamamına yansıtılamaz; bu nedenle belirli kalemlerin seçilerek incelenmesi anakitledeki seçilmeyen diğer kalemlere ilişkin kanıt sağlamaz. Öte yandan, örnekleme, anakitlenin içinden seçilen örneklemin test edilmesine dayanarak anakitlenin tamamı hakkında sonuçlara varılabildiğini sağlamak üzere tasarlanmıştır.

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışması

İç Denetim Fonksiyonu Hakkında Bilgi -Kanaat- Edinilmesi (Bkz.: 30 uncu paragraf)

A37. İç denetim fonksiyonu; yönetime ve üst yönetimden sorumlu olanlara karşı analiz, değerlendirme, güvence, öneri ve diğer bilgilerin sağlanmasından sorumlu olabilir. Bir

hizmet kuruluşunda iç denetim fonksiyonu, hizmet kuruluşunun kendi iç kontrol sistemiyle ilgili faaliyetleri veya hizmet kuruluşunun -kontroller dâhil- hizmet alan işletmelere sunduğu hizmet ve sistemlerle ilgili faaliyetleri yürütebilir.

İç Denetçilerin Çalışmasının Kullanılıp Kullanılmayacağına ve Ne Düzeyde Kullanılacağına Karar Verilmesi (Bkz.: 33 üncü paragraf)

A38. İç denetçilerin çalışmasının, hizmet kuruluşu denetçisinin prosedürlerinin niteliği, zamanlaması veya kapsamı üzerindeki planlanan etkisine karar verilirken, aksi bir durum söz konusu olmadıkça, aşağıdaki etkenler farklı veya daha dar kapsamlı prosedürlere ihtiyaç olduğunu gösterebilir:

- İç denetçiler tarafından uygulanan veya uygulanacak belirli bir çalışmanın niteliğinin ve kapsamının çok kısıtlı olması.
- İç denetçilerin çalışmasının, hizmet kuruluşu denetçisinin ulaştığı sonuçlar açısından daha az önemli olan kontrollerle ilgili olması.
- İç denetçiler tarafından uygulanan veya uygulanacak çalışmaların subjektif veya karmaşık muhakemeler gerektirmemesi.

İç Denetim Fonksiyonunun Çalışmasının Kullanılması (Bkz.: 34 üncü paragraf)

A39. Hizmet kuruluşu denetçisinin, iç denetçilerin belirli bir çalışmasına ilişkin uygulayacağı prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; hizmet kuruluşu denetçisinin vardığı sonuçlar açısından bu çalışmanın önemine ilişkin yaptığı değerlendirmesine (örneğin, test edilen kontrollerin azaltmaya çalıştığı risklerin önemi), iç denetim fonksiyonuna ilişkin değerlendirmesine ve iç denetçilerin söz konusu çalışmasına ilişkin değerlendirmesine bağlı olacaktır. Bu tip prosedürler aşağıdakileri içerebilir:

- İç denetçiler tarafından incelenmiş kalemlerin yeniden incelenmesi,
- Diğer benzer kalemlerin incelenmesi ve
- İç denetçiler tarafından uygulanan prosedürlerin gözlemlenmesi.

Hizmet Kuruluşu Denetçisi Tarafından Sunulan Güvence Raporu Üzerindeki Etki (Bkz.: 36-37 nci paragraflar)

A40. İç denetim fonksiyonunun kurumsal statüsü ve tarafsızlığı ne olursa olsun bu fonksiyon, denetimi yürütürken hizmet kuruluşu denetçisinin zorunlu tutulduğu şekliyle, hizmet kuruluşundan bağımsız değildir. Hizmet kuruluşu denetçisi güvence raporunda bildirilen görüşten tek başına sorumludur ve bu sorumluluk hizmet kuruluşu denetçisinin iç denetçilerin çalışmasını kullanması sebebiyle azalmaz.

A41. İç denetim fonksiyonu tarafından yapılan çalışmaya ilişkin hizmet kuruluşu denetçisinin yaptığı tanım, aşağıda örnekleri verilen birçok farklı biçimde sunulabilir:

- Kontrol testlerine ilişkin tanıma, kontrol testleri uygulanırken iç denetim fonksiyonunun belirli bir çalışmasının kullanıldığını belirten bir giriş bölümü ekleyerek.

- Söz konusu münferit testleri iç denetimle ilişkilendirerek.

Yazılı Beyanlar (Bkz.: 38 ve 40 ıncı paragraflar)

- A42. 38 inci paragraf tarafından zorunlu kılınan yazılı beyanlar 9(i) paragrafında tanımlanan hizmet kuruluşunun beyanından ayrıdır ve bu beyana ilave olarak sunulmaktadır.
- A43. Hizmet kuruluşunun bu GDS'nin 38(c) paragrafı uyarınca talep edilen yazılı beyanları sağlamaması durumunda, hizmet kuruluşu denetçisinin görüşünün bu GDS'nin 55(ç) paragrafı uyarınca olumlu görüş dışında bir görüş olması uygun olabilir.

Diğer Bilgiler (Bkz.: 42 nci paragraf)

- A44. Etik Kurallar, bir hizmet kuruluşu denetçisinin;
- (a) Önemli düzeyde yanlış veya yanıltıcı beyan içerdiğini,
 - (b) Dikkatsizce sunulmuş beyan veya bilgi içerdiğini veya
 - (c) Gerekli bilgileri göz ardı ettiğini veya gizlediğini, dolayısıyla yanıltıcı mahiyette olduğunu,¹⁴

düşündüğü bilgilerle ilişkilendirilmemesini gerektirir. Hizmet kuruluşunun sistem tanımını ve hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunu içeren bir belgede yer alan diğer bilgilerin, kurtarma planları veya acil durum planları gibi geleceğe yönelik bilgileri veya hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunda belirlenen sapmaları ele alacak sistemde değişiklik planları ya da makul şekilde doğrulanamayan tanıtıcı mahiyetteki iddiaları içermesi durumunda, hizmet kuruluşu denetçisi bu bilgilerin çıkarılmasını veya düzeltilmesini talep edebilir.

- A45. Hizmet kuruluşunun diğer bilgileri çıkarmayı veya düzeltmeyi reddetmesi durumunda, atılabilecek ilâve uygun adımlar aşağıdaki gibidir:
- Hizmet kuruluşundan, atılacak uygun adımlara ilişkin hukuk müşavirine danışmasının talep edilmesi.
 - Güvence raporunda söz konusu önemli tutarsızlıkların veya önemli yanlışlıkların tanımlanması.
 - Sorun çözülene kadar güvence raporunun sunulmaması.
 - Denetimden çekilme.

Belgelendirme (Bkz.: 51 inci paragraf)

- A46. KYS 1 (veya en az KYS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümleri) denetim şirketlerinin, çalışma kâğıtlarının rapor tarihinden sonra zamanında birleştirilmesine ilişkin bir kalite hedefi oluşturmalarını gerektirir.¹⁵ Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işleminin tamamlanması için uygun süre hizmet kuruluşu denetçisi raporu tarihinden itibaren en fazla altmış gündür.¹⁶

¹⁴ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, A111.2 paragrafı

¹⁵ KYS 1, 31(f) paragrafı

¹⁶ KYS 1, A83 paragrafı

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporunu Hazırlaması

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporunun İçeriği (Bkz.: 53 üncü paragraf)

A47. Hizmet kuruluşu denetçilerinin güvence raporlarına ve ilgili hizmet kuruluşlarının beyanlarına ilişkin örneklere Ek 1 ve Ek 2’de yer verilmiştir.

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporunun Amaçları ve Hedef Kullanıcıları (Bkz.: 53(d) paragrafi)

A48. Bir hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında raporlama yapma üzere yapılan denetimlerde kullanılan kıstaslar, sistemin hizmet alan işletmelerce finansal raporlama için nasıl kullanıldığını bilen kişilere, yalnızca, kontroller dâhil, hizmet kuruluşunun sistemi hakkında bilgi vermek amacıyla ilgilidir. Bu nedenle söz konusu durum hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunda belirtilir. Ayrıca, hizmet kuruluşu denetçisi güvence raporunun hedef kullanıcılar dışındaki kişilere dağıtımını, başkaları tarafından veya başka amaçlarla kullanımını özel olarak kısıtlayan ifadelerle yer vermenin uygun olacağını düşünebilir.

Kontrol Testlerinin Tanımı (Bkz.: 54 üncü paragraf)

A49. 2 nci tip bir rapor için kontrol testlerinin niteliğini tanımlarken, hizmet kuruluşu denetçisinin aşağıdaki hususlara yer vermesi, güvence raporunun kullanıcılarına yardımcı olur:

- Sapmaların tespit edildiği tüm testlerin sonuçları (Hizmet kuruluşu denetçisinin ilgili kontrol amacına ulaşıldığı sonucuna varmasını sağlayan başka kontroller belirlenmiş olsa bile veya test edilen kontrol daha sonra hizmet kuruluşunun sistem tanımından çıkarılmış olsa dahi).
- Hizmet kuruluşu denetçisinin ilgili etkenleri tespit ettiği ölçüde, belirlenen sapmalara ait nedensel etkenlerle ilgili bilgiler.

Olumlu Görüş Dışındaki Görüşler (Bkz.: 55 inci paragraf)

A50. Hizmet kuruluşu denetçisinin olumlu görüş dışında bir görüş içeren güvence raporlarının unsurlarına ilişkin örneklere Ek 3’te yer verilmiştir.

A51. Hizmet kuruluşu denetçisi, olumsuz bir görüş vermiş veya görüş vermektan kaçınmış olsa dahi, kendisinin haberdar olduğu ve olumlu görüş dışında bir görüş verilmesini gerektirecek diğer hususların sebeplerinin ve etkilerinin olumlu görüş dışında bir görüş verilmesinin dayanağı paragrafında açıklanması uygun olabilir.

A52. Kapsam sınırlaması sebebiyle görüş vermektan kaçınılması durumunda, uygulanan prosedürlerin belirtilmesi ya da hizmet kuruluşu denetçisinin denetiminin özelliklerini belirten açıklamalar eklenmesi genellikle uygun olmaz; böyle yapılması görüş vermektan kaçınmaya gölge düşürebilir.

Diğer Bildirim Sorumlulukları (Bkz.: 56 ncı paragraf)

A53. Mevzuatla yasaklanmadığı müddetçe, 56 ncı paragrafta belirtilen durumlara karşılık vermek için atılacak uygun adımlar aşağıdakileri içerebilir:

- Atılabilecek farklı adımların sonuçlarına ilişkin hukuki danışmanlık almak.
- Hizmet kuruluşundaki üst yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmak.
- Üçüncü taraflara bildirim yapılıp yapılmayacağını belirlenmesi (Örneğin, mevzuat veya etik hükümler; hizmet kuruluşu denetçisinin durumu yetkili bir kuruma rapor etmesini zorunlu kılabilir¹⁷ veya içinde bulunulan şartlar altında bu tür bir raporlama yapılmasının uygun olabileceği durumlara ilişkin sorumluluklar yükleyebilir.).
- Olumlu görüş dışında bir görüş vermek veya Diğer Hususlar paragrafı eklemek.
- Denetimden çekilmek.

¹⁷ Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, A360.31-A360.35 U1 paragrafları

Hizmet Kuruluşunun Beyanlarına İlişkin Örnek

Hizmet kuruluşunun beyanlarına ilişkin aşağıda verilen örnekler yalnızca rehberlik etme amacı taşımakta olup bu örneklerin tüm durumları kapsamaması ve her durumda uygulanabilir olması amaçlanmamıştır.

Örnek 1: 2 nci Tip Hizmet Kuruluşunun Beyanı

Hizmet Kuruluşunun Beyanı

Ekli tanım; *[sistem tipi veya adı]* sistemini kullanan müşteriler ve -müşterilerin finansal tablolarına ilişkin önemli yanlışlık risklerini değerlendirirken- müşterilerin kendisi tarafından yürütülen kontrollerle ilgili bilgileri de içeren diğer bilgiler ile birlikte tanımı değerlendirmek için yeterli bilgiye sahip denetçileri için hazırlanmıştır. *[İşletmenin adı]* aşağıdaki hususları teyit eder:

- (a) *[tarih]* ve *[tarih]* tarihleri arasındaki dönem boyunca müşteri işlemlerinin yürütüldüğü *[sistem tipi veya adı]* sistemi, *[bb-cc]* sayfalarında yer alan ekli tanımda gerçeğe uygun bir biçimde sunulmuştur. Bu beyanda bulunurken kullanılan kıstaslar şunlardır:

Ekli tanım;

- (i) Aşağıdaki hususları da içermek üzere, sistemin nasıl tasarlandığını ve uygulandığını sunmaktadır:
- Uygun hâllerde yürütülen işlem sınıfları da dâhil sunulan hizmet türleri,
 - İşlemlerin başlatılmasında, kaydedilmesinde, yürütülmesinde, gerektiğinde düzeltilmesinde ve hizmet alan işletme için hazırlanan raporlara aktarılmasında kullanılan prosedürler dâhil, bilgi teknolojileri ve manuel sistemlerdeki prosedürler,
 - Yanlış bilgilerin düzeltilmesini ve bilginin müşteriler için hazırlanan raporlara nasıl aktarıldığını da içerecek şekilde; işlemlerin başlatılmasında, kaydedilmesinde, yürütülmesinde ve raporlanmasında kullanılan ilgili muhasebe kayıtları, destekleyici bilgiler ve özel hesaplar,
 - Sistemin, işlemler dışındaki önemli olayları ve durumları ne şekilde ele aldığı,
 - Müşteriler için raporların hazırlanmasında kullanılan süreç,
 - İlgili kontrol amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için tasarlanan kontroller,
 - Sistem tasarımında, hizmet alan işletmeler tarafından uygulanacağını varsaydığımız ve -ekli tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşmak için gerekli ise- tek başımıza ulaşamayacağımız söz konusu kontrol amaçlarıyla birlikte tanımda belirtilen kontroller.

- Müşteri işlemlerinin yürütülmesi ve raporlanmasıyla ilgili olan kontrol çevremizin, risk değerlendirme sürecinin, bilgi sistemi (ilgili iş süreçleri dâhil) ve iletişiminin, kontrol faaliyetlerinin ve izleme kontrollerinin diğer yönleri.
- (ii) [Tarih] ve [tarih] tarihleri arasındaki dönemde hizmet kuruluşunun sistemindeki değişikliklere ilişkin detayları içermektedir.
- (iii) Tanımın çok sayıda müşterinin ve onların denetçilerinin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlandığı ve dolayısıyla her bir müşterinin kendi özel çevresi açısından önemli olabileceğini düşündüğü sistemin tüm yönlerini kapsamayabileceği kabul edilmekle birlikte; tanımlanan sistemin kapsamıyla ilgili bilgileri içermektedir -eksik göstermemektedir- veya bu bilgileri çarpıtmamaktadır.
- (b) Ekli tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontroller *[tarih]* ve *[tarih]* tarihleri arasındaki dönem boyunca uygun şekilde tasarlanmış ve etkin şekilde işlemiştir. Bu beyanda bulunurken kullanılan kıstaslar şunlardır:
- (i) Tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasını tehdit eden riskler belirlenmiştir.
- (ii) Belirlenen kontroller, tanımlandıkları şekilde işlemleri hâlinde, bu risklerin kontrol amaçlarına ulaşılmasını engellemediğine ilişkin makul bir güvence sağlamaktadır ve
- (iii) Uygun yetkinlik ve yetkiye sahip kişiler tarafından uygulanan manuel kontroller dâhil, kontroller *[tarih]* ve *[tarih]* tarihleri arasındaki dönem boyunca tasarlanan şekilde tutarlı olarak uygulanmıştır.

Örnek 2: 1 inci Tip Hizmet Kuruluşunun Beyanı

Ekli tanım [sistem tipi veya adı] sistemini kullanan müşteriler ve -müşterilerin finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemleri hakkında kanaat edinirken- müşterilerin kendisi tarafından yürütülen kontrollerle ilgili bilgileri de içeren diğer bilgilerle birlikte tanımı değerlendirmek için yeterli kanaate sahip denetçiler için hazırlanmıştır. [İşletmenin adı] aşağıdaki hususları teyit eder:

- (a) Müşteri işlemlerinin yürütüldüğü [tarih] tarihindeki [sistem tipi veya adı] sistemi, [bb–cc] sayfalarında yer alan ekli tanımda gerçeğe uygun bir biçimde sunulmuştur. Bu beyanda bulunurken kullanılan kıstaslar şunlardır:

Ekli tanım;

- (i) Aşağıdaki hususları da içermek üzere, sistemin nasıl tasarlandığını ve uygulandığını sunmaktadır:
- Uygun hâllerde yürütülen işlem sınıfları da dâhil sunulan hizmet türleri,
 - İşlemlerin başlatılmasında, kaydedilmesinde, yürütülmesinde, gerektiğinde düzeltilmesinde ve hizmet alan işletme için hazırlanan raporlara aktarılmasında kullanılan prosedürler dâhil, bilgi teknolojileri ve manuel sistemlerdeki prosedürler,
 - Yanlış bilgilerin düzeltilmesini ve bilginin müşteriler için hazırlanan raporlara nasıl aktarıldığını da içerecek şekilde; işlemlerin başlatılmasında, kaydedilmesinde, yürütülmesinde ve raporlanmasında kullanılan ilgili muhasebe kayıtları, destekleyici bilgiler ve özel hesaplar,
 - Sistemin, işlemler dışındaki önemli olayları ve durumları ne şekilde ele aldığı,
 - Müşteriler için raporların hazırlanmasında kullanılan süreç,
 - İlgili kontrol amaçları ve bu amaçlara ulaşmak için tasarlanan kontroller,
 - Sistem tasarımında, hizmet alan işletmeler tarafından uygulanacağını varsaydığımız ve -ekli tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşmak için gerekli ise- tek başımıza ulaşamayacağımız söz konusu kontrol amaçlarıyla birlikte tanımda belirtilen kontroller.
 - Müşteri işlemlerinin yürütülmesi ve raporlanmasıyla ilgili olan kontrol çevremizin, risk değerlendirme sürecinin, bilgi sistemi (ilgili iş süreçleri dâhil) ve iletişiminin, kontrol faaliyetlerinin ve izleme kontrollerinin diğer yönleri.
- (ii) Tanımın çok sayıda müşterinin ve onların denetçilerinin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlandığı ve dolayısıyla her bir müşterinin kendi özel çevresi açısından önemli olabileceğini düşündüğü sistemin tüm yönlerini kapsamayabileceği kabul edilmekle birlikte; tanımlanan sistemin kapsamıyla ilgili bilgileri içermektedir -eksik göstermemektedir - veya bu bilgileri çarpıtmamaktadır.

- (b) Ekli tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontroller *[tarih]* tarihinde uygun Şekilde tasarlanmıştır. Bu beyanda bulunurken kullanılan kıstaslar Şunlardır:
- (i) Tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasını tehdit eden riskler belirlenmiştir ve
 - (ii) Belirlenen kontroller, tanımlandıkları Şekilde iŐlemeleri hâlinde, bu risklerin kontrol amaçlarına ulaşılmasını engellemediğine ilişkin makul güvence sağlamaktadır.

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporlarına İlişkin Örnekler

Aşağıda verilen örnekler yalnızca rehberlik etme amacı taşımakta olup bu örneklerin tüm durumları kapsaması ve her durumda uygulanabilir olması amaçlanmamıştır.

Örnek 1: 2 nci Tip Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporu**Bağımsız Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Kontrollerin Tanımı, Tasarımı ve İşleyiş Etkinliğine İlişkin Güvence Raporu**

XYZ Hizmet Kuruluşuna

Kapsam

XYZ Hizmet Kuruluşunun, [tarih] ve [tarih] tarihleri arasındaki döneme ait müşteri işlemlerinin yürütüldüğü [sistem tipi veya adı] sistemine ilişkin [bb-cc] sayfalarında yer alan tanıma [tanım] ve tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin tasarımına ve işleyişine ilişkin raporlama yapma üzere görevlendirilmiş bulunuyoruz.¹

XYZ Hizmet Kuruluşunun Sorumlulukları

XYZ Hizmet Kuruluşu: tanımın ve beyanın tamlığı, doğruluğu ve sunum yöntemi dâhil, [aa] sayfada yer alan tanım ve ekli beyanın hazırlanmasından; tanım kapsamına giren hizmetlerin sağlanmasından; kontrol amaçlarının belirlenmesinden ve belirlenen kontrol amaçlarına ulaşmak için kontrollerin tasarlanmasından, uygulanmasından ve etkin şekilde işleyişinden sorumludur.

Bağımsızlığımız ve Kalite Yönetimi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşan temel ilkelere dayanan, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'ın (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) bağımsızlık ve diğer etik hükümlere uymaktayız.

Denetim şirketi; etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamaya ilişkin politika veya prosedürler dâhil olmak üzere, bir kalite yönetim sistemi tasarlamayı, uygulamayı ve sistemin işleyişini sağlamayı zorunlu kılan Kalite Yönetim Standardı 1² hükümlerini uygulamaktadır.

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Sorumlulukları

Sorumluluğumuz, uyguladığımız prosedürlere dayanarak, XYZ Hizmet Kuruluşunun tanımı hakkında ve bu tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin tasarımı ve işleyişi hakkında görüş vermektir. Yaptığımız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Güvence Denetimi Standardı 3402 *Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları*'na uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standart; tanımın, tüm önemli yönleriyle, gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına ve

¹ Bu tanımın bazı unsurları sözleşme kapsamına alınmamışsa, bu durum güvence raporunda açıkça belirtilir.

² KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi

kontrollerin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığına ve etkin şekilde işleyip işlemediğine dair makul güvence elde etmek üzere prosedürlerimizi planlamamızı ve uygulamamızı gerektirmektedir.

Bir hizmet kuruluşunda kontrollerin tanımı, tasarımı ve işleyiş etkinliği hakkında raporlama yapılmasına yönelik bir güvence denetimi, hizmet kuruluşunun sistem tanımında yer alan açıklamalar ile kontrollerin tasarımına ve işleyiş etkinliğine dair kanıt elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Seçilen prosedürler; tanımın gerçeğe uygun bir biçimde sunulmama ve kontrollerin uygun bir şekilde tasarlanmama veya etkin şekilde işlememe risklerinin değerlendirilmesi dâhil, hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki muhakemesine dayanmaktadır. Prosedürlerimiz, tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak için gerekli gördüğümüz söz konusu kontrollerin işleyiş etkinliğinin test edilmesini de içermektedir. Bu tip bir güvence denetimi; tanımın genel sunumunun, tanımda belirtilen amaçların uygunluğunun ve hizmet kuruluşu tarafından öngörülen ve [aa] sayfada tanımlanan kıstasların uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Hizmet Kuruluşundaki Kontrol Kısıtları

XYZ Hizmet Kuruluşunun tanımı, çok sayıda müşterinin ve onların denetçilerinin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanmıştır ve dolayısıyla, tanımı her bir müşterinin kendi özel çevresi açısından önemli olabileceğini düşündüğü sistemin her yönünü kapsamayabilir. Ayrıca bir hizmet kuruluşundaki kontroller, niteliklerinden dolayı, işlemlerin yürütülmesi -işlenmesi- veya raporlanması sırasında oluşan tüm hata veya ihmalleri önleyemeyebilir veya tespit edemeyebilir. Ayrıca, işleyiş etkinliğiyle ilgili bir değerlendirmenin gelecek dönemlere yansıtılması -projeksiyonu-, hizmet kuruluşundaki kontrollerin yetersiz veya başarısız olma riskiyle karşı karşıya kalabilir.

Görüş

Görüşümüz, bu raporda belirtilen hususlara dayanarak oluşturulmuştur. Görüşümüzü oluştururken kullandığımız kıstaslar [aa] sayfada açıklanmıştır. Görüşümüze göre, tüm önemli yönleriyle:

- (a) Tanım, [sistem tipi veya adı] sistemi [tarih] ve [tarih] tarihleri arasındaki dönem boyunca tasarlandığı ve uygulandığı şekilde gerçeğe uygun bir biçimde sunmaktadır,
- (b) Tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontroller [tarih] ve [tarih] tarihleri arasındaki dönem boyunca uygun bir şekilde tasarlanmıştır ve
- (c) Test edilen kontroller -tanımda belirtilen kontrol amaçlarına ulaşıldığına dair makul güvence sağlamak için test edilmesi gerekli olan- [tarih] ve [tarih] tarihleri arasındaki dönem boyunca etkin şekilde işlemiştir.

Kontrol Testlerine İlişkin Tanım

Test edilen kontroller ile bu testlerin niteliği, zamanlaması ve sonuçları [yy-zz] sayfalarında yer almaktadır.

Hedef Kullanıcılar ve Amaç

Bu rapor ve [yy-zz] sayfalarında verilen kontrol testlerinin tanımı; yalnızca XYZ Hizmet Kuruluşunun [sistem tipi veya adı] sistemini kullanan müşteriler ve -müşterilerin finansal tablolarına ilişkin önemli yanlışlık risklerini değerlendirirken- müşterilerin kendisi tarafından yürütülen kontrollerle ilgili bilgileri de içeren diğer bilgiler ile birlikte söz konusu sistemi değerlendirmek için yeterli bilgiye sahip denetçilerin kullanımı için hazırlanmıştır.

[Hizmet kuruluşu denetçisinin imzası]

[Hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunun tarihi]

[Hizmet kuruluşu denetçisinin adresi]

Örnek 2: 1 inci Tip Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Güvence Raporu

Bağımsız Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Kontrollerin Tanımı ve Tasarımına İlişkin Güvence Raporu

XYZ Hizmet Kuruluşuna

Kapsam

XYZ Hizmet Kuruluşunun [tarih] tarihine ait müşteri işlemlerinin işlendiği [sistem tipi veya adı] sistemine ilişkin [bb-cc] sayfalarında yer alan tanıma [tanım] ve tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin tasarımına ilişkin raporlama yapma üzere görevlendirilmiş bulunuyoruz.³

Tanımda yer alan kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin herhangi bir prosedür uygulamadığımızdan bu konuya ilişkin görüş bildirmiyoruz.

XYZ Hizmet Kuruluşunun Sorumlulukları

XYZ Hizmet Kuruluşu: tanımın ve beyanın tamlığı, doğruluğu ve sunum yöntemi de dâhil, [aa] sayfada yer alan tanım ve ekli beyanın hazırlanmasından; tanım kapsamına giren hizmetlerin sağlanmasından; kontrol amaçlarının belirlenmesinden ve belirlenen kontrol amaçlarına ulaşmak için kontrollerin tasarlanmasından, uygulanmasından ve etkin şekilde işleyişinden sorumludur.

Bağımsızlığımız ve Kalite Yönetimi

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan, dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve özen, sır saklama ve mesleğe uygun davranıştan oluşan temel ilkelere dayanan, Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallar'ın (Bağımsızlık Standartları Dâhil) (Etik Kurallar) bağımsızlık ve diğer etik hükümlere uymaktayız.

Denetim şirketi; etik hükümlere, mesleki standartlara ve mevzuat hükümlerine uygunluk sağlamaya ilişkin politika veya prosedürler dâhil olmak üzere, bir kalite yönetim sistemi tasarlamayı, uygulamayı ve sistemin işleyişini sağlamayı zorunlu kılan Kalite Yönetim Standardı 1⁴ hükümlerini uygulamaktadır.

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Sorumlulukları

Sorumluluğumuz, uyguladığımız prosedürlere dayanarak, XYZ Hizmet Kuruluşunun tanımı hakkında ve bu tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontrollerin tasarımı hakkında görüş vermektir. Yaptığımız denetim, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yayımlanan Güvence Denetimi Standardı 3402 *Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları*'na uygun olarak yürütülmüştür. Bu Standart; tanımın, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulup sunulmadığına ve kontrollerin tüm önemli yönleriyle uygun bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığına dair makul güvence elde etmek üzere prosedürlerimizi planlamamızı ve uygulamamızı gerektirmektedir.

Bir hizmet kuruluşunda, kontrollerin tanımı ve kontrollerin tasarımı hakkında raporlama yapılmasına yönelik bir güvence denetimi, hizmet kuruluşunun sistem tanımında yer alan

³ Bu tanımın bazı unsurları güvence denetimi kapsamına alınmamışsa, bu durum güvence raporunda açıkça belirtilir.

⁴ KYS 1 Finansal Tabloların Bağımsız Denetim veya Sınırlı Bağımsız Denetimleri ile Diğer Güvence Denetimleri veya İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Şirketleri İçin Kalite Yönetimi

açıklamalar ile kontrollerin tasarımına dair kanıt elde etmek amacıyla prosedürlerin uygulanmasını içerir. Seçilen prosedürler; tanımın gerçeğe uygun bir biçimde sunulmama ve kontrollerin uygun bir şekilde tasarlanmama risklerinin değerlendirilmesi dâhil, hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki muhakemesine dayanmaktadır. Bu tip bir güvence denetimi; tanımın genel sunumunun, tanımda belirtilen amaçların uygunluğunun ve hizmet kuruluşu tarafından öngörülen ve [aa] sayfada tanımlanan kıstasların uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

Yukarıda belirtildiği üzere, tanımda yer alan kontrollerin işleyiş etkinliğine ilişkin herhangi bir prosedür uygulamadığımızdan bu konuya ilişkin görüş bildirmiyoruz.

Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Hizmet Kuruluşundaki Kontrol Kısıtları

XYZ Hizmet Kuruluşunun tanımı, çok sayıda müşterinin ve onların denetçilerinin ortak ihtiyaçlarını karşılamak üzere hazırlanmıştır ve dolayısıyla tanım, her bir müşterinin kendi özel çevresi açısından önemli olabileceğini düşündüğü sistemin her yönünü kapsamayabilir. Ayrıca bir hizmet kuruluşundaki kontroller, niteliklerinden dolayı, işlemlerin yürütülmesi -işlenmesi- veya raporlanması sırasında oluşan tüm hata veya ihmalleri önleyemeyebilir veya tespit edemeyebilir.

Görüş

Görüşümüz, bu raporda belirtilen hususlara dayanarak oluşturulmuştur. Görüşümüzü oluştururken kullandığımız kıstaslar [aa] sayfada açıklanmıştır. Görüşümüze göre, tüm önemli yönleriyle:

- (a) Tanım, [sistem tipi veya adı] sistemi [tarih] tarihinde tasarlandığı ve uygulandığı haliyle şekilde uygun bir biçimde sunmaktadır,
- (b) Tanımda belirtilen kontrol amaçlarıyla ilgili kontroller [tarih] tarihinde uygun bir şekilde tasarlanmıştır.

Hedef Kullanıcılar ve Amaç

Bu rapor; yalnızca XYZ Hizmet Kuruluşunun [sistem tipi veya adı] sistemini kullanan müşteriler ve diğer bilgilerle birlikte (müşterilerin finansal raporlamayla ilgili bilgi sistemleri hakkında kanaat edinirken müşterilerin kendisi tarafından yürütülen kontrollerle ilgili bilgiler dâhil) söz konusu sistemi değerlendirebilecek düzeyde bilgiye sahip denetçilerin kullanımı için hazırlanmıştır.

[Hizmet kuruluşu denetçisinin imzası]

[Hizmet kuruluşu denetçisinin güvence raporunun tarihi]

[Hizmet kuruluşu denetçisinin adresi]

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Olumlu Görüş Dışında Görüş İçeren Güvence Raporu Örnekleri

Aşağıda verilen örnekler yalnızca rehberlik etme amacı taşımakta olup tüm durumları kapsamı ve her durumda uygulanabilir olması amaçlanmamıştır. Örnekler, Ek 2’de verilen rapor örneklerine dayanmaktadır.

Örnek 1: Sınırlı olumlu görüş – hizmet kuruluşunun sistem tanımı, tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun bir biçimde sunulmamıştır.

...

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Sorumlulukları

...

Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

[mn] sayfada yer alan ekli tanım, XYZ Hizmet Kuruluşunun, sisteme yetkisiz erişimi önlemek amacıyla operatör kimlik numaralarını ve şifrelerini kullandığını belirtmektedir. Personelin sorgulanması ve faaliyetlerin gözlenmesini de içeren prosedürlerimize dayanarak, operatör kimlik numaralarının ve şifrelerin A ve B Uygulamalarında kullanıldığını ancak C ve D uygulamalarında kullanılmadığını tespit etmiş bulunuyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüz, bu raporda belirtilen hususlara dayanarak oluşturulmuştur. Görüşümüzü oluştururken kullandığımız kıstaslar XYZ Hizmet Kuruluşunun [aa] sayfada yer alan beyanında tanımlanan kıstaslardır. Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen husus dışında:

(a) ...

Örnek 2: Sınırlı olumlu görüş – kontroller, etkin bir şekilde işlemleri halinde, hizmet kuruluşunun sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşılmasına yönelik makul güvence sağlamak için uygun bir şekilde tasarlanmamıştır.

...

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Sorumlulukları

...

Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

Ekli tanımın [mn] sayfasında belirtildiği üzere XYZ Hizmet Kuruluşu, eksiklikleri düzeltmek veya kapasiteyi arttırmak amacıyla zaman zaman uygulama programlarında değişiklikler yapmaktadır. Değişikliklerin tasarlanmasında ve uygulanmasında değişikliklerin yapılıp yapılmayacağı belirlenirken izlenen prosedürler, söz konusu değişiklikleri yapan kişilerden bağımsız olarak yetkilendirilmiş kişilerce yapılan bir gözden geçirme ve onay sürecini içermemektedir. Ayrıca, bu değişikliklerin uygulanmadan önce test edilmesi veya test sonuçlarının gözden geçirmeye yetkili bir kişiye sunulması için belirlenmiş herhangi bir özel hüküm de bulunmamaktadır.

Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüz, bu raporda belirtilen hususlara dayanarak oluşturulmuştur. Görüşümüzü oluştururken kullandığımız kıstaslar XYZ Hizmet Kuruluşunun [aa] sayfada yer alan beyanında tanımlanan kıstaslardır. Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen husus dışında:

(a) ...

Örnek 3: Sınırlı olumlu görüş – kontroller, belirlenen dönem boyunca etkin bir şekilde işlememiştir (yalnızca 2 nci tip rapor için).

...

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Sorumlulukları

...

Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

XYZ Hizmet Kuruluşu, tanımında, alınan kredi ödemelerinin elde edilen çıktılarla mutabakatını sağlamak üzere otomatik kontrollere sahip olduğunu belirtmiştir. Ancak, tanımın [mn] sayfasında belirtildiği üzere, söz konusu kontrol, bir programlama hatasından dolayı gg/aa/yyyy ile gg/aa/yyyy tarihleri arasındaki dönemde etkin şekilde işlememiştir. Bu durum, gg/aa/yyyy ile gg/aa/yyyy tarihleri arasındaki dönemde “Kontroller, alınan kredi ödemelerinin uygun şekilde kaydedildiğine dair makul güvence sağlar” şeklinde ifade edilen kontrol amacına ulaşamamasına sebep olmuştur. XYZ, [tarih] tarihi itibarıyla hesaplamayı yapan programda bir değişiklik uygulamıştır ve bizim testlerimiz gg/aa/yyyy ile gg/aa/yyyy tarihleri arasındaki dönemde kontrolün etkin şekilde işlediğini göstermektedir.

Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüz, bu raporda belirtilen hususlara dayanarak oluşturulmuştur. Görüşümüzü oluştururken kullandığımız kıstaslar XYZ Hizmet Kuruluşunun [aa] sayfada yer alan beyanında tanımlanan kıstaslardır. Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen husus dışında:

...

Örnek 4: Sınırlı olumlu görüş – hizmet kuruluşu denetçisi yeterli ve uygun kanıt elde edememiştir

...

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Sorumlulukları

...

Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı

XYZ Hizmet Kuruluşu, tanımında, alınan kredi ödemelerinin elde edilen çıktılarla mutabakatını sağlamak üzere otomatik kontrollere sahip olduğunu belirtmiştir. Ancak, söz konusu mutabakatın sağlanmasına ilişkin gg/aa/yyyy ile gg/aa/yyyy tarihleri arasındaki döneme ait elektronik kayıtlar bir bilgisayar işlemi hatası sonucu silinmiştir ve dolayısıyla bizim bu kontrolün söz konusu döneme ait işleyişini test etmemiz olanaksızdır. Sonuç olarak, gg/aa/yyyy ile gg/aa/yyyy tarihleri arasındaki dönemde “Kontroller, alınan kredi ödemelerinin uygun şekilde kaydedildiğine dair makul güvence sağlar” şeklinde ifade edilen kontrol amacının etkin şekilde işleyip işlemediğini tespit edememekteyiz.

Sınırlı Olumlu Görüş

Görüşümüz, bu raporda belirtilen hususlara dayanarak oluşturulmuştur. Görüşümüzü oluştururken kullandığımız kıstaslar XYZ Hizmet Kuruluşunun [aa] sayfada yer alan beyanında tanımlanan kıstaslardır. Görüşümüze göre, Sınırlı Olumlu Görüşün Dayanağı paragrafında belirtilen husus dışında:

(a) ...