

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

HİZMET KURULUŞLARINDAKİ KONTROLLERE İLİŞKİN
GÜVENCE RAPORLARI (GDS 3402) VE BİR UYGULAMANIN
DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nuray ÖZKAN

Ankara – 2019

T.C.
ATILIM ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
İŞLETME YÜKSEK LİSANS PROGRAMI

HİZMET KURULUŞLARINDAKİ KONTROLLERE İLİŞKİN
GÜVENCE RAPORLARI (GDS 3402) VE BİR UYGULAMANIN
DEĞERLENDİRİLMESİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Nuray ÖZKAN

TEZ DANIŞMANI

Dr. Öğr. Üyesi Zeki YANIK

Ankara – 2019

KABUL VE ONAY

Nuray Özkan tarafından hazırlanan “Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları (GDS3402) ve Bir Uygulamanın Değerlendirilmesi” başlıklı bu çalışma, 22.01.2019 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından İşletme Anabilim dalında Yüksek Lisans Tezi olarak oy birliği ile kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Hasan KAVAL

Jüri Başkanı

Dr. Öğr. Üyesi Zeki YANIK

Tez Danışmanı

Prof. Dr. Yıldız AYANOĞLU

Jüri Üyesi

ETİK BEYAN

Atılım Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Yazım Yönergesi'ne uygun olarak hazırladığım bu tez çalışmasını;

- Akademik ve etik kurallar çerçevesinde hazırladığımı,
- Tüm bilgi, belge, değerlendirme ve sonuçları bilimsel etik ve ahlak kurallarına uygun olarak sunduğumu,
- Tez çalışmada yararlandığım eserlerin tümüne atıfta bulunarak kaynak gösterdiğimi,
- Bu tezde sunduğum çalışmanın özgün olduğunu bildirir,

Aksi bir durumda aleyhime doğabilecek tüm hak kayıplarını kabullendiğimi beyan ederim.

22.01.2019

Nuray ÖZKAN

ÖZ

Günümüz işletmeleri varlıklarını koruyabilmek için değişen dünya şartları ve değişen ticaret anlayışına ayak uydurmak zorundadırlar. Ticaretin ülke sınırlarını aşması, gelişen teknoloji ve sınırlara sığmayan ticaret anlayışı, işletmeleri uluslararası ortaklıklar haline getirmiştir. Bu tür ortaklık yapıları da işletmelerin kendilerini güvence altına almalarını ve işletme sistemlerini ve finansal tablolarını daha güvenli bir şekilde oluşturmalarını gerekli kılmıştır

Sadece finansal bilgilerin doğruluğu için yapılan denetimler artık yeterli olmamaktadır. Finansal bilginin oluştuğu sistemin güvenliği ve sürekliliği doğru bilgilerin oluşması için daha fazla önem kazanmıştır.

İşletmeler sistemlerinin güvenliği için iç kontrol sistemleri uygulamaya koymaktadırlar. Sonrasında bu sistemlerin güvenliğini müşterilerine ve kendilerine ispatlamak için bağımsız denetçilere güvence denetimleri yaptırarak güvence raporları almaktadırlar.

Hizmet kuruluşlarındaki güvence raporları için GDS (ISAE) 3402 standardına göre raporlar hazırlanmaktadır.

Güvence denetim standartları ve uygulama esasları ülkemizde KGK tarafından yayınlanan tebliğlerle belirlenmektedir.

Anahtar kelimeler, Denetim, güvence denetimi, kontrol

ABSTRACT

In order to preserve the assets of today's commercial companies have to keep up with changing world conditions and with changing trade conditions. The commercial companies have obliged to make international partnerships because of developing technology and transnational trades. In such partnership structures, the corporations have made it necessary for their businesses to secure themselves and to establish their business systems and financial statements in a more secure manner.

Only audits for the accuracy of financial information are no longer sufficient. The security and continuity of the financial information system has gained more importance for the formation of correct information.

Internal control systems for the safety of the corporations' systems are put into practice. Afterwards, they take assurance reports by providing assurance audits to the auditors to prove the security of these systems to their customers and themselves.

Reports are prepared according to the GDS (ISAE) 3402 standards for the assurance reports by audit firms and auditors.

Assurance check standards and application principles are determined by the communiqués issued by the KGK (The Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority) in Turkey.

Keywords, audit, assurance, assurance check, control

TEŐEKKÖR

Danışman hocam Sayın Dr. Öğr. Üyesi Zeki YANIK'a ve sevgili meslektaşım Nuray URAL'a teşekkürlerimi sunarım.

İÇİNDEKİLER

ÖZ.....	i
ABSTRACT.....	ii
TEŞEKKÜR.....	iii
İÇİNDEKİLER.....	iv
KISALTMALAR DİZİNİ.....	v
TABLolar DİZİNİ.....	vi
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	vii
GİRİŞ.....	1

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM

1.1 Denetimin Tanımı	3
1.2 Denetim Türleri	4
1.3 Denetçinin Tanımı	5
1.4 Denetçi Türleri	6
1.5 Bağımsız Denetimin Tanımı	7
1.6 Bağımsız Denetimin Türkiye ve Dünyadaki Durumu	8
1.7 Bağımsız Denetime Tabi Şirketler	10

İKİNCİ BÖLÜM

2.GÜVENCE DENETİMİ

2.1 Kavram Olarak Güvence	13
2.2 Kavram Olarak Güvence Denetimi	13
2.3 Güvence Denetimimin Tarihsel Gelişimi	13
2.4 Güvence Denetimi	13

2.5 Güvence Denetim Standartları	15
2.6 Güvence Denetim Standartları Türleri	16
2.7 GDS 3000 Standardında Tanımlanan Güvence Denetimi	16
2.8 Güvence Denetim Türleri	16
2.8.1 Güvence seviyesi açısından denetim türleri	16
2.8.2 Sözleşme türleri açısından denetim türleri	17
2.9 Güvence Denetiminden Beklenenler	17
2.10 Güvence Denetçisinin Etik Kuralları	19
2.11 Güvence Denetim Raporu	21
2.12 Güvence Denetimlerinin Bağımsız Denetimlerden Farkı	22

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3402 HİZMET KURULUŞUNDAKİ KONTROLLERE İLİŞKİN GÜVENCE RAPORLARI

3.1.Tanım ve Açıklamalar	23
3.2.Literatür Araştırması	24
3.3 GDS 3402 Standardının Tarihsel Gelişimi	25
3.4 GDS 3402 Standardının Uygulanacağı Güvence Denetimleri	25
3.5 GDS 3402 Standardının Uygulanmayacağı Güvence Denetimleri	28
3.6 GDS 3402 Standardına Ait Rapor Tipleri	29
3.7 Güvence Denetiminden Beklenen Faydalar	30
3.7.1 Güvence denetimlerin hizmet alan işletmeye faydası	30
3.7.2 Güvence denetimlerinin hizmet veren işletmeye faydası	31
3.7.3 Güvence denetiminden beklenen amaç	31

3.8 GDS 3402 Standardı Esas Hükümler	32
3.8.1 Güvence denetçisinin uyması gereken hususlar	32
3.8.2. Hizmet İşletmesi Yönetimden Sorumlu Olanların Uyması gereken hususlar	32
3.8.3. Denetim sözleşmesi kabulüyle ilgili hususlar	32
3.8.4. Kontrol kıstaslarının uygunluğunun tespiti	33
3.8.5. Önemlilik seviyesinin belirlenmesi	34
3.8.6. Hizmet veren işletmenin mevcut sistemi hakkında bilgi edilmek.....	34
3.8.7. İşletmenin kontrol amaçlarıyla ilgili kanıt toplanması	34
3.8.8. İç denetim sistemi hakkında bilgi edinilmesi	35
3.8.9. Hizmet veren işletmeden gerekli beyanların yazılı olarak alınması ..	35
3.9. Güvence Denetim Süreci	35
3.9.1 Güvence talebinin doğması	35
3.9.2 Güvence denetim sürecinin aşamaları	36
3.10 GDS 3402 Güvence Denetim Raporu	50
3.10.1 GDS 3402 Raporunun içeriği	51
3.10.2 GDS 3402 denetim sonrası denetçinin elde ettiği görüş	53

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM (ÖRNEK UYGULAMA)

4.1. Birinci Bölüm.....	67
4.1.1. GDS 3402 Güvence Raporu	67
4.2. İkinci Bölüm	70
4.2.1. ZYZ AŞ. Yönetim Beyanı	70
4.3. Üçüncü Bölüm	71
4.3.1. Sisteme Genel Bakış	71

4.3.2.ZYZ AŞ Tanıtımı	71
4.3.3.Hizmetlerin Tanımı	72
4.3.4.Organizasyon Şeması	73
4.3.5.Risk Değerlendirmesi	73
4.3.6.Kontrol Çerçevesi, Kontrol Yapısı ve Kontrol Kriterleri	74
4.3.7. Kontrol ortamı hakkında bilgiler	80
4.4.ABC Denetim AŞ. Tarafından Sağlanan Bilgiler	81
4.4.1.Giriş.....	81
4.4.2.Kontrol Ortamı	81
4.4.3.Kontrollerin Etkinliğinin Test Edilmesi	81
4.4.4.Kontrol Amaçları ve Kontrol Faaliyetleri	82
SONUÇ VE ÖNERİLER.....	87

KISALTMALAR DİZİNİ

BDDK	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
BDS	Bağımsız Denetim Standardı
GDS	Güvence Denetim Standardı
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
KGK	Kamu Gözetim Kurumu
KKS1	Kalite Kontrol Standardı1
SPK	Sermaye Piyasası Kurumu
AICPA	Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü
EPDK	Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
IAASB	Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu
GDS 3000	Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı
GDS 3402	Güvence Denetimi Standardı 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
GDS 3420	Güvence Denetimi Standardı 3420 Bir İzah namede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
GDS 3400	İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi

TABLolar DİZİNİ

Tablo 1: Örnek Güvence Raporu Rapor Türü Tip-1

Tablo 2: Tip 1- Rapor İşletme Yönetim Beyanı Örneği

Tablo 3: Örnek Güvence Raporu Rapor Türü Tip-2

Tablo 4: Tip 2 Rapor İşletme Yönetim Beyanı Örneği

Tablo 5: Örnek Uygulama Raporu Kapak

Tablo 6: Örnek Uygulama İçindekiler Bölümü

Tablo 7: Örnek Uygulama Kontrol Testleri ve Sonuçları

ŞEKİLLER DİZİNİ

Şekil 1: Denetçide Bulunması Gereken Özellikler

Şekil 2: Üçlü Taraf İlişkisi

Şekil 3: Güvence Talebinin Doğuşu

Şekil 4: Coso Piramidi Bileşenleri

GİRİŞ

Ülkemizde ve Dünya ülkelerinde ticaretin ülke sınırlarını aşması, gelişen teknoloji ve sınırlara sığmayan ticaret anlayışı, işletmeleri uluslararası ortaklıklar haline getirmiştir. Bu tür ortaklık yapıları da işletmelerinin kendilerini güvence almalarını ve mali yapılarını güvende tutmalarını gerekli kılmıştır.

İşletmeler bu amaçtan yola çıkarak finansal tablolarını daha güvenli bir şekilde hazırlamak ve gerekli gördükleri güvenceleri almak için, bağımsız denetimlere ve bağımsız denetim dışındaki güvence denetimlerine başvururlar.

Finansal bilgilerden istifade edecek olanlar, işletme ortakları, yönetim, devlet kurumları vb. bu bilgilerin tam ve doğru olduğunu bilmek ister.

Ülkemizde işletmelerin ihtiyaç duydukları bu tür denetimlerin bir kısmı zorunlu bağımsız denetimlerdir. Belirli büyüklükteki işletmeler zorunlu olarak bağımsız denetim kapsamına alınırlar. Ama bu zorunluluk harici işletmeler kendi istekleriyle ya da istekte bulunan tarafa verilmek üzere bağımsız denetim yaptırabilirler.

Tüm dünya ülkelerinde artık sadece finansal bilgilerin doğruluğu için yapılan denetimler yeterli olmamaktadır. Artık bu finansal bilgilerin oluşumunun de güvenliği ve sürekliliği de önem kazanmıştır.

Bu durum da işletmelerde iç kontrol sistemini ortaya çıkarmıştır. İç kontrolün önemini fark eden işletmeler ister uluslararası işletme olsun, ister yerli firma olsunlar büyüklüklerine göre iç kontrol birimleri oluşturmaktadırlar.

İşletmelerin yapısını oluşturan imalat birimi, satış birimi, muhasebe, insan kaynakları vb. ve bu yapıların hepsinde yer alan bilgi teknolojilerinin güvenliği ve güvenin sürekliliğini de sağlamak gerekli olmuştur.

İşletmeler güvence raporunu, finansal bilgiler, bilgi teknolojileri kullanımları, iç kontrol sistemleri, sürdürülebilirlik raporları gibi hizmetler için almaktadırlar.

Güvence raporlarına olan ihtiyaçta, denetim ve bağımsız denetim dışındaki Güvence denetimlerine ortaya çıkarmıştır.

Bu tür denetimleri ve standartları, uygulama şartlarını Ülkemizde Kamu Gözetimi Kurumu üstlenmiştir. Bu kurum sadece bağımsız denetimle ilgili değil bağımsız denetim dışındaki Güvence Denetimleri gibi diğer denetimlerin de standartlarını belirler.

Kamu Gözetimi Kurumu bu güne kadar dört adet güvence denetim standardı yayınlamıştır. Bunlar,

1. GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
2. GDS 3420 Bir İzah namede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
3. GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları
4. GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetim Dışındaki Güvence Denetimleri

BİRİNCİ BÖLÜM

1. DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETİM

1.1 Denetimin Tanımı

Denetim sözcüğü Latince'den gelmektedir ve “duymak, işitmek” anlamına gelmektedir. Latince’de “aiditus”, Fransızca’da “audire”, İngilizce’de ise “audit” olarak yazılır. Roma döneminde yetkililerin yaptıkları hatalar dinleyerek tespit edilmeye çalışıldığından, denetim kelimesi bu nedenle dinlemek işine dayanmaktadır (Kavut ve Adiloğlu, 2016). Denetim parasal faaliyetler ve bunlara bağlı olaylarla ilgili ortaya konulan iddiaları, daha önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluk durumunu incelemek ve bilgi kullanıcılarına iletme amacıyla, kanıt elde eden ve elde edilen kanıtları değerlendiren sistemli bir süreçtir (Selimoğlu ve diğer, 2015).

Muhasebe denetiminde bir şirketin hedeflerinin gerçekleşip gerçekleşmediğine veya hangi oranda gerçekleştiğine bakılır. Buna ulaşmak için genellikle mali tablolar ve muhasebe kayıtları incelenmektedir.

Genel anlamda denetim; bir şirketin faaliyetinin sonuçlarının araştırılması, kontrolünün yapılması ve elde edilen sonuçların tüm yönleriyle değerlendirilerek bir kanaate varılmasıdır (Selimoğlu ve diğer, 2015).

Diğer bir denetim tanımı ise; bağımsız bir meslek mensubu tarafından gerçekleştirilen, denetimi yapılan şirketin belirlenmiş bir dönemine ait bilgilerin toplanıp değerlendirmesinin yapıldığı ve elde edilen sonuçların raporlanarak açıklandığı bir kontrol sistemidir.

Denetim tanımlarına baktığımızda denetimin unsurları şunlardır;

- Denetim bir sistematik bir süreçtir; denetim işi bir plana göre gerçekleşir ve birbirini takip eden aşamalardan oluşur.
- Parasal olaylarla ilgili iddiaların doğruluğunu tespit için gerçekleşir. Şirketlerin faaliyetleriyle ilgili ortaya koyduğu raporlar ve beyanlar işletmenin ortaya koyduğu iddialardır. Denetim işi bu iddiaların doğru ve güvenilir olduğunu tespit etmek için gerçekleştirilir.

- Önceden belirlenmiş kıstaslara göre gerçekleştirilmesi; denetçi denetim işini gerçekleştirirken genel kabul görmüş muhasebe kuralları, mevzuat, yönetimin belirlediği amaçlara göre çalışır.
- Tarafsızlık ve kanıt toplama; denetim çalışması sırasında denetçi işletme yönetimi veya herhangi bir taraftan etkilenmeden, bağımsızca kanıt toplayarak çalışmasını sürdürür.
- Bilgi kullanıcılarına açıklama; denetçi denetim raporu ile ilgililere vardığı kanaati açıklar. Bu işlem denetimin son aşamasını oluşturmaktadır (Başpınar, 2005).

1.2 Denetim Türleri

Denetim, yapıma sebebine göre, denetçinin konumu, denetimin kapsamı ve zamanına göre türlere ayrılmıştır. Bunlar şu şekildedir;

Amaçlarına göre denetim türleri; Muhasebe denetimi (mali tablo denetimi), Uygunluk denetimi ve faaliyet denetimidir. Mali tablolar denetiminde amaç; işletmenin finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve mevzuat hükümlerine göre doğru olup olmadığının araştırılmasıdır. Uygunluk denetimi; İşletme faaliyetlerinin belirlenen mevzuat hükümlerine uygunluğunun denetimidir. Faaliyet denetimi ise; denetimi yapılan şirketin belirlediği hedeflere ulaşıp ulaşmadığı, şirketin belirlediği çalışma politikaları ve bunların uygulanıp uygulanmadığı hakkında incelemeler yapılması, sonuçların şirket yönetimine sunulması ve üst yönetime tavsiyeler sunulması işlemidir. (Selimoğlu ve diğer. , 2015)

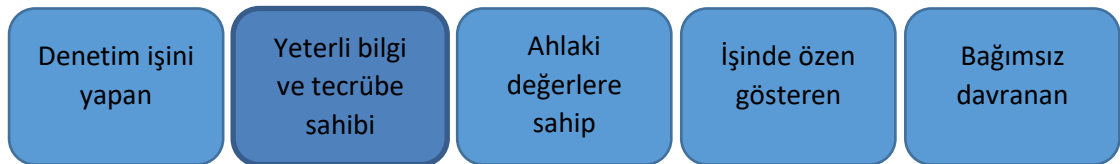
Yapılış nedenlerine göre denetim ise, Yasal (zorunlu denetim) ve isteğe bağlı denetimdir. Zorunlu denetim, yasalar çerçevesinde yapılması zorunlu olan denetimlerdir. Ciro ve aktif toplamı değerlendirilerek ülkemizde yapılan bağımsız denetimler bunlardandır. İsteğe bağlı denetim ise denetim konusu isteğe bağlı olarak en başta belirlenmiş denetimlerdir. Şirket yönetimine özel olarak belirlenmiş bir konuda araştırma yapmak ve bilgi vermek amacıyla gerçekleştirilir (Selimoğlu ve diğer. , 2015)

Denetçinin konumuna göre denetim türleri bağımsız denetim, iç denetim ve kamu denetimi olmak üzere üçe ayrılır. Bağımsız denetim; denetimi yapılan şirketin

bağımsız bir meslek mensubu tarafından, finansal tablolarının belirli standartlara ve mevzuata uygunluğunu inceleyerek bu konuda bir görüş oluşturmak amacıyla, şirketin muhasebe ve iç kontrol sisteminin incelenmesidir. İç denetim; şirketlerin kendi kadrosunda çalışan personeli tarafından, yönetimi bilgilendirmek amacıyla gerçekleştirilen, şirketin hedef, plan ve çalışmalarını kontrol eden denetim türüdür. Kamu denetimi ise, kamuya ait kurumların veya özel şirketlerin kamu hukuku açısından denetlenmesi işlemidir (Selimoğlu ve diğer. ,2015).

1.3 Denetçinin Tanımı

Denetçi; denetim faaliyetini gerçekleştiren, mesleki anlamda yeterli bilgi ve tecrübe ile donatılmış, mesleğin gerektirdiği ahlaki değerlere sahip ve bağımsız hareket edebilen uzman kişidir (Kardeş ve diğerleri, 2015).



Şekil 1 Denetçide Bulunması Gereken Özellikler (Kaynak, Kardeş ve diğerleri, 2015)

Denetçilikle ilgili geçmişten günümüze kadar birçok düzenleme yapılmıştır. 30 Haziran 2012 tarih 28339 sayılı resmi gazetede daha önce yayımlanan 6335 sayılı yasada değişikliğe gidilerek denetçilik mesleği hakkında yeni düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme ile denetçinin tanımı şu şekildedir. 1 Haziran 1989 tarih ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yasası gereğince ruhsat sahibi Yeminli Mali Müşavirler ile SMMM unvanına sahip Kamu Gözetim, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından yetki verilmiş şahıslar veya şirket ortağı bu kişiler tarafından oluşan sermaye şirketlerinden denetçi olarak tanımlanmıştır (Özçelik ve diğerleri, 2014).

Denetim işinde görev alamayacaklar yine yasalarla belirlenmiştir. Bunlar;

- Denetime tabi olan şirkete ortak olmak,
- Denetimi yapılacak şirketin yönetiminde bulunmak, personeli olmak veya bu durumun son üç yıllık bir süre içinde var olması,

- Denetimi yapılan şirketin bağı olan başka bir tüzel işletmenin kanuni temsilcisi, yönetim kurulunda üyelik hakkı, sahibi veya yüzde yirmiden paya sahip olan bir tarafın eşi, alt veya üst soyundan gelen bir yakınlığı, üçüncü dereceye kadar olan kan ve kayın akrabalığının olması,
- Denetimi yapılan şirketin finansal tablolarının oluşmasında veya muhasebe sisteminde denetim işi dışında görev almak,
- Denetime tabi şirketin denetim işi dışında defterlerinin tutulması ve mali tablolarının oluşması nedeniyle denetçi olamayacak kuralına göre hareket eden gerçek veya tüzel kişin bizzat yöneticisi, çalışanı veya sahibi olmak,
- Yukarıda belirtilen nedenle denetçilik yapamayan bir denetçinin personeli olmak.
- Denetim faaliyetinin son beş yıllık dönemine ait gelirin yüzde otuzundan daha fazlasını denetimi yapılacak şirketten elde edilmiş olması ve yeni dönemde de bu durumun devam etmesinin tahmin edilmesi halinde denetçilik işini yapamaz (Karakoç, 2013).

1.4 Denetçi Türleri

Denetçilik mesleği yapılış amacına göre üç gruba ayrılır. Bunlardan birincisi “Bağımsız Denetçi”dir. Bağımsız Denetçi unvanını günümüzde KGK tarafından verilmektedir. Bu kurumun yaptığı tanıma göre, bağımsız denetim faaliyetinde bulunmak amacıyla, 01 Haziran 1989 yılında yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik yasasına göre Yeminli Mali Müşavir veya Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ruhsatını elde etmiş, mesleğinde KGK tarafından belirlenen süreyi doldurmak ve bağımsız denetçilik sınavında başarı olmak koşulu ile KGK tarafından kendilerine yetki verilen kişiler denetçi olarak tanımlanmıştır. Bağımsız denetim işi özel bir uzmanlık gerektirmektedir. Şirketlerin finansal tablolarının muhasebe standartlarına ve mevzuat hükümlerine uygunluğu hakkında inceleme yaparak yazılı görüş bildirmek bağımsız denetçinin görevidir.

İkinci denetçilik türü ise “Kamu Denetçisi” dir. Devlete ait kamu kurum ve kuruluşlarında devleti temsilen denetim işini yürüten, elde ettiği denetim verilerini yazılı olarak denetimi yaptıran kuruma sunan denetçilere Kamu Denetçisi

denilmektedir. Sayıştay denetçileri , iş müfettişleri ve gelir idaresinin teftiş elemanları kamu denetçilerine örnek verilebilir

Üçüncü denetçi türü “İç Denetçi”dir. İç denetçiler çalıştıkları şirketin üst yönetimine karşı sorumludur. İç Denetçinin görevi denetimini yaptıkları şirketin yönetimin belirlediği politikalara uygun çalışıp çalışmadığını tespit etmek, aksayan yönleri belirlemek ve yönetim kuruluna tavsiye niteliğinde görüş bildirmektir. İç denetçiler bir bakıma danışmanlık hizmeti de vermiş olurlar. Genelde faaliyet denetimi alanında çalışarak, şirketlerin daha yüksek performans göstermelerinde ve verimlerinin artırılmasında katkıda bulunurlar.

1.5 Bağımsız Denetimin Tanımı

Sermaye Piyasası Kurumu tarafından bağımsız denetim şu şekilde tanımlanmıştır; SPK tarafından talep edilecek ve kamuya yayınlanacak mali tabloların, genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve mevzuatta bulunan standartlara göre; uygunluğu ve doğruluğu açısından incelemeler yaparak gerçeği yansıtmayı yansıtmadığı hakkında bilgi vermek hedefiyle, denetim meslek mensupları tarafından defter ve belgelerin incelenerek rapor oluşturulmasıdır. Bu tanımdan anlaşılması gereken bağımsız denetçi sorumluluğu, finansal tabloların daha önceden belirlenmiş standartlara uygun olup olmadığının belirlenmesi işidir. Denetimi yapılan şirketin kanunlara aykırı davranışlarını belirlemek denetçinin değil, hukukun görevidir. (Erdoğan, 2002)

Bir başka tanıma göre bağımsız denetim; denetimi yapılan işletmenin mali tabloları ve diğer finansal bilgilerinin, belirlenmiş finansal tablo raporlama standartları hükümlerine uygunluk ve doğruluğunu ortaya koymak için yeterli sayıda kanıt toplamak, denetim kurallarını uygulayarak defter ve kayıtlar üzerinden değerlendirme yapılması ve raporlanması işidir (Kardeş ve diğerleri, 2015).

Bağımsız denetim işini bağımsız, uzman bir meslek mensubu gerçekleştirir. Denetim faaliyeti önceden belirlenmiş kriterlere göre değerlendirilir ve KGK tarafından yayınlanmış Bağımsız Denetim Standartları hükümlerine göre sürdürülür. Bağımsız denetimin konusunu denetime tabi şirketin yönetimi tarafından hazırlanmış finansal tabloları ile dipnotları oluşturmaktadır. Mali tabloların incelenmesi şirketin

muhasebe sisteminin de incelenmesi anlamına gelmektedir. Bu nedenle bağımsız denetim işi finansal tablolar ortaya çıkmadan çok daha önce başlar. Bağımsız denetim bir süreçtir ve tüm işlemler kurallara uyularak sırasıyla gerçekleştirilir. Bağımsız denetim sonucunda oluşturulan ve denetçinin görüşünü bildiren rapor birden fazla bilgi kullanıcısının karar vermesinde etkin olduğundan, tarafsız ve objektif olmalı, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmalıdır.

Bağımsız denetim faaliyetini gerçekleştirebilmek için mevcut bilginin doğru ve ispat edilebilir olması, aynı zamanda denetçi tarafından değerlendirmeye tabi tutulabilmesi için bir takım kriterler içermesi gerekmektedir. Bağımsız denetçinin kanıt toplama ve elde ettiği kanıtları değerlendirebilme becerisine sahip olması gerekmektedir. Bunun yanında denetçi bağımsız ilkesinden asla vazgeçmemeli, hiçbir eti ve baskı altında kalmamalı ve tarafsız olmalıdır. Bağımsız denetim hiçbir kişi veya kurumun çıkarları düşünülmeden, aldığı denetim ücreti dışında çıkar gözetilmeden ve bunları zedeleyecek tüm durumlardan uzak durularak gerçekleştirilmelidir (Kardeş ve Diğerleri, 2015).

Ülkemizde uygulanan dört çeşit bağımsız denetim türü bulunmaktadır. Bunlar 4 Mart 1996 tarih ve 22570 sayı ile Resmi Gazetede yayınlanarak son şeklini almıştır. Bağımsız denetim türleri şunlardır;

- Sürekli Denetim, bir yıllık dönemde ve sürekli yapılan, denetim tekniklerinin tamamını içeren denetimdir.
- Özel Denetim, SPK'na halka arz için talepte bulunan şirketlerin tasfiye işlemi, devir ve birleşme durumlarında yapılan, SPK kontrolünde olan ve mali tabloların denetlenmesi işidir.
- İsteğe Bağlı Denetim, SPK kapsamında olmamakla birlikte, şirketlerin kendi talebi doğrultusunda yapılan denetimdir.
- Sınırlı Denetim, Sürekli denetime tabi şirketleri ara dönemlerde denetim işlemini yaptırmasına sınırlı denetim denir (Erdoğan, 2002).

1.6 Bağımsız Denetimin Türkiye ve Dünyadaki Durumu

Bağımsız denetimin dünyada ilk ortaya çıkışı 1900'lü yıllarda İngiltere'de çıkarılan bir kanun ile sınırlı sorumlu işletmelere denetim mecburiyeti getirilmesi ile

oluşturmuştur. Halen günümüzde en büyük denetim şirketlerinden biri olan Deloitte&Touch firması 1845 yılında kurulmuştur. Amerika’da gerçek anlamda bağımsız denetim olgusu 1930’lu yıllarda oluşmaya başlamıştır. 1936 yılında Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) çalışmalarına başlamıştır. Denetim standartlarını ilk defa AICPA 1947 yılında “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” başlığı altında yayınlamış ve dünyada birçok ülke bu standartları kabul etmiş, uygulamaya koymuştur. Bu standartlar; Genel standartlar, çalışma alanı standartları ve raporlama standartlarından oluşmaktadır.

Gelişen dünya ekonomisi ve teknolojik gelişmeler ortak bir denetim ve raporlama diline ihtiyaç yarattığından, 1990’lı yıllarda başlayan bağımsız denetim gelişmeleri günümüzün kurallarını oluşturmaktadır. 1991 yılında Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)’nun bir kuruluşu olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları kurulu tarafından uluslararası denetim standartları yayınlamış ve uygulamaya konulmuştur. Dünyada yaşanan denetim skandallarından sonra 2002 yılında “Sarbenes Oxley Yasası” yayınlanmıştır. Bu yasanın amacı bağımsız denetçi tarafından denetimi gerçekleştirmiş mali tabloların ve raporlarının güvenilirlik düzeyini artırmak ve bilgi kullanıcılarını korumaya çalışmaktır (Kavut ve Adiloğlu, 2016).

Ülkemizde bağımsız denetim adına yapılan en büyük gelişme 1989 yılında yayınlanan 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’nun yürürlüğe girmesiyle gerçekleşmiştir. Bu yasa ile muhasebecilik ve denetim işi bir meslek olarak ifade edilmiş ve bu işi yapacak meslek mensuplarında olması gereken özellikler belirtilmiştir. Bununla birlikte Sermaye Piyasası Mevzuatında bulunan ve bağımsız denetim hakkında yayınlanan tebliğ mesleğin gelişmesine katkıda bulunmuştur. Bağımsız denetimle ilgili Türk Ticaret Kanunu, Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu ve Banka Düzenleme Denetleme Kurumu’na kanunlar yayınlanmıştır. Türkiye’de uluslararası denetim ve sermaye şirketlerindeki piyasalara uyum sağlamak amacıyla, 2 Kasım 2011 tarihinde KGK kurulmuştur. Bu kurumun hedefi; bilgi kullanıcıları ve yatırım kararı verenlerin çıkarlarını üst seviyede tutmak, denetim raporlarının düzgün, bağımsızlık ilkesi gereği güvenilir bir şekilde hazırlanmasını sağlamak ve kamu faydasını koruma faaliyetlerini gerçekleştirmektir. KGK’nun kurulmasında borsada yer alan sermaye şirketleri ve sigorta şirketlerinin denetimleri gerçekleştirmek yer almaktadır. Bağımsız denetçilik

sınavını yapma ve denetçi ruhsatı verme görevi SPK'dan alınarak KGK'na verilmiştir. KGK görev ve yetkileri şunlardır;

- Bağımsız denetçiyi ve bağımsız denetim kuruluşlarına yetki vermek,
- Kamu Gözetimi görevini bağımsız denetim alanında yerine getirmek,
- Dünya denetim gelişmelerini takip ederek, uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun Türkiye Muhasebe Standartlarının yayınlanmasını sağlamak,
- Dünyada uygulanan Uluslararası denetim standartlarına uyumlu Türkiye Denetim Standartları çalışmalarını yaparak yayınlanmasını sağlamak.

KGK Daha önce IFAC tarafından yayınlanan uluslararası muhasebe ve denetim standartlarını kılavuz kabul ederek 26 Aralık 2012 tarihinde Türkiye Denetim Standartlarını yayınlamıştır. Bununla birlikte yine IFAC standartlarına uygun olarak KGK tarafından; etik kurallar, kalite kontrol ve güvence standartları yayınlanmıştır.

1.7 Bağımsız Denetime Tabi Şirketler

Bağımsız denetime tabi şirketler en son 26 Mayıs 2018 tarihinde 30432 sayılı resmi gazetede bakanlar kurulu kararı ile yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Buna göre bağımsız denetime tabi şirketler şu şekildedir;

- Herhangi bir kıstasa dahil olmaksızın 6362 sayılı kanun kapsamındaki SPK düzenleme ve denetimine tabi olan şirketler. Yatırım kuruluşları, portföy yönetim şirketleri, değerlendirme kuruluşları gibi.
- Sermayesinin en az %25' i kamu kurumu niteliğindeki sendika, dernek, vakıflara ait olan şirketler, EPDK lisanslı şirketler, Bilgi teknolojileri kurumunun denetimine tabi olan şirketler,

Aktif toplam tutarı 30 milyon olan şirketler

Yıllık net satış cirosu 40 milyon olan şirketler

Personel sayısı 125 kişi olan şirketler.

- Tek başına veya bağlı ortaklarıyla birlikte üç ölçütten en az ikisini iki hesap dönemi peş peşe aşanlar için;

- Aktif toplan tutarı 25 milyon TL olan şirketler
- Yıllık net satış cirosu 70 milyon TL olan şirketler
- Çalışan sayısı 175 Kişi

Bağımsız denetimle ilgili şartlar ve bağımsız denetime tabi olacak şirketlerle ilgili hususlar 26/03/2018 tarih ve 2018/11597 sayılı bakanlar kurulu kararında açıklanmıştır.

İKİNCİ BÖLÜM

2.GÜVENCE DENETİMİ

2.1 Kavram Olarak Güvence

“ Bir sözleşmede taraflardan birinin sorumluluğu üzerine alması, birinin şüphelerini dağıtmak için söylenen inandırıcı söz teminat” Türk Dil Kurumun da yapılan tanımlardan biridir.(Atabay,2016)

Fransızca da “garantie” kelimesinden gelir.

2.2 Kavram Olarak Güvence Denetimi

Bir sözleşmeye dayalı olarak ilgili taraflar arasındaki sözleşmeye konu olan işlemlerin, taraflardan bağımsız olarak bir denetçi yada uzman tarafından test edilip doğrulandığı denetimlerdir

2.3 Güvence Denetimimin Tarihsel Gelişimi

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 kitap olarak yayınlanmıştır. Türkiye güvence denetimleri konusunda düzenlemeler KGK tarafından yapılmaktadır. Uluslararası standartlar Türkçeye çevrilerek uygulamaya konulmaktadır (GDS 3000, 2011).

2.4 Güvence Denetimi

Bir denetim konusunun denetim sonucundan istifade edecek taraflar için, gerekli ölçüm ve değerlendirmeler yapılarak, yeterli kanıt toplanarak denetçi ya da bir uzman tarafından güvence raporunun hazırlandığı denetimlerdir.

Güvence denetimleri üç taraf arasında gerçekleşir (taraf sayısı üçten fazla olabilir) bunlardan biri sorumlu taraf, ikincisi denetçi tarafı ve üçüncü hedef kullanıcı ya da uygulayıcılar tarafıdır (KGK GDS 3000 std. S.83).

Sorumlu taraf, denetim konusu güvencenin alınacağı taraftır, Bir işletmede yönetim mali tablolarının güvenli bir şekilde sunulmasından sorumlu olan taraftır.

Denetçi ya da uzman, denetim konusu hizmete güvenceyi verecek olan taraftır. Güvence denetimini denetçi ya da konusunda uzman olanlar da verebilir.

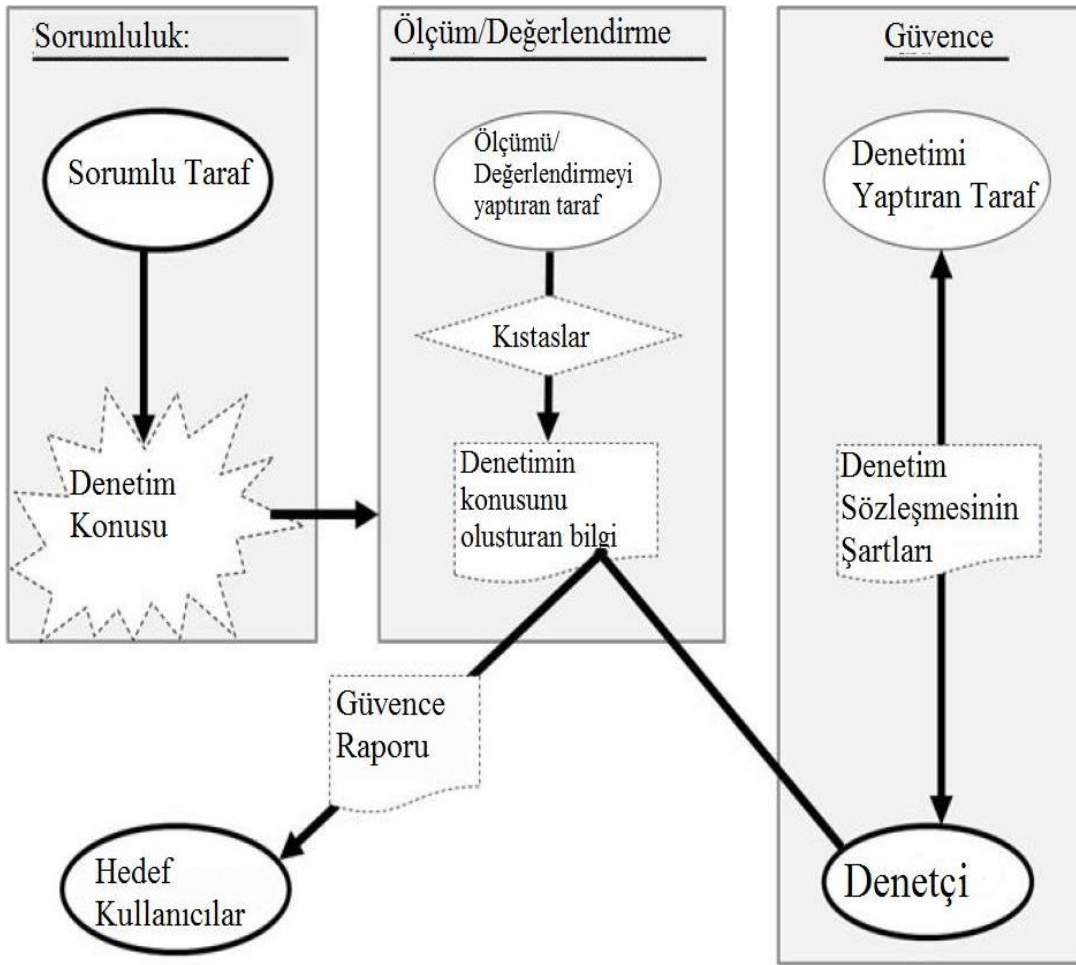
Kullanıcı ya da uygulayıcılar, denetim konusu güvencenin sunulacağı taraftır.

Bu üçlü taraf ilişkisi GDS 3000 standardında detaylı bir şekilde açıklanmıştır. GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri standardı ilk yayınlanan güvence denetim standardı olup güvence denetim standartlarının kavramsal çerçevesini açıklar.

GDS 3000 standardının yayınlandığı tebliğ içerisinde güvence denetimlerindeki üçlü taraf ilişkisi detaylı bir şekilde açıklanmıştır.

Aşağıdaki tabloda ilgili tebliğde gösterildiği şekilde açıklanmıştır.

Üçlü Taraf İlişkisi



Şekil 1: Üçlü Taraf İlişkisi (Kaynak: KGK GDS 3000 standardı s.83)

Üçlü Taraf İlişkisinin Aşağıda Açıklanmıştır (KGK, GDS 3000 Standardı 45 nolu Genel Tebliğ, 2011).

1. **Sorumlu taraf;** denetim konusunu belirleyen, denetim sözleşmesini imzalayan işletme yöneticisi olan kişi ya da kişileri, ifade eder.
2. **Ölçümü ve değerlendirmeyi yapan taraf;** denetim konusu bilgileri oluşturan ölçüm ve değerlendirme için gerekli kıstasları kullanan taraf.
3. **Denetçi;** hedef kullanıcıların denetim konusuna güvenini artıracak şekilde uygun kanıtlar toplayıp, denetim konusunun da güvence raporunu düzenler.
4. **Hedef kullanıcılar;** denetçinin güvence raporunu kullanacak olan tarattır. Bunlar kurumlar, kişi ya da kişiler olabilir.

Bu üçlü taraf ilişkisinde, en az bir sorumlu taraf, en az bir tane de hedef kullanıcı olur. Ve denetimi gerçekleştirecek olan bir denetçi olur.

Denetçi olan taraf, aynı zamanda hedef kullanıcı ya da sorumlu taraf olamaz.

Denetçi doğrudan denetim yapacak ise, denetim konusu ile ilgili ölçüm ve değerlendirmeyi yapan denetçi olur. Bu tür denetimlerde denetçi gerekli olan kıstaslarla ölçüm ve değerlendirmeler yapar.

Doğrulama hizmeti verilecek ise, ölçüm ve değerlendirmeyi yapan sorumlu taraf ya da bir başka uzmandır. Bu tür denetimlerde sorumlu taraf ya da uzman denetim konusuyla ilgili denetçiye bilgi sunar. Bu bilgiyi sunan çoğu zaman sorumlu taraftır.

Sorumlu tarafın denetimi isteyen taraf olduğu durumlarda vardır. Sorumlu taraf aynı zamanda bir hedef kullanıcı ve ya uygulayıcıda olabilir.

Bir işletmede yönetim kurulu ve icra kurulunun ayrı ayrı olması halinde icra kurulu yönetim kurulunun verdiği bilgilerin güvenilirliği için güvence denetimi isteyebilir. Bu durumda icra kurulu hedef kullanıcı yönetim kuruluda sorumlu tarafı temsil eder. Güvence denetimi yaptıracak olan taraf sorumlu taraf olabileceği gibi hedef kullanıcılarda olabilir.

2.5 Güvence Denetim Standartları

Denetim ve denetim standartlarıyla ilgili olarak gerekli düzenlemeleri yapmak, Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumuna aittir.

Bu güne kadar Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Kalite Kontrol Standardı, Hizmet Standardı ve Güvence Standartlarını yayınlamıştır.

2.6 Güvence Denetim Standartları Türleri

GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri GDS 3402 Güvence Denetimi Standardı 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları

GDS 3420 Güvence Denetimi Standardı 3420 Bir İzah namede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri

GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi (KGK, 2018).

Güvence Denetim Standartların dan GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, güvence denetimlerindeki kavramsal çerçeveyi açıklar. Kalan güvence standartları ise isimlerinde yer alan alanlarda güvence denetimlerini tanımlarlar.

2.7 GDS 3000 Standardında Tanımlanan Güvence Denetimi

Güvence Denetimi ise; Bağımsız denetim ve sınırlı denetimden farklı olarak, Sorumlu taraf haricindeki ilgili kullanıcıların, denetim konusu bilgiye ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetimdir. Her bir güvence denetimi iki boyutta değerlendirilir (GDS 3000 A3 Paragraf).

A. Bir makul güvence denetimi veya bir sınırlı güvence denetimidir.

B. Bir doğrulama hizmeti veya bir doğrudan denetimdir (KGK GDS 3000, A8 paragrafı).

2.8 Güvence Denetim Türleri

2.8.1 Güvence seviyesi açısından denetim türleri

- a. **Makul Güvence Denetimi** : Denetimi yapan denetçinin, denetim sonucunda Güvence denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir.

- b. **Sınırlı güvence denetimi:** denetimi yapan denetçinin, denetim sonucunda denetim konusu bilginin önemli bir yanlışlık içerdiğine dair bir konunun olup olmadığına dair güvence verdiği denetimdir (KGK GDS 3000 standardı 45 nolu Genel Tebliğ, 2011).

2.8.2 Sözleşme türleri açısından denetim türleri

a. Doğrulama hizmeti tanımı;

Denetimi yapan kişi ya da kuruluşun haricindeki bir tarafın denetime konu olan alan ve uygulamalar için birtakım testler yaparak değerlendirmesidir.

Bu değerlendirmenin sonucunda denetim uygulamasının önemli bir yanlışlık içerip içermediğine ilişkin doğrulama hizmeti verilir.

Doğrulama hizmetini veren denetçi elde ettiği sonucu ifade ederken;

- Denetim konusu ve geçerli test ve değerlendirmeler
- Denetim konusu bilgiler ve test ve değerlendirmeler
- Taraf ya da taraflarca verilecek olan beyanlar
- İfade edilerek elde ettiği sonucu beyan eder.

b. Doğrudan denetim tanımı:

Denetim konusunu geçerli kıstaslar uygulayarak ölçüp değerlendirdiği ve elde ettiği sonucu rapor haline getirip ilgili taraflara denetçi tarafından sunulan denetimin adıdır.

Doğrudan denetimde, denetçi denetim konusu değerlendirir ve sorumlu taraflardan, uygulayıcıların sorumlu taraflardan alamayacağı değerlendirmelerle ilgili beyan alır. Uygulayıcıların hizmetine sunar(KGK GDS 3000 45 nolu genel tebliğ).

2.9 Güvence Denetiminden Beklenenler

Güvence denetimini gerçekleştiren denetçinin denetim sonucunda ulaşmaya çalıştığı hedefler GDS 3000 standardındaki genel çerçeveye açıklanmıştır.

Güvence denetim standartlarından GDS 3000 – GDS 3400 – GDS 3420 –GDS 3402 hangisi uygulanacak olursa olsun, GDS 3000 standardının rehberliğinde gerçekleştirilir.

Güvence denetiminin talep eden taraflar, işletmelerden aldıkları hizmet ya da bilgilerin güvenilirliği sağlamak ya da güvenilirliği öğrenmek için bu tür denetimler talep ederler.

Güvence denetimlerinin ilk uygulamaları, varlık yönetim şirketleri, emeklilik şirketleri, bankalar, finans kurumları ve bilgi teknolojileri konusunda hizmet sağlayan kuruluşlar olmuştur.

Bankacılık sektörü için 2012 yılında BDDK tarafından yayınlanan Bankaların Destek Hizmeti Almalarına İlişkin bir yönetmelik yayınlandı. Bu Yönetmelik ile destek hizmeti alınabilecek hizmetlere ilişkin kapsam ve bankalara ait sorumluluklar yeni baştan belirlendi (Atabay, 2018).

Bu yönetmelik, destek hizmeti alınan işletmenin verdiği hizmetlerin izlenmesi ve denetlenmesine dair standartları da belirlemiştir. Böylece destek hizmetleri veren işletmeler için iç kontrollerin etkin bir şekilde uygulanması ve denetlenmesi gereklilik haline geldi. İşte bu gereklilikte önce bankalar da ve sonrasında diğer finans kuruluşlarında destek hizmetlerinde güvence denetimlerini başlattı.

Gerek finans kurumları gerekse diğer işletmeler işletmeleriyle ilgili tarafların kendilerinden istediği bir takım bilgiler, finansal bilgiler, satış raporları, maliyet raporları, sunulan hizmetlerin, bu hizmetler dışardan sağlanan insan kaynakları hizmet alımı, bordrolama hizmetleri, lojistik hizmetleri, bunların hepsini de ilgilendiren yazılım ve bilgi teknoloji hizmetleri ve bunların depolanması gibi hizmetler olabilir.

Bu tür hizmetleri veren işletmeler, hizmetlerin hazırlanması, temini ve sunulması işlemlerin sağlıklı bir ortamda tam ve doğru olarak hazırlanıp sunulduğundan önce kendisi emin olmak ister. Bunun için de iç kontrol ortamının güvenliği ile sağlar. Sonrada ilgili taraflara bu konuda gerekli güvenceyi vermek için güvence denetimlerine gerek duyulur. Güvence denetimleri denetçi ya da bir uzman tarafından gerçekleştirilir (Dinç ve Atabay, 2016).

Güvence Denetimini Gerçekleştiren Denetçinin Hedefleri;

- Denetim konusunun önemli bir yanlışlık içerip içermediğine dair makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek,
- Makul güvence veya sınırlı güvence elde ettikten sonra bunu bir rapora bağlayarak, elde ettiği bu güvencenin dayanağını ve değerlendirmelerini de bu raporda sonuç olarak bildirmek. Denetçinin Bu bildirimi yazılı olarak yapması gerekir.

- GDS 3000 ve denetim konusu GDS de gerekli olan diğer ilke ve şartları uygulamak (KGK GDS 3000 A2 paragrafı).

Güvence denetimini gerçekleştiren denetçi, denetim den istifade edecek olanlara yarar sağlaması için, denetim konusunun iş ve işlemlerin tam ve doğru olup olmadığına dair güvence raporu hazırlar. Bu raporu hazırlarken öncelikle GDS 3000 standardındaki genel çerçeveye sonrasında da uygulanan standardın genel kurallarına uymak zorundadır (Dinç ve Atabay, 2016).

Denetimle İlgili Standartlara Uyum; Hem GDS 3000 hem de uygulanacak GDS standardındaki hükümlere uyum sağlanmalı,

- GDS Metni sağlanmalı, denetçinin GDS' ler' i uygulama amacı, giriş bölümü, tanımlar, bölümü, açıklayıcı hükümler yer almalıdır.

2.10 Güvence Denetçisinin Etik Kuralları

Kamu Gözetimi Kurumu tarafından yayınlanan Etik Kurallar (Bağımsız Denetçiler için yayınlanan etik kurallar) güvence denetimini gerçekleştiren denetçiler için de geçerlidir. Bunlar;

Denetçinin uyması gereken temel ilkeler;

- Denetçinin Dürüstlüğü
- Denetçinin Tarafsızlığı
- Denetçinin Mesleki yeterliliği
- Denetçinin Sır saklama etiği
- Denetçinin Mesleğe uygun olan davranışlarda bulunması (KGK GDS 3000 A30 paragraf).

Etik kurallar denetçilere aşağıda sıralanan uygulamalar hakkında kavramsal çerçeve sağlar. Bunlar (KGK GDS 300 A31 paragraf) ;

- a. Temel ilkelerin uygulanmasına mani olan tehditleri tespit etmek.

Bu Tehditlerin bazıları;

1. Kişisel bir çıkar sağlamak
2. Taraf olmak
3. Yakınlık ilişkisi kurmak

- b. Tehditler tespit edildikten sonra, tehditlerin ne kadar önemli olduğu tespit etmek.
- c. Tehditler tespit edildikten sonra, bunları ortadan kaldıracak ya da tehdit düzenini azaltacak gerekli düzenlemeleri yapmak.

Denetim için gerekli olan aşağıdaki durumların nasıl uygulanacağını Etik Kurallarda Açıklanan Kavramsal çerçevede açıklanır. Bunlar (KGK GDS 3000 A32 paragraf) ;

- a. Bir Denetçinin görevlendirilmesi,
- b. Çıkabilecek Çıkar çatışmaları,
- c. Oluşabilecek İkinci görüşler,
- d. Denetimin Ücretinin belirlenmesi
- e. Verilecek Mesleki hizmetler
- f. Elde tutulacak emanet müşteri varlıkları,
- g. Tarafsızlık ilkeleri
1. Bağımsızlık ilkeleri

Güvence denetçisi ve Bağımsız denetçiler için etik kurallarda yer alan bağımsızlık ilkelerinden bazıları (KGK GDS 3000 A33 paragraf),

- Finansal çıkarlar,
- İş ilişkileri,
- Ailevi ve kişisel ilişkiler,
- Güvence müşterisi tarafından istihdam,
- Güvence müşterisinin yöneticisi veya yetkilisi olarak hizmet verilmesi,
- Kıdemli personelin güvence müşterisiyle uzun süreli ilişkisi,
- Güvence müşterilerine güvence dışı hizmetlerin sunulması,
- Hediyeler vb. hususla bağımsızlığı tehdit eden unsurlardır.

2.11 Güvence Denetim Raporu

Güvence denetimlerinde genel çerçeveyi belirleyen GDS 3000 standardında güvence denetim raporları için bir standart belirlenmemiştir. Yapılan denetimlerin özelliklerine göre raporlarda şekillenir. Ancak bu tür raporların taşınması gereken hususlar GDS 3000 standardında sıralanmıştır. Bunlar (KGK GDS 3000 standardı 45 nolu genel tebliğ);

- a. Raporun Başlık Kısmı: Raporun bir başlığı ve bu başlıkta da bağımsız bir rapor olduğunun yazması gerekir
- b. Raporun Muhatap Tarafı: Rapor kime ya da kimlere sunulacaksa bu Tarafları tanıtan şahıs ya da şirket ismi ve adresleri belirtilmelidir.
- c. Sözleşme Konusu ve İlgili Olduğu Dönem Bilgileri: Sözleşmenin konusuna ait bilgiler ve tanımlamalar verilmelidir. Ayrıca denetimin uygulanacağı dönem bilgisine de yer verilmelidir.
- d. Denetim konusunun değerlendirmesi bu değerlendirmede kullanılan ölçütler belirtilmelidir.
- e. Denetim konusunun değerlendirilmesinde kullanılan ölçütlere aykırı bir durum var ise ve bunların önem derecesi yüksek ise raporda açıklanmalıdır.
- f. Güvence raporu belirgin bir taraf için belirli bir amaç için ise bu durum raporda belirtilmelidir.
- g. Denetçinin ve güvence denetiminde sorumlu olan tarafın sorumlulukları belirtilmelidir.
- h. Güvence raporunu sunulacağı güvenceyi isteyen tarafa, bu güvence için yapılan çalışma hakkında özet bir bilgi verilmelidir.
- i. Yapılan çalışmalar ve değerlendirmeler sonrasında denetçinin elde ettiği sonuç yani denetçi görüşü raporda belirtilmelidir.
- j. Güvence raporunu veren firma ve denetçinin adı ve adresleri de raporda belirtilmelidir.
- k. Denetçi güvence raporunu oluştururken bir uzmandan destek ya da bilgi aldıysa rapor da bununla ilgili bilgi verilmelidir.
- l. Raporun ek bölümlerinde değerlendirme için kullanılan ölçütler ve sonuçlarına yer verilir.

Yukarıda yazılı tüm unsurları içeren bilgilerle denetçi tarafından hazırlanan güvence denetim raporları, Finansal ve finansal olmayan bilgiler için hazırlanabilir.

Denetçiler raporlarında sadece genel unsunlar hakkında bilgi verip görüşünü açıklar ise bunlar kısa raporlardır.

Denetçi elde ettiği görüşü etkilemeyen açıklama ve detaylar hakkında bilgi verir ise bunlar uzun raporlardır.

Kısa ya da uzun rapor tercihi denetçiye aittir. Denetçi güvence hizmetinin verileceği tarafın tüm şüphelerini giderip rapordan alması gereken bilgileri alabilmesi için gerekli gördüğü şekilde bir rapor yazar.

Yapılan ölçütler ve değerlendirmeler sonucunda denetçi makul bir güvence veya sınırlı güvence raporu verebilir.

2.12 Güvence Denetimlerinin Bağımsız Denetimlerden Farkı

Bağımsız denetimler, işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre düzenlenip düzenlenmediğini, mali hatalarının tespitine, vergisel konulardaki hatalarının tespitine dair yapılan denetimlerdir. İşletme yönetimi tarafından yaptırılan denetimlerdir. Denetimde iti taraf vardır, işletme ve denetçi ya da denetim firmasıdır. Rapor tipi bellidir ve tek tiptir.

Güvence denetimleri ise işletmeler tarafından işletmeyle ilgili yapılan bir açıklamanın, uygulama ve kontrollerin gereği gibi olup olmadığı ve doğruluğu konusunda görüş beyan edilen denetimlerdir. Finansal ve finansal olmayan bilgiler içerir. En az üç taraf arasında gerçekleşir. İki tip rapor düzenlenebilir. Güvence denetimleri bağımsız denetimleri yapan denetçiler için bir kaynak ve girdi sağlar (Dinç ve Atabay,2016).

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

3.GÜVENCE DENETİMİ STANDARDI 3402 HİZMET KURULUŞUNDAKİ KONTROLLERE İLİŞKİN GÜVENCE RAPORLARI

3.1.Tanım ve Açıklamalar

Türkiye Denetim Standartları 43 seri nolu tebliğ ile GDS 3402 standardı şöyle tanımlanmıştır; “ Bu standart finansal raporlamalar ile ilgilidir. Bu sebepten dışardan hizmet alan işletmelerin iç kontrolleriyle ilgili olabilen dışardan sağladığı hizmet ya da hizmetler için hizmet veren kuruluşun kendi içindeki kontrolleri için hizmeti alan işletmeye verilecek güvence raporlarını düzenler (KGK GDS 3402 A1 paragraf).

GDS 3402 uluslararası ISAE 3402 standardının Türkçeye çevrilmiş halidir. Yani bir uluslararası güvence denetimi standardıdır. Bu standart destek hizmeti veren işletmelerde yapılan iç denetim ve kontrollerin, destek hizmetlerinden yararlanan işletmelere güvence verecek şekilde olmasını amaçlar ve bu konu da düzenlenecek raporların içeriğini belirler.

Bu tanımlamalara göre, Belirli hizmetleri başka işletmelerden “bu tür işletmeler destek hizmet veren işletmeler” temin etmek isteyen işletmeler “Destek Hizmet Kullanan işletme”, işletmelerinin finansal raporlamasına ilişkin iç denetim sistemleri için uygun hizmet aldıklarından emin olmak isterler. Bu sebepten dolayı hizmet alan işletmeler, bu hizmetleri aldıkları işletmelerin kendi iç süreçlerini belirlenen standartlara göre denetime tabi tuttuklarından emin olmak için güvence denetimlerine başvururlar. Bu güvence raporları işletmeler açısından finansal tabloların bağımsız denetiminde bir girdi olarak kullanırlar. Böylece bu denetimlerden işletmelerin bağımsız denetçileri de istifade eder (Türkiye Bankalar Birliği, Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri, 2018).

Güvence denetimleri genel çerçevesinde, Güvence denetimleri sonucunda verilecek raporlar; makul güvence, sınırlı güvence veya doğrulama hizmeti, doğrudan denetim olabileceği belirtilmiştir (KGK GDS 3000 standardı 12. Paragraf).

GDS 3402 standardına göre yapılan denetimler de sadece makul güvence ve doğrulama hizmeti vermek için düzenlenebilir.(KGK GDS 3402 standardı 13 ve 53 paragraflar)

3.2.Literatür Araştırması

Bu tez çalışmasında, GDS 3402 Standardı Hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence raporlarının tanıtılması, standardı konu alan KGK tarafından yayınlanan 43 nolu genel tebliğ' in açıklanması ve bir örnek uygulamayla değerlendirilmesi yapılmak istenmiştir.

GDS 3402 standardı ISAE 3402 standardının Türkçeye çevrilmiş halidir. Ülkemizde ilk uygulamaları dışardan destek hizmeti alan bankalar ve finans kuruluşlarında olmuştur. Bu konuda ilk sayılabilecek araştırma Yrd. Doç. Dr. Esra Atabay tarafından doktora tezi olarak “ Hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence raporları GDS 3402 standardı ile ilgili farkındalık” hazırlanmış ve Türkiye Bankalar Birliği tarafından da kitapçık olarak yayınlanmıştır. Atabay bu çalışmasında GDS 3402 standardını tanıtmaya çalışmış, yaptığı araştırmayla Türkiye de GDS 3402 standardına ait güvence raporlarının farkındalığını tespit etmeye çalışmıştır. Akademik anlamda örnek teşkil edecek başka bir kaynak bulunamamıştır.

Ülkemiz de de faaliyet gösteren uluslararası çalışan denetim firmalarından, KPMG Türkiye sitesinde yayınlanmış ISAE 3402 Hizmet Güvence raporu tanıtım kitapçığı hazırlanmıştır. KPMG denetim firması tarafından Bankacılık sektörünü esas alan destek hizmeti şirketlerinde güvence raporlarını konu alan bir rehber de yayınlanmıştır.

Uluslararası bir denetim firması olan Deloitte firmasında ISAE 3402 tanıtım kitapçığı hazırlanmış ve Türkiye sitesinde de yayınlamıştır. Bu kitapçık sadece finans sektörü için değil, genel hatlarıyla GDS 3402 standardını açıklayıcı nitelikte çıkmıştır. Standardı tanıtan ve uygulamaya rehberlik eder niteliktedir.

Dünya çapında yaklaşık 140 ülkede faaliyet gösteren bir denetim firması olan Ernst&Young orijinal sitesinde ISEA 3402 standardını açıklayan bilgilere yer vermiştir. Türkiye de GDS 3402 ye denk gelen bu standardı ve raporlarını açıklamıştır.

3.3 GDS 3402 Standardının Tarihsel Gelişimi

Bu standart Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu IAASB tarafından 2009 yılında yayınlanmıştır. IAASB, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu olan IFAC'la işbirliği halinde bu standardı yayınlamıştır. IFAC tarafından 2012 yılında Uluslararası Kalite Kontrol, Bağımsız Denetim, Sınırlı Bağımsız Denetim, Diğer Güvence Denetimleri ve İlgili Hizmetler Standartları kitabı yayınlanmıştır (KGK GDS 3402 genel tebliğ s,2).

Bu standart ABD'deki Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin, destek hizmetlerden yararlanan şirketler veya onların denetçilerinin kullanımı için uluslararası güvence standartları çerçevesinde rapor hazırlayabilmesi amacıyla geliştirilmiştir. Bu raporlarda destek hizmetlerini veren işletmelerin yaptıkları iç denetim çalışmalarına değinilir. Bu sayede destek hizmetleri veren işletmelerce gerçekleştirilen bu iç denetim çalışmaları, destek hizmetlerden yararlanan işletmelerin mali tablo denetimlerinin bir parçasını oluşturabilir (Atabay, 2018).

GDS 3402 standardı, Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayınlanan uluslararası kabul görmüş bir denetim standardı olan ISAE 3402 standardının Türkçeye çevrilmiş halidir. GDS 3402 Uluslararası Güvence Denetim Standardı(Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları) IFAC'ın izni ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından Türkçe çevrilmiştir.

Yapılan bu Türkçe çeviri, Türkiye denetim standartları tebliği no:43 olarak 26/09/2011 tarihinde yayınlanmış ve yürürlüğe girmiştir.

3.4 GDS 3402 Standardının Uygulanacağı Güvence Denetimleri

GDS 3402 dışardan sağlanan hizmetle ilgili, hizmet kuruluşundaki iç kontrollerin denetiminin uygunluğunu irdelemek bu durumla ilgili beyan verebileceği durumlar için uygulanır (KGK GDS 3402 standardı 43 nolu genel tebliğ s.5).

Güvence denetimleri, İşletmelerin finansal tablolarında bağımsız denetimi gerektirmeyecek konularla ilgili rapora ihtiyaç duyan müşteriler için bir denetim

hizmetidir. Bu tür denetimlerde denetçi, güvence raporu isteyen işletmenin hizmet aldığı karşı tarafın sorumluluğunda olan bir işlemi denetler, gözden geçirir gerekli denetim standartlarını uygulayarak istenen güvence hizmetini verir. GDS 3402 denetimleri makul güvence vermek ya da doğrulama hizmeti vermek için yapılır.

Bir işletmenin almış olduğu bulut ve yazılım hizmetlerinde, finansal verilerin işlenmesi, depolanması gibi durumlar işletmenin finansal veri sağlama açısından önem arz edecektir. Bu işletme hizmet aldığı kuruluştan güvence raporlarından 3402'yi isteyecektir.

Oysaki sadece bir Windows işletim sistemi hizmeti alınmış olsaydı, bu sistem veri işlenen diğer sistemlerin çalışması için kullanılacaktı. Direkt bu sistem işletmenin finansal bilgilerini etkileyen bir veri sağlama ve barındırması olmadığından güvence denetimlerinden GDS 3000 yeterli olacaktı.

Tün dünyada olduğu gibi ülkemizde de gerek kamu gerekse özel sektör çok çeşitli konularda dışardan destek hizmetleri almaktadır. Ancak bunların hepsi güvence raporu istenecek düzeyde değildir.

Her zaman güvence raporlamasına ihtiyaç duyulmayan hizmetlerden bazıları;

- Taşıma hizmeti,
- Özel güvenlik hizmetleri
- Temizlik hizmetleri
- Yemek hizmetleri gibi,

Bu tür hizmetleri alırken de ilgili kanunlarla belirlenmiş belirli standartlara uyulması gerekir.(İhaleyle alınan hizmetlerde kamu ihale kanunu, özel güvenlik için içişleri bakanlığının belirlediği standartlar gibi)

İşletmelerin dışardan sağladığı güvence raporu istenebilecek destek hizmetlerinden bazıları;

- Program yazılımları

- Veri barındırma hizmetleri
- Bulut programlama hizmeti
- Web sitesi barındırma
- Web sitesi hazırlama ve takip
- Kredi kartı sanal pos hizmetleri
- İnternet hizmeti sağlayıcı hizmetler
- Haber toplama hizmeti sosyal medya takibi
- E-Arşiv –E-fatura hizmet sunumları ve veri depolama
- İsteğe bağlı program yazılımları
- Dışardan sağlanan Bilgi teknoloji hizmetleri ve
- Dışardan sağlanan iletişim teknolojileri

Bankaların destek hizmeti almalarına ilişkin yönetmelik 05 Kasım 2011 tarihinde resmi gazete yayınlanarak kabul edilmiştir. Bu yönetmelikle bankaların destek hizmeti almalarına ilişkin hususlar düzenlenmiştir.

İşletmeler özellikle bilgi teknolojileri konusundaki hizmetleri, yazılım hizmeti, programlar, veri barındırma ve sanal ortamdaki satışlar için destek hizmetleri almaktadırlar. Hızla gelişen teknoloji işletmeleri de bu teknolojiyi yakından takibe zorunlu kılmıştır. İşletmelerin finansal verilerinin doğru ve güvenli olabilmesi için iç kontrol sistemlerinin düzenli işlemesi gereklidir. Bu sebepten işletmeler aldıkları destek hizmetlerinin de güvenliğini temin ederek, iç kontrollerinine de güvenilirlik sağlamış olurlar. Bu tür destek hizmetlerini veren firmalar, müşteri işletmelere gerek verilerinin işlenmesi gerekse barındırılması konusunda gerekli tüm önlemleri alıp gereken denetimleri sağladıkları konusunda güvence vermelidirler.

Bu tür denetimler hizmet veren ve alan firmaların iç denetim kontrollerinin finansal raporlama konusunda gerekli girdilere ulaşmak için ne derece önemli olduğunu gösterir.

İşletmeler finansal raporlarının güvenilirliğini sağlamak, işletmenin amaçlarına ulaşmak için yürüttüğü faaliyetlerin ilgili mevzuat hükümlerine göre işlerliğini iç kontrol sistemleriyle sağlarlar.

Bu duruma bir örnek verirsek; Bir işletmenin internet üzerinden kullandığı bir satış sitesi, buradaki ürün fiyatları, ödemelerin güvenliği ve verilerin depolanması işlemi ne kadar güvenli olursa işletmenin iç kontrol sürecini işletirken bu bilgilere ihtiyaç duyduğundan güvenli bir bilgi elde etmiş olacaktır. Böylece finansal verileri de o kadar güvenli olacaktır. İşletme internet üzerinden satış yaparken kendisine bu hizmeti sağlayan yazılım, bir bilgisayar programı kullanacaktır. İşletmenin bu hizmetini kendilerine sağlayan bir firmanın sunduğu bu işlemler için, yazılım güncellemeleri, verilerin saklanması, data kontrolleri ve bu işlemlerin yapılış prosedürleri ve sıklığı, bu işi yapan elemanların yeterli olup olmadığı, kullanılan teknoloji alt yapısı gibi pek çok şey hizmeti alan işletmenin, güvenli veri elde edip finansal raporlarını güvenli sunması için önemlidir.

Ülkemizde özellikle bankalar ve diğer finans kuruluşları, yazılım destek hizmeti veren kuruluşlar, işletmelere sistem çözümleri sunan firmalar, İnsan kaynakları temini ve bordrolama hizmetleri veren firmalar müşterileri için GDS 3402 güvence raporlarını almaktadırlar. Bu tür işletmelerin internet siteleri üzerinden yapılan araştırmalarda bu durum tespit edilmiştir. İşletmeler aldıkları rapor sonuçlarını siteleri üzerinden yayınlamışlardır.

3.5 GDS 3402 Standardının Uygulanmayacağı Güvence Denetimleri

Hangi güvence denetimlerinde GDS 3402 standardının **uygulanmayacağı** GDS 3402 genel tebliğ no 43 de belirtilmiştir. Bunlar (KGK, GDS 3402 , 43 nolu genel tebliğ);

Hizmet alan işletmenin iç kontrolleri ile ilgisi olmayan, imalat kalite kontrolleri, müşteri takip sistemleri, gibi hizmetler için düzenlenemez.

Bu tür denetimler GDS 3000 standardına göre yapılır. GDS 3402 denetimleri GDS 3000 denetimleri için öncülük yapar.

3.6 GDS 3402 Standardına Ait Rapor Tipleri

Uygulama da iki tip GDS 3402 raporu var. Bunlar(KGK, GDS 3402 , 43 nolu genel tebliğ);

TİP-1 RAPORU: Destek hizmetini veren işletmede belirli bir tarihteki, risk ve yönetim çerçevesini ve kontrol önlemleri için oluşturulan sistemin belirlenen tarih aralığında var olup olmadığına dair denetim ve bunlara ilişkin açıklamaları içerir.

Güvence denetim raporlarında raporların şekli ve içeriği ile ilgili belirlenmiş standart bir form yoktur. Sadece raporların içeriğinde bulunması gerekli bazı hususlar vardır. Bunlarda rapor tiplerine göre aşağıda açıklanmıştır.

TİP-1 RAPORUN İÇERİĞİ;

- a. Hizmet işletmesindeki sistemin tanımı
- b. Hizmet işletmesinin denetçinin denetimine açtığı sistemin, belirlenen tarihte sistemin gerçeğe uygun olarak tasarlandığına,
- c. Hizmet işletmesindeki kontrollerin belirlenen tarihlerde belirlenen bir şekilde uygulandığına dair yazılı beyan bulunmalı,
Bu hususlarla ilgili makul bir güvence sunulmalı,

TİP-2 RAPORU: Tip-1 raporu da esas alan bilgilerin yanı sıra, söz konusu kontrollerin ve alınan önlemlerin ne derecede etkin olduğuna dair, en az 6 aylık bir süre boyunca sürdürülmüş detaylı test çalışmalarının sonuçlarını içeren denetim raporudur. Örneğin, her gün yapılması gereken kontrol önlemlerinin, etkin bir kontrol ortamında bir yılda 15-20 kez tekrarlanması gibi kontrollerin düzenli yapılıp yapılmadığına dair testler.

Yapılan testler, denetim ortamındaki uyumsuzlukları tespit edip edemediğini veya ne ölçüde tespit edebildiğini kontrol eder.

TİP-2 RAPORUN İÇERİĞİ;

- a. Hizmet işletmesinin sistem tanımı,
- b. Hizmet işletmesinin, belirlenen tarih aralığında, işletmenin sisteminin belirlendiği şekilde sunulması,
- c. Hizmet işletmesindeki kontrollerin belirlenen tarihte kontrolden beklenen amaçlara göre uygulandığının,
- d. Hizmet işletmesindeki kontrollerin belirlenen tarihte etkin olduğuna dair yazılı beyan içermelidir.
- e. Yukardaki hususlarla ilgili makul bir güvence vermeli,
- f. Raporun sununda uygulanan kontrol testleri ve bunların sonuçları belirtilmelidir.

3.7 Güvence Denetimden Beklenen Faydalar

Güvence denetimleri işletmelerin alışık oldukları finansal tabloların bağımsız denetimlerin dışında, gerek finansal tablolarını etkileyen gerekse finansal olmayan işlemleri için dışardan temin ettikleri destek hizmetlerinin güvenilirliği için talep ettikleri denetimlerdir (Dinç ve Atabay, 2016).

3.7.1 Güvence denetimlerin hizmet alan işletmeye faydası;

- Alınan hizmet finansal tablolarına etki eden bir hizmet ise (bir yazılım programı veya veri depolama merkezi gibi) bu denetim sayesinde finansal bilgilerin güvenliği sağlanmış olur.
- Uluslararası alanda işletmesi için rekabet gücü elde etmiş olur. Almış olduğu hizmetin uluslararası geçerli bir rapora dayanması işletmenin kendisine de güven verecektir.
- İşletmeler sistemlerinin taşıdığı riskleri gidermiş olacaklardır.
- Hizmet sundukları müşteri grubunun firmaya olan güveni artacaktır. Denetim süresince uygulanacak testler ve kontroller işletmenin sistemini güçlendirecektir.
- Bu güvence denetimleri işletmelerin var olan iç kontrol sistemleri içinde bir güven verecektir.

- Güvence raporları işletme için daha fazla güvenlik sağlamaktadır

3.7.2 Güvence denetimlerinin hizmet veren işletmeye faydası ;

Hizmet sunan işletmeler verdikleri bir hizmeti genelde birden çok firma için vermektedirler. Bir yazılım firması yazılımını pek çok firmaya satar, veri barındırma hizmeti sunan bir işletme birde çok firmanın verilerini barındırır. Birbirine benzer bu tür hizmetler için işletmelerin bir tek rapor olarak hizmet verdikleri tüm firmalara da sunabilirler. Böylece tek bir güvence raporuyla maliyetleri düşmüş olacaktır.

- GDS 3402 güvence raporunu alan bir işletme, işletme sistemi, sistem kontrolleri ve risklerini güvence raporuna bağlayarak hizmet kalitesini artırmış olacaktır.
- Bu tür raporlar başlangıçta tek bir amaç için bile düzenlense, aynı rapor daha sonra diğer müşteriler, iş ortakları, iç kontroller ve bağımsız denetimler için tekrar kullanılan raporlardır.
- GDS 3402 standardı uluslararası bir güvence standardı olduğundan, bu standarda göre hazırlanan raporlarda uluslararası bir geçerlik sağlar.
- Bu güvence raporları hizmet sunan firmalara uluslararası bir prestij ve rekabet gücü sağlar.(29 Kasım 2018 tarihinde <https://kpmg.com.tr>)

3.7.3 Güvence denetiminden beklenen amaç

GDS 3402 standardına ait güvence denetimlerinde amaç denetim sonrası makul bir güvence ya da doğrulama hizmeti vermektir.

1. Aşağıdaki hususlar için makul bir güvence sağlamak,
 - a. Hizmet işletmesindeki sistemin belirlenen dönem boyunca var olduğunu, uygulandığı ve gerçeğe uygun olup olmadığını tespit etmek (birinci tip raporun uygulandığı durumlarda belirlenen tarihlerde),
 - b. Hizmet işletmesindeki sistem tanımındaki kontrollerin dönem boyunca uygun bir şekilde yapılıp yapılmadığını (birinci tip raporun uygulandığı durumlarda belirlenen tarihlerde),

- c. Hizmet işletmesindeki denetimine dahil edilmiş ise, belirlenen dönem de işletmenin sistem kontrollerinin beklenen amaçlara ulaştığına dair makul bir güvence vermek.
2. Birinci maddede ki hususlarla ilgili elde ettiği bilgileri raporlamak(KGK GDS 3402 standardı 43 nolu genel tebliğ).

3.8.GDS 3402 Standardı Esas Hükümler

3.8.1. Güvence denetçisinin uyması gereken hususlar

- a. GDS 3402 Güvence denetimini sunan denetçiler öncelikle GDS 3000 standardında belirlenen genel çerçeveye uymak zorundadırlar
- b. Güvence denetçisinin, IFAC tarafından yayınlanan, KGK tarafından uygulamaya koyulan Bağımsız denetçilerin için etik kurallara da uyması gerekir. Etik kurallar genel olarak denetçinin denetim işini yaparken uyması gereken ahlaki kuralları, toplumsal olguları, mesleki dürüstlük ve güveni sergiler(KGK GDS 3402 standardı 10. paragraf).

3.8.2. Hizmet İşletmesi Yönetimden Sorumlu Olanların Uyması gereken hususlar

- a. Denetçinin denetimini gerçekleştirirken ihtiyaç duyacağı bilgi ve belgelere ulaşma konusunda, gerekli özeni göstermeli,
- b. Denetçinin bilgi teminiyle ilgili hizmet işletmesindeki sorumlu olan kişi ya da kişilerle irtibata geçmesi için gerekli iletişim bilgilerinin teminin sağlamalıdır (KGK GDS 3402 standardı 12. paragraf)

3.8.3. Denetim sözleşmesi kabulüyle ilgili hususlar

- a. Denetçinin denetimi yürütecek bilgi ve donanıma sahip olup olmadığına bakılır. Bunlar (KGK GDS 3402standardı 13-A7 paragraf);
 - Denetim yapacağı sektör hakkında bilgi sahibi olmalı,
 - İşletmenin bilgi teknolojileri hakkında bilgi sahibi olması,
 - Kontrollerin değerlendirmesi, kontrol testlerinin oluşturulması hakkında bilgi sahibi olması
- b. Sistem tanımını için uygulanan kıstasların uygunluğu ve erişilebilirliğine bakılmalı,

- c. Denetimin kapsamının hizmet işletmeler açısından sınırlı tutulup tutulmadığının tespit edilmesi gerekir.
- d. Hizmet kuruluşundan aşağıdaki hususlarda mutabakat ve beyan alınır;
 - Sistem tanımının doğru olduğuna,
 - Sistem tanımında kullanılan kıstasların açık olması,
 - Sistemin kontrolleri açıklanmalı
 - Sistem kontrollerinin amaçları açıklanması,
 - Amaçlara ulaşmayı engelleyen risklerin varlığı, bu risklerin amaçları zarar vermeyeceğine,
 - Sistemle ilgili, gerekli bilgi, evrak ve kayıtlara ulaşma imkanı verilmeli,
 - Denetçiye gerekli olacak bilgiler için ilgili kişilere istediği zaman ulaşabileceğine dair,

3.8.4. Kontrol kıstaslarının uygunluğunun tespiti

- a. Denetçi, sistem tanımlamasında uygulanan kıstasların doğru ve etkin kıstaslar olup olmadığına bir karar verir.
- b. Uygulanan kıstasların taşınması gereken hususlar;
 - İşletme sunulan hizmetlerin türleri,
 - İşletmedeki hizmetler elde edilirken, yapılan işlemler, İşlemler için gerekli olan bilgi teknolojileri, kayırlar ve raporlamalar için uygulanan yöntemler,
 - Normal işlemler dışında ki işlerin sistemde nasıl ele alındığı,
 - Hizmet verilen işletme için gerekli olacak raporların nasıl hazırlanacağı,
 - Sistem kontrolleri için yapılan tasarımların yeterliliği,
- c. Raporun türüne göre belirlenen tarihlerde sistemdeki değişiklikler hakkında bilgi içerip içermediği(KGK GDS 3402 standardı 15-16 paragraf).

Makul bir güvence ye ulaşmak için, kontrol amaçlarına ulaşmak için kontrollerin etkinliğine dair bir karar vermelidir.

3.8.5. Önemlilik seviyesinin belirlenmesi

Denetçi denetimle ilgili plan ve programlarını yaparken, denetlenen sistemle ilgili tüm önemli tarafların doğru bir şekilde belirlenip belirlenmediğini ve kontrollerin önemlilik düzeyinin doğru bir şekilde tespit edilmesi (KGK GDS 3402 standardı A16 paragraf).

3.8.6. Hizmet veren işletmenin mevcut sistemi hakkında bilgi edilmek

Güvence denetimini yapacak olan denetçi, hizmeti veren işletmenin;

- Sisteminin sınırları, uygulama imkanlarını tespit etmeli,
- İşletme iç kontrol sistemi kullanıyorsa bu sistemin anlaşılması,
- İşletmenin kontrol amaçlarına ulaşması için gerekli olabilecek kontrollerin tespit edilmesi,
- Kontrollerin gerekli etkiyi verecek şekilde uygulanıp uygulanmadığını,

Belirleyerek işletmenin sistemi hakkında bilgi edinmeye çalışır. Bu bilgileri edinirken, işletme içerisindeki bir takım işlemleri gözlemler, işlemlerle ilgili belgeleri ve kayıtları inceleyebilir. İşletme bünyesinde bilgisine başvurulacak kişilerle görüşmeler yapabilir(KGK GDS 3402 standardı A19 paragraf).

3.8.7. İşletmenin kontrol amaçlarıyla ilgili kanıt toplanması

İşletmenin denetçisi işletme sistemi içerisinde yer alan kontrol amaçlarının bir uzman tarafından mı planlandığını, yoksa işletmenin kendisinin mi planladığını öğrenmek ister. Bu sayede bu kontrollerin hangilerinin hizmet alan işletmenin güvenliği için yeterli olup olmadığını tespit edecek türden kanıtlar toplar. Bu tespitler sırasında denetçinin dikkat etmesi gereken bir husus vardır. İşletme sistemi içerisinde kontrollerin hedeflenen amaçlara ulaşmasını tehlikeye sokacak bir risk ya da risklerin varlığını araştırmak(KGK GDS 3402 standardı A21 paragraf).

Kontrollerin güvenliği uygulaması ve etkinliği, yapılacak olan güvence denetiminin en önemli unsurudur. Özellikle Tip-2 rapor düzenlendiğinde kontrollerin etkin bir şekilde işliyor olması çok önemlidir.

Hizmet işletmesinin denetçisi, kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair kanıt toplamak isteyecektir.

İşte burada denetçinin yapacağı kontrol testleri önem kazanır. İşletme kontrol ortamında uygulanan haftalık, aylık, gün içerisinde birden fazla uygulanan kontroller gibi kontrollerin sıklık derecesine göre ve yapılan işlemin önemlilik derecesine göre bir takım testler hazırlar. İşte bunlar denetimin kontrol testleridir.

Bu tür testler gerçekleştirilirken bir takım örneklemeler yapılır, bunlar üzerinde testler uygulanır.

3.8.8. İç denetim sistemi hakkında bilgi edinilmesi

Hizmet işletmesinin kullandığı bir iç denetim sistemi varsa, denetçinin bu sistemi tanması, bu denetimin bir profesyonel ekiple yapılıp yapılmadığı anlaması, iç denetim raporlarının güvence denetimi için kullanılabilir olup olmadığı hakkında bilgi edinmelidir. İç denetim sisteminin etkin ve kaliteli olduğu bir durumda, güvence denetimleri ne ait makul güvenceye ulaşmak da daha kolay olur(KGK GDS 3402 standardı A21 paragraf).

3.8.9. Hizmet veren işletmeden gerekli beyanların yazılı olarak alınması

İşletme sistemi hakkında yönetimin sorumluluğuna dair yazılı beyan almalıdır.

Yazılı beyanlar, işletme sistemi hakkında, denetçilerim gerekli bilgi belgelere ulaşabilmeleri, işletme yönetiminden görüşülecek kişilerle iletişim , kontroller, riskler ve düzeltmeler hakkında vb. beyanlar olabilir.

Denetçi denetimle ilgili gerekli belge ve kayıtları hazırlamalıdır. GDS 3402 standardının nasıl uygulandığına dair plan ve program hakkında bilgi verilmesi, yapılan uygulama ve kanıtlar hakkında bilgi verilmelidir.

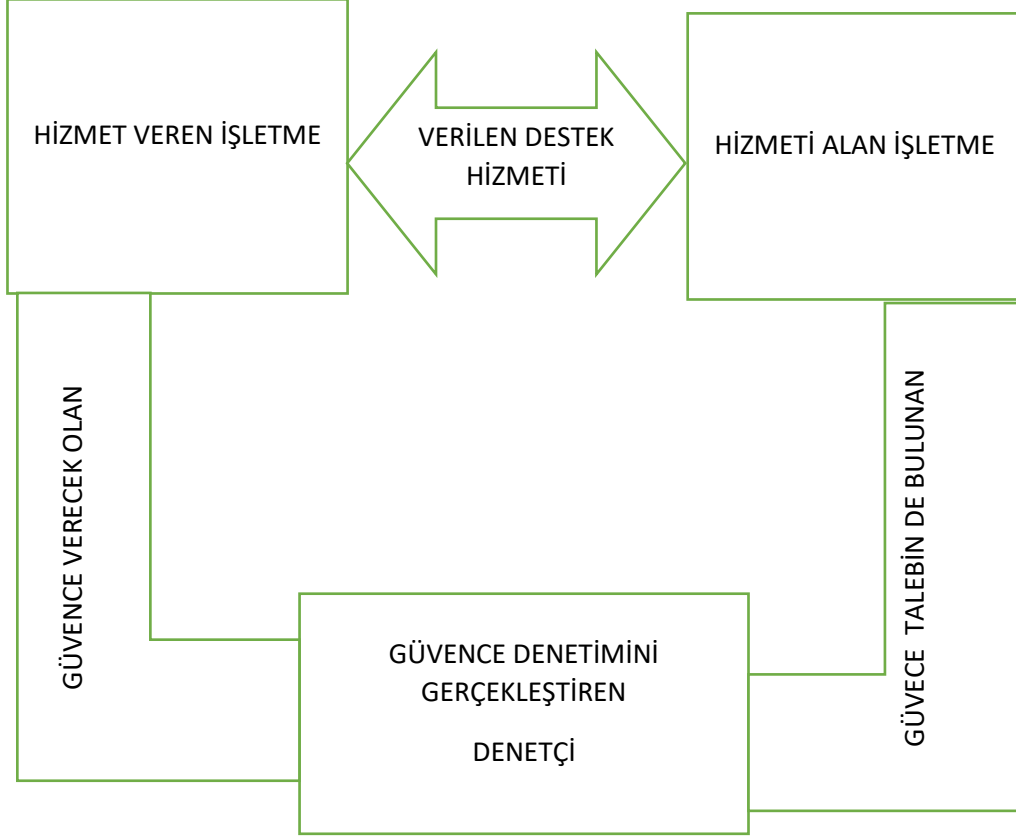
Denetim niteliği, yapılan testler ve sonuçları, denetimin çalışma kağıtları ve denetçi ya da denetim ekibi hakkında bilgilerin hepsi belgelendirilmelidir.

3.9. Güvence Denetim Süreci

3.9.1 Güvence talebinin doğması

Bir güvence denetimin gerçekleşmesi için önce bu konuda dışardan sağlanan hizmet ve bu hizmet için güvence talebinin doğması gerekir.

Hizmet alan işletmeler, aldıkları hizmetin tam ve doğru olduğu konusunda şüphelerini gidermek ve işletme faaliyetlerinin kalitesini yükseltmek için dışardan sağladıkları hizmetler için, hizmeti aldıkları işletmelerden bir garanti istemeleriyle ilgili olarak güvence talebi oluşmaktadır.



Şekil 2: Güvence Talebinin Doğuşu (Araştırmacı Tarafından Hazırlanmıştır)

3.9.2 Güvence denetim sürecinin aşamaları (Türkiye Bankalar Birliği, Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri, 2018);

I. Aşama : Denetimin Başlangıç Aşaması, Güvence denetimin gerçekleşeceği işletmenin, denetimi gerçekleştirecek kişi y ada kuruma ulaşmasıyla başlar. Bu aşama aşağıdaki sırayla gerçekleşir.

a) Güvence talebinin doğuşu; Güvence denetimlerinde mevcut olan üçlü taraf ilişkisi, güvence isteyen taraf, güvenceyi verecek taraf ve güvence beyanını raporlayan taraf

denetçidir. Bir hizmet alımının gerçekleşecek olması, bu üçlü tarafı bir araya etkendir. Üç tarafın bir araya gelme nedeni olan hizmet alımı için güvence isteyen taraf, güvence talebini önce hizmet aldığı firmaya iletir. Bir GDS 3402 raporu istediklerini iletir. Hizmet veren işletmeler bu güvenceyi verebilmek için yaptıkları için niteliğine göre, İlgili kurumlarca yetkilendirilmiş (KGGK, BDK gibi) kurum, denetim firması ve denetçiyle irtibata geçerler. İlgili ya da kurumların çalışma şekline göre bu talep bir dilekçeyle, bir teklif istemeyle ya da çeşitli iletişim araçlarıyla gerçekleştirilir.

b)Denetimin kapsamının ve ait olduğu dönemin tespit edilmesi; Denetçi denetim talebini aldıktan, güvence isteyen tarafa bir geri dönüş sağlayabilmek için, güvence istenen denetim alanını ve denetimin tarih aralığını öğrenmek ister. Denetçi aldığı talebi değerlendirirken denetimi isteyen kim olduğuna da bakmalıdır. Her zaman alınan bir hizmet için hizmet veren firmadan müşteri direkt bir güvence raporu istemeyebilir. Hizmet veren işletmeler, kendileri verdikleri hizmetin ve hizmet kontrol mekanizmalarının güvenliğini müşterilerine sunmak için kendileri bir denetçiden güvence talebinde bulunurlar. Bazen de hizmet alan işletmeler kendi bünyelerinde bu hizmetin kontrolünün amaçlarına ulaşmış olup olmadığına dair için güvence raporu talebinde bulunurlar.

Denetimin kapsamı belirlenirken hizmet veren işletmeler açısından dikkat edilmesi gereken bir hususta, bu işletmelerin verdikleri hizmetle ilgili bir alt kuruluştan hizmet alıp almadıklarıdır. Bir alt kuruluş varsa bu kuruluşunda denetim kapsamına dahil edilip edilmeyeceği önemlidir.

Denetimin yapılacağı dönem aynı zamanda güvenceyi kapsayan dönemdir. Bu sebepten dönem ya da dönem aralığının tespit edilmesi önemlidir.

Denetçi denetim talebini kimden geldiğine, tarihine ve istenen kontrollere bakarak hazırlayacağı raporun çeşidine, uygulayacağı kontrol testlerine karar verecek ve tüm bunlara göre gerekirse bir ekip oluşturup güvence raporu için bir ücret belirleyecektir.

c) Denetçi için bağımsızlık ve etik kurallar açıklaması; Denetçinin bağımsız denetçiler için hem de güvence denetimleri etik kurallara göre hareket etmesi gerekir.

Güvence raporunu hazırlayacak denetçi, güvence verilecek hizmet hakkında güncel bilgi sahibi olmalı, hizmeti verenler, işletmeyi yönetenler kimdir bunlar hakkında bilgi

toplmalıdır. Bu bilgiler ışığında bu işletmeyle bağımsızlığını etkileyecek bir bağı olup olmadığına bakmalıdır. Bular, bu işletmeye daha önce sağladığı bir hizmet, bir ticari bağı ya da aile bağı olabilir.

d) Denetim Talebine cevap verilmesi; Güvence talebinde bulunan işletmenin talebinin değerlendirilip bir cevap kabul veya ret olarak bir cevap verilmelidir.

Kendisine gelen talebi değerlendirirken denetçi, denetimin kapsamı öğrenip, dönemini belirleyip, işletme sistemi, kontrolleri hakkında bilgi edindikten sonra, işletme yöneticileriyle ve ilgili hizmet sağlayıcılarla bir takım ön görüşmeler yapar. Bu görüşmeler yüz yüze olabileceği gibi yazılı şekilde de olabilir. Bu son görüşmelerle denetçi denetim için risk teşkil eden bir durum var mı bunu öğrenmek ister. Denetimi kabul etmesi halinde, denetim ücretini zamanında alabilecek mi? Denetimi gerçekleştireceği firma denetim için elverişli mi? Daha önce bir bağımsız denetim geçirmiş mi? Denetçi bu benzeri sorulara cevap arayarak denetim için bir risk var ise denetimi etkilerine bakar. Ayrıca denetçi ya da denetim firması bu denetim için ayıracağı zamana da bakar ellerindeki işlere göre bu güvence hizmetine gerekli olan zamanın ayrılıp ayrılamayacağı da verilecek cevap için önemlidir.

Tüm bu etkenleri gözden geçiren denetçi ya da denetçi firması güvence hizmet talebine bir cevap verir.

Denetçi cevabını içinde verilecek güvence hizmeti, tarihi, denetiminin süresi, denetim ekibi ve ücretin belirtildiği bir teklif mektubu olarak sunar.

e) Yönetimden beyan mektubu alınması; Kendisine teklif gönderilen müşteri işletme teklife olumlu cevap verince, denetim için ön süreç başlamış oluyor.

Teklif olumlu cevap alan denetçi, yapılacak denetimle ilgili yönetimden aşağıdaki husularda beyan mektubu talep eder.

- Güvence hizmetini uygulanacağı işletme sisteminin tanımlamasının doğru yapıldığına, (bu bölümde verdiği hizmeti tanımlar)
- Gerekli bilgi, kayıt ve belgelere ulaşım sağlayacağını
- Bu tür bilgi belgeler için ya da sorumluluklarla ilgili ulaşılabilecek kişilerle irtibatın sağlanacağına dair yazılı bir beyanda bulunur.
- Ayrıca işletmenin vermiş olduğu hizmetlerle ilgili kontrollerin yapıldığına, nasıl işlediğine, kullandığı kontrol süreçleri hakkında bilgi verilmelidir.

Bu tür bir beyanın standart bir formu yoktur. Çalışılan denetim firması tarafından ya da işletmenin kendisi tarafından oluşturularak yönetim tarafından imzalanır.

Yönetimden bu tür bir beyan alamayan denetçi kendisini zorlayan bir kanuni mevzuat yoksa denetimi yapmaya bilir. Bu şekilde denetimi yapmak zorunda olursa, alınmayan bu beyan denetim sonucunu olumsuz etkiler.

f) Güvence denetim sözleşmesinin imzalanması; Güvence talebinin oluşmasıyla başlayıp, denetçinin teklifini alan tarafın yönetim beyanını imzalamasından sonra, sıra bir denetim sözleşmesinin hazırlanmasına gelir.

Denetçi ya da denetim firması tarafından bir güvence denetim sözleşmesi hazırlanır. Bu sözleşmede öncelikle GDS 3402 standardına ait bir güvence hizmet sözleşmesi olduğundan bahsedilir. Sonrasında verilen teklifte sözü geçen denetimin kapsamı, tarihleri, karşılıklı taraflar güvence talebinde bulunan ve güvence denetimini gerçekleştirecek olan denetçi tarafın bilgileri, denetim ücreti ve ödeme tarihi belirtilir.

Güvence raporunun içeriği ve tipi hakkında bilgi verilir. Tarafların karşılıklı sorumlulukları hakkında bilgi yer alır. Bu tür bir sözleşmenin standart bir formu yoktur. Genelde denetim firmaları yukarıda sayılan konuları içeren kendi formatlarını oluşturmaktadırlar. Bu şekilde hazırlanacak bir sözleşmenin taraflarca imzalanmasıyla birlikte denetim süreci başlamış olur.

II. İkinci Aşama : Denetimin Planlanma Aşaması;

Güvence denetim sözleşmesi imzalandıktan sonra, denetim süreciyle ilgili bir planlama yapılmalıdır. Denetim ekibinden kim hangi işi yapacak, yapılacak işlerin planlaması süresi gibi bir takım düzenlemeler yapılmalıdır. Bu sayede denetim sistemli ve organize olmuş bir ekiple daha kontrollü ve hızlı gerçekleşmiş olacaktır. Denetim planlamasıyla ilgili aşağıdaki hususlar tespit edilmelidir.

a)Güvence denetiminin yapılacağı alanın belirlenmesi;

İşletmenin sistem tanımlaması tam olarak anlanmış olmalıdır. İşletme sistemi ne kadar iyi anlaşılırsa denetim çevresi o ölçüde doğru belirlenir. Sistemi tanıma işlemi denetçi ya da bir denetim ekibi tarafından yapılacak bir dizi çalışmalardır.

Denetçi ve denetim ekibinin güvence denetimi GDS 3402 standardında ki esaslara göre yürütebilmesi ve bir güvence raporu oluşturup makul bir güvence verebilmesi için denetim alanının sınırlarının tam olarak belirlenmesi önemlidir.

Denetçi öncelikle işletmenin yöneticileri tarafından sistem tanımının kendilerine doğru olarak yapıldığından emin olmalıdır. İşletmenin vermiş olduğu hizmeti bu hizmetin oluşumunu, kontrol mekanizmasını, kontrol testlerini, kontrol amaçlarını tespit etmelidir. Bu işlemler için işletmenin bir iç kontrol sistemi varsa ondan yararlanabilir. Ayrıca hizmet veren işletme güvence konusu hizmet için bir alt kuruluş kullandı ise alınan hizmetin önemine göre bu alt firmada güvence denetiminin alanına dahil edilmelidir.

Denetçinin yapacağı bu tespitler, denetim için oluşturacağı raporun tipini de belirlemesine yardımcı olacaktır. GDS 3402 standardına göre yapılan denetimler için iki tip rapor kullanılmaktadır. Bunlar TİP-1 ve TİP-2 raporlarıdır.

b) Denetim amacına ulaştıracak uygulamaların tespit edilmesi;

Denetimin kapsan alanını tespit eden denetçi, yapacağı denetimin amacı olan makul bir güvenceye kendini ulaştıracak yol ve uygulamaları tespit etmelidir.

Öncelikle GDS 3402 standardında yer alan rapor türlerinden hangisi uygulayacaksa, denetim kapsamı hangi rapor türünü gerektiriyorsa ona göre bir karar verir. Birinci Tip raporda belir bir tarihteki kontroller yapılırken, ikinci tip raporda en az altı aylık bir dönemdeki kontroller ve uygulanan testlerin sonuçları raporlanmaktadır.

Güvence denetçisi, güvence faaliyetleri için bir zaman çizelgesi oluşturur, yapılacak denetimle ilgili işlerin bir sıralaması yapılır. Bu sıralama yapılırken işlerin önemlilik derecesi tespit edilerek ona uygun bir sıralama yapılır.

Zamanlama çizelgesiyle belirlenen işleri yapacak olan bir denetim ekibi oluşturulur. Ekip arasında bir iş paylaşımı yapılır. Her ekip üyesinin yapacağı iş belirlenir. Ekibin içerisinde bir sorumlu denetçi, bir veya daha fazla denetçi ve denetçi yardımcısı ve ya yardımcıları yer alır. Gerekli olması halinde denetim yapılan sektör ya da konu hakkında bir uzmanda bulunabilir. Ekibte yer alanların derecesine ve tecrübesine göre önemlilik sıralaması belirlenen işler paylaşılır.

c)Denetim yapılan işletmenin iç kontrol sisteminden fayda sağlamak;

Denetim yapılan firmanın kendi sistemi içinde kullandığı bir iç kontrol sistemi mevcut ise, denetçi tarafından bu iç kontrol sistemi incelenir. İç kontrol sisteminin işleyişi, kontrollerin uygulanışı, yapılan kontrol testleri mevcut ise bu testler incelenir. Yapılan bu incelemeler sonrasında iç kontrol sisteminden denetim için istifade edilecek olup olmamasına karar verir.

Denetçi güvence denetim çalışması için iç kontrol sisteminden yararlandığını özellikle Tip-2 rapor tipinde belirtmesi gerekir. Denetçi güvence raporunda bu tür bilgiye yer vererek güvence denetim raporunda belirttiği görüşün sorumluluğundan kurtulamaz.

İç kontrol sistemi, bir işletmenin ya da kurumun belirlenen hedeflerine ulaşması için oluşturulan bir sistemdir. Bu sistemin uygulamasıyla ilgili uluslararası alanda en bilinen şekli COSO (Comittee of Sporsoring Organizations) iç kontrol sistemidir. COSO sisteminde iç kontrol ise işletme faaliyetlerinin uygunluğunu mali

raporlarının güvenilirliğini sağlamak için işletilen bir süreçtir.(05 Aralık 2018 tarihinde <http://www.denetciyiz.com>)

COSO PİRAMİDİ COSO BİLEŞENLERİ



Şekil 3: Coso Piramidi Bileşenleri (Kaynak: <http://www.dergipark.com>)

- Kontrol ortamı, COSO iş kontrol tanımlamasının temel ögesi kontrol ortamıdır. İşletmenin faaliyetleri için yapması gerekli olan işleri ve yapılaş şekillerini kapsar. Bu ortamda çalışanların sorumluluklarının bilincinde olarak işlerini yapmaları, ahlaki değerlere ve dürüstlük ilkelerine göre hareket etmeleri çok önemlidir. (Maclatchie, 1997:64) Kontrol ortamının kalitesi ve güveninin yüksek olması, güvence denetimini gerçekleştiren denetçinin makul bir güvence vermesini kolaylaştıracaktır.
- Risk değerlendirme, İşletmenin amaçlarına ulaşmasını engelleyecek derecede önemli olan ya da aksatacak derecedeki riskleri tespit ederek, bunların ortadan kaldırılacak olanlarını ortadan kaldırmak ya da riskleri en aza indirmek için yapılan bir dizi çalışmadır.(Taylor, 1988:239) risk değerlendireme çalışmaları yapılırken işletmelerin güçlü ve zayıf yönleri de analiz edilir. Kontrollere bu analizlere göre yer verilir.

- Kontrol Faaliyetleri, İşletmenin risk değerlendirmelerine göre ortaya çıkan risklere karşı aldığı tedbirler, işletme faaliyetleri ve amaçlarına ulaşması uygulanan bir dizi kontrol politikası ve sürecidir.
- Bilgi ve İletişim, İç kontrol sisteminin başarısı, elde edilen bilgilerin doğru ve güvenilir olması gerekir. Bu sebepten doğru bilgi için bilgi oluşumunun yani işlemlerin kayıtlara doğru aktarılması, birbiri takip eden işlerde personelin uyum içerisinde çalışması önemlidir. Bilgi ve iletişim paylaşımı ve işlenmesi tüm iç kontrol mekanizması içerisinde güvenli ve doğru bir şekilde sağlanmalıdır.
- İzleme, İç kontrol sisteminin, işleyişi sürekli kontrol altında tutulmalıdır. Belirli aralıklarla önem derecesine göre bazı alanlar için sık sık gözlem yapılmalıdır. Sistem kontrollerinin nasıl işlediği, personelin iş yapma kabiliyeti değerlendirilmelidir. Yapılan olumsuz tespitler giderilmek üzere işletme yönetimiyle paylaşılmalıdır(05 Aralık 2018 <http://www.denetciyiz.com>)

Bu bileşenlerden oluşan bir iç kontrol sistemi işletilmesi halinde, işletmenin iç kontrol faaliyetleri daha güvenli bir şekilde gerçekleşmiş olacaktır. Denetçinin hizmet veren işletmenin iç kontrol sistemi hakkında bilgi sahibi olması denetçinin çalışma ortamını rahatlatacaktır. İsteddiği bilgilere güvenli ve tam olarak ulaşması daha kolay olacaktır.

d) Güvence denetiminin güvence risklerinin tespit edilmesi;

Yapılan güvence denetiminde ki riskler, işletme faaliyetlerini ve işletmenin kontrol amaçlarını tehlikeye sokan bir takım yanlışlar ve tehditlerden ibarettir. Denetçi bu risklerin bir kısmını işletmenin iç kontrol sistemi var ise bu sistemden öğrenebilir. Güvence denetimini yürüten denetçi iç kontrol sistemiyle birlikte bir dizi değerlendirme ve testler yaparak bu riskler hakkında bilgi edinir. Risklerin seviyesini öğrenmeye çalışır. Önem derecesine göre riskler ya tamamen ortadan kaldırılma ya da en asgari seviyeye çekilmelidir. Aksi takdirde güvence denetimi sonunda makul bir güvence oluşturulması zorlaşacaktır.

e) Güvence verilecek hizmetlerin önemlilik derecesinin tespit;

Güvence raporunu verecek olan denetçi, hizmet veren işletme tarafından verilen hizmetin karşı tarafa yani hizmet alan firmaya sağladığı fayda üzerindeki etkisine göre hizmetleri değerlendirerek önemlilik derecesini tespit eder.

Hizmet veren işletmenin sistemi içinde olan ya da sonradan ortaya çıkan aksaklıklar ve yanlışlıkların güvence hizmetinin sunulacağı taraf üzerinde yarattığı etkinin derecesi büyük ise önemlilik derecesi de yüksek demektir. Denetçi tarafından yapılan bu tespitler denetçinin kendi bilgi ve mesleki tecrübesiyle yapılan tespitlerdir.

III. Üçüncü Aşama; Denetimin Uygulamaya geçirilmesi;

Denetimin amacına yönelik uygulamaların neler olacağını, denetim için bir strateji oluşturan denetçi bu aşamada bunları uygulamaya başlar. Denetçi ve denetim ekibi kendilerine verilen zaman çizelgesi doğrultusunda, İşletme sisteminin değerlendirmesini yaparlar, denetim için uygun gördükleri alanlar için hazırladıkları testleri uygulamaya geçirirler, bunlar bir dizi sistem kontrol testleridir. Bu işlemleri yaparken denetim raporu için gerekli olacak kanıtları da toplamaya özen gösterirler.

a)Güvence verilecek sistemle ilgili değerlendirmeler;

Denetçi işletme yönetimi tarafından kendisine yapılan sistem tanımının doğruluğunu kontrol eder. Denetim kapsamına ait alanların gerçeğe uygun olup olmadığını değerlendirir(GDS 3402, A21 paragraf)

Denetimin kapsamında İşletme yönetiminden sorumlu olanlar güvence hizmetini talep ettikleri sistem içerisindeki, hizmetleri, bu hizmetlerin işleyişini, kontrol sistemlerini, kontrollerden bekledikleri amaçları kendi belirledikleri kurallar çerçevesinde uygun bir şekilde sistem tanımını içerisinde açıkça belirtirler.

Yapılacak olan güvence denetimi için denetçi, işletmenin, verdiği hizmetin, verilen hizmetlerin işleyişi, yapılan kontroller için uygulanan kriterler ve ölçütler sistemin tüm elemanları, bilgi teknolojileri, insan kaynakları operasyon bölümü vb. tüm işletme alanlarının açıklayıcı bir şekilde tanımlandığı açık ve net doğru bilgilerden oluşan bir sistem tanımlaması olduğunun kanıtları ve yazılı beyanları alınarak denetim

hizmetlerine başlar. Bu açıklama ve beyanların içerisinde güvence denetimi için belirlenen tarih ya da dönem bilgisi de belirtilmelidir. Bu bilgi güvence raporunun tip seçimi için önemlidir. (GDS 3402 standardında tip1-tip2 raporlarını kullanılmaktadır)

Güvence hizmetini verecek olan denetçi ve ekibi, işletmenin kontrol amaçlarını tehdit eden risklerin varlığını ve bu risklerin taşıdığı önem derecesini belirlemek sorundadır. Denetçinin buradaki amacı işletmenin kontrol sisteminin düzgün işlediğinden emin olmak varsa aksaklıkları tespit etmektir.

Denetçi tüm bu işlemleri yaparken gerekli kanıtları toplar, bu kanıtlar denetçinin güvence raporunu verirken onu destekleyen belge bilgileri bütünüdür.

Bu tür bilgi ve belgeler denetim görüşüne etki edeceği için, kanıtların güvenilir olması önemlidir. Denetçi sistem değerlemesini yaparken belirlediği risklerin, tehditlerin önemlilik derecesine göre kanıtlarının uygunluk kriterlerini ve kalitesini yüksek tutmalıdır.

b)Sistem kontrollerinin işleyişinin değerlendirilmesi;

Denetimin bu sürecinde denetçi güvence verilecek olan sistemle ilgili kontrollerin yapılışını, kontroller için uygulanan süreçleri yani kontrollerin tüm tasarımlarının uygun olup olmadığına dair kanıtları toplar.

Kontrollerin işleyişinin düzgün olup olmadığını, uygulanma sıklıklarını ve bunların uygun olup olmadığına dair kanıtları toplar.

Bu kanıtların GDS 3402 standardındaki kontrol tasarımlarıyla ilgili kanıt elde edilmesiyle ilgili hususlar doğrultusunda toplanması gerekir (KGK,GDS 3402, A25-A27 paragraflar).

Hizmet güvencesini verecek olan denetçi yapılan kontrollerin, kontrol amaçlarına yönelik ortaya çıkabilecek riskleri tespit edip, yok edebileceğine ya da tespit edilen eksikliklerin düzeltilebileceğine dair makul bir güvence veriyorsa işletme o zaman denetçi için bu kontrol tasarımları uygun demektir. Bu değerlendirmeyi denetçi

kendi bilgi ve görüşüyle yapar. Kontrollerde makul bir güvence elde eden denetçi, güvence denetim raporunda da makul bir güvence verebilmek için önemli aşama katletmiş olur.

c) Sistem kontrol amaçlarının etkinliğinin değerlendirilmesi;

Denetçi sistem kontrollerinin işleyişinin kontrol amaçlarına ulaşmasındaki etkinliğini değerlendirmek ister. Bunu için gözlem çalışmaları, bir takım teyitler, hesaplamalar, belge ve kayıt incelemeleri gibi işlemler yapar. Denetçi bu işlemleri gerçekleştirirken, bir takım soru formları, akış şemaları kullanır.

Denetçi GDS 3402 standardında yapılan açıklamalara göre, kontrollerin işleyişinin amaçlara ulaşmadaki etkisinin yeterli olduğuna karar vermek bu durumu test eder. Güvence denetiminin ait olduğu dönem boyunca işlerliği ile ilgili gözlem ve kontrol yapar. İşletme içerisinde daha önce yapılmış bu tür denetimler var ise o dönemlerde de bu işlerliğin devam ettiğine dair kanıt elde ederse buda yeni kanıtları destekler. Ancak bu durum denetçinin mevcut denetimle ilgili testlerin alanlarını kısıtlamasını gerektirmez(KGK, GDS 3402, 23-24 paragraf).

Güvence denetçisi bu tür testler oluştururken, şablonlar oluştururken (KGK, GDS 3402, 25-27 paragraf) de yapılan açıklamalara göre hareket eder.

Test edilecek kontrollerin nasıl uygulandığı,
Uygulamadaki sıklık ve devamlılık,
Kontrolü gerçekleştiren ve nasıl gerçekleştirdiği,
Test edilecek kontrolün başka bir kontrolle bağlantısı,

Denetçi bu hususlara dikkat ederek kontrol testlerinin kapsamını belirler. Güvence denetçisinin test edilecek kalemleri de belirlemesi gerekir. Bunun için belirli yöntemler vardır (KGK, GDS 3402,A35 paragraf);

Birinci Yöntem, yüzde yüz İnceleme yöntemi, Denetçiler tarafından sıklık oranı yüksek olmayan alanların kontrollerinin test edilmesi için uygulanır. Üç dört aylık aralıklarla yapılan kontroller için uygulanabilir.

İkinci Yöntem, Denetçiler haftalık, on beş günlük, aylık yapılan kontrol için uygulanabilir.

Üçüncü Yöntem, Bu yöntem de denetçiler sık sık uygulanan kontrol için tercih ettikleri örneklem yöntemidir.

Bu kontroller belirli standartlarla ve sıklıkla devam ettiği için denetçinin belgeli olarak kanıt toplamasını kolaylaştırır.

Örneklem alanını seçerken dikkat edilecek hususlar;

- Örneklem seçileceği alanın genel özellikleri,
- Örneklem sayısının belirlenmesi,
- Örneklem seçilirken tüm örnek alanını kapsayan bir seçim yapılması,
- Denetçinin belirlediği testlerin seçilen örneklemde biri için uygulanmama ihtimaline karşı, başka bir örneklem de uygulanabilmesi,
- Yeni örneklem kalemi uygulanamazsa bunu bir sapma olarak değerlendirmesi,

Yapılacak olan bu örneklem, denetim alanının tamamı hakkında kesin bir kanıt sağlamayabilir. Burada denetçinin yapması gereken örneklem güven derecesini artıracak bir takım yöntemler kullanır.

IV. Dördüncü Aşama; Denetimin Sonuçlanması ve Raporun Teslim Edilmesi,

Güvence denetimini gerçekleştiren denetçi, güvence vereceği sistemle ilgili kontrolleri bitirip, testlerini tamamlayıp, kanıt toplama işini bitirdikten sonra artık denetimini sonlandırmak ister. Güvence raporunu teslim etmeden önce işletme yönetimiyle son görüşmelerini yapar, alması gereken gerekli açıklamaları ve yazılı beyanlarını alarak raporlama kısmına geçer.

a)Güvence denetimi yapılan işletme yönetiminden yazılı beyanların alınması;

Denetçi denetime işletme yönetiminden sitem tanımıyla ilgili yazılı beyan alarak başlamıştır. Bu son aşamada bu beyanın haricinde alınan yazılı açıklamalardır.

Bu yazılı beyanların alınması denetçinin makul bir güvence vermesi için önemlidir. Bu açıklama beyanlarını alamayan denetçi makul bir güvence için olum bir görüş sunamaz.

Yazılı beyan istenen konular;

- İşletme sisteminin tanımına ilişkin alınan beyan tekrarlanır,
- Hizmet işletmesinin, güvence denetçisine denetim süreci boyunca denetçinin ihtiyaç duyduğu tüm bilgi ve belgelerin erişiminin güvenli bir şekilde sağlandığına dair,
- Hizmet alan birden çok işletmeyi etkileyebilecek türden, ilgili mevzuata aykırılık, hile veya sapmalardan kaynaklanan kontroller ve kontrollerin işleyişinden kaynaklanan aksaklıkların denetçi doğru bir şekilde bildirildiğine dair yazılı açıklamalar.

Alınacak olan bu açıklama beyanları denetçiye hitaben yazılır. Açıklama beyanlarının tarihi önemlidir (KGK GDS 3402 standardı 39. paragraf). Denetçi işletme yönetiminden talep ettiği açıklama beyanlarının birini bile alamaz ise denetçi raporunda görüş bildirmekten kaçınır.

b)Denetimin ait olduğu dönemden sonraki olaylar;

Güvence raporunu verecek olan denetçi güvence raporunu vereceği tarihe kadar raporuna etki edecek düzeyde denetim döneminden sonra meydana gelmiş bir olaydan haberinin olması. Bu olay ya da olayların işletme tarafından oluş şekli ve denetime etkisiyle ilgili denetçiye gerekli açıklamaların yapılması gerekir. Böyle bir açıklama alamazsa denetim raporunda bu açıklamayı alamadığına dair bilgi verir.

c)Denetim Sonrası İşletme Yönetimini Beyanlarının Değerlendirilmesi;

Güvence denetimi yapan denetçi denetim çalışmalarını tamamlayınca, elde ettiği kanıt ve belgelerle işletme tarafından daha önce alınan açıklama ve yazılı beyanların arsında önemli düzende hata ve yanlışlık içerdiğini tespit ederse bu durumu yönetime bildirir. Bu bildirimleri yaparken yüz yüze görüşmeler yapabilir. Tespit

edilen durumlar karşılıklı müzakere edilir. Denetçi işletme yönetiminden bu beyanlarının yenilenmesini talep eder. Yönetim beyanlarını hatasın ve eksikliğini kabul edip yeni beyanlarını verirse işlem tamamlanır.

Yönetim beyanlarını yenilemez ise (KGGK, GDS 3402, A45 paragraf), Denetçi aşağıdaki uygun adımları atabilir.

- Güvence denetçisi işletme yönetiminin olumsuz adımları neticesinde, işletme yönetiminin bu durum için avukatları danışmasını önerisinde bulunur.
- Güvence raporunda bu durumdan bahsederek, raporda önemli sayılacak yanlışlık ve tutarsızlıkların olduğunu ilgili bölümlere yazar.
- İşletme yönetimiyle arsında ki bu durum düzelene kadar raporu vermekten imtina edebilir. Denetçi şartlı ve ya olumsuz bir görüş vererek raporu bu haliyle de verebilir.
- Bunların hiçbirini beklemeden raporu vermeden denetimden çekilebilir.

d)Güvence Denetim Raporunun Tamamlanması ve İşletmeye Sunulması;

Güvence denetçisinin ve denetim ekibinin, denetim süreci boyunca elde ettiği kanıtlar, uyguladığı testler, yaptığı kontroller ve aldığı yönetim beyanları doğrultusunda denetimi tamamlar ve görüşünü oluşturur ilgili taraflara sunmak için yazılı bir şekilde raporlandırır. Böylece denetimini tamamlamış olur.

Güvence raporları GDS 3402 standardın da belirtildiği şekil ve standartlara uygun olarak hazırlanır. İşletme yönetimiyle yapılan sözleşmede hangi tip raporda anlaşma sağlandı ise o rapor tipine göre hazırlanır. GDS 3402 standardın da iki tip rapor mevcuttur. Tip-1 ve Tip-2 raporlarıdır. Tip-1 raporunda esas olan işlemenin sisteminin uygunluğu, kontrollerin uygunluğuna dair yapılan denetim sözleşmelerinde kullanılır. Tip-2 raporu ise Tip-1 rapordakilere ilave olmak üzere, kontrollerin işletme amaçlarına uygunluğunun test edilerek kontrollerin etkinliğine dair denetim sözleşmelerinde kullanılır.

e)Denetimin Belgelendirilmesi;

Denetçi denetim süreci boyunca yapmış olduğu çalışmalarını denetim sonucunda vereceği denetim raporuna destek sağlamak için denetim faaliyetlerini çalışma kâğıtları oluşturarak belgelendirir.

Çalışma kâğıtlarının kapsamı ve içeriği ait olduğu faaliyetin kapsamına göre değişir. Genel olarak çalışma kâğıtlarının içeriğinde bulunması gereken hususlar Çalışma kâğıdını hazırlayan denetçinin adı ve imzası

- Çalışma kâğıdının hazırlandığı tarih
- Çalışma kâğıdına konu faaliyetin amacı
- Yapılan çalışmayı kimin kontrol ettiği
- Yapılan uygulamalar
- Elde edilen sonuçlar
- Denetçinin bilgi ve tecrübesine dayanan bir takım değerlendirmeler
- Ve gerek görülmesi halinde diğer bazı bilgiler. (Atabay, 2018)

Çalışma kâğıdı olarak kabul edilen dokümanların hepsi denetçi tarafından hazırlanmaz. Denetçi tarafından kabul edilen, işletme içinden temin edilen bir takım kanıt niteliği taşıyan belgelerde çalışma kâğıdı olarak kabul görebilir.

Denetçinin oluşturulan bu çalışma kâğıtlarını kurum tarafından belirlenen süre boyunca saklaması gerekir.

3.10 GDS 3402 Güvence Denetim Raporu

Güvence denetim raporu, denetçinin veya denetim şirketinin denetim ekibi tarafından yapmış olduğu denetim faaliyetlerini, işletme kontrollerinin ve kontrol testlerinin sonuçlarına göre oluşturduğu görüşünü işletme yöneticilerine ya da güvence isteyen taraflara yazılı olarak sunduğu dokümandır.

Güvence denetçisi kendisinden istenen GDS 3402 raporunu ilgili standart ve güvence denetimlerinin kavramsal çerçevesinin tanımlandığı GDS 3000 standardının ilgili hükümleri kapsamında hazırlar.

3.9.1 GDS 3402 Raporunun içeriği, Raporun başlık kısmının oluşturulması gerekir. Başlık kısmında GDS 3402 Tip-1 ya da Tip-2 Bağımsız denetçi raporu ifadesine yer verilmelidir. Başlık kısmında raporun dönemi ya da tarih aralığı da belirtilir Raporun muhatap olduğu taraf ya da taraflar, raporun kime ya da kimlere sunulacağı, güvence raporunu isteyen işletmenin adına yer verilir. (Atabay, 2018).

- İşletmenin sistem tanımı hakkında bilgi, İşletmenin vermiş olduğu hizmet ve bu hizmetin sistem tanımı hakkında bir açılama yer alır.
- İşletme yönetiminin sistem tanımına ilişkin beyanı hakkında bilgi, yönetimin yapmış olduğu sistem tanımında denetime konu olan hizmet harici bir bilgi varsa bu durum hakkında bilgi verilir.
- Hizmet işletmesinin alt hizmet işletmesinin var ise alt hizmet işletmesinden alınan hizmet nedeniyle alt işletmenin denetime dahil edilip edilmediği hakkında bilgi verilir.
- Denetimde kullanılan ölçütler ve kıstaslar hakkında bilgi, denetimdeki ölçüt ve kıstasların uygulandığı faaliyet alanları, Denetime ait ölçüm ve kıstasların kısıtlamalarının olup olmadığı dair bilgi verilir.
- İşletmenin kontrol çerçevesi, kontrol yapısı ve kontrol uygulamaları hakkında bilgi, Denetim ait olduğu dönem ya da tarihte işletmenin kontrol ortamının uygunluğu, Tip-2 raporda kontrollerin kontrol amaçlarına etkisi hakkında gerekli bilgiler verilir.
- İşletmenin kontrol amaçları açıklayıcı bilgiler, kontrol amaçlarını belirleyen hakkında bilgi, işletme yönetimi ve denetçinin kontrol den bekledikleri.
- Denetimin kontrol testleri ve uygulamaları hakkında bilgi, testlerin belirlenme şekli, uygulama kriterleri. Standartlara uygunluğu hakkında açıklamalar.
- Hizmet veren işletmenin sorumlulukları hakkında bilgi, işletme yönetimi denetimin başında işletme sistem tanımıyla ilgili beyan vermek, Denetçiye

denetim ortamı hazırlamak, gerekli bilgi ve belgelerin temini ve gerekli iletişimlerini sağlamalıdır.

- GDS 3402 raporunu hazırlayan denetçinin sorumlulukları hakkında bilgi içerir. Denetim sonucunda güvence raporunu veren denetçi, denetim sonrası görüşünü oluşturmasına etki eden hususları açıklar. Bunlar güvence hizmeti verilen işletme sisteminin tanımı, işletme kontrolleri, kontrollerin amaçları, Tip-2 raporunu veriyorsa kontrollerin etkinliği hakkında görüşüne etki eden bilgileri paylaşması gerekir.
- Denetçinin ve denetim firmasının mesleğin gerektirdiği bağımsızlık hükümlerine, etik hükümlere uygun bir şekilde denetimini gerçekleştirdiğini ve raporunu hazırladığının beyanı verilir.
- Güvence denetiminin GDS 3402 standartlarındaki esas hükümler çerçevesinde gerçekleştiğine dair beyan verilir.
- Denetimim sonunda makul bir güvence veren denetçi. Makul güvencenin oluşmasına katkı sağlayan kanıtlar ve kanıtların uygunluğu hakkında bilgi verir.
- Tip-1 raporu sunan denetçi, Tip-2 raporunu ilgilendiren kontrollerin etkinliğine dair bir inceleme yapmadığını ve bu konuyu görüşüne dahil etmediği belirtmelidir.
- Tip-2 raporu sunan bir denetçi, kontrollerin etkinliğine dair bir takım testler uyguladığından ve etkinliğe dâhil durum hakkında bilgi verir. Ancak be kontrol etkinliğinin değerlemesinin gelecek dönemler içinde kullanılmasının ortaya çıkarabileceği riskler hakkında bilgi verir.
- Denetim sonrası ortaya çıkan olum bir görüş ise, denetime ait tün ölçüt ve kıstasların tam ve doğru olduğuna dair bir beyan verir.
- Denetçinin görüşüne dair beyan yer alır.
- Raporun ek bölümünde Tip-2 raporun uygulandığı durumlarda, kontrol testlerini ve sonuçlarını gösterir tablolar eklenir.

3.10.2 GDS 3402 denetim sonrası denetçinin elde ettiği görüş

Güvence denetimini sonuçlandıran denetçi, denetimin sonrasında görüşünü yazılı olarak beyan eder.

Görüş Türleri(KGK GDS 3402 standardı 55.paragraf):

Olumlu Görüş; İşletmenin sistem tanımı tam ve doğru olarak beyan edildiği ve denetim sonucu bu durumun doğrulandığı zamanlarda verilen görüş türüdür.

Sınırlı Olumlu Görüş; Denetçi sistem tanımının tam ve doğru olarak beyan edilmediği durumlarda, kontrollerin uygun olmasına rağmen denetim süreci boyunca uygun bir şekilde işlemediği, kontrollerin kontrol amaçlarına ulaşmayı sağlayacak düzeyde uygun olmadığı gibi durumlarda denetçi tarafından sınırlı olumlu görüş verilir.

Bu durumu için bir örnek; Bir işletmede sisteme yapılan günlük tahsilatların girişleri düzenli bir şekilde kayıt edilmektedir. Sisteme girişlerin şifreyle olması durumunda sisteme daha önce yetkilendirilmemiş kişilerin girişine izin verilmesi ve durumun işletme kontrolleri içerisinde yer almaması gibi bir durum gerçekleşmiştir. İşlemler doğru olsa bile bu durum başka bir kontrolde ortaya çıkacak bir riski ortadan kaldırmayacaktır. Bu gibi durumlar da denetçi sınırlı olumlu görüş beyanında bulunur. Denetim raporunda görüşüne etki eden olaylar hakkında bilgi verir.

Olumsuz Görüş Vermek; denetçi işletmenin sistem tanımındaki eksiklikler ve hatalar, kontrollerin uygunsuzluğu, kontrollerin işleyiş etkinliğinin yetersizliği gibi durumların tüm denetim süreci boyunca devam etmesi durumunda raporunda olumsuz görüş vermek ister. Bu durumu nedenleriyle birlikte raporun da açıklar

Görüş Vermekten Kaçınmak; denetçi olumsuz görüş beyanına neden olan olayların yanında, kanıtların tam ve uygun olarak toplanamaması halinde raporunda görüş vermekten kaçınabilir. Raporun ilgili bölümünde bu durumu açıklaması gerekir (KGK GDS 3402 standardı Ek3) .

Tablo 1: Örnek Güvence Raporu Rapor Türü Tip-1

(Örnek rapor KGK GDS 3402 Standardı Ek-2 den yararlanılarak hazırlanmıştır)

ÖRNEK GÜVENCE RAPORU RAPOR TÜRÜ TİP-1**C BİREYSEL EMEKLİLİK İŞLEMLERİ A.Ş'ye****DENETİMİN KAPSAMI**

Yapılacak olan denetim C Bireysel Emeklilik İşlemleri A.Ş' nin 31 Temmuz 2017 tarihinde, müşteri işlemlerine ait sistemin tanımına, sistem kontrollerin amaçlara uygun olduğuna dair bir güvence raporu hazırlamak için görevlendirildik.

(sistem tanımı ilgili sayfada açıklanmıştır).

Sistem tanımında yer alan kontrollerin işleyiş etkinliğine dair bir denetim yapılmamıştır.

C BİREYSEL EMEKLİLİK İŞLEMLERİ A.Ş'nin SORUMLULUKLARI

Sistem tanımının tam ve doğru olarak beyan edilmesi, yönetim beyanının eksiksiz ve tam olarak hazırlanması, kontrollerin belirlenmesi, kontrollerin amaçlara uygun olmasından sorumludur.

BAĞIMSIZLIĞIMIZ VE KALİTE KONTROL

Kurum tarafından yayınlanan (kamu gözetimi kurumu) denetçilere ait etik kurallara (mesleki dürüstlük, mesleğe uygun hareketler sır saklama vb) , Bağımsız denetçilere ait bağımsızlık ilkelerine ve gerekli olan diğer kurallara uygunluk sağlamaktayız.

Şirketimiz M Bağımsız Denetim AŞ. Kalite Kontrol Standardı KKS1 Uygulamaktadır.

M BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş'NİN SORUMLULUĞU

Bizim sorumluluğumuz, C BİREYSEL EMEKLİLİK İŞLEMLERİ A.Ş'nin sistem tanımı içerisinde yer alan kontrolleri ve kontrollerin kontrol amaçlarına uygunluğu hakkında görüş bildirmektir. Bizim güvence denetimimiz

Tablo 1 (Devamı)

Türkiye de Kamu Gözetimi, Kurumu tarafından yayınlanan GDS 3402 “Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standardına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. GDS 3402 standardına uygun olarak makul bir güvence elde etmek için, sistem tanımını gerçeğe uygun olduğunu, kontrollerin uygun bir şekilde tasarlandığına dair plan ve prosedürlerimizi uygulamamızı gerekli kılar.

C Bireysel Emeklilik İşlemleri A.Ş'nin sistem tanımı (xx) sayfadaki tanım ve tanıma ait yapılan açıklamaların, kontroller ve kontrollerin uygunluğuna dair yeterli kanıt elde etmek için (xxx) sayfadaki plan ve prosedürlerimizin uygulanmasını yapmak.

Uygulanacak prosedürler ile sistem tanımının gerçeğe uygun olmaması, kontrollerin uygun tasarlanmamış olması ihtimaline göre risklerin değerlendirilmesi mesleği denetim tecrübemize göre yapılmıştır.

Belirlenen prosedürler sistem tanımının gerçeğe uygun olduğuna ve kontrollerin kontrol amaçlarına uygun olarak tasarlandığına dair makul bir güvence elde etmek için uygulanmıştır.

Güvence denetimi sırasında oluşturduğumuz görüşü, uygun ve yeterli sayıda toplanan kanıtlar desteklemektedir.

Bu denetim çalışmamızda kontrollerin işleyiş etkinliğine dair bir prosedür uygulanmamıştır. Bu denetim Tip-1 rapor olarak hazırlanmıştır.

C BİREYSEL EMEKLİLİK İŞLEMLERİ A.Ş'nin KONTROL KISITLARI

İşletmenin sisteme tanımı bir den çok sayıda müşteriyi ve bu müşterilerin denetçilerinin ihtiyaçları için hazırlanmıştır. Müşteri sayısının çok olması nedeniyle, sistem tanımı her müşteri için kendisi için önemli olan sistemin her alanını kapsama almayabilir.

Uygulanan kontroller işlemlerin özelliğine göre yürütülmesi ve raporlama aşamasında tüm hata ve eksiklikleri tespit ve önleyemeyebilir.

Tablo 1(Devamı)**M BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş'NİN GÖRÜŞÜ**

M Bağımsız Denetim AŞ. olarak, raporumuzun ilgili bölümlerinde yapılan açıklamalara dayanarak görüşümüzü oluşturduk. Görüşümüzü oluştururken kullandığımız kıstaslar raporun (xx) sayfasında yer almaktadır.

C Bireysel Emeklilik İşlemleri A.Ş'nin 31 Temmuz 2017 tarihi itibarıyla bireysel emeklilik sektöründeki müşterilerine sunduğu hizmetler ve bu hizmetlerin süreçlerine ait olarak uygun tasarım ve kontrollerin yapıldığı tespit edilmiştir. C Bireysel Emeklilik İşlemleri AŞ' nin sunduğu Yönetim beyanında tanımlanan sistem tanımı ve kontroller üzerinde yapılan incelemeler sonucunda görüşümüzü etki eden aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

a)İşletmenin yönetim beyanında yapılan sistem tanımı tam ve doğru olarak,

C Bireysel Emeklilik İşlemleri AŞ tarafından sunulmuş ve denetim için geçerli olan dönemde uygulanmıştır.

b) C Bireysel Emeklilik İşlemleri AŞ'nin sistem tanımında belirtilen kontroller, güvence denetimi sonucunda makul bir güvence elde etmemiz sağlayacak şekilde kontrol amaçlarına uygun bir şekilde tasarlandığı tespit edilmiştir.

GÜVENCE DENETİMİN AMAÇI VE HEDEF KULLANICILAR

Güvence raporumuz C Bireysel Emeklilik Sistemleri AŞ' nin mevcut müşterileri ve diğer müşteri kitleleri ve sistemi değerlendirebilecek bilgiye sahip olan müşteri denetçileri için hazırlanmıştır.

Denetçi İmzası

Ankara 30 Eylül 2017

Denetçinin adresi

Tablo 2: Tip 1- Rapor İşletme Yönetim Beyanı Örneği (KGK GDS 3402 standardı 43 nolu genel tebliğ örnek beyandan yararlanarak hazırlandı)

TİP-1 RAPOR İŞLETME YÖNETİM BEYANI ÖRNEK

C BİREYSEL EMEKLİLİK İŞLEMLERİ A.Ş'nin YÖNETİM BEYANI

C Bireysel Emeklilik İşlemleri A.Ş olarak hizmet verdiğimiz 31 temmuz 2017 tarihin de sistemimizi kullanan müşteriler ve müşterilerin finansal raporlarıyla ilgili bilgileri değerlendirecek denetçiler için aşağıdaki hususları teyit etmek için hazırlanmıştır.

1. İşletmemizin sistem tanımını ve sistemin uygulanışını sunarız.

a) İşletmemizde yürütülen hizmet türleri işletme personelleri için ve şahıslar için bireysel emeklilik hizmetleri sunmaktır.

b) Sunulan hizmetler sözleşme karşılığı, elektronik ortamda giriş yapılarak güncel takip sağlayan şifre verilerek yürütülmektedir.

c) Sözleşmelerim sisteme girişinde ve işlemlerin yürütülmesinde, hataları tespit etmek için kontrol raporlar ve muhasebe kayıtları takip edilmektedir.

d) Sisteme giriş izni olanların hata yapmasını engellemek için sistemin veri girişleri kontrol edilmektedir. Bu kontroller için özel yazılım hizmeti kullanılmıştır.

e) İşletmemizin kontrol amaçları, müşterilere sitem girişlerinde kolaylık sağlamak, sistem giriş hatalarını yok etmek, sisteme doğru bilgi girişi sağlamaktır.

2. İşletmenin tanımında yer alan kontroller 31 Temmuz 2017 tarihinde uygun bir şekilde tasarlanmış. Bu beyanın kıstasları ise,

Tablo 2 (Devamı)

a) Sistem tanımımızda belirtilen amaçlara ulaşmamızı tehdit eden riskler tespit edilmiştir. Bu riskler sisteme giriş izni olmayanların giriş yapması, eksik ve hatalı bilgi girişi olası riskler.

b) İşletmemizin kontrolleri, beklendiği şekilde işlemleri halinde tespit edilen riskler kontrollerin amaçlara ulaşmasını engellemeyecektir.

İşletme Yönetimi

Yönetim Kurulu Başkanı

Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı

Adı Soyadı İmza

Tablo 3: Örnek Güvence Raporu Rapor Türü Tip-2 (Kaynak: Örnek rapor KGK GDS 3402 Standardı Ek-2 den yararlanılarak hazırlanmıştır). İki rapor arasındaki farklar altı çizili olarak gösterilmiştir.

ÖRNEK GÜVENCE RAPORU RAPOR TÜRÜ TİP-2

C BİREYSEL EMEKLİLİK İŞLEMLERİ A.Ş'ye

DENETİMİN KAPSAMI

Yapılacak olan denetim C Bireysel Emeklilik İşlemleri A.Ş' nin 01 Temmuz 2017 ile 31 Ağustos 2018 tarihlerine ait dönemde, müşteri işlemlerine ait sistemin tanımına, sistem kontrollerinin amaçlara uygunluğu, kontrollerin tasarımının işleyişinin etkinliğine dair bir güvence raporu hazırlamak için görevlendirildik.(sistem tanımı ilgili sayfada açıklanmıştır).

Tablo 3 (Devamı)

C BİREYSEL EMEKLİLİK İŞLEMLERİ A.Ş'nin SORUMLULUKLARI

Sistem tanımının tam ve doğru olarak beyan edilmesi, yönetim beyanının eksiksiz ve tam olarak hazırlanması, kontrollerin belirlenmesi, kontrol amaçlarının belirlenmesi, **kontrollerin amaçlara uygun olarak etkin bir şekilde işlevişinin sağlamaktan** sorumludur.

BAĞIMSIZLIĞIMIZ VE KALİTE KONTROL

Kurum tarafından yayınlanan (kamu gözetimi kurumu) denetçilere ait etik kurallara (mesleki dürüstlük, mesleğe uygun hareketler sır saklama vb), Bağımsız denetçilere ait bağımsızlık ilkelerine ve gerekli olan diğer kurallara uygunluk sağlamaktayız.

Şirketimiz M Bağımsız Denetim AŞ. Kalite kontrol standardı KKS1 Uygulamaktadır. (Kalite Kontrol Standardı 1-Finansal Tabloların Bağımsız Denetim Ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol)

M BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş'NİN SORUMLULUĞU

Bizim sorumluluğumuz, C BİREYSEL EMEKLİLİK İŞLEMLERİ A.Ş'nin sistem tanımını içerisinde yer alan kontrolleri ve **kontrollerin kontrol amaçlarına uygun bir şekilde ve etkinliği hakkında görüş** bildirmektir.

Bizim güvence denetimimiz Türkiye de Kamu Gözetimi, Kurumu tarafından yayınlanan GDS 3402 “Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Raporları” standardına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. GDS 3402 standardına uygun olarak makul bir güvence elde etmek için, sistem tanımını gerçeğe uygun olduğunu, **kontrollerin uygun bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığına, işlevişinin etkinliğine dair plan ve prosedürlerimizi uygulamamızı gerekli kılar.**

Tablo 3 (Devamı)

C Bireysel Emeklilik İşlemleri A.Ş' nin sistem tanımını (xx) sayfadaki tanım ve tanıma ait yapılan açıklamaların, kontroller ve **kontrollerin uygunluğuna ve işleyişine ve etkinliğine dair yeterli kanıtı elde etmek için (xxx) sayfadaki plan ve prosedürlerimizin uygulanmasını yapmak, raporun ekinde yer verilen kontrol testlerinin hazırlanması ve uygulanması sağlamak.**

Uygulanacak prosedürler ile sistem tanımının gerçeğe uygun olmaması, kontrollerin uygun tasarlanmamış olması ihtimaline göre risklerin değerlendirilmesi mesleği denetim tecrübemize göre yapılmıştır.

Belirlenen prosedürler sistem tanımının gerçeğe uygun olduğuna ve kontrollerin kontrol amaçlarına uygun olarak tasarlandığına, **kontrollerin etkin bir şekilde uygulandığına dair makul bir güvence elde etmek için uygulanmıştır.**

Güvence denetimi sırasında oluşturduğumuz görüşü, uygun ve yeterli sayıda toplanan kanıtlar desteklemektedir.

Bu denetim çalışmamızda kontrollerin işleyiş etkinliğine dair belirlenen kıstaslarla kontrol testleri uygulanmıştır.

C BİREYSEL EMEKLİLİK İŞLEMLERİ A.Ş'nin KONTROL KISITLARI

İşletmenin sistem tanımı birden çok sayıda müşteriyi ve bu müşterilerin denetçilerinin ihtiyaçları için hazırlanmıştır. Müşteri sayısının çok olması nedeniyle, sistem tanımı her müşteri için kendisi için önemli olan sistemin her alanını kapsama almayabilir.

Uygulanan kontroller işlemlerin özelliğine göre yürütülmesi ve raporlama aşamasında tüm hata ve eksiklikleri tespit ve önleyemeyebilir.

M BAĞIMSIZ DENETİM A.Ş'NİN GÖRÜŞÜ

M Bağımsız Denetim A.Ş olarak, raporumuzun ilgili bölümlerinde yapılan açıklamalara dayanarak görüşümüzü oluşturduk. Görüşümüzü oluştururken kullandığımız kıstaslar raporun (xx) sayfasında yer almaktadır. C Bireysel Emeklilik İşlemleri A.Ş' nin ilgili dönem itibariyle bireysel emeklilik sektöründeki müşterilerine

Tablo 3 (Devamı)

sunduğu hizmetler ve bu hizmetlerin süreçlerine ait olarak uygun tasarım ve **kontrollerin etkin bir şekilde yapıldığı ve işeler olduğu tespit edilmiştir.**

C Bireysel Emeklilik İşlemleri AŞ' nin sunduğu Yönetim beyanında tanımlanan sistem tanımı, **kontroller ve kontrollerin işlevi etkinliği üzerinde yapılan incelemeler** sonucunda görüşümüzü etki eden aşağıdaki hususlar tespit edilmiştir.

a) İşletmenin yönetim beyanında yapılan sistem tanımı tam ve doğru olarak,

C Bireysel Emeklilik İşlemleri AŞ tarafından sunulmuş ve denetim için geçerli olan dönemde uygulanmıştır.

b) C Bireysel Emeklilik İşlemleri AŞ' nin sistem tanımında belirtilen kontroller, ilgili dönemde güvence denetimi sonucunda makul bir güvence elde etmemizi sağlayacak şekil de kontrol amaçlarına uygun bir şekilde tasarlandığı tespit edilmiştir

c) C Bireysel Emeklilik İşlemleri AŞ' nin sistem tanımında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşıldığına dair makul güvence elde etmek için uygulanan kontrollerin işlevi etkinliğine dair kontrol testleri ilgili dönem boyunca uygulanmıştır.

KONTROL TESTLERİNİ TANIMI

C Bireysel Emeklilik İşlemleri AŞ' nin sistem tanımında yer alan kontrollere uygun olarak, tarafımızdan kontrol amaçlarına uygun olarak **tasarlanan testler ve test sonuçlarındaki riskleri gösteren tablolar** raporumuzun (xxx) sayfasında mevcuttur.

Tablo 3 (Devamı)**GÜVENCE DENETİMİN AMAÇI VE HEDEF KULLANICILAR**

Güvence raporumuz, raporun (xxx) sayfalarında belirtilen **kontrol testlerinin ve test sonuç ve risk değerlendirmelerine dair açıklamalar**, sadece C Bireysel Emeklilik Sistemleri AŞ' nin mevcut müşterileri ve sistemi değerlendirebilecek bilgiye sahip olan müşteri denetçileri için hazırlanmıştır.

Denetçi İmzası

Ankara 30 Kasım 2018

Denetçinin adresi

Tablo 4: TİP-2 Rapor İşletme Yönetim Beyanı Örnek (Kaynak: KGK GDS 3402 standardı tebliğ örnek beyandan yararlanarak hazırlandı)

TİP-2 RAPOR İŞLETME YÖNETİM BEYANI ÖRNEK**C BİREYSEL EMEKLİLİK İŞLEMLERİ A.Ş'nin YÖNETİM BEYANI**

C Bireysel Emeklilik İşlemleri A.Ş olarak hizmet verdiğimiz **1 Temmuz 2017 ve 31 Ağustos 2018 tarihli dönemde** sistemimizi kullanan müşteriler ve müşterilerin finansal raporlarıyla ilgili bilgileri değerlendirecek denetçiler için aşağıdaki hususları teyit etmek için hazırlanmıştır.

1. İşletmemizin sistem tanımını ve sistemin uygulanışını sunarız.

a) İşletmemizde yürütülen hizmet türleri işletme personelleri için ve şahıslar için bireysel emeklilik hizmetleri sunmaktır.

b) Sunulan hizmetler sözleşme karşılığı, elektronik ortamda giriş yapılarak güncel takip sağlayan şifre verilerek yürütülmektedir.

Tablo 4 (Devamı)

c) Sözleşmelerim sisteme girişinde ve işlemlerin yürütülmesinde, hataları tespit etmek için kontrol raporlar ve muhasebe kayıtları takip edilmektedir.

d) Sisteme giriş izni olanların hata yapmasını engellemek için sitemin veri girişleri kontrol edilmektedir. Bu kontroller için özel yazılım hizmeti kullanılmıştır.

e) İşletmemizin kontrol amaçları, müşterilere sitem girişlerinde kolaylık sağlamak, sistem giriş hatalarını yok etmek, sisteme doğru bilgi girişi sağlamaktır.

2. İşletmenin tanımında yer alan kontroller ilgili dönemde uygun bir şekilde tasarlanmış. İlgili dönemde kontrol amaçlarına uygun olacak **şekilde kontroller işlemiştir**. Bu beyanın kıstasları ise,

a) Sistem tanımımızda belirtilen amaçlara ulaşmamızı tehdit eden riskler tespit edilmiştir. Bu riskler sisteme giriş izni olmayanların giriş yapması, eksik ve hatalı bilgi girişi olası ve riskler,

b) İşletmemizin kontrolleri, beklendiği şekilde işlemeleri halinde tespit edilen riskler **kontrollerin ilgili dönemde** amaçlara ulaşmasını engellemeyecektir.

c) İşletmenin **kontrolleri yetkili kişi ve ekip tarafından ilgili dönem boyunca tam olarak uygulanmıştır**.

İşletme Yönetimi

Yönetim Kurulu Başkanı

Yönetim Kurulu Başkan Yardımcısı

Adı Soyadı İmza

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ÖRNEK UYGULAMA

Güvence Denetimi Uygulanan İşletme : ZYZ SİSTEM ÇÖZÜMLERİ AŞ.

Denetimi Gerçekleştiren Denetim Firması : ABC BAĞIMSIZ DENETİM AŞ.

Uygulanacak Güvence Standardı :GDS 3402 STANDARDI

Rapor Türü : TİP-2 RAPOR HAZIRLANACAK

Örnek uygulama için GDS 3402 raporu almış aynı hizmetleri sunan örnek bir firma incelenmiştir. Örnek güvence raporu bu doğrultuda oluşturulmuştur.

Tablo 5:Örnek uygulama raporu kapak

GÜVENCE RAPORU KAPAK

ZYZ SİSTEM ÇÖZÜMLERİ AŞ.

GDS (ISAE) 3402 TİP 2

01.01.2017-31.12.2017 DÖNEMİ

SİSTEM ÇÖZÜMLERİ HİZMETLERİNE AİT

GÜVENCE RAPORU

ABC BAĞIMSIZ DENETİM AŞ.

Tablo 6: Örnek uygulama raporu içindekiler bölümü**İÇİNDEKİLER**

1. Birinci Bölüm

1.1. GDS 3402 Güvence Raporu

1.1.1. GDS 3402 Raporu Kapsamı

1.1.2. ZYZ AŞ Sorumlulukları

1.1.3. ABC Denetim AŞ Sorumlulukları

1.1.4. Bağımsızlığımız ve Kalite Kontrol

1.1.5. ZYZ AŞ Kontrol Sınırlamaları

1.1.6. Denetçi Görüşü

1.1.7. Test Edilen Kontrol Tanımları

1.1.8. Amaçlanan Kullanıcılar ve Amaç

2. İkinci Bölüm

2.1. ZYZ AŞ. Yönetim Beyanı

3. Üçüncü Bölüm

3.1. Sisteme Genel Bakış

3.2. ZYZ AŞ Tanıtımı

3.3. Hizmetlerin Tanımı

3.4. Organizasyon Şeması

3.5. Risk Değerlendirmesi

3.6. Kontrol Çerçevesi, Kontrol Yapısı ve Kontrol Kriterleri

3.7. Kontrol Ortamı Hakkında Bilgiler

4. ABC Denetim AŞ. Tarafından Sağlanan Bilgiler

4.1. Giriş

4.2. Kontrol Ortamı

4.3. Kontrollerin Etkinliğinin Test Edilmesi

4.4. Kontrol Amaçları ve Kontrol Faaliyetleri

4.1. BÖLÜM 1

4.1.1.GDS (ISAE) 3402 GÜVENCE RAPORU

ZYZ SİSTEM ÇÖZÜMLERİ AŞ Müşterilerine Ve Denetçilerine

4.1.1.1.GDS 3402 RAPORU KAPSAMI

Güvence raporumuz ZYZ AŞ'nin 01.01.2017 ve 31.12.2017 dönemine ait olarak hazırlandı. ZYZ AŞ' nin müşterilerine sunduğu işletim sistemleri ve barındırma hizmetlerinin bölüm 2 de belirtilen sistem tanımına ve sistem kontrol tasarımları ve kontrollerin uygulanması ve işleyişin etkinliğine dair rapor hazırlamak görevlendirildik.

4.1.1.2.ZYZ AŞ' nin SORUMLULUKLARI

ZYZ AŞ sunduğu sistem tanımına ait açıklamalardan ve beyanından sorumludur. Sunduğu işletmenin kontrol ortamının oluşturulmasından, kontrollerin tasarımından, kontrol amaçlarını belirlemekten sorumludur. Sistem tanımı ve kontrol tanımının doğru tam olarak sunmaktan ve beyan etmekten sorumludur. Tanımlarda yer alan kontrol hedeflerine ulaşmak için kontrollerin tasarımından ve etkin bir şekilde uygulanmasından sorumludur.

4.1.1.3.ABC BAĞIMSIZ DENETİM AŞ'nin SORUMLULUKLARI

Bizim sorumluluğumuz, ZYZ AŞ' nin sistem tanımı ve kontrol tasarımlarının etkinliği için uyguladığımız prosedürler doğrultusunda bir görüş bildirmektir.

Güvence denetim çalışması KGK yayınlanan GDS 3402 standardına uygun olarak yürütülmüştür. Standarda uygun olarak sistem ve kontrol tanımlarının tüm önemli yönleriyle tam ve doğru olarak sunulduğuna, kontrol tasarımlarının uygun ve etkin bir şekilde işlediğine dair makul bir güvence elde etmek için tarafımızdan belirlenen prosedürlerin uygulanmasını gerekli kılar.

ZYZ A.Ş' nin sistem tanımına ait açıklamalar için kanıt elde etmek gerekli prosedürler uygulanmasını içerir. Kontrol tasarımlarının ve kontrollerin kontrol amaçlarına ulaşmak için etkin bir şekilde uygulanmasına engel olabilecek riskler ve tehditleri tespit etmek. Bu tür risk ve tehditleri tespit etmek için kullanılacak kıstasları belirlemek ve bir dizi kontrol testleri hazırlamak. İlgili bölümde ölümdaki kıstas ve testler

Uygulanacak prosedürler mesleği denetim tecrübemize göre ve işletme ve sektör hakkında yaptığımız araştırmalara göre seçilmiştir.

Elde ettiğimiz kanıtların, güvence denetimi sırasında oluşturduğumuz görüşü destekleyecek, kalite de ve yeterli sayıda olduğuna inanıyoruz.

Bu denetim çalışmamızda kontrollerin işleyiş etkinliğine dair belirlenen kıstaslar ve kontrol testleri uygulanmıştır.

4.1.1.4.BAĞIMSIZLIĞIMIZ VE KALİTE KONTROL

ABC Bağımsız Denetim AŞ olarak GDS 3402 raporunu hazırlarken bağımsızlık kurallarına ve etik kurallara riayet ettik.

Kurum tarafından yayınlanan (kamu gözetimi kurumu) denetçilere ait etik kurallara (mesleki dürüstlük, mesleğe uygun hareketler sır saklama vb) , Bağımsız denetçilere ait bağımsızlık ilkelerine ve gerekli olan diğer kurallara uygunluk sağlamaktayız.

Şirketimiz ABC Bağımsız Denetim AŞ. Kalite kontrol standardı KKS1 Uygulamaktadır. (Kalite Kontrol Standardı 1-Finansal Tabloların Bağımsız Denetim Ve Sınırlı Bağımsız Denetimleri İle Diğer Güvence Denetimleri Ve İlgili Hizmetleri Yürüten Bağımsız Denetim Kuruluşları Ve Bağımsız Denetçiler İçin Kalite Kontrol)

4.1.1.5.ZYZ SİSTEM ÇÖZÜMLERİ AŞ'nin KONTROL SINIRLAMALARI

ZYZ AŞ' nin sistem tanımı geniş bir kitleyi hedef alacak şekilde hazırlanmıştır. Müşteri kitlesi çok çeşitli ve alınan hizmetler farklılık göstermektedir. Bu sebepten dolayı sistem tanımı her müşteri için kontrollerin tamamını içermeyebilir. Müşterilere göre kontrollerin önemlilik düzeyi farklılık gösterebilir.

4.1.1.6.ABC BAĞIMSIZ DENETİM AŞ'nin GÖRÜŞÜ

Görüşümüzü raporda belirtilen konulara dayanmaktadır. Görüşümüzü oluştururken uyguladığımız kıstaslar aşağıda belirtilmiştir.

a) Sistemin kontrol tanımları tam ve doğru olarak ZYZ AŞ tarafından tasarlanmış ve doğru olarak beyan edilmiştir. İşletmenin müşterilerine sunduğu sistem çözümleri ve barındırma hizmetleriyle ilgili 01.01.2017 ve 31.12.2017 tarihleri arasındaki dönemde kontrollerin değerlendirilmesiyle ilgili olarak kontrol testleri uygulanmıştır.

b) Sistem tanımındaki kontrollerin ilgili dönemde kontrol amaçlarına uygun olarak etkin bir şekilde işlediği kanıtlarla ispat edilmiştir.

c) Raporumuzda makul güvence etmemize sağlayan, kontroller testleri, kontrol amaçlarına ulaşmak için tüm dönem boyunca etkin bir şekilde kullanılmıştır.

4.1.1.7.TEST EDİLEN KONTROL TANIMLARI

Raporumuzda uygulanan kontrol testleri, kontrollerin yapısı, kontrollerin zamanlaması ve kontrol sonuçları ilgili bölüm de belirtilmiştir.

4.1.1.8.AMAÇLANAN KULLANICILAR VE AMAÇ

Bu GDS 3402 güvence raporu, ilgili bölüm de açıklanan ZYZ AŞ' nin müşterilerine sunduğu sistem çözümleri ve barındırma hizmetlerini alan müşterilerine ve onların denetçilerine sunulmak üzere hazırlanmıştır.

Raporumuzun ilgili bölümünde yer alan kontrol testleri ile tanımların önemli bir yanlışlık içerip içermediği, kontrollerin tasarım ve uygulamasındaki risklerin ve tehditlerin tespitinin yapılması amaçlanmıştır.

ABC BAĞIMSIZ DENETİM AŞ.

Denetçi İmzası

Ankara 31 Mart 2018

Yıldız Çankaya Ankara

4.2. BÖLÜM 2

4.2.1. ZYZ SİSTEM ÇÖZÜMLERİ AŞ. YÖNETİM BEYANI

ZYZ Sistem Çözümleri AŞ yönetim kurulu olarak güvence raporuna dayanak oluşturmak için hazırlanmıştır.

Müşterilerimize sunduğumuz hizmetlerle ilgili, sistem tanımları, kontrol tasarımları ve kontrol ortamına ait açıklamaları içerir. ABC Bağımsız denetim AŞ. İle aramızda yapılan GDS 3402 güvence denetim sözleşmesi kapsamında müşterilerimize sağlanan hizmet tanımları ait açıklamalar ilgili bölüm de belirtilmiştir.

Açıklamalarımız 01.01.2017'den 31.12.2017 tarihine kadar olan dönemi kapsamaktadır

Biz ZYZ Sistem Çözümleri AŞ olarak aşağıda yazılı hususları doğrulamaktayız.

1.Bölüm 3 de açıklanan sistem tanımlamasını doğrularız. (ZYZ AŞ. Müşterilerine bilgi teknolojileri konusunda sistem çözümleri sunmaktadır. Bunlar, yedekleme ve barındırma hizmetleri, e posta çözümleri, web sayfa tasarımları ve kontrolleri, online ödeme çözümleri, e- fatura sistem çözümleri, yazılım hizmetleri gibi hizmetler sunmaktadır). Sistem açıklaması ilgili dönemde tam ve doğru olarak beyan edilmiştir. Beyanımızın dayandığı hususlar,

- Sunmuş olduğumuz hizmetlerle ilgili bilgi teknolojisi alt yapısı ve yönetimi oluşturulmuştur.
- Verilen hizmetlerin, hizmet alan kuruluşlara göre sınıflandırılması ve raporlaması yapılmıştır.
- Verilen hizmetlerden, yazılım hizmetleriyle ilgili alt hizmet kuruluşundan destek hizmeti alınmıştır.
- Vermiş olduğumuz tüm hizmetleri kapsayan bilgi teknolojileriyle ilgili kontrol tasarımları oluşturulmuştur.
- İşletmenin kontrol ortamı, kontrol amaçlarını etkileyecek risk ve tehditleri tespit edecek düzende yapılmıştır.

- İşletmenin kontrol hedefleri ilgili bölüm de açıklanmıştır.
- Denetim dönemi boyunca kontrollerde bir değişiklik olur ise denetçi firmaya bilgi verilecek.

2.Açıklanan kontrol amaçlarına uygun olarak tün kontroller uygun bir şekilde yapılmıştır. 01.01.2017'den 31.12.2017 tarihine kadar olan dönemi kapsayan kontroller uygun bir şekilde tasarlanıp uygulanmıştır. Bu beyanımızın doğrulayan kıstaslar şunlardır:

- Kontrol tanımlarında belirtilen kontrol amaçlarına ulaşmayı tehdit eden riskler tespit edilmiştir.
- Tespit edilen riskler, kontroller düzenli olarak uygulandığında kontrol hedefleri etkilememektedir.
- Kontrollerin uygunluğu tekrar manuel kontroller yapılmıştır.
- İlgili dönem boyunca sistem kontrolleri, kontrolleri yapmaya yetkili olan profesyoneller tarafından yapılmıştır.

4.3. BÖLÜM 3

4.3.1. ZYZ SİSTEM ÇÖZÜMLERİ AŞ

SİSTEM TANIM VE AÇIKLAMASI

4.3.1.Sisteme Genel bakış

Bu bölümde yapılan açıklamayla, Denetim firması olarak ZYZ AŞ' nin raporun sunulacağı müşterilerini ve denetçilerini bilgilendirmektedir. ZYZ AŞ' nin vermiş olduğu hizmetler, sistem çözümleri, bilgi teknolojileri, yedekleme, barındırma, web hizmetleri gibi hizmetler için GDS 3402 standardına uygun olarak makul güvence elde etmek için sistem tanımı ve kontrollere ilişkin açıklamalar yapılmıştır.

4.3.2.ZYZ AŞ' nin Tanıtımı

ZYZ AŞ 1994 Ankara merkezli olarak kuruldu. Bu gün itibariyle İstanbul da kendi şubemiz, 14 ilde devam eden bayiliklerimiz bulunmaktadır. İşletmeler için bilgi

teknolojileri konusunda sistem çözümleri, sistem kurulumu, yazılım hizmetleri, barındırma ve yedekleme, web hizmetleri, e-fatura sistem hizmetleri, e-defter hizmetleri, online ödeme çözümleri sunmaktadır.

İşletmemizin ana merkezi Ankara daki ofistir. İstanbul şube ofisimizde merkez gibi etkin çalışmaktadır. Her iki ofiste de Telekom firmasının fiber internet ağı kullanılarak sistem bağlantıları kiralık özel hatlarla sağlanmaktadır.

Sistemin alt yapı güvenliği işletmemize ait özel yazılım ile sağlanmaktadır. Şirket ortaklarından iki tanesi yazılım ekibinden yer almaktadır. ZYZ AŞ. Sektör içerisinde önder firmalardan bir tanesidir. Sunmuş olduğu yazılım hizmetleriyle ilgili uluslararası bir ödül sahibidir. ZYZ AŞ. Müşterilerine sunduğu hizmetleri kullanıma karar vermeden önce uluslararası aynı düzeydeki hizmetlerle kıyaslama ve kontrol yapmaktadır. .Müşterilere verilen tüm hizmetler, hizmetlerle ilgili alınan tüm standartlara ait belgeler ve fiyatlandırmalar şirketimizin internet sitesinde mevcuttur.

4.3.3.Hizmetlerin Tanımı

ZYZ AŞ' nin burada yapılan hizmet tanımları tüm müşterileri kapsayacak genişlikte yapılmaya çalışılmıştır. Bu hizmetler;

- Sistem çözümleri; müşterilerin sistem alt yapılarının oluşturulması, yazılım desteği, birimler arası bağlantı, ERP sistem kurulumları ve bu hizmetlerle ilgili danışmanlık hizmetleri.
- Destek hizmetleri; müşterilerin kendi mevcut sistemlerine çözümler üretmek ve destek sağlamaktır. Mevcut sistemin bakım hizmetleri, tek seferlik servis hizmetleri.
- Barındırma hizmetleri; Müşterilerin ihtiyaçları doğrultusunda talep ettikleri aşağıdaki hizmetlerden oluşur;
 - Sistem yedeklemesi
 - Web sayfası bulundurma
 - E-posta kontrolleri
 - Sistem alt yapısı
 - Sistemi bakım ve gözlemi

ZYZ AŞ olarak işletmelerle yapılan sözleşmelere göre, sistem yazılımları hazırlar. Tüm sisteme ait veriler için yedekleme yapılır. ZYZ AŞ olarak verilen hizmetlerin işletmeler için öneminin farkındayız. Bu amaçla yazılımların kontrol testleri, bulundurma hizmetlerinin alt yapısı sürekli olarak güçlendirilmektedir.

4.3.4.ZYZ Sistem Çözümleri AŞ' nin Organizasyon Şeması

Yönetim Kurulu Başkanı

Yönetim Kurulu Başkan Yrd. Yönetim Kurulu Üyesi Yönetim Kurulu Üyesi

Şirket Genel Müdürü

Genel Müdür Yrd.

Genel Müdür Yrd.

İdari ve Mali İşlerden Sorumlu

Yazılım ve Destek Hizmet Sorumlusu

Muhasebe Müdürü

Yazılım Hizmet Müdürü

Finans Müdürü

Pazarlama Müdürü

İnsan Kaynakları Müdürü

4.3.5.Risk Değerlendirmesi

ZYZ AŞ' nin yönetim birimi işletme sisteminin risklerini tanımlamak ve risklerin seviyesini belirlemekten sorumludur. ZYZ AŞ risklerden korunmak için gerekli kontrolleri oluşturmaktan ve uygulamaya koymaktan sorumludur.

ZYZ AŞ' nin yönetim kurulu finansal ve teknik işletme risklerini tartışmak için düzenli olarak toplantı yapmaktadır. İşletmenin yönetim şemasındaki diğer birimler de birim çalışanlarıyla birlikte kendi birimlerindeki riskleri tartışmak için düzenli toplantılar yapmaktadırlar. Bu toplantılarda mevcut projeler, sistemlerin bakımı, yeni ürünler ve personel eğitimleri gibi konular değerlendirilir. Birimlerin yöneticileri rapor haline getirdikleri bu toplantıları yönetim kuruluna sunarlar. Bu bilgi alışverişinden sonra işletme riskleri tanımlanır.

İşletme tarafından ilgili birimlerdeki uzman kişilerden oluşan bir kontrol ekibi işletme risklerini değerlendirir. Risklerin varlığı ve gerçekleşme ihtimali değerlendirilir. Risk değerlendirmesi işletme yönetim kuruluna sunulur.

4.3.6.Kontrol Çerçevesi, Kontrol Yapısı ve Kontrol Uygulaması Kriterleri

Aşağıda belirtilen ilkeler, işletme sisteminin tanımlamasını anlaşılır kılmak için kullanılmıştır. İşletme kontrolleri tasarlarken ve kontrollerin kontrol amaçlarına uygun olarak işleyişini saptamak içinde bu ilkeleri kullanmıştır.

ZYZ AŞ: Kontrol uygulama kriterlerini belirlerken **ISO 27001, ISO 22301 VE ISO 20000** standartlarına uygun olarak belirlemiştir. İşletmemiz bu üç belgeyi alarak kalite standartlarını artırmıştır.

İşletme tarafından oluşturulan kontrol çerçevesi bu standartlara dayanarak en uygun şekilde oluşturulmuştur. ZYZ AŞ' nin sağladığı hizmet risklerinin en aza indirmek için kontrol tasarımları oluşturulmuştur. İşletmenin kontrol ortamı aşağıdaki alanlardan oluşmaktadır.

- Bilgi güvenliği politikaları
- Bilgi güvenliği organizasyonu
- İnsan kaynakları güvenliği
- Giriş kontrolleri
- Fiziksel ve çevresel güvenlik
- Operasyon güvenliği
- İletişim güvenliği
- Sistem alımı, geliştirilmesi ve bakımı
- İş sürekliliği yönetiminin bilgi güvenliği yönleri

Bu bölümlerin ayrıntılı açıklaması aşağıda yapılmıştır.

4.3.6.1.Bilgi güvenliği politikaları

İşletmenin kontrol ekibi ve yönetim tarafından oluşturulmuş resmi olarak hazırlanmış bir güvenlik politikası vardır. İşletme yıllık olarak bu politikaları gözden geçirir gerekli

değişiklikler ve onaylama yapıldıktan sonra, Uygulanmak üzere tüm çalışanlara ulaştırılır.

4.3.6.2.Bilgi güvenliği organizasyonu

İşletme kontrol ortamını güvenceye almak, müşterilerine sunduğu hizmetlerin sürekliliğini sağlamak için kontrollerin organizasyonunu sağlar. Bunun için işletme yönetimi bilgi güvenliği politikasını oluşturmaktan sorumludur. Oluşturulan bilgi güvenliği politik

ZYZ AŞ yönetim kurulu aylık ve üç aylık olarak bilgi teknolojilerinden sorumlu olan birim yöneticileriyle ve diğer birimlerden yöneticilerle toplantı yapar. Bu toplantılar ile bilgi güvenliği politikaları gözden geçirilir. Aşağıdaki hususlarda bilgi oluşturulur.

- Kontrol ekibi tarafından yapılan gözlemler ve öneriler,
- Bilgi teknolojileri güvenliğinden sorumlu olanlar ya da denetçilerin raporları,
- Bilgi güvenliği politikalarının yerine getirilmesini temin edecek tedbirler

İşletme bilgi güvenliğini sağlamak için bir kontrol ekibi oluşturmuştur. Bu ekibin içerisinde finans uzmanı ve yapılan işlemlere ait birer uzmandan oluşur. Kontrol ekibine sistemin her bölümüne erişim hakkın tanındı. Kontrol ekibi verilen hizmetlere ait işlemleri inceler, yaptığı tespitleri raporlayarak yönetimine sunar.

Kontrol ekibinin asıl amacı aşağıdaki hususlar için sorumlulukların yerine getirilip getirilmediğini inceleyip yönetime bilgi vermektir.

- Vergisel ve mali yükümlülüklerle ait iç kontroller,
- Veri merkezleri ve operasyon sistemlerine ait iç kontroller,
- Prosedürlerle ilgili iç kontroller.

Kontrol ekibi işletme politikalarının ve prosedürlerin iyileştirilmesine katkıda bulunacak türden çeşitli uygulamalar yapabilir.

Ayrıca işletme yönetim kurulu oluşturulan politikaların ISO 27001 standardına uyumun sağlanması için düzenli gözden geçirir.

4.3.6.3.İnsan kaynakları güvenliği

ZYZ AŞ işe alımları insan kaynakları servisi tarafından gerçekleştirilen standartlar doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Personel ihtiyacı olduğu zaman, pozisyon ve görev tanımları yapılarak işletme sitesinde yayınlanır. Ayrıca dışardan destek alınan insan kaynaklar firmasına gönderilir. Aday müracaatları alındıktan sonra görüşmeler yapılmakta, adayların yeterlikleri ve referansları değerlendirilerek alım gerçekleştirilmektedir. ZYZ AŞ'nin yayınlanmış insan kaynakları politikaları;

- Çalışanlara eşit muamele
- Ücret sistemi adaleti
- İş sorumluluğu standartları (dürüstlük, mesleki etik kurallar, çıkar çatışmaları, adil davranma vb)
- Kullanılan yazılımların gizlilik politikaları,
- İşe alıştırma eğitimleri

Yeni işe alınan tüm personeller için bir tanıtım programı hazırlanır, hem işletme tanıtılır hem de yapılacak iş tanıtılır. Bir dizi işe alıştırma politikası uygulanır.

4.3.6.4.Varlık Yönetimi

ZYZ AŞ.'nin vermekte olduğu hizmetler için sahip olduğu tüm varlıklar kendisine aittir. Sadece sunulacak bir hizmetin alt yapısı için müşteriye özel olan bazı yazılım lisansları dışardan temin edilebilmektedir. Windows yazılımları bunlardan bazılarıdır. İşletme varlıkları;

- Güç kaynakları
- Jeneratörler
- Yangın söndürme tüpleri
- Kamera sistemleri
- Veri depolama Ana Bilgisayar
- Terminal Bilgisayarlar
- Kişiye özel bilgisayarlar

- Veri yedek depolama alanı
- Firmaya ait yazılımlar

4.3.6.5.Erişim kontrolü

İşletme sistemine erişim bir dizi protokole bağlıdır. Protokolümüzde hangi sistemlere kimlerin nasıl erişebileceği tanımlanmıştır. Bilgi teknolojilerini ilgilendiren ana sisteme giriş izni genel müdür ve yazılım destek uzmanına aittir. Günlük veri girişlerinin için kullanılan terminaller kullanıcılar tarafından bağlı olduğu birim yetkilisinin de bilgisi ile kişisel şifrelerle giriş yapılır. Gerekli görüldüğü takdirde tüm şifreler ve kullanıcılar ekip amirleri tarafından değiştirilebilir.

ZYZ AŞ personeli hizmet verdikleri müşterilerin sistemlerine bakım ya da yedek işlemleri için erişim sağlamaktadır. Bu erişim ilgili firma ile yapılan sözleşmeye göre yetki verilen kullanıcı şifresiyle yapılmaktadır.

Ana makine ve müşteri verilerinin tutulduğu veri merkezleri giriş izni olanlar, parmak okutmak yoluyla açılan kapılardan geçerek kendileri için tanımlanan kartı sisteme okutmaktadırlar. Bu alan kamera ve alarm sistemiyle gözlenmektedir.

4.3.6.6.Fiziksel güvenlik önemleri

ZYZ AŞ veri merkezlerini korumak için aşağıdaki fiziksel önlemleri almaktadır;

- Merkezleri ısıtma, havalandırma ve klima sistemleri kontrol edilmekte ve gözlenmektedir. Derece kontrolleri yapılarak belli soğukluk veya sıcaklık durumunda alarm veren bir sistem vardır.
- Yangın alarmları düzenli kontrol edilir açık ve çalışır durumda olması sağlanır.
- Elektrik kesintileri karşı jeneratör ve güç kaynakları günlük, haftalık aylık kontrol edilir
- Sistem için gerekli olan kablolama döşeme altından yapılmıştır. Yangın ve su basması için önlem alınmıştır.

4.3.6.7. Operasyon güvenliği

4.3.6.7.1. Sistem yedeklemesi, ZYZ AŞ bilgi teknolojileri işletim sistemleri için verilen hizmetler belirlenmiş prosedürler çerçevesinde işleme alınır. Bunlar; Sisteme ait yedeklemeler günlük olarak gerçekleştirilir. Alınan yedekler anında USB belleğe gönderilir. Buradan da ikinci bir yedeklerin muhafaza edildiği ana makinaya aktarılır. Bu işlemler birbirine bağlı olarak anında gerçekleşir.

Hizmet verilen müşteri sistemlerinin yedeklemesi işletmenin mesai saati bitince ayarlanmış bir sistem tarafından alınır. Firma yetkisine mail atılır. Asıl yedekleme sistemden bizim veri merkezimize ulaştırılır.

4.3.6.7.2. Günlük raporlar,

ZYZ AŞ olarak iç kontrol sistemimiz mevcuttur. İşletmemizin günlük işlerinin işleyişi bu sistemle kontrol edilmekte ve bu kontroller günlük raporlara da yansımaktadır. Günlük raporlamalara, yapılan bir dizi plan, izleme ve gözlem çalışmalarısıyla katkı sağlanır. Bu kontroller işletmemize aşağıdaki bilgileri sağlar.

- Potansiyel tehditler tespit edilmektedir.
- Güvenlik sistemindeki riskleri değerlendirir, ortadan kaldırılması için çözüm sunar.
- Bu günlük kontroller sayesinde riskler ve tehditler hızlı bir şekilde tespit edilir. Hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulur.
- İşletme sistemini kullanan çalışanların kontrolü de yapılır.

4.3.6.7.3. Sorumluluklar,

Hizmetlerimiz bölüm 3 de tanımlandığı şekilde sunulmaktadır. Sunulan hizmetlerin her birinin kendi ekipleri ve birimleri mevcuttur.

Bakım ekibi,

- Planlama, gözlem ve izleme ile ilgili günlük kontroller bakım destek ekibi tarafından yürütülür.

- Tehditlerin çözümü,
- Müşteri verilerinin yedeklenmesi gerektiğinde geri yüklemesi
- Ana veri merkezi de dahil tüm sistemin bakımı onarımı,
- Sağlanan tüm hizmetler için yedek parça deposu ve ekipman bulundurur.

Altyapı ekibi

Bu ekip özel bir ekiptir. Hizmetlerimizi yüksek düzeyde ve sürekli kullanan, kurumlar, holdingler, uluslararası kuruluşlar gibi kuruluşları kesintisiz hizmet verilmesi için çalışır.

Destek ekibi

Vermiş olduğumu hizmetler için tüm müşterilere sunulan destek hizmetleridir. Destek talebi mail yoluyla birime ulaşır. Verilecek destek bilgisayarla uzaktan bağlantı yoluyla, uzman eleman gönderilerek, gerekliliğine göre ekip gönderilerek giderilir.

4.3.6.7.4. Alt hizmet kullanıcıları takibi

Zaman zaman verilen hizmetim bit kısmı genelde bu bir yazılım ya da lisans olarak dışardan temin edilebilmektedir. Bu tür teminlerde teslimat bir aksaklık olması gibi durumlar değerlendirilir ve kullanıcı değiştirilir.

4.3.6.7.5. Sistemin planlanması ve kabulü

Sistemimizde her birim için performans çizelgeleri düzenlenir. Her birimin sorumlusu bu göstergeler doğrultusunda raporlama yaparak yönetime bilgi verir. Sistemimiz ile ilgili yeni teknoloji araştırması yazılım ekibi tarafından yapılmaktadır. Yeni teknoloji ve yazılımlar test edilerek uygulamaya geçirilir.

4.3.6.8. İletişim güvenliği

İşletmemizin ağ sistemi fiber hatlarla oluşturulmuştur. Ağ sistemiz kendi IP adresimiz üzerinden çoklu internet hizmetiyle sağlanmaktadır. Müşterilerle bağlantılarımız

internet üzerinden şifreli kullanımlardır. Sistemimizin alt yapılı aynı anda çoklu bağlantılar uygun ve hızlıdır.

4.3.6.9.Bilgi güvenliği yönetimi

İşletme sistemimizde meydana gelen tüm olaylar günlük raporlanır. Olayların büyüklüğüne göre yönetime bilgi verilir. Müşterini ilgilendiren olaylar hakkında müşteriye bilgi verilir. Sistem bakımı gerekebilir. Harici destek gerekebilir. Sistem geri yükleme olabilir. Aynı müşteri için bu tür olayların tekrarlaması önlenir. Müşteri hizmetlerinin aksamaması için işler durum da bir acil durum planımız vardır.

4.3.7. Kontrol ortamı hakkında bilgiler

Bu bilgiler müşterilerimizin denetçileri için hazırlanmıştır.

4.3.7.1.Verilen hizmetler, Bu raporda tanımlanan hizmetler her müşteri için farklılık gösterebilir. Kontrollerimizle ilgili müşteri denetçileri kendi firmalarının aldığı hizmetlere göre değerlendirmelidirler.

4.3.7.2.Kullanıcı erişimleri, müşteri sistemlerine erişim izni ilgili firmanın belirlediği kendi personelleri için giriş izniyle gerçekleştirir. Buradaki sorumluluk bize ait değildir. Bizim firmamız tarafından kontrol ve destek amaçlı erişimler yine firma iznine tabidir, bizde kaynaklı yetkisiz erişimlerde sorumluluk bize aittir.

4.3.7.3.Yasalara uyumluluk, İşletmemizin kontrol sistemi, muhasebe sistemi mali mevzuata uygun olarak gerçekleştirilir. İşletmemizin denetim raporları internet sitesinde mevcuttur.

4.3.7.4.İş sürekliliği yönetimi, müşterilerimizin beklentileri karşılamak, onlara en iyi hizmeti sunmak için, hizmet kalitesi artırılmaktadır. Yeni teknoloji takibi, yeni yazılımlar ve kendi organizasyonumuzda yenilikler yapılmaktadır. Yeni personel alımları üniversite işbirliğiyle ve burs teminiyle sağlanmaktadır.

4.4. ABC Bağımsız Denetim AŞ Tarafından Sağlanan Bilgiler

4.4.1.Giriş

Bu rapor ZYZ AŞ' nin gerçekleştirmiş olduğu kontroller hakkında müşterilerine bilgi vermek için hazırlanmıştır. Bu denetim ile kontrollerin anlaşılması ve değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu kontroller müşterilerin muhasebe işlemlerini etkileyebilir. Müşteriler ve müşteri denetçilerine muhasebe ve finansal bilgilerini hazırlarken bilgi vermek riskleri ve yanlış beyanları engellemek için kontroller yapılmıştır.

ZYZ AŞ' nin kontrol tasarımlarının kontrol amaçlarına uygunluğu ve etkin işleyişi için kontrol testleri hazırlanmış ve uygulanmıştır. Raporun ekinde uygulanan testler ve test sonuçları sunulmuştur.

4.4.2. Kontrol ortamı

Denetim şirketimiz tarafında oluşturulan denetim ekibi, sistemi kontrol etmek için yönetim kuruluyla gerekli görüşmeleri yapmış ve yazılı beyanları almıştır. Denetim ekibi sistem birim yöneticilerinden ve çalışanlardan bilgi alışverişi yapmıştır. Denetim konusu sistem ve hizmetlerle ilgili kayıt ve belgeler incelenmiştir. Denetim sonucu makul bir güvenceye ulaşmamamızı sağlayacak yeterli sayıda uygun kanıt topladığımıza inanıyoruz. Yapılan kontrollerin amacı, zamanlaması, niteliği ve uygulama etkinliğini belirlemek için değerlendirmeler yapılmıştır.

4.4.3. Kontrollerin etkinliğinin test edilmesi

Mesleki bilgi ve tecrübelerimize dayanarak kontrol testlerini oluşturduk. Kontrollerin etkinliğini belirlemek için bu testleri uyguladık. Denetim dönemi boyunca kontrollerin amaçlara uygun olarak etkin bir şekilde uygulandığını test ettik. Bu kontroller makul bir güvence elde etmemiz için yeterli olmuştur.

4.4.4. Kontrol amaçları ve kontrol faaliyetleri

Uygulanan kontrol testleri ekte sunulmuştur. Bu tabloda kontrol amaçları ve uygulanan kontroller test edilmektedir.

Tablo 7: Örnek uygulama kontrol testleri ve sonuçları

KONTROL ÇERÇEVESİ UYGULANAN TESTLER VE SONUÇLARI

3.6.1. Bilgi güvenliği politikaları

KONTROL AMACI: Bilgi güvenliği için yönetim desteği sağlamak, hizmetlerin gerektirdiği yasa ve yönetmeliklere uyum sağlamak

Kontrol	Müşteri kontrolü	Uygulan Test Kontrolü	Test Sonucu
Güvenlik politikaları	İşletmenin resmi güvenlik politikası uygulanmaktadır.	Denetçi güvenlik politikasını doğruladı. Yönetimden onay aldı	yeterli

3.6.2. Bilgi güvenliği organizasyonu

KONTROL AMACI: Hizmetlerin bilgi güvenliğini sağlamak, Kontrol ortamını güvencesi için makul bir güvence elde etmek

Kontrol	Müşteri kontrolü	Uygulan Test Kontrolü	Test Sonucu
Organizasyon	İşletme içerisindeki görev ve sorumluluklar tanımlandı. İş tanımı yapıldı.	Denetçi görev ve sorumlulukların verildiği kişilerle görüştü. Görevler için yeterliliklerine karar verildi.	yeterli

Tablo 7 (devamı)

3.6.3. İnsan kaynakları güvenliği

KONTROL AMACI: İşe alım hizmetlerinin, personel seçimi ve görev tanımları konusunda makul bir güvence elde etmek.			
Kontrol	Müşteri kontrolü	Uygulan Test Kontrolü	Test Sonucu
İnsan kaynakları	İşe alım prosedürleri uygulanmakta Dışardan personel temin desteği alınmakta ve işe alıştırma eğitimleri	Denetçi prosedürleri inceledi. Dışardan teminleri kaliteli bulmadı. İş eğitimleri yeterli sayılır.	eksik

3.6.4. Varlık yönetimi

KONTROL AMACI: İşletme varlıklarının verilen hizmetler için yeterli ve güvenli olduğuna dair makul bir güvence elde etmek			
Kontrol	Müşteri kontrolü	Uygulan Test Kontrolü	Test Sonucu
Varlıklar	İşletme varlıkları envantere kayıtlı. Bakım ve kalite kontrolü mevcuttur.	Denetçi varlıkların fatura kayıtlarını doğruladı. Bakım ve test sonuçlarını inceledi.	yeterli

Tablo 7 (devamı)

3.6.4. Erişim kontrolü

KONTROL AMACI: Sisteme yetkili kişilerin erişimini sağlamak, yetkisiz erişimleri engellemek.

Kontrol	Müşteri kontrolü	Uygulan Test Kontrolü	Test Sonucu
Şifreler	Şifreler güvenlik parametrelerine göre oluşturuldu.	Denetçi sistem girişlerini parametrelerle eşleştirdi. Uygun buldu.	yeterli

3.6.7. Operasyon güvenliği

KONTROL AMACI: Veri kaybına engel olmak

Kontrol	Müşteri kontrolü	Uygulan Test Kontrolü	Test Sonucu
Sistem yedeklemesi	Sistem yedekleri günlük, üç ayık güvenlidir.	Denetçi yedekleme zamanı ve şekli konusunda bilgi aldı. Sistemi kendi kullandı. Geriye dönük yedek kontrolü yapıldı.	yeterli
Günlük raporlar	Sistem içerisinde oluşabilecek her türlü tehdit ve risklere karşı günlük raporlama yapılır.	Günlük raporlara yapılan kayıtlar incelendi. Bir günlük işlem ve kayıtları kendimiz tuttuk.	yeterli
Alt hizmet tedarikçi	İşletme, yazılım lisanslarıyla ilgili alt kullanıcı kullanmıştır. Genelde Windows OS yazılımları.	Alt hizmet tedarikçi sözleşmeleri incelendi. Alınan hizmetlerle eşleştirildi.	yeterli

Tablo 7 (devamı)

3.6.8. İletişim güvenliği

KONTROL AMACI: Sistemin ağ güvenliğini sağlamak			
Kontrol	Müşteri kontrolü	Uygulan Test Kontrolü	Test Sonucu
Ağ güvenliği	Sistem fiber ağlarlar örülü kendi özel IP adresimiz üzerinden sağlanmaktadır.	Sistem ağ ağlantıları test edildi. Alt yapısı incelendi.	yeterli

3.6.9. Bilgi güvenliği yönetimi
--

KONTROL AMACI: Bilgi yönetimi ve iletişimini etkin kılmak. Güvenlik zafiyetlerini ve tehditleri yok etmek.			
Kontrol	Müşteri kontrolü	Uygulan Test Kontrolü	Test Sonucu
Ağ güvenliği	Sistem fiber ağlarlar örülü kendi özel IP adresimiz üzerinden sağlanmaktadır.	Sistem ağ ağlantıları test edildi. Alt yapısı incelendi.	yeterli

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma da, Hizmet kuruluşlarındaki kontrollere yönelik güvence raporları GDS 3402 Standardının ve GDS 3402 güvence raporlarının tanıtılması amaçlanmış ve bir örnek uygulamayla değerlendirilmesi yapılmak istenmiştir.

ISAE 3402 standardı uygulanmaya başladığı ilk yıllarda dışardan destek hizmeti alan varlık şirketleri ve emeklilik şirketlerinde uygulanmaya başlanmıştır. Sonrasın da bankacılık ve finans sektörün de uygulanmıştır. Türkiye de uygulanmaya başladığında ilk olarak finans sektörü ve bankacılık sektöründe uygulanmıştır. Her geçen gün uygulaması yaygınlaşan GDS 3402 güvence raporları artık finans kuruluşları dışında da dışardan destek hizmeti alan diğer firmalar tarafından da talep edilmekte ve GDS 3402 raporları düzenlenmektedir.

Ülkemizde son yıllarda uygulaması gittikçe artan GDS 3402 Raporları genel olarak, bilgi teknolojileri, bilişim hizmetleri, özel amaçlı yazılımlar, veri barındırma hizmetleri, Web sitesi barındırma, sanal ticaret, sanal ödeme uygulamaları vb. alanlarda hizmet sunan işletmelerin müşterilerine sundukları bu tür hizmetler için güvence vermek adına alınmaktadır.

Bilgi teknolojileri dışında insan kaynakları temini ve çeşitli bakım onarım hizmetleri veren işletmelerinde GDS 3402 Güvence Raporlarını gerek müşteri talepleriyle gerekse kendi istekleriyle aldıkları firmalarla yapılan görüşmelerle tespit edilmiştir.

Ülkemizde GDS 3402 Güvence Raporlarının tanıtılması ve uygulamalarını ve rapor örneklerini anlatan, Atabay' ın, Doktora tezi dışında yeterli bir kaynak bulunmamaktadır. Tez çalışmasında öncelikle KGK tarafından yayınlanan GDS 3402 standardına ait 43 nolu genel tebliğ kaynak teşkil etmiştir. Sonrasında ülkemizde de faaliyet gösteren uluslararası denetim firmalarının yayınlamış olduğu tanıtım kitapçıkları ve açıklamalardan istifade edilmiştir.

GDS 3402 standardına ait raporlar denetim firmaları tarafından gizlilik esasıyla yayınlanmamaktadır. Güvence denetimini yaptıran firmalar denetim sonrası rapor sonuçlarını yayınlamaktadırlar.

GDS 3402 standardına ait denetim ve raporlamalarına ilişkin akademik çalışmaların artması gerekmektedir. Uygulamalar denetim firmalarının GDS 3402 genel tebliğden yararlanarak yapmış olduğu denetim ve raporlamalardan ibarettir. Akademik düzeyde bu konuda yeterli araştırma ve uygulama örnekleri yapılmamıştır. Ülkemizde denetim standartlarını yayınlamaya ve uygulama koymaya yetkili olan KGGK tarafından Güvence denetimlerinin genelini ve GDS 3402 standardını yeterince açıklayacak çalışmalar yapılmalıdır. Uygulamaya örnek teşkil edecek kitap ve uygulama rehberi hazırlanmalıdır. Sadece yayınlanan genel tebliğler ve denetim firmalarının çalışmaları yeterli olmamaktadır.

KAYNAKÇA

- Selimoğlu S.K. , Özbirecikli M. , Uzay Ő. , Uyar S.(2015). Bağımsız Denetim. Ankara: Ankara Ofset Matbaacılık Ltd. Şti.
- Dinç E,Atabay E. (2016) Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci. Süleyman Demirel Üniversitesi Muhasebe Denetimi Dergisi, 21
- Dalak G.(2000) Denetim ve Kalite Denetimi. Muğla Üniversitesi. SBE Dergisi 1
- Cankar İ. Denetimin yeni Paradigması: Sürekli Denetim. Sayıştay Dergisi 61
- ÇatıkkaŐ Ö. , İbiŐ C. (2002) İŞletmelerde iç Kontrol Sistemine Genel Bakış. Sayıştay Derg 85
- Dinç E. , Őeker Y.(2016) Bağımsız Denetim Şirketlerinde Kalite Kontrol Standartlarının Uygulanması. Muhasebe Bilim dergisi, 18
- Baskan D. , Aslanoğlu S., denetçilerin Bağımsızlığının Denetim kalitesine Etkisi. Muhasebe ve Denetime bakış Dergisi 48
- Aydoğan S.D., Türkiye de Bağımsız Denetimin Yeni Türk Ticaret Kanunu Çerçevesinde Değerlendirilmesi. Uluslararası Yönetim İktisat ve İŞletme Dergisi ICAFR 16 Özel Sayısı
- Bozkurt N.(2012) Türmob Bağımız Denetim Ders Notları
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu GDS 3000 Standardı 45 nolu Genel Tebliğ
- Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu. GDS 3402 Standardı 43 nolu Genel Tebliğ
- Türkiye Bankalar Birliği.(2018) Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri
- AltıntaŐ, N.N.(2010). Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye’ deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma.(Yayınlanmış Doktora tezi) İstanbul Üniversitesi, İstanbul.
- KPMG (2018) Türkiye Araştırması, Uluslararası Destek Hizmetleri Uygulamaları

İNTERNET KAYNAKLARI

29 Kasım 2018 tarihinde <https://risklane.nl/isae3402> adresinden erişildi.

29 Kasım 2018 tarihinde <https://kpmg.com.tr> adresinden erişildi.

05 Aralık 2018 tarihinde <http://www.denetciyiz.com> adresinden erişildi.

22 Kasım 2018 tarihinde <https://www.assureuk.co.uk> adresinden erişildi.

21 Kasım 2018 tarihinde <https://2-control.nl/en/it-audit/isae3402> adresinden erişildi.

18 Kasım 2018 tarihinde <https://www.ey.com/nl> adresinden erişildi

ÖZGEÇMİŞ**Adı Soyadı: Nuray ÖZKAN****Doğum yeri ve Tarihi: Ankara, 10 Haziran 1974****Öğrenim Durumu:**

Derece	Alan	Üniversite	Yıl
Ön Lisans	İşletme	Hacettepe Üniversitesi	1994
Lisans	İşletme	Anadolu Üniversitesi	2002
Yüksek Lisans	İşletme	Atılım Üniversitesi	2018

İş Deneyimi:

Çalıştığı Yerler	Görev	Yıl
Muhasebe Bürosu	Muhasebe Personeli	6 AY
Özkul Beton Elm.Ltd.Şti.	Muhasebe ve Finans Müdürü	10 yıl
Muhasebe Bürosu-Kendi Ofisi	SMMM	15 yıl

E-posta: nuray_ozkan@hotmail.com**Telefon: 0532 731 07 70****Tarih: 2018**

Nuray Özkan

ORIJINALLIK RAPORU

%5

BENZERLIK ENDEKSI

%5

İNTERNET
KAYNAKLARI

%1

YAYINLAR

%3

ÖĞRENCİ ÖDEVLERİ

BIRINCIL KAYNAKLAR

1

www.kgk.gov.tr

İnternet Kaynağı

%1

2

Submitted to Atılım University

Öğrenci Ödevi

%1

3

Submitted to Istanbul Bilgi University

Öğrenci Ödevi

<%1

4

kgk.gov.tr

İnternet Kaynağı

<%1

5

docplayer.biz.tr

İnternet Kaynağı

<%1

6

www.kpmg.com

İnternet Kaynağı

<%1

7

cdn.istanbul.edu.tr

İnternet Kaynağı

<%1

8

Submitted to Beykent Üniversitesi

Öğrenci Ödevi

<%1

9

www.ticaretkanunu.net

İnternet Kaynağı

<%1