

## GÜVENCE DENETİM STANDARTLARI VE GÜVENCE DENETİM SÜRECİ

### STANDARDS AND PROCESS OF ASSURANCE ENGAGEMENTS

Engin DİNÇ\*, Esra ATABAY\*\*,

\* Prof. Dr., Karadeniz Teknik Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, İşletme Bölümü

\*\* Öğr. Gör., Karadeniz Teknik Üniversitesi, Vakıfkebir Meslek Yüksekokulu, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları

#### ÖZ

Denetim, günümüz dünyasında gittikçe daha fazla önem kazanmaya ve çeşitlenmeye başlamıştır. İşletmeler, tarihi finansal bilgilerin yanında bugüne ve geleceğe yönelik her türlü bilginin güvenilirliğine önem vermeye başlamışlardır. Bu durum, denetim alanında "Güvence Denetimi" adında yeni bir denetim türünün doğmasına neden olmuştur. Güvence denetimi, bağımsız denetim ve sınırlı denetim dışında kalan denetim hizmetlerini ifade etmektedir. Bu yeni denetim anlayışı, Türkiye'de pek fazla bilinmemektedir. Bu nedenle, bu çalışmada, güvence denetim hizmetlerinin genel hatlarıyla tanıtılması amaçlanmıştır. Bu amaçla, çalışma kapsamında, güvence hizmetleriyle ilgili mevcut çalışmalara yer verilmiş ve ardından güvence denetim hizmetlerinin tanımı, türleri, unsurları, amaçları ve güvence denetim süreci anlatılmaya çalışılmıştır.

**Anahtar kelimeler:** Güvence sözleşmeleri, Güvence hizmetleri, Denetim

**Jel Kodu:** M420

#### ABSTRACT

Recently, auditing is getting more popularity and diversity. Companies do not only pay attention to historical financial information but also have special interest in the reliability of all kinds of present and future related data. This fact caused emergence of a new type of auditing, also known as "Assurance Engagement". Assurance engagement implies audit services, which exclude independent audit and limited audit. This new auditing approach is not widely known in Turkey. Therefore, this study aims to explain outlines of assurance engagement services. Hence, this study addresses studies conducted on engagement services, then, definition, types, components, purpose and process of assurance engagement services are explained.

**Keywords:** Assurance Engagement, Assurance Services, Auditing

**Jel Code:** M420

### 1. GİRİŞ

İşletmelerin uluslararası hale gelmesi, ortaklık yapılarının değişmesi, mali tablolarda manipülasyonların yapılması ve ortakların birbirlerine karşı artan güvensizlikleri gibi birçok faktör bağımsız denetim ve güvence hizmetleri kavramlarına duyulan ilgi ve gereksinimi arttırmıştır. Bu bağlamda, işletmelerin hem kendi paydaşları arasındaki güvenin, hem dış kullanıcılara verilen güvenin, hem de finansal bilgileri kullanan taraflara sunulan finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması son derece önemli hale gelmiştir.

Teknolojik gelişmeler, ülkeleri, ekonomileri, finansal piyasaları ve işletmeleri birbirlerine yakınlıştırmaktadır. Bu hızlı değişim, bilgi kullanıcılarının denetimden beklentilerini de değiştirmektedir. Artık, günümüzde, bağımsız denetim ve vergi denetimi gibi hizmetlerin yanında, farklı konularda daha detaylı ve kapsamlı bilgiler, raporlar ve güvence hizmetleri talep edilmeye başlanmıştır (Gülten 2014; <http://www.dt-audit.com/haber/bd-guvence-hizmetleri-219.html>).

Finansal bilgi kullanıcıları bağımsız denetim anlamındaki güvence hizmetinin yanı sıra, bilgi teknolojileri, sürdürülebilirlik raporları gibi pek çok konuda güvence talep edebilmektedir. Talep edilen güvence hizmeti, uygulayıcılar tarafından gerekli ölçütler baz alınarak değerlendirilmekte ve ilgili hedef kullanıcılara yönelik güvence raporu düzenlenmektedir. Güvence denetimleri sonucunda, gerek hizmet sunan gerekse hizmet alan işletmeler, söz konusu hizmetle ilgili üçüncü taraftan güvence sağlamış olmaktadır. Bu güvence raporu ile yeni iş olanakları ve yeni müşteriler kazanılırken aynı zamanda sunulan hizmetin kaliteli ve isteğe uygun olduğunun bir garantisi de ilgili kullanıcılara sunulmaktadır.

Ülkemizde gerek bağımsız denetim gerekse bağımsız denetim dışındaki denetim hizmetleri ile ilgili çalışmalar yapma yetkisi Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na verilmiştir. Kurum, 1 adet kalite kontrol standardı, 36 adet Bağımsız Denetim standardı, 2 adet sınırlı bağımsız denetim standardı, 1 adet ilgili hizmetler standardı ve

4 adet güvence denetim standardı yürürlüğe koymuştur. Yayınlanan standartlar baz alındığında denetim hizmetleri; bağımsız denetim, sınırlı denetim, üzerinde mutabık kalınan işlemler ve güvence denetimi olmak üzere 4 sınıf altında toplanabilir. Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarının elde edilmesi amacıyla bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm denetim tekniklerinin uygulanarak, defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanmasına *bağımsız denetim* denmektedir<sup>1</sup>. Bağımsız denetim, gerek bireysel denetçilerin gerekse denetim firmalarının alışagelmiş denetim faaliyetleri arasında yer alan belirli işletmeler için zorunlu olan bir denetim türüdür. *Sınırlı denetim* ile işletmelerin ara dönem ve yıllık finansal tablolarının geçerli finansal raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının değerlendirilerek rapora bağlanması amaçlanmaktadır<sup>2</sup>. “Üzerinde mutabık kalınan işlemler” ile ilgili yayınlanan ilgili hizmetler standardında; söz konusu denetim faaliyeti; işletmenin, denetçinin varsa üçüncü bir tarafın üzerinde mutabık kaldığı bağımsız denetim niteliğindeki prosedürlerin denetçi tarafından uygulanması ve somut bulguların raporlanması şeklinde gerçekleştirilen denetim türü olarak ifade edilmektedir<sup>3</sup>. Dördüncü denetim hizmet türü olarak ele alınmış olan güvence denetimi standartları ise, taraflar arasında sözleşmeye dayanan bir ilişkinin, taraflar haricindeki bir uzman tarafından doğrulanması veya doğrudan belirli ölçütler göz önünde bulundurularak kontrol edilmesi yani denetlenmesi<sup>4</sup> sonucunda uzman tarafından güvence sunulmasını sağlayan bir denetim işlemidir.

Bu çalışmada, Kamu Gözetim Kurumu tarafından yayınlanan denetim standartları içinde yer alan güvence denetim standartlarının tanıtılması amaçlanmıştır. Bu amaçla, çalışmada, güvence hizmetleri ile ilgili Türkiye’deki akademik çalışmalar hakkında bilgiler verilmiş, güvence denetimi kavramı, güvence denetiminin unsurları, amaçları, kapsamı ve denetim süreci temel düzeyde açıklanmaya çalışılmıştır.

## 2. DÜNYA’DA VE TÜRKİYE’DE GÜVENCE DENETİMİ İLE İLGİLİ GELİŞMELER VE AKADEMİK ÇALIŞMALAR

### 2.1. Dünya ve Türkiye’deki Gelişmeler

Güvence denetimi ile ilgili ilk çalışmaların AICPA tarafından ele alındığı bilinmektedir. AICPA, 1980’lerin başından itibaren bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili çalışmalar yürütmektedir. Bu konuda, çalışma yapan bir başka kurum ise IFAC’tır. IFAC bünyesinde 2002 yılında kurulmuş IAASB ise on yıllık çalışmalarının sonucunu 2010 yılında “Uluslararası Kalite Kontrol, Denetim, Gözden Geçirme, Diğer Güvence ve İlgili Hizmet Standartları El Kitabını” yayımlayarak ortaya koymuşlardır. Güvence hizmetleri konusunda, diğer ülkelerde de gelişmeler yaşanmıştır. Avustralya’da Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından 1998 yılında güvence hizmetleri ile ilgili rapor yayınlanmıştır. Rapor, denetim mesleğinde geleneksel denetim hizmetlerinin güvence sağlama hizmetlerine doğru bir kayma gösterdiğine işaret etmektedir. Yine, Kanada’da Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü, 90’lı yılların ortasında güvence hizmetleri ile ilgili bir çalışma grubu oluşturmuştur. Birleşik Krallıkta ise, 2006 yılında Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü tarafından güvence hizmetleri ile ilgili rapor yayınlanmıştır. Kıta Avrupa’sı ülkelerinde ise güvence denetimi ile ilgili özel bir çalışmanın bulunmadığı görülmektedir. Ancak, Avrupa birliğinin 8. Yönergeyi kabul etmesi ile birlikte IFAC’ın güvence hizmetleri ile ilgili düzenlemeleri Kıta Avrupa’sı ülkelerinin gündemine girmiştir.

Türkiye’de güvence hizmetleri alanında ilk çalışmanın TÜRMOB tarafından yapıldığı görülmektedir. TÜRMOB tarafından oluşturulan “Türkiye Denetim Standartları Kurulu” IAASB tarafından yayımlanan denetim standartlarını 2004 yılında Türkçeye çevirerek yayınlamıştır. Türkiye’de güvence hizmetlerine yönelik ilk hukuki çalışmanın SPK tarafından yapıldığı görülmektedir. SPK’nın 2006 yılında yayınladığı, seri 10, 22 No’lu tebliğin 33. Kısımında bağımsız denetim dışındaki güvence hizmetleri ele alınmıştır. Yine 2007 yılında 26643 sayılı resmi gazetede yayımlanan “Bankalarda Bilgi Sistemleri Yönetiminde Esas Alınacak İlkelere Yönelik Tebliğ” ile BDDK’nın güvence hizmetlerine yönelik düzenlemeler yaptığı görülmektedir.

Türkiye’de güvence hizmetleri alanında en geniş düzenleme KGK (Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu) tarafından yapılmıştır. 660 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan bu kurum günümüzde Türkiye’de denetim ve muhasebe alanında düzenleme yapmakla yetkili tek kurumdur. Bu kurum, günümüz itibarıyla güvence hizmetleri konusunda 4 adet standart hazırlamış ve resmi gazetede yayımlayarak yürürlüğe koymuştur.

<sup>1</sup> Bkz. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Seri: X, No:22, md:4 (b)

<sup>2</sup> Bkz. “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” Seri: X, No:22, md:4 (f)

<sup>3</sup> İHS 4400 Finansal Bilgilere İlişkin, Üzerinde Mutabık Kalınan Prosedürlerin Uygulanmasına Yönelik İşler Standardı, paragraf 4

<sup>4</sup> Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Giriş, paragraf 2

## 2.2. Akademik Çalışmalar

Bağımsız denetim ve sınırlı denetim dışındaki güvence hizmetleri ile ilgili yapılmış akademik çalışmaların sayısı son derece sınırlıdır. Yabancı literatür tarandığında, bu konudaki ilk çalışmanın 1998 yılında yapıldığı görülmektedir. Holstrum ve Hunton (1998) çalışmalarında pazarda talep gören yeni bilgi türleri için duyulan yeni güvence hizmetlerinin gelişimi için güncel girişimleri ve bunların sonucunda muhasebe eğitmenleri için ortaya çıkan evrensel rekabeti incelemiştir. Bu alanda bir başka çalışma Reed (2001) tarafından yapılmıştır. Bu çalışma, ABD'deki denetim firmalarının yeni güvence hizmetlerini vermeye başlayıp başlamadıklarını analiz etmektedir. Ayrıca, bu çalışma ABD'deki denetim firmalarının güvence hizmetlerini yerine getirip getirmediğini, belirlenen alanlarda bir büyüme veya düşüş yaşayıp yaşamadıklarını ve Güvence Hizmetleri Kurulunun önerileri ve telkinlerini kullanıp kullanmadıklarını belirlemek için Özel Güvence Hizmetleri Komitesinin araştırma sonuçlarını ele almaktadır. Uluslararası yayınlar içinde, bu konuda yapılmış bir başka çalışma ise, Hasan ve diğerleri (2005), tarafından yapılmış çalışmadır. Bu çalışmada, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu tarafından hazırlanan ve 2002 yılında IFAC *Research Monograph* No: 1'de yayımlanan güvence sözleşmelerinin türleri ve düzeylerine ilişkin belirteçler hakkındaki araştırma raporunun bulgularını genişletmeyi amaçlamışlardır. Bu amaca ulaşmak için, 11 ülkedeki 5-büyük denetim firması ve 5-büyük denetim firması dışındaki denetim firmalarına anket formu göndermişlerdir.

Uluslararası alanda, güvence hizmetleri konusunda yayınlanmış kitaplar incelendiğinde sıkça karşılaşılan araştırmacıların Alvin A.Arens, Mark S.Beasley ve Randal J. Elder olduğu ve bu yazarlar tarafından konuyla ilgili çalışmaların yapıldığı görülmektedir. Ayrıca David N. Ricchiute, Iris Stuart, Timothy Louwers, Robert Ramsay gibi araştırmacıların da güvence hizmetleriyle ilgili çalışmalar yaptığı dikkat çekmektedir. Bu çalışmalar, "Denetim ve Güvence Hizmetleri", "İleri Denetim Yaklaşımı" gibi başlıklar altında geliştirilmiş kitap çalışmaları şeklindedir. Sadece güvence hizmetlerini konu alan herhangi bir kitap çalışmasına rastlanmamıştır.

Yerli literatür incelendiğinde güvence hizmetleriyle ilgili çalışmaların, çok az sayıda olduğu belirlenmiştir. Türkiye'de güvence hizmetlerini ele alan ilk ve tek akademik çalışma Altıntaş (2011) tarafından hazırlanan doktora tezidir. Bu çalışmada, denetim şirketlerinde çalışan meslek mensuplarının güvence hizmetlerini ne kapsamda verdiklerinin ve bu hizmetler ile ilgili görüşlerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Bu amaca ulaşabilmek için, ülkemizde Sermaye Piyasası Mevzuatı kapsamında yer alan İstanbul'daki bağımsız denetim şirketlerinde çalışan meslek mensupları üzerinde çalışma gerçekleştirilmiştir.

Güvence hizmetlerinden bahseden ilk kitap ise, Ersin Güredin tarafından 2007 yılında yayınlanan "Denetim ve Güvence Hizmetleri" adlı kitaptır. Güvence hizmetleri konusunun Türkiye'de tanınmasına vesile olan akademik çalışmalar ise KGK tarafından organize edilen ve geçici hüküm gereğince KGK gözetiminde ve KGK'nın eğitim yetkisi verdiği çeşitli üniversiteler tarafından gerçekleştirilen Bağımsız Denetçilik Eğitimlerinde kullanılan denetim materyalleridir. Buna örnek olarak, Sakarya Üniversitesi-SAUSEM tarafından yayınlanan ve Nuran Cömert ve diğerleri (2013) tarafından kaleme alınan "Bağımsız Denetim" adlı yayın verilebilir. KGK gözetiminde gerçekleştirilen bu eğitimler, güvence hizmetleri konusunun tanınmasında önemli bir iz bırakmıştır.

Güvence denetimi ile ilgili düzenlemeler ülkemiz mevzuatlarına ilk olarak 12 Kasım 2014 tarihinde "İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi" ile ilgili Güvence Denetim Standardının KGK tarafından yürürlüğe konmasıyla girmiştir. Ülkemizde oldukça yeni olan bu denetim hizmetinden gerek uygulayıcılar gerekse işletmeler pek de haberdar değildirler. Farkındalığı arttıracak yayınların, eğitimlerin, seminer ve sempozyumların gerçekleştirilmesi oldukça önem taşımaktadır. Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu bu konuda şu ana kadar dört standart yayınlamıştır. Bu standartlardan bir tanesi güvence denetimine ilişkin kavramsal çerçeveyi ortaya koyan, Güvence Denetim Standardı (GDS) 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı" dır. Diğer üç standart ise, farklı alanlarda güvence denetimi gerçekleştirecek uygulayıcılar için rehber niteliği taşıyan standartlardır.

## 3. GÜVENCE DENETİMİ

Denetim kavramının, farklı gruplar tarafından farklı algılandığı bir gerçektir. Çünkü denetimin birçok türü bulunmaktadır. Örneğin, iç denetim, kamu denetimi, uygunluk denetimi, özel denetim, bağımsız denetim, faaliyet denetimi, güvence denetimi, sınırlı denetim gibi farklı denetim türleri mevcuttur ve her bir denetim türünün amacı farklıdır (Dinç ve Atabay 2013). Bu denetim türleri içinde, en az tanınanı güvence denetimleridir.

### 3.1. Güvence Denetimi Kavramı

İngilizce karşılığı "*assurance*" olan güvence kelimesi, Türk Dil Kurumu'na göre "bir sözleşmede taraflardan birinin sorumluluğu üzerine alması, birinin şüphelerini dağıtmak için söylenen inandırıcı söz, teminat" şekillerinde tanımlanmakta ve Fransızca "*garantie*" kelimesinden gelmektedir<sup>5</sup>. Güvence hizmeti kavramı

<sup>5</sup> Bkz.

[http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\\_karsilik&view=kaarsilik&kategori=1&karsilik\\_liste&ayn1=bas&kelime1=garanti](http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_karsilik&view=kaarsilik&kategori=1&karsilik_liste&ayn1=bas&kelime1=garanti)  
(13.11.2013)

Bozkurt (2012:2)'a göre, karar alıcılar açısından yararlanacakları herhangi bir bilginin kalitesini iyiye götürmek için verilen profesyonel bir hizmet olarak tanımlanmıştır.

Güvence ve denetim kelimelerinin anlamlarından yola çıkarak güvence denetimini; “ taraflar arasında sözleşmeye dayanan bir ilişkinin, taraflar haricindeki bir uzman tarafından doğrulanması veya doğrudan belirli ölçütler göz önünde bulundurularak kontrol edilmesi yani denetlenmesi<sup>6</sup> sonucunda uzman tarafından güvence sunulmasını sağlayan bir denetim işlemi” şeklinde tanımlamak mümkündür. Güvence denetimine ilişkin genel çerçeveyi belirleyen Güvence Denetim Standardı 3000’de güvence denetimi; denetim konusu bilgi veya süreçten fayda sağlayan kullanıcıların denetim konusu ile ilgili güvence seviyelerini arttırmaya yönelik, denetçi veya uzman kişiler tarafından belirli ölçütlere göre gerçekleştirilerek yeterli ve uygun kanıt elde edilmesi ve bu kanıtlardan yola çıkarak bir güvence raporunun hazırlanmasını sağlayan denetim olarak tanımlanmaktadır<sup>7</sup>.

### 3.2. Güvence Denetiminin Gerekliliği

Denetimi ortaya çıkaran temel neden, işletmenin sunduğu bilgilere güven duyma arzusudur. Çeşitli taraflar, işletmelerin sunduğu gerek finansal gerekse finansal olmayan bilgileri kullanarak kararlar alırlar veya aldıkları kararların doğruluğunu teyit ederler. Dolayısıyla da, sunulan bilgilerin güvenilir olması işletme tarafları açısından son derece önemlidir. Çünkü işletmelerden elde edilen bilgilerin güvenilir olmama riski vardır (Bozkurt 1999’dan aktaran: Erdoğan 2002:61). Bunun bir sonucu olarak, tarafların, güvenilir ve doğru bilgiye ihtiyaç duymaları, finansal tablo kullanıcıları ile finansal tablo sunan taraflar arasında çıkar çatışmalarının yaşanması, muhasebe sistemlerinin karmaşıklığı ve bilgilerin çokluğu ve her bir kullanıcının güvenilir bilgiye kendisinin doğrudan erişmesinin mümkün olmaması gibi nedenlerle denetim gerekli hale gelmiştir (Kavut ve diğ., 2009:13). Bu gereklilik sadece bağımsız denetim anlamında değil, işletmeyi ve dolayısıyla kullanıcıları ilgilendiren tüm faaliyetler için gereklidir. Kullanıcılar, ya bilginin kalitesine gözü kapalı inanacaklar ya da kullanacakları bilginin güvenilirliğini değerlendirip destekleyen üçüncü bir tarafa inanacaklardır (Soltani, 2007:49). Dolayısıyla, bilginin kalitesinin ve gerek sunulan gerekse alınan hizmetlerin kontrollerinin üçüncü bir tarafça yapılarak bir güvence görüşünün ortaya konması işletme ile

ilgili tarafların işletmeye olan güven duygularını da arttırmaktadır. Güvence denetimi bu anlamda üçüncü taraflarca sunulacak güven duygusunun yaratılması açısından son derece önemlidir.

### 3.3. Güvence Denetiminin Amaçları

Güvence denetimi ile denetçinin varmak istediği amaçlar, Güvence Denetim Standardı 3000’in 10. Paragrafında açıklanmıştır. Söz konusu standart; güvence denetimleriyle ilgili genel çerçeveyi ortaya koyan ve uygulayıcılara rehberlik eden bir standarttır. Güvence denetim çalışmaları yürütülürken, bu standardı temel almak ve beraberinde güvence denetimi gerçekleştirilen süreçle ilişkili diğer güvence denetim standartlarına uygun rapor hazırlanmak zorundadır. Güvence denetimi ile denetçinin ulaşmak istediği amaçlar genel çerçeve kapsamında şu şekilde sıralanmıştır: a) denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerip içermediği hakkında içinde bulunulan şartlara uygun olarak makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek, b) güvence raporu yoluyla, denetim konusunun ölçüm veya değerlendirmesinin çıktısına ilişkin sonuç bildirmek, (eğer denetim konusu birden fazla süreç var ise, her birine ait ayrı sonuç raporlarının hazırlanması gereklidir, bunların güvence seviyelerinin aynı olması gerekmez) ve c) gerek GDS 3000’e gerekse ilgili diğer tüm güvence denetim standartlarına uygun zorunlu bildirimleri yapmaktır. Güvence denetimi yapan bir uygulayıcı, güvence vereceği süreç veya denetim konusunu inceleyerek hedef kullanıcıların karar almalarında etki yaratabilecek önemli yanlışlıkların olup olmadığını tespit etmek ve görüşüne binaen güvence raporu hazırlamak zorundadır. Yürüttüğü denetim çalışmaları esnasında güvence denetimine ilişkin genel çerçeveye ve denetim konusuna uygun yürürlükte bulunan diğer güvence denetim standartlarına uyma zorunluluğu vardır.

### 3.4. Güvence Denetiminin Türleri

Güvence denetimi, denetim sonucunda 1) sunulan güvence seviyesi, 2) sözleşme türü ve ulaşılan sonuca göre iki grupta sınıflandırılmaktadır.

#### 3.4.1. Sunulan Güvence Seviyesi Açısından:

Güvence denetimi, denetçinin hedef kullanıcılara sağladığı güvence açısından iki grupta ele alınmaktadır. Birincisi **makul güvence denetimi** olup; denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetim riskini kabul edilebilir düzeyde düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir<sup>8</sup>. İkinci güvence denetim türü **sınırlı güvence denetimidir**. Bu denetimde, denetçi, uyguladığı prosedürler ve elde ettiği kanıtlara dayanarak, denetim konusu bilginin önemli

<sup>6</sup> Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Giriş, paragraf 2

<sup>7</sup> Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Tanımlar, paragraf 12(i)

<sup>8</sup> Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Tanımlar, paragraf 12(i)-a

yanlılıklar içerip içermediği hususunda bir güvence raporu sunar. Sınırlı denetimde denetçinin belirlediği kabul edilebilir risk, makul güvence denetiminde belirlenen kabul edilebilir riske göre daha yüksektir<sup>9</sup>. Bunun nedeni, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının daha sınırlı olmasıdır.

### 3.4.2. Sözleşme Türleri ve Ulaşılan Sonuç Açısından:

Güvence denetimleri gerek denetçiler gerekse denetçi dışındaki taraflarca gerçekleştirilebilirler. Denetçiler tarafından gerçekleştirilen denetim türüne “**doğrudan denetim**” adı verilirken, denetçiler dışındaki uzmanlar tarafından gerçekleştirilen denetimlere “**doğrulama hizmeti**” adı verilmektedir. Doğrulama hizmeti, denetçi dışındaki uzmanlar tarafından denetim konusu bilgi, belirli ölçütlere göre ölçülmekte ve denetlenmektedir<sup>10</sup>. Uluslararası Güvence Sözleşmeleri Çerçevesinin 10. Paragrafında, doğrulama hizmetleri olarak “Beyana dayalı güvence sözleşmeleri” ifadesi kullanılmaktadır. Bunun da nedeni, denetçi dışındaki tarafların, denetim konusu ile ilgili yaptığı güvence çalışmaları sonucunda beyan şeklinde rapor sunmalarıdır. Sürdürülebilirlik, mevzuata uygunluk gibi konulardaki güvence denetimleri doğrulama hizmeti olarak kabul edilmektedir. Bu tür güvence denetiminde denetçinin vardığı sonuç, denetime konu bilginin önemli yanlılık içerip içermediğine ilişkindir. **Doğrudan denetim**, denetçinin, dayanak denetim konusunu geçerli ölçütler uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği ve sonucu bir güvence raporuyla taraflara sunduğu denetime verilen addır<sup>11</sup>. Bu güvence denetiminde, uygulayıcı, hem konuyu değerlendirir hem de kullanıcıların ulaşamadığı değerlendirme ve ölçmeyi gerçekleştiren sorumlu taraftan bir beyan alır.

### 3.5. Güvence Denetiminin Unsurları

Güvence denetimi ile ilgili yapılan tanımlardan, türlerinden ve kapsamından hareketle güvence denetiminin unsurlarını 5 başlık altında toplamak mümkündür. Söz konusu unsurlar; a) üç taraflı ilişki, b) konu, c) ölçüt, d) kanıt ve e) yazılı güvence raporudur (TÜDESK, 2008:102).

#### 3.5.1. Üç Taraflı İlişki

Güvence kelimesinin sözlük anlamından yola çıkarak, güvence sözleşmelerinde birbirleriyle ilişkili üçayağın bulunduğunu söylemek mümkündür. Güvence, bir olay, kişi veya işlem için, söz konusu olay, kişi veya işlem ile ilgili bulunan bir tarafa, üçüncü bir kişi tarafından sunulan teminattır. Kavramda bahsi geçen üç taraf vardır: Güvenceyi verecek olan uygulayıcılar (denetçi yada uzman), güvencenin alınacağı taraf olan sorumlu taraflar ve güvencenin sunulacağı taraf olan kullanıcılar.

**Uygulayıcı** kapsamında sadece denetçiler değil, konuyla ilgili alanın uzman olan kişiler de güvence sunabilirler (Bozkurt 2012:2). Çünkü güvence talepleri birçok alanda geçerlidir ve her alan için denetçi unvanına sahip bireyler olmayabilir. **Sorumlu Taraflar**; birey veya bir kuruluşun temsilcisi olarak denetim konusundan sorumlu olan kişi veya kişilerdir. Örneğin, finansal beyanların hazırlanmasından veya iç kontrolün işlemesi ve yürütülmesinden yönetim sorumludur. **Kullanıcılar** ise; uygulayıcının hazırladığı güvence raporunu kullanacak olan kişi ya da kurumlardır. Bunlar işletmelerin hazırladıkları finansal ya da finansal olmayan raporları kullanarak karar verecek olan taraflardır. Aşağıdaki şekil tarafların görev ve sorumluluklarını özetlemektedir:

#### 3.5.2. Konu

Güvence sözleşmelerinde, yönetim beyanları ve belgeler, yönetim politikaları, performansı, sistem ve süreçleri, uyum durumu, uygunluk beyanı, veri performans belirteçleri ve yönetimin tüm raporları güvence konusu edilebilir (LBMA 2013:26). Konular değişik özelliklere sahip olabilir. Güvence hizmetinin konusu, belirlenmiş ölçüt karşısında tutarlı bir şekilde değerlendirilebilmeli ve saptanabilir olmalıdır.

Aşağıda, güvence sözleşmelerine konu olabilecek durumlara örnekler verilmiştir.

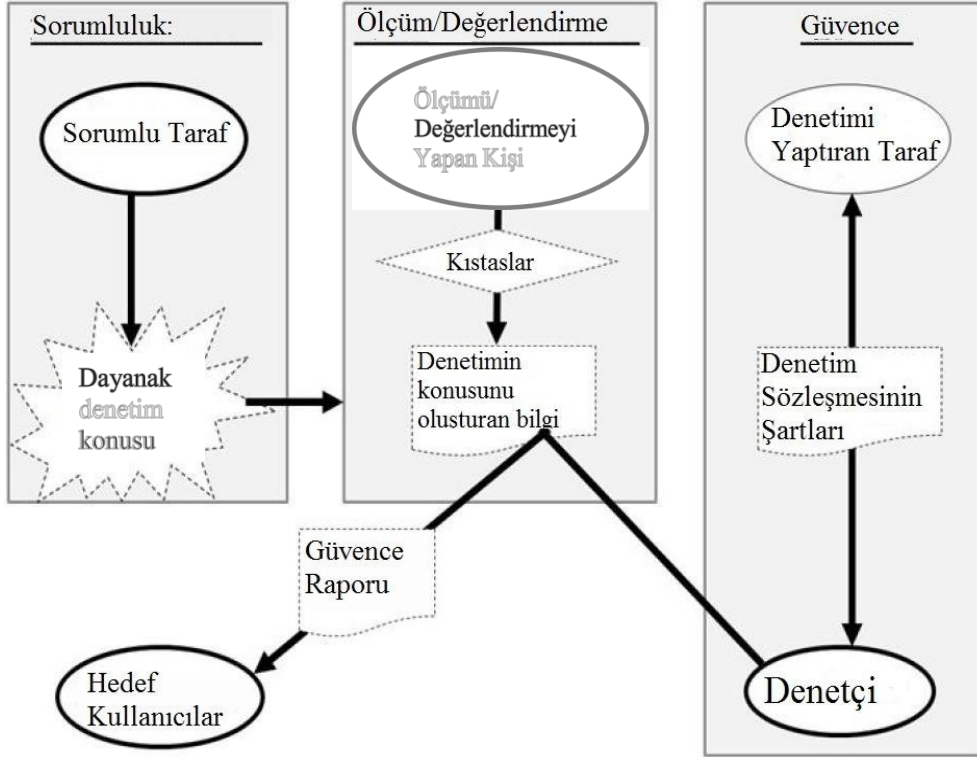
- Finansal tablolar
- Performans Göstergeleri
- Fiziki Özellikler (örneğin: kapasite alanı)
- Analizler, Kara geçiş analizleri gibi
- Kurumsal yönetim, Mevzuata uygunluk, İnsan Kaynakları Uygulamaları
- Finansal tablolarda yer alan sürdürülebilirlik açıklamalarının güvenilirliği
- Hibe, sözleşme düzenlemelere uygunluk beyanların doğruluğu
- İç Kontrol, bilgi sistemleri hakkındaki beyanların doğruluğu: Belirli bir zamanda uygulanan sistem ve sürece ilişkin tanım, tasarım veya işlevsellik
- İleriye Yönelik Finansal Bilgiler: Tahminler, projeksiyonlar, beklenen nakit akış tablosu veya beklenen finansal durum tablosu gibi)
- Proforma Finansal Bilgiler

<sup>9</sup> Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Tanımlar, paragraf 12(i)-b

<sup>10</sup> Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Tanımlar, paragraf 12(ii)-a

<sup>11</sup> Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000), Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ (Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:45); Tanımlar, paragraf 12(ii)-b

- Sera Gazı Beyanı
- Sürdürülebilirlik Raporu
- Denetim Komitesinin etkinliğine ilişkin değerlendirme
- Sosyal Sorumluluk Beyanları



Şekil 1: Güvence Denetimine Konu Olan Tarafların Görev ve Sorumlulukları

**Kaynak:** GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı, Ek, sayfa: 80

### 3.5.3. Ölçüt

Ölçüt, güvence raporunun oluşturulması için uygulayıcının temel alacağı önceden belirlenmiş kurallar bütünüdür. Hangi konuya ilişkin güvence talep ediliyorsa, o konunun hazırlanmasında temel alınan kurallar, ölçüt olarak kullanılabilir. Örneğin, finansal bilgiler üzerine rapor hazırlanması istenmişse, uygulayıcının temel alacağı kriter, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan Geçerli Finansal Raporlama Çerçevesi olacaktır. Güvence raporlarının oluşturulmasında uygulayıcılar, mutlaka gerek otoriteler tarafından belirlenmiş gerekse yasa ve yönetmelikler tarafından düzenlenmiş ölçütleri kullanmak zorundadırlar. Ölçütün, güvence konusu ile uygun olması gereklidir. Eğer bir ölçüt, *ilgili-ilintili, eksiksiz, güvenilir, tarafsız ve anlaşılabilir* ise bu ölçütler güvence konusuna uygun ölçütler olarak kabul edilir<sup>12</sup>. Ölçütler, yetkili kuruluşlarca belirlenerek kanun veya yönetmelik şeklinde

sunulabilirler. Bunun dışında, meslek mensupları ile işletme yönetimi birlikte de ölçütleri belirleyebilir (Altıntaş, 2011:25).

### 3.5.4. Kanıt

Kanıt, uygulayıcının güvence raporu oluşturulabilmesi için elde etmek zorunda olduğu ispat niteliği taşıyan belge ve bilgilerdir. Uygulayıcının elde edeceği kanıt, görüş oluşturmaya yetecek nicelik ve nitelikte olmalıdır. Yeterli nicelikteki kanıtın elde edilmesinde uygulayıcı mesleki şüphecilikten uzaklaşmamalıdır.

Denetçi, prosedürleri tasarlarken ve uygularken, kanıt olarak kullanılacak bilgilerin ihtiyaca uygunluğunu ve güvenilirliğini araştırır. Kanıtlar, denetçi dışındaki bir uzmandan edinilebilir, daha önceki denetçilerden veya işletmenin iç denetçisinden bilgi sağlamak suretiyle toplanabilir, ilgili taraflardan yazılı açıklamalar şeklinde beyanlar talep edilerek elde edilebilir. Elde

<sup>12</sup> IFAC Handbook Framework, paragraf 36

edilen bu belge ve bilgiler, genellikle kesin olmaktan ziyade ikna edici mahiyettedir<sup>13</sup>.

Denetçi kanıt toplarken duruma göre makul güvence veya sınırlı güvence elde etmek amacıyla denetim prosedürlerinin bileşiminden faydalanabilir. Kanıt toplarken denetçinin başvuracağı denetim prosedürleri; tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulamadır<sup>14</sup>. Denetçinin sunacağı güvence düzeyine göre denetim prosedürleri değişiklik göstermektedir. Denetçi veya uygulayıcı, belirli bir sınırlı güvence denetiminde, makul güvence denetimine göre işletme personelinin sorgulanmasına ve analitik prosedürlere daha çok vurgu yapıp, kontrol testlerine ve dışkaynaklardan kanıt elde edilmesine daha az başvurabilir<sup>15</sup>. Sınırlı güvence denetiminde inceleme için daha az kalem seçilebilir veya daha az prosedür uygulanabilir<sup>16</sup>.

### 3.5.5. Güvence Raporu

Denetçi, güvence konusu ile ilgili değerlendirme ve incelemelerini tamamladığında güvence konusu hakkında bir sonuca varır. Elde ettiği bu sonuca göre yazılı olarak ilgili taraflara görüşünü beyan etmesi gerekir. Denetçinin güvence konusuna yönelik yaptığı incelemeler sonucunda elde ettiği görüşü açık şekilde beyan ettiği yazılı rapora "güvence raporu" denmektedir.

GDS 3000'e göre güvence raporunun taşınması gereken bazı unsurlar vardır<sup>17</sup>. Standarda göre, a) güvence raporunun bağımsız bir rapor olduğuna dair raporda başlık yer almalıdır (*Başlık*), b) Rapor, sunulduğu taraf ya da tarafların kimliğini ve ikametgâhını içermelidir (*Muhatap*), c) Sözleşme konusunun ilgili olduğu zaman veya dönem, uygun olduğunda, konunun bağlantılı olduğu şirket veya şirketin parçasının adı ve kanıtların inandırıcılığı etkileme derecesine yönelik açıklama (*temel sözleşme konu bilgisini ve uygunsuz, konuyu tanımlama/saptama*) bilgilerine yer verilmelidir, d) Konunun değerlendirilmesinin ve ölçülmesinin dayandığı ölçütlerin belirlenmesi, ifade edilen görüşün anlaşılmasında önem arz eder. Dolayısıyla, güvence raporu, kullanıcıların, denetçinin görüşünü anlayabilmesi için, değerlendirilen ve ölçülen konuya aykırı ölçütleri ortaya koyar; e) Uygun olduğu yerde,

herhangi bir önemli ve ölçüte aykırı konunun değerlendirilmesi ve ölçülmesiyle ilgili önemli sınırlamaların raporda açıklanması gerekir, f) güvence raporu belirli kullanıcı gruplarının isteği üzerine veya belirli bir amaca yönelik olarak hazırlanıyor ise, bu durumun raporda belirtilmesi gerekmektedir, g) sorumlu taraf ile denetçinin sorumluluklarına raporda yer verilmesi gerekmektedir, h) güvence talebinde bulunan tarafa, yapılan iş ile ilgili bilgi vermek amacıyla özet açıklama yapılmalıdır, ı) denetçinin değerlendirmeleri sonucunda vardığı görüş raporda beyan edilmelidir. Varılan sonuç, makul güvence sözleşmesinde pozitif formda, sınırlı güvence sözleşmesinde negatif formda ifade edilmelidir, k) denetçinin hangi tarihe kadarki olayları göz önünde bulundurduğu bilgisinin kullanıcılara açıklayıcı olması mahiyetinde güvence raporunda tarih yer almalıdır ve son olarak l) güvence hizmetini sunan denetçi firmanın veya kişinin adı ve adresi raporda belirtilmelidir.

Denetçi güvence hizmeti sonucunda vardığı görüşü dört şekilde beyan edebilir. Bunlar; olumlu, olumsuz, şartlı ve görüş bildirmekten kaçınmadır. Denetçi, sorumlu tarafın beyanlarına dayanarak veya doğrudan konu ve ölçüte dayanarak incelemeler gerçekleştirebilir. Güvence konusu, denetçinin temel aldığı ölçütle uyum sağlıyorsa beyanı *olumlu* olacaktır. Denetçinin, inceleme yapmasına yönetim tarafından herhangi bir engel veya sınırlama konulmuşsa ve bu sınırlama denetçinin görüş beyan etmesine engel teşkil etmiyorsa denetçi şartlı görüş beyan etmelidir. Güvence konusu, denetçinin belirlediği ölçütlere uygun değil ve bu uygunsuzluk denetçinin belirlediği önemlilik düzeyinde değilse yine denetçi *şartlı görüş* beyan edecektir. Şartlı görüşte denetçi, incelemiş olduğu güvence konusu hakkında genel olarak olumlu görüşe sahiptir ancak olumlu görüş beyan etmesine engel teşkil edecek bazı şartlı durumlar söz konusudur (Usul, 2013:199). Denetçi, güvence konusu ile ilgili yeterli miktar ve nitelikte kanıt topladıktan sonra baz aldığı ölçütlere uygunsuzluk tespit ederse ve bu uygunsuzluk önemli düzeyde olup kullanıcıların kararları üzerinde etki yaratıyorsa *olumsuz görüş* beyan etmelidir. Eğer denetçi, görüş beyan edecek düzeyde yeterli miktar ve nitelikte kanıt toplayamazsa veya görüşüne etki edecek önemli düzeydeki belirsizlikler sonradan ortaya çıkarsa *görüş bildirmekten kaçınacaktır*.

Denetçi, hedef kullanıcılarla etkin bir iletişim sağlamayı kolaylaştırmak amacıyla raporunu kısa veya uzun şekilde hazırlayabilir. Kısa güvence raporlarında genellikle temel unsurlar yer alır. Uzun güvence raporlarında ise, denetçinin görüşünü etkilemeyen denetim sözleşmesinin şartları, kullanılan geçerli

<sup>13</sup> KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg: A53

<sup>14</sup> KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg: A108

<sup>15</sup> KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg: A3 (a)

<sup>16</sup> KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg: A3 (b)

<sup>17</sup> KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg:69

kıstaslar, bulgular, önemlilik seviyesi gibi ilave birtakım bilgiler de bulunur<sup>18</sup>.

### 3.6. Bağımsız Denetim ve Güvence Denetiminin Karşılaştırılması

Güvence denetimi ile bağımsız denetim ve sınırlı denetim arasında birçok farklılıklar ve benzerlikler mevcuttur. Bu farklılık ve benzerliklerin toplu bir şekilde ele alınması güvence denetiminin daha iyi anlaşılmasında yardımcı olacaktır.

Güvence denetim süreci, bağımsız denetim ve sınırlı denetim sürecinde olduğu gibi denetim talebiyle başlar ve denetim çalışmalarının tamamlanmasıyla sona erer. Bağımsız denetimden farklı olarak, uygulayıcının sunacağı güvencenin makul güvenceyle kısıtlı olmayıp sınırlı güvence seviyesinde de olabilmesidir. Her zaman makul güvence sunulmayabilir. Güvence denetim talebi gerek hizmeti/bilgiyi kullanan gerekse hizmeti/bilgiyi sunan taraflarca veya herhangi bir üçüncü tarafça yapılabilir. Bağımsız denetim çalışmalarında denetimin konusu işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal bilgilerin doğruluk ve güvenilirliğinin işletme yönetimine ve işletmeden bilgi almak isteyenlere yönelik denetlenmesidir. Güvence denetimlerinde ise sadece finansal bilgiler değil finansal olmayan bilgilerin de gerek denetimi gerekse doğrulanması yoluyla üçüncü taraflara karşı güvence yaratılmasıdır. Güvence denetimi, genel olarak işletmenin faaliyetleriyle ilgili süreç denetimlerini veya üçüncü taraf güvencelerini kapsamaktadır. Güvence denetimi, bağımsız denetim gibi zorunlu bir denetim türü olmayıp dönemleri itibarıyla de farklılık göstermektedir. Bağımsız denetim 1 yıllık dönemi kapsarken güvence denetimi daha kısa dönemler halinde raporlanır. Güvence Denetimi çalışmaları birkaç haftalık çalışmalar halinde olabilir. Aşağıdaki tabloda Bağımsız denetim ile güvence denetimi karşılaştırması özet olarak sunulmuştur:

Tablo 1: Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Karşılaştırması

Konular	Güvence Denetimi	Bağımsız Denetim
Denetim konusu	Finansal ve finansal olmayan bilgiler	Finansal bilgiler
Sunulan güvence	Sınırlı güvence & makul güvence	Makul güvence
Denetimi Yaptıran Taraf	- İşletme yönetimi - Yetkilendirilen kurum veya kuruluşlar - Hedef kullanıcılar - Farklı bir üçüncü taraf	İşletme yönetimi
Yazılı Sözleşme	Zorunlu	Zorunlu
Denetimin tarafları	Üç taraflı ilişki	İki taraflı ilişki
Bağımsızlık sorgulaması	Zorunlu	Zorunlu
Risk değerlendirme	Var	Var
Maddilik testleri	Var	Var
Çalışma kâğıtları	Var	Var
Denetim süreci	1 yıldan daha kısa	1 yıl
Önemlilik düzeyi	Finansal olmayan bilgiler için hesaplama içermez	Sayısallaştırılır
Güvence raporu	Sınırlı güvence veya makul güvenceye göre iki farklı tipte rapor	Tek tip rapor

### 4. GÜVENCE DENETİM STANDARTLARI

Türkiye’de muhasebe ve denetim alanında düzenleme yapma yetkisi olan tek kurum olan Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), güvence denetimi ile ilgili 4 standart yayınlamıştır. Bu standartlardan GDS 3000 nolu standart güvence denetimi ile ilgili genel kuralları belirlemektedir. Temel kuralları belirleyen bu standart dışında kalan diğer standartlar ise güvence denetimi türlerini ele almaktadır. Buna göre, 3 tür güvence denetiminden bahsetmek mümkündür. Bunlar;

- GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
- GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
- GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları’dır.

<sup>18</sup> KGK, Güvence Denetim Standardı 3000, Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, prg: A160



#### 4.1. GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi

Bu standart, içinde tahmin ve öngörü barındıran gelecekle ilgili hazırlanmış olan finansal bilgilerin güvenilirliklerinin artırılması amacıyla denetçilerden talep edilen bir güvence denetim türüdür. Gelecek bir yada birkaç yıllık işletme bütçesi, Gelecek bir yada birkaç yılı kapsayan tahmini bilanço, tahmini gelir tablosu, tahmini nakit akım tablosu, faaliyet raporlarında yer alan ileriye yönelik tahminler yada öngörüler, fizibilite etüdlerindeki tahminler ve öngörüler gibi konular bu standart kapsamında sayılabilir.

#### 4.2. GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri

Bu standart, şirketlerin halka arzları esnasında, Sermaye Piyasası Kurulu'nun şirketlerden talep ettiği izahnamelerde yer alan proforma finansal bilgilerin güvenilirliklerinin artırılması amacıyla denetçilerden talep edilen bir güvence denetim türüdür. Şirketler, halka arz için hazırladıkları izahnamelerde yer alan proforma finansal bilgilerin güvenilirliklerini artırmak için denetçilerden bu tür güvence denetimi hizmeti talep edebilmektedir.

#### 4.3. GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları

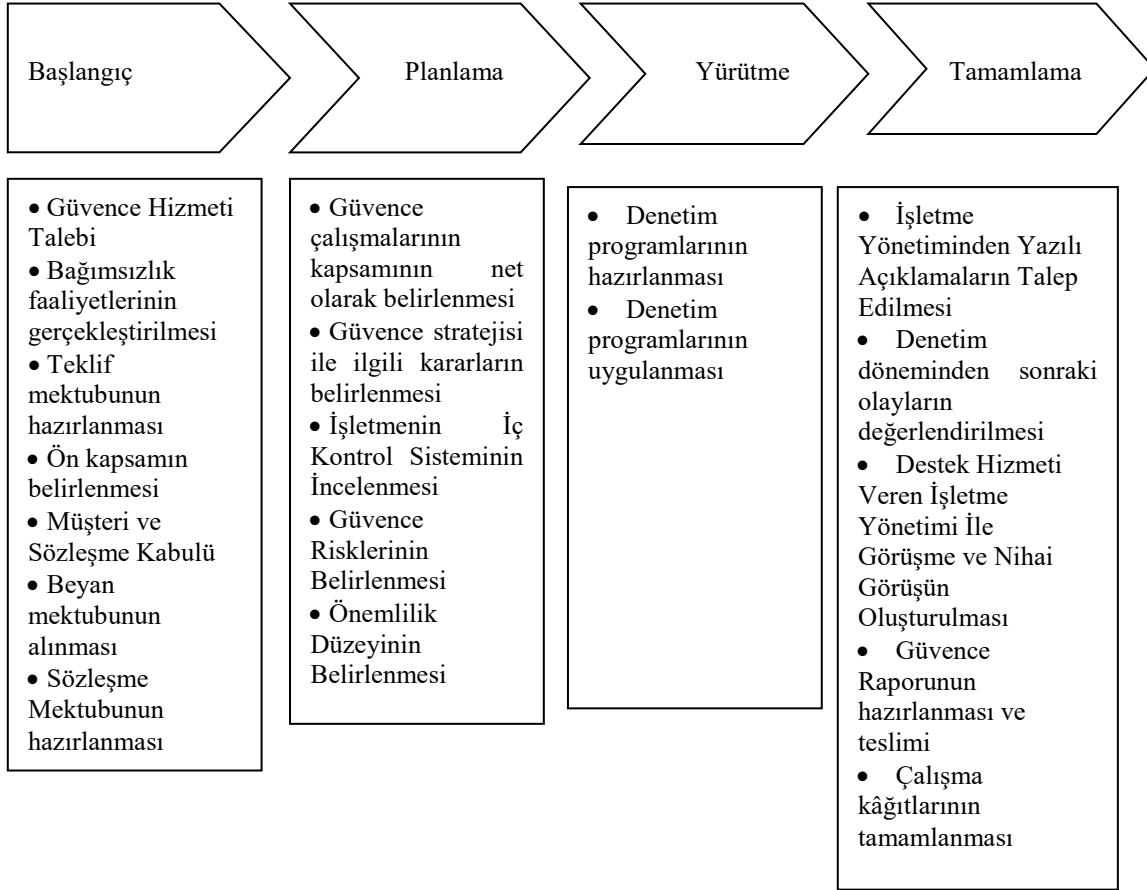
Bu standart, bazı hizmetleri dış kaynak kullanımı yolu ile gerçekleştiren işletmelerde, satın aldıkları hizmetlerin kalitesini ve güvenilirliklerini artırmaya yönelik olarak denetçilerden talep ettikleri veya hizmet veren işletmelerin verdikleri hizmetin kalitesi ve güvenilirliğini ispat etmek amacıyla denetçilerden talep ettikleri güvence denetimleridir. Bu tür güvence denetimlerinde, denetimin konusu, hizmeti veren işletmenin iç kontrol sistemi uygunluğu ve etkinliğidir.

### 5. GÜVENCE DENETİM SÜRECİ

Bağımsız denetim sürecinde olduğu gibi güvence denetim çalışmaları da; güvence denetimini talep edenler ve uygulayıcılar tarafından gerçekleştirilmesi gereken bir takım faaliyetlerin yer aldığı süreci gerekli kılmaktadır. Denetçi güvence denetim çalışmalarını yürütürken GDS 3000'i temel almak ve ayrıca ilgili güvence hizmetleriyle ilişkili güvence denetim standardına uygun rapor hazırlamak zorundadır.

Ayrıca, güvence denetim çalışmalarını yürütecek olan denetçinin veya denetim firmasının aynı bağımsız denetim faaliyetlerini yürüten denetçiler veya denetim firmaları gibi Kalite kontrol standartlarına ve mesleki etik ilkelere uygunluk şartına sahip olmaları gerekmektedir.

Güvence hizmetleri sürecinin ilk aşaması, güvence hizmetleri çalışmalarına yönelik başlangıç faaliyetleridir. Bu aşama, güvence talebinde bulunan işletmeden ("müşteri işletme") güvence raporu hazırlayacak denetim firmasına veya bireysel denetçiye yada uzman kişiye ("uygulayıcı") yönelik talebin gelmesi ve ardından uygulayıcının talebi değerlendirmesi ve sözleşme mektubunun hazırlanması ile başlamaktadır. Sözleşme mektubunu takiben, güvence denetim çalışmaları ile ilgili planlama aşamasına geçilir. Bu aşamada, güvence kapsamının netleştirilmesi, zamanının planlanması, çalışma alanının planlanması çalışmaları yer almaktadır. Güvence sürecinin planlanmasından sonra, güvence hizmetleri çalışmalarının yürütülmesi aşamasına geçilir. Bu aşamada, çeşitli teknikler uygulanarak güvence denetiminin konusu ile ilgili kanıtların toplanması sağlanır. Güvence denetim sürecinin son aşamasında ise, çalışmaların tamamlanması ve raporlamaya yönelik faaliyetler yerine getirilir. Bu amaçla, çalışma kâğıtları gözden geçirilir, beyan mektubunun kabulü sağlanır, yönetim iddialarının kesin olarak değerlendirilmesi sağlanır, rapor hazırlanarak yönetime teslim edilir. Raporun teslimini takiben 60 gün içinde çalışma kâğıtlarının tasnif edilmesi ve dosyalanması çalışmaları tamamlanır. Aşağıdaki şekil güvence denetim sürecini özet olarak göstermektedir.



Şekil 2: Güvence Denetim Süreci

### 5.1. Başlangıç Aşaması

Sözleşme öncesi faaliyetler olarak da tanımlanabilen bu aşama, müşteri işletmenin güvence hizmeti almaya karar vermesi ile başlar. Güvence hizmeti almak isteyen işletmeler, yetkili denetim firmaları arasından güvence talebinde bulunacağı denetim firmasını seçerek, talep ettiği güvenceye ilişkin konu kapsamını belirten bir talep mektubu gönderir. Talep mektubuna, denetim firmasının, işletme hakkında ön bilgi sahibi olmasını sağlayacak nitelikte dokümanlar da ilave eder. Müşteri işletme, talebini posta, e-mail, telefon veya diğer iletişim kanallarını kullanarak denetim firmasına iletebilir. Söz konusu talep yazısında, denetim mevzuatı (hangi yasa, mevzuat veya standarda tabi olunacak), denetim alanı (bilgi teknolojileri, güvenlik, tasarım uygunluğu, proforma finansal bilgi, ileriye yönelik finansal bilgi vs.), denetime ilişkin tanımlama, denetimden ne beklendiği, irtibata geçilecek sorumlu kişi ve tasdik ile ilgili bilgiler yer alır. Talep mektubunda, güvence talebinin makul düzeyde mi yoksa sınırlı düzeyde mi olduğu belirtilmek durumundadır. Belirtilmemesi ise, uygulayıcı firma ile müşteri işletme arasındaki görüşmelerde bu konu açıklığa kavuşturulmalıdır.

Talebi takiben, uygulayıcı firma (denetim firması yada bireysel denetçi yada uzman), güvence talebinde bulunan müşteri işletme hakkında, genellikle telefon ile olmak üzere diğer iletişim araçlarını da kullanarak,

işletmenin içinde bulunduğu sektör, faaliyet alanı, işletmede çalışan personel bilgisi, yönetim kadrosu, yönetimin düşünce yapısı, yönetim ile ilişkisi bulunan taraflara ilişkin bilgiler elde eder. Toplanan bilgiler ışığında **çelişki ve bağımsızlık** kontrolü (*conflict and independence check*) gerçekleştirilir. Bu kontrol, talepte bulunan müşteri işletmenin kabul edilmesi durumunda uygulayıcının bağımsızlığına gölge düşürüp düşürmeyeceğini tespit etmek amacıyla yapılır. Güvence raporu sağlayacak firmanın, müşteri işletmeye daha önce danışmanlık hizmeti sağlaması, çıkar çatışmasının olması, müşteri işletme ile ticari veya birinci derece yakınlık ilişkisine sahip olması gibi hususlar bağımsızlığı zedeleyici nitelikte olup, bu tür hususların varlığı ile ilgili soruşturma gerçekleştirilir. Soruşturma, önceden hazırlanmış soru formlarının kullanılması ile gerçekleştirilebilir. Soruşturma sonucunda, bağımsızlık ile ilgili sonuç, sorumlu denetçinin mesleki yargısına göre değişiklik gösterir. Alınan cevaplar içerisinde “evet” yanıtlarının çokluğu veya bağımsızlığı zedeleyebileceğine inanılan hususun önem düzeyi bağımsızlık ile ilgili yargının oluşmasında önem taşır. Sorumlu denetçi tarafından değerlendirilen bu form sonucunda bağımsızlığı tehlikeye düşürecek hususların var olması halinde, bu hususların ortadan kaldırılmasına yönelik önlemlerin mevcut olup olmaması, mevcut ise önlemlerin uygulanabilir olup olmaması değerlendirilir. Önlemlerin mevcut olmaması veya denetim firması

tarafından önlem alınamaması, müşteri işletmeye yönelik güvence çalışmalarını olumsuz yönde etkileyerek bir risk teşkil edecektir. Dolayısıyla, risk var ise denetim firması talepte bulunan müşteri işletmeye teklif dahi vermemelidir. Ancak yapılan bağımsızlık kontrolü neticesinde uygulayıcı ile müşteri işletme arasında bağımsızlığı zedeleyecek herhangi bir husus söz konusu değil ise veya risklerin ortadan kaldırılmasına yönelik önlemler alınabiliyorsa, uygulayıcı talepte bulunan işletmeye teklif mektubu gönderebilir. Teklif mektubu, uygulayıcının (denetim firmasında çalışan denetçi veya bireysel denetçi) denetim yaklaşımını, yöntemini, denetimi gerçekleştirecek ekip bilgilerini, denetim ücretini içerecek şekilde hazırlanır. Bu mektup, teklifin kabul edilmesi halinde taraflar arasında imzalanacak sözleşme mektubunun bir örneği şeklinde de olabilir. Güvence talep eden işletmeye yönelik hazırlanan teklif mektubu, herhangi bir hizmet teklif mektubu niteliğinde olup sadece hangi güvence denetim standardına uygun yerine getirileceği hususu özellik arz etmektedir. Uygulayıcı tarafından hazırlanan teklif mektupları, fikri mülkiyet kapsamında olup firmanın rekabet avantajı sağlaması açısından gizlilik kapsamında tutulmaktadır.

Güvence çalışmalarının başlayabilmesi için öncelikle uygulayıcının kendisinden istenen güvence talebinin çerçevesini genel olarak belirlemesi gerekir. Bu doğrultuda denetim firması bazı bilgileri elde etmek ve güvence çalışmalarının çerçevesini genel hatlarıyla ortaya koymak zorundadır. Bu çerçevenin belirlenmesinde, güvence talebinde bulunan tarafın kim olduğu, destek hizmeti veren işletmenin alt yüklenici kuruluşa sahip olup olmadığı, bu kuruluşun güvence kapsamında tutulup tutulmayacağı, güvence dönemi ve güvence talebinin kapsamı özellik arz etmektedir.

Uygulayıcı (bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçi) güvence sınırını (kapsamını) belirledikten sonra güvence hizmet talebini ve akabinde güvence hizmetini yerine getirmeyi kabul edip etmeyeceğine karar verir. Güvence hizmet talebinin kabul edilmesinde temel kriter müşterinin güvenilirliği iken, güvence hizmetinin yerine getirilmesinin kabulünde temel kriter, bireysel denetçinin veya denetim firmasının bu hizmeti yerine getirme konusunda yeterli kaynak, zaman ve personele sahip olup olmamasıdır.

Denetim firması, güvence hizmetini yerine getirmeyi kabul ettikten sonra, müşteri işletmeden, kendisine ait sorumlulukları kabul ettiğine ve anladığına dair yazılı beyan almalıdır.

Risk değerlendirmesi yapılan ve güvence hizmeti verilmesi uygun görülerek teklif verilen işletmenin, teklifi kabul etmeleri ve ardından uygulayıcının (bireysel denetçi veya denetim firmasında çalışan denetçinin) daha ayrıntılı bir şekilde güvence talebinde bulunan müşteri işletmeyi

değerlendirmesiyle, talebi ve işi kabul etmesi durumunda güvence hizmetleri sözleşmesi imzalanır. Güvence hizmetleri sözleşmesi, güvence talebinde bulunan taraf (hizmet bedelini ödeyecek taraf) ile güvence raporu verecek denetçi (bireysel denetçi veya bağımsız denetim firmasında çalışan denetçi) arasında düzenlenen, güvence hizmetinin amacının, konusunun, başlangıç ve bitiş zamanlarının ve kapsamının, tarafların sorumluluklarının, hizmet ücretinin ve raporlamaya ilişkin açıklayıcı bilgilerin yer aldığı yazılı bir belgedir.

## 5.2. Planlama Aşaması

Güvence çalışması, sözleşme mektubunun hazırlanmasını takiben, bu çalışmaların ne kadar sürecek bir zaman diliminde, kimler tarafından, hangi kaynaklar kullanılarak ve nasıl gerçekleştirileceğini belirlemek amacıyla planlanmalıdır. Plan, ilgili faaliyetin yürütülmesinde ve en doğru şekilde sonuca ulaşmasında kolaylık sağlayan ve faaliyetin yürütülmesinden önce ilgili ve sorumlu kişiler tarafından gerçekleştirilen bir ön faaliyettir. Bu planlama iyi organize edilirse, güvence çalışmasının sonuca ulaşması en kısa şekilde ve güvenilir olarak yerine getirilmiş olur.

Planlama çalışmalarında öncelikle, denetim sözleşmesinin şartlarını, dayanak denetim konusunu ve kullanılacak ölçütlerin neler olduğunu çok iyi hazmedilmiş olunmalıdır. Bu aşamada, yapılacak denetim planlaması güvence talebinin makul yada sınırlı olmasına göre değişecektir. Güvence denetim hizmetinin planlanması aşamasında, güvence denetim kapsamı net olarak belirlenir, güvence stratejisi ile ilgili kararlar alınır, güvence denetimine tabi işletmenin iç kontrol sistemi incelenerek güvence riskleri belirlenmeye çalışılır. Bunun için, hazırlanacak soru formalı ile işletmenin kontrol ortamı, risk değerlendirme süreci, kontrol faaliyetleri, bilgi iletişim sistemi ve izleme fonksiyonu sorgulanarak işletme tanınmaya çalışılır. Bu tanıma çalışmaları sonucunda, işletmede önemli hata ve hile olma ihtimali mesleki tecrübe ve muhakeme kullanılarak tahmin edilmeye çalışılır. Önemli yanlışlıkların ortaya çıkma ihtimallerine göre sorumlu denetçinin belirleyeceği güvence denetim riski değişecektir. Müşteri işletmenin iç kontrol sisteminin güçlü olması durumunda güvence denetim riski düşürülerek daha az sayıda kanıt toplama kararı verilebilir. Ters durumda ise güvence denetim riski yükseltilecek daha fazla sayıda kanıt toplama kararı verilecektir.

Planlama çalışmalarında önemlilik düzeylerinin tespit edilmesi önemlidir. Denetimin konusuna göre önemlilik düzeyi nitel ve nicel düzeyde kullanılabilir. Ancak, güvence denetimlerinde daha çok nitel düzeyde önemlilik kullanılmaktadır. Önemlilik değerlendirmesi denetçinin mesleki tecrübesine bağlı bir konudur. Genel olarak, bir konu karar alıcıların

kararını önemli düzeyde etkilediği düşünülüyorsa, o konunun önemli olduğu kabul edilir.

Planlama kapsamında ele alınan bir diğer konu güvence stratejisiyle ilgili kararların belirlenmesidir. Güvence stratejisi, taraflar arasında imzalanan sözleşmeye bağlı olarak gerçekleştirilecek güvence çalışmalarının zaman ve kaynak açısından değerlendirilerek çalışma kâğıdına yazılması demektir. Bu aşamada, sözleşme faaliyetlerinin zamanlaması, güvence ekibinin belirlenmesi ve görevlendirilmesi, taraflarla iletişim, uzmanlık ihtiyacı ve iç denetim değerlendirmeleri önemli rol oynar.

Planlama çalışmaları, denetimin ayrı bir safhası olmayıp denetim süresince devam eden ve devamlı güncellenebilen bir süreçtir. Denetçi, değişen şartlar ve yeni bilgiler ışığında planlamayı tekrar gözden geçirebilir. Ekip planlamasında, müşteri işletmenin küçüklüğüne göre denetim ekibi tek kişiden oluşabilir.

Planlama çalışmalarının son etabı, denetim programlarının (denetim prosedürleri) hazırlanmasıdır. Denetim programları, zamanın ve kaynakların daha etkin olarak kullanılmasını sağlar. Denetim programları, neyi, niçin, nasıl, nerede, ne zaman ve kim tarafından yapılacağını belirleyen yazılı çalışma kâğıtlarıdır.

### 5.3. Yürütme Aşaması

Bu aşamada, yazılı hale getirilmiş denetim programlarının sahada uygulanmasına başlanır. Denetim programlarının uygulanmasında;

- Tetkik,
- Gözlem,
- Teyit,
- Yeniden hesaplama,
- Yeniden uygulama,
- Analitik inceleme teknikleri,
- Sorgulama gibi kanıt toplama teknikleri kullanılır.

Denetçinin güvence çalışmaları esnasında kullandığı kanıt toplama teknikleri bağımsız denetimde olduğu gibi çok çeşitli değildir. Sorumlu denetçi, bu prosedürlerden hangilerini kullanacağını, güvence denetiminin konusuna ve kapsamına göre belirlemektedir. Bu prosedürler yardımı ile toplanan kanıtların yeterli miktar ve nitelikte olması gerekir. Toplanan kanıtların yeterli olup olmadığı ise sorumlu denetçinin tecrübesine bağlıdır.

Bu aşamada, uzman yardımı alınabilmektedir. Yardım alınacak uzmanın tarafsızlığının ve mesleki deneyiminin mutlaka değerlendirilmesi gerekir. Bu aşamada, sorumlu denetçi müşteri işletmenin iç denetçisinden de faydalanabilir. Ancak, faydalanacağı iç denetçinin, tarafsız olduğuna, mesleki bilgi ve denetim sahibi olduğuna dair kanaat sahibi olması gerekir.

### 5.4. Tamamlanma Aşaması

Bu aşamada denetçi, güvence çalışmalarının sonuna gelmiştir. Çalışmanın tamamlanması için yönetimden yazılı açıklamalar talep eder, denetim döneminden sonraki olayları değerlendirir, elde ettiği bilgilere dayanarak güvence çalışmalarının belgelendirilmesini sağlar, güvence raporunu hazırlayarak güvence talebinde bulunan hizmet kuruluşuna sunar.

Güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi, güvence çalışmalarını gerçekleştirdiği işletmenin yönetiminden güvence denetimi süresince kendisine sundukları tüm beyanların doğrulaması amacıyla yazılı açıklamalar talep eder. Bu aşamada talep edilen yazılı açıklamalar, işlemeden önce başlangıcında alınan yönetim beyanından farklıdır ve bu beyana ilave olarak alınır (GDS 3000, paragraf 56-57). Yazılı açıklamalar, güvence çalışmaları yürüten denetçiye hitaben yazılır. Bu beyan, açıklama mektubu niteliği taşır. Bu açıklama mektubunun tarihi, güvence raporu tarihinden sonra değil, bu tarihe mümkün olan en yakın tarihtir (GDS 3000, paragraf 59).

Güvence denetim çalışmalarının tamamlanması aşamasında, çalışmaları yürüten denetçi, güvence raporunu, yaptığı çalışmalara göre düzenler. Kuruluşun sistem tanımının geçerli olduğu dönem sonu ile denetçinin güvence raporunun tarihine kadarki süre içerisinde bazı olaylar meydana gelebilir. Denetçi, bu tür olayların raporda değişiklik gerektirip gerektirmediğini değerlendirmelidir. Değişiklik gerektiren bir olay söz konusu ise bu olaydan işletme yönetiminin haberdar olup olmadığı sorgulanır. Haberdar olması ve denetim ekibine durumun açıklanmamış olduğunun tespit edilmesi halinde bu durum güvence raporunda açıklanır. Rapor tarihinden sonra ortaya çıkan önemli olaylar hakkında denetçinin prosedür uygulama zorunluluğu yoktur.

Güvence denetim çalışmalarının tamamlanma aşamasının son adımında, denetçinin yaptığı çalışmalar sonucunda ulaştığı görüşün hedef kullanıcılara sunulduğu güvence raporunun hazırlanması ve teslimi yer alır. Güvence raporunda aşağıdaki bilgilerin yer alması gerekmektedir (GDS 3000, paragraf 69):

- Raporun, bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık
- Muhatap
- Denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesine, denetime konu bilgilere ve uygun hallerde dayanak denetim konusuna ilişkin bir tanım veya açıklama.
- Geçerli kıstasların açıklanması/belirtilmesi
- Uygun olması durumunda/gerektiğinde, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesiyle ilişkili her tür önemli yapısal kısıtlamanın açıklanması

- Geçerli kıstasların belirli (özel) bir amaca göre tasarlanması durumunda, kullanıcıların dikkatini bu hususa ve dolayısıyla denetime konu bilgilerin başka hedeflere uygun olmayabileceğine yönlendirecek, onları uyuracak bir ifade
- Sorumlu tarafın ve farklı olması durumunda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın kimliğini ortaya koyan ve bu kişiler ile denetçinin sorumluluklarını açıklayan bir ifade
- Denetimin bu GDS veya denetimin konusuna özgü bir GDS bulunması durumunda söz konusu GDS uyarınca yürütüldüğüne ilişkin bir ifade
- Denetçinin şirketinin, KKS 1'i veya en az KKS 1'de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama
- Denetçinin, Kurum tarafından yayımlanan Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna –uygunluk sağladığına- ilişkin bir açıklama
- Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti. Sınırlı güvence denetimi olması durumunda, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin bir değerlendirme yapılması, denetçinin ulaştığı sonucun anlaşılması için önem arz eder. Sınırlı güvence denetiminde, yürütülen çalışmanın özetinde aşağıdaki hususlar belirtilir:
  - Sınırlı güvence denetiminde uygulanan prosedürler, nitelik ve zamanlama açısından makul güvence denetimine göre farklılık gösterir ve kapsamı daha dardır ve
  - Sonuç olarak, sınırlı güvence denetiminde elde edilen güvence seviyesi, makul güvence denetimi yürütülseydi elde edilecek olan güvence seviyesine göre çok daha/önemli ölçüde düşüktür
- Denetçinin ulaştığı sonuç
- Denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan etmesi durumunda güvence raporu aşağıdakileri içerir:
  - Olumlu sonuç dışında bir sonuca yol açan husus veya hususların açıklandığı bir bölüm ve
  - Olumlu sonuç dışındaki sonuçtan oluşan bir bölüm
- Denetçinin imzası
- Güvence raporunun tarihi.
- Denetçinin adresi.

Güvence denetim çalışmaları sonucunda denetçi yaptığı çalışmalar neticesinde elde ettiği kanıtlardan yararlanarak işletme ile ilgili bir görüş beyan eder. Denetçinin bu görüşü; olumlu, şartlı, olumsuz ya da

görüş belirtmekten kaçınma şeklinde olabilir. “Şartlı” ifadesi bakış açısına göre “olumlu şartlı” veya “olumsuz şartlı” şeklinde yorumlanabilir.

Denetçi, aşağıdaki sonuçlara varması durumunda olumlu sonuç bildirir:

- Makul güvence denetiminde; denetime konu bilgilerin, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlandığı veya
- Sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlara dayanarak, denetçinin, denetime konu bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlanmadığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği.

Denetçi, aşağıdaki durumlarda olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirir:

- Denetçinin mesleki muhakemesine göre, kapsam kısıtlamasının olması ve bu hususun etkisinin önemli olması halinde, sınırlı olumlu sonuç bildirir veya sonuç bildirmekten kaçınan rapor yazılır. Eğer, toplanan kanıtların yeterli olmadığına inanılıyorsa sonuç bildirmekten kaçınan rapor yazılacaktır.
- Denetçinin mesleki muhakemesine göre, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içeriyor olması halinde, sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildiren rapor yazılacaktır. Önemli yanlışlıkların çok önemli ve yaygın olduğuna ve karar alıcıların kararını önemli düzeyde değiştireceğine inanılıyorsa olumsuz sonuç belirten rapor yazılır.

Güvence raporunun hazırlanıp yönetime teslim edilmesiyle denetim süreci sona erer.

### 5.5. Belgendirme

Denetçi, tüm denetim faaliyetleri boyunca yaptığı denetim çalışmalarını çalışma kâğıtlarında belgelerir. Çalışma kâğıtlarının biçim, içerik ve kapsamı çeşitli faktörlere bağlıdır. Hazırlanan çalışma kâğıtlarında, çalışmayı yapan denetçinin adı soyadı, imzası, çalışma tarihi, çalışmanın amacı, kapsamı, çalışmayı kontrol edenin adı soyadı gibi ön bilgiler yer almalıdır. Çalışmanın kâğıdın, içerik kısmında ise uygulanan prosedürlerin sonuçları, elde edilen kanıtlar, mesleki yargılar, değerlendirme yer almalıdır.

Çalışma kâğıtları sadece güvence çalışmalarını yerine getiren denetçi tarafından hazırlanan kayıtlarla sınırlı değildir. İşletme personeli tarafından hazırlanan ve denetçi tarafından kabul edilen toplantı tutanakları gibi diğer kayıtları da içerir.

Güvence ekibi, denetim şirketinin belirlediği politika ve prosedürleri doğrultusunda güvence raporunu tamamladıktan sonra, rapor tarihinden itibaren 60 gün içinde çalışma kâğıtlarını nihai denetim dosyasında birleştirir (GDS 3000, paragraf 81). TTK'ya göre bu dosyaların saklama süresi 10 yıldır. Bu süre içerisinde, bu dosyaların saklanma sorumluluğu denetim

firmasına yada sorumlu bireysel denetçiye aittir. Çalışma kâğıtlarında yer alan bilgiler güvence çalışmalarının yürütüldüğü müşteri işletmeye özgü bilgilerdir. Dolayısıyla işletme izin vermediği veya yasal bir zorunluluk bulunmadığı sürece çalışmalarını yürüten denetçi tarafından açıklanamaz (KKS 1, paragraf A56). Çalışma kâğıtlarının mülkiyeti denetim şirketine yada sorumlu bireysel denetçiye aittir. Gelecek güvence çalışmalarında kullanılacak olması ve saklama süresiyle ilgili belirli hükümlerin konmuş olması çalışma kâğıtlarının saklanma gerekliliğini ve süresini etkiler (KKS 1, paragraf 60).

## 6. SONUÇ

Bağımsız denetim ve sınırlı bağımsız denetim dışındaki denetim türleri içerisinde yer alan güvence denetimi ülkemize ilk olarak 2014 yılında Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun yayınladığı güvence denetim standardı ile girmiştir. Çok yeni bir denetim türü olması nedeniyle gerek uygulayıcılar gerekse işletmeler tarafından tam olarak bilinmemektedir.

Güvence denetimi, sunulan veya alınan hizmetin, finansal veya finansal olmayan bilginin kalitesinin üçüncü taraflarca doğrulanması sonucu tarafların işletmeye olan güven duygusunu arttıran bir denetim faaliyetidir. Bu denetim çalışmaları, konuyla ilgili uzmanlar veya denetçi unvanına sahip kişiler tarafından KGK'nın yayımladığı güvence denetim standartları baz alınarak gerçekleştirilir. Uygulayıcılar yaptıkları denetim faaliyetleri sonucunda makul güvence veya sınırlı güvence sunabilirler. Güvence denetiminde bağımsız denetimden farklı olarak üç taraflı ilişki söz konusudur. Güvence, üçüncü bir tarafın, finansal veri ve hizmet sunan işletme ile ilgili bilgilerin kalitesini veya hizmetlerin niteliğine dair doğrulama veya doğrudan denetleme sonucu elde ettiği görüşü, hizmet alan tarafa sunmasıdır. Dolayısıyla bu denetim türü; hizmeti/bilgiyi alan, hizmeti/bilgiyi veren ve uygulayıcı olarak nitelendirilen üç tarafı kapsar. Denetim talebi genellikle hizmeti/bilgiyi veren taraftan gelir. Ancak, bazı durumlarda, denetim talebi, hizmeti/bilgiyi alan taraftan da gelebilmektedir. Örneğin, Hastane, kamu kurumları, sivil toplum kuruluşları, eğitim kurumları, iletişim şirketleri gibi kurumlar, hizmet aldıkları işletmelerin hizmet kalitelerini denetlemek isteyebilmektedirler. Yine, hizmet satan işletmeler, bankalara, özel ya da kamu kurumlarına finansal ya da finansal olmayan bilgi verme zorunluluğu olan işletmeler, bu bilgilerin güvenilirliklerini artırmak amacıyla bu tip güvence taleplerinde bulunabilmektedirler.

Güvence denetimi konusu, özel ve kamu sektöründe fazla bilinmeyen bir denetim türüdür. Bu denetim türünün, özel ve kamu sektöründeki kurum ve işletmeler tarafından öğrenilmesi ve kullanılmaya başlanması halinde işletmelerin kurumsallaşmalarında,

maliyet azaltımlarında, kalite artışında, kaynak ve zaman savurganlığının önüne geçilmesinde ve her şeyden önce kamuoyunun güvenini kazanmada önemli işlevleri olacaktır. Çok geniş bir kullanım sahası bulunan güvence denetimlerinin, ülke genelinde tanınmaması ve öğretilmemesi, bu denetim türünün faydalarının yapılacak araştırmalarla ortaya konmaması, son derece önemli eksikliklerdir.

Güvence denetim sistemine ilişkin tarafların farkındalıklarının artması amacıyla gerek Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu tarafından gerek meslek örgütleri gerekse akademisyenler tarafından farkındalık yaratmak amacıyla eğitimlerin, seminerlerin veya sürekli eğitimlerin yapılması bu denetim sisteminin bilinmesi ve uygulama açısından yaygınlaştırılması açısından önem arz etmektedir. Bu denetim türünün bilinirliğinin artması aynı zamanda denetim meslek mensupları açısından yeni bir kazanç kaynağı olacaktır.

## KAYNAKÇA

1. Altıntaş, N.N. 2011. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul
2. Bozkurt, N. 2012. TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları, TÜRMOB Yayınları, Ankara
3. Dinç, E. ve ATABAY, E. 2013. "Finansal Tablo Kullanıcılarının Bağımsız Denetçinin Hileyi Ortaya Çıkarma Sorumluluğuna Bakış Açılarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma", 10. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 25-26 Ekim 2013, İstanbul
4. Erdoğan, M. 2002. "Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği", Doğu Üniversitesi Dergisi, 2002, (5), ss.51-63
5. Gülten, S. 2014. "Bağımsız Denetim Şirketlerinde Vergi Dışı Güvence Hizmetleri", <http://www.dtaudit.com/haber/bd-guvence-hizmetleri-219.html> (erişim tarihi: 17.12.2015)
6. Hasan, M. ve diğerleri 2005. "The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided", International Journal of Auditing, Sayı:9, pp:91-102
7. Holstrum, G. L., Hunton J. E. (1998), "New Forms of Assurance Services for New Forms of Information: The Global Challenge for Accounting Educators", The International Journal of Accounting, Vol: 33, No. 3, pp. 347-358
8. Kavut, L. ve diğerleri 2009. Uluslararası Denetim Standartları Kapsamında Bağımsız Denetim, İstanbul: İSMMM Yayınları: 130

9. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK), Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000) Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Hakkında Tebliğ, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 45, T.C.Resmi Gazete, 29524, 6 Kasım 2015
10. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, Bağımsız Denetimin Belgelendirilmesi (BDS 230) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:5, T.C.Resmi Gazete, 28821, 4 Kasım 2013
11. Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu, 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 (KKS 1) Hakkında Tebliğ Türkiye Denetim Standartları Tebliği No:1, T.C.Resmi Gazete, 28783, 2 Ekim 2013
12. LMBA 2013. “LMBA Responsible Gold Programme - Third Party Audit Guidance v.2”, [http://www.lbma.org.uk/assets/LBMA\\_Third\\_Party\\_Audit\\_Guidance\\_v2FINAL.pdf](http://www.lbma.org.uk/assets/LBMA_Third_Party_Audit_Guidance_v2FINAL.pdf) (Erişim Tarihi: 14.11.2013)
13. Reed, R. O. 2001. “Assurance Services: The Expansion of the CPAs’ Traditional Services in Local CPA Firms”, The Journal of Applied Business Research, C: 17, No: 1, ss:15-28
14. Soltani, B. 2007. Auditing: An International Approach, İngiltere, Prentice-Hall
15. TÜDESK - Türkiye Denetim Standartları Kurulu (2008), Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, TÜRMOB Yayınları, Yayın No:339, Ankara
16. Usul, H. 2013. Türkiye Finansal Raporlama Standartları Uygulamalı Bağımsız Denetim, Detay Yayıncılık, Ankara