

ISSAI 1402

INTOSAI



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI)
tarafından yayımlanmıştır.

Daha fazla bilgi için: www.issai.org.

Mali Denetim Rehberi

Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar

Financial Audit Guidelines

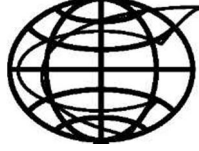
Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization

INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ

MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ – SEKRETERLİK

Riksrevisionen • 114 90 Stockholm • İsveç
Tel:+46 5171 4000 • Faks:+46 5171 4111 • E-mail: projectsecretariat@riksrevisionen.se

INTOSAI



INTOSAI Genel Sekreterlik – RECHNUNGSHOF
(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)
DAMPFSCHTFFSTRASSE 2
A-1033 VIENNA
AUSTRIA
Tel: ++43 (1) 711 71
Faks: ++43 (1) 718 09 69
intosai@rechnungshof.gv.at
<http://www.intosai.org>

Bu Mali Denetim Rehberi, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanan ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 402 “Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar”dan yararlanmaktadır. Bu ISA, IFAC’ın izni ile bu Rehber’de yer almaktadır.

Editör Notu

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), Sayıştay Başkanlığı tarafından yürütülen titiz ve uzun süreli bir çalışma sonucunda Türkçeye tercüme edilmiştir. Mali Denetim Rehberleri, ISSAI'lerin dördüncü düzey denetim rehberlerini temsil eder. Bu rehberler, INTOSAI Komiteleri tarafından hazırlanan bir Uygulama Notundan ve Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları'ndan (ISA) oluşur.

Standartların orijinal metinleri teknik nitelikte olup hukuki anlaşmazlıklarda denetçinin sorumluluklarını tanımlayacak şekilde kaleme alınmıştır. Metinler; uzun cümleler, tekrarlar ve mali denetime özgü çok sayıda terim içermektedir. Metinlerde muğlaklıktan kaçınmak amacıyla atıf yerine tekrarlar kullanılmıştır. Bu sebeplerle orijinal metinler mekanik ve okunması zor bir dil içermektedir. Tercüme çalışması, metinlerin özüne sadık kalarak ve çevirmenin dip notları hariç ekleme, yerleştirme ve yorum içermeyecek şekilde yürütülmüştür.

Tercümede anahtar kelimelerin tüm metinlerde aynı şekilde kullanımına özel önem verilmiş; bu amaçla Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) anahtar kelimeler listesine sadık kalınmıştır. ISSAI 1003 "INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü", INTOSAI ve IFAC tarafından kullanılan temel sözlükleri içerdiği için Mali Denetim Rehberlerinin anlaşılmasında temel başvuru kaynağıdır.

Standartların tercümesinde INTOSAI ve IFAC tarafından belirlenen kurallara ve tavsiyelere bağlı kalınmıştır. Tercüme çalışması, denetim terminolojisine ilişkin tecrübe sahibi olan iki profesyonel çevirmen ve ileri derecede İngilizce bilgisi olan Sayıştay Denetçilerinden müteşekkil bir komisyon tarafından yürütülmüştür. Bütün metinlerin ilk aşama tercümesi aynı çevirmen tarafından yapılmış; akabinde bu tercüme farklı komisyon üyelerinin dâhil olduğu çok kademeli bir gözden geçirme, okuma ve değerlendirme sürecine tabi tutulmuştur.

Standartların anlaşılmasını ve kullanımını kolaylaştırmak amacıyla İngilizce ve Türkçe metinler karşılıklı olarak verilmiştir. Metinlerin bu şekilde dizilimi dipnotların iki kere kullanılmasını gerektirdiğinden dipnotlar her sayfada yeniden numaralandırılmıştır.

Yoğun ve oldukça titiz bir çalışmayı gerektiren bu çaptaki bir tercüme çalışmasının gösterilen bütün çabalara rağmen hatadan uzak olması mümkün değildir. Metinlerin tercümesine ait görüş, öneri ve tenkitlerinizi issai@sayistay.gov.tr adresine göndermeniz, bu hataların düzeltilmesine önemli katkı sağlayacaktır.

Denetim Standartları Tercüme Komisyonu

Table of Contents ISSAI 1402

PRACTICE NOTE TO ISA 402	Paragraph
Background	
Introduction to the ISA	
Content of the Practice Note	P1
Applicability of the ISA in Public Sector Auditing	P2
Additional Guidance on Public Sector Issues	P3
Overall Considerations	P4
Scope of the ISA	P5
Objectives	P6
Definitions	P7
Obtaining an Understanding of the Services Provided by a Service Organization, Including Internal Control	P8–P13
Specific Considerations for Public Sector Auditors with a Judicial Role	P14
Appendix: Service Organizations in a Public Sector Context	
INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 402	
Introduction	
Scope of this ISA	1–5
Effective Date	6
Objectives	7
Definitions	8
Requirements	
Obtaining an Understanding of the Services Provided by a Service Organization, Including Internal Control	9–14
Responding to the Assessed Risks of Material Misstatement	15–17
Type 1 and Type 2 Reports that Exclude the Services of a Subservice Organization	18
Fraud, Non-Compliance with Laws and Regulations and Uncorrected Misstatements in Relation to Activities at the Service Organization	19
Reporting by the User Auditor	20–22
Application and Other Explanatory Material	
Obtaining an Understanding of the Services Provided by a Service Organization, Including Internal Control	A1–A23
Responding to the Assessed Risks of Material Misstatement	A24–A39
Type 1 and Type 2 Reports that Exclude the Services of a Subservice Organization	A40
Fraud, Non-Compliance with Laws and Regulations and Uncorrected Misstatements in Relation to Activities at the Service Organization	A41
Reporting by the User Auditor	A42–A44

ISSAI 1402 İçindekiler Tablosu

ISA 402 UYGULAMA NOTU	Paragraf
Arka Plan Bilgisi	
ISA'ya Giriş	
Uygulama Notu'nun İçeriği	P1
Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA'nın Uygulanabilirliği	P2
Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik	P3
Genel Hususlar	P4
Bu ISA'nın Kapsamı	P5
Amaçlar	P6
Tanımlar	P7
İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi	P8–P13
Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar	P14
Ek: Kamu Sektörü Bağlamında Hizmet Kuruluşları	
ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 402	
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–5
Yürürlük Tarihi	6
Amaçlar	7
Tanımlar	8
Gereklilikler	
İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi	9–14
Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yanıt Verilmesi	15–17
Alt Yüklenicilerin Hizmetlerini Kapsamayan 1. ve 2. Tip Raporlar	18
Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler	19
Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama	20–22
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi	A1–A23
Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılan Adımlar	A24–A39
Alt Yüklenicilerin Hizmetlerini Kapsamayan 1. ve 2. Tip Raporlar	A40
Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler	A41
Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama	A42–A44

Practice Note¹ to International Standard on Auditing (ISA) 402

Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization

Background

This Practice Note provides supplementary guidance on ISA 402 - Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization. It is read together with the ISA. ISA 402 is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009. The Practice Note is effective the same date as the ISA.

Introduction to the ISA

ISA 402 deals with the user auditor's responsibility to obtain sufficient appropriate audit evidence when a user entity uses the services of one or more service organizations. Specifically, it expands on how the user auditor applies ISA 315² and ISA 330³ in obtaining an understanding of the user entity, including internal control relevant to the audit, sufficient to identify and assess the risks of material misstatement and in designing and performing further audit procedures responsive to those risks.

Content of the Practice Note

- P1. The Practice Note provides additional guidance for public sector auditors related to:
- (a) Overall Considerations.
 - (b) Scope of the ISA.
 - (c) Objectives.
 - (d) Definitions.
 - (e) Obtaining an Understanding of the Services Provided by a Service Organization, Including Internal Control.
 - (f) Specific Considerations for Public Sector Auditors with a Judicial Role.

Applicability of the ISA in Public Sector Auditing

- P2. ISA 402 is applicable to auditors of public sector entities in their role as auditors of financial statements.

¹ All Practice Notes are considered together with ISSAI 1000 "General Introduction to the INTOSAI Financial Audit Guidelines".

² ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment".

³ ISA 330, "The Auditor's Responses to Assessed Risks".

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 402 Uygulama Notu¹

Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar

Arka Plan Bilgisi

Bu Uygulama Notu, “Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşa İlişkin Denetim Hususları” başlıklı ISA 402’ye ilişkin ek bilgi vermektedir. Bu Uygulama Notu, ISA ile birlikte okunmalıdır. ISA 402, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere yönelik mali tabloların denetimleri için geçerlidir. Bu Uygulama Notu, ISA ile aynı tarihte yürürlüğe girer.

ISA’ya Giriş

ISA 402; kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı bir kuruluşun bir veya daha fazla sayıda hizmet kuruluşunun hizmetlerinden yararlandığı durumlarda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu ele alır. Esas olarak bu ISA; kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı kuruluş ve denetimle ilgili iç kontrol hakkında önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmeye ve değerlendirmeye yetecek kadar bilgi edinirken ve bu risklere karşı ilave denetim prosedürleri tasarlar ve uygularken ISA 315² ve ISA 330³’u nasıl uyguladığını anlatır.

Uygulama Notu’nun İçeriği

- P1. Bu Uygulama Notu, aşağıdaki konularla ilgili olarak kamu sektörü denetçisine ek bilgi sağlar:
- Genel Hususlar.
 - Bu ISA’nın Kapsamı.
 - Amaçlar.
 - Tanımlar.
 - İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi.
 - Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar.

Kamu Sektörü Denetimlerinde ISA’nın Uygulanabilirliği

- P2. ISA 402, mali tabloların denetçisi olarak görev yapan kamu sektörü denetçileri için geçerlidir.

¹ Tüm Uygulama Notları, ISSAI 1000 “INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş” ile birlikte değerlendirilir.

² ISA 315, “Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi”.

³ ISA 330, “Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar”.

Additional Guidance on Public Sector Issues

- P3. ISA 402 contains application and other explanatory material with considerations specific to public sector entities in paragraphs A10 and A11 of the ISA.

Overall Considerations

- P4. The objectives of a financial audit in the public sector are often broader than expressing an opinion whether the financial statements have been prepared, in all material respects, in accordance with the applicable financial reporting framework (i.e. the scope of the ISAs). The audit mandate, or obligations for public sector entities, arising from legislation, regulation, ministerial directives, government policy requirements, or resolutions of the legislature may result in additional objectives. These additional objectives may include audit and reporting responsibilities, for example relating to reporting whether public sector auditors found any instances of non-compliance with authorities including budget and accountability and/or reporting on the effectiveness of internal control. However, even where there are no such additional objectives, there may be general public expectations in regard to public sector auditors' reporting of non-compliance with authorities or reporting on the effectiveness of internal control. Therefore, when an entity uses a service organization, public sector auditors keep such expectations in mind and are alert to risks of non-compliance with authorities or a lack of effective internal control.

Scope of the ISA

- P5. Paragraph 2 of the ISA refers to organizations that provide services that are integral to the entity's operations. In the public sector, service organizations may also be an integral part of a user entity's capacity to comply with the authorities that govern it, carry out its program objectives and to ensure effective internal control. The nature and extent of the work to be performed by the public sector auditors in this context depends on the nature and significance of those services to the public sector entity and the relevance of those services to the public sector audit mandate. The appendix to this Practice Note provides examples of activities performed by service organizations in a public sector context.

Objectives

- P6. The objectives for public sector auditors may be broader than those set out in paragraph 7 of the ISA. Such broader objectives may include elements related to requirements and expectations for public sector auditors to report on compliance with authorities, achievement of program objectives and effectiveness of internal control.

Definitions

- P7. The terms 'service organization' and 'subservice organization' are defined in paragraph 8(e) and (g) of the ISA. In addition to being part of a user entity's information system relevant to financial reporting, in the public sector these terms may also extend to organizations that provide services integral to the user entity's ability to achieve its program objectives, such as the determination of eligibility, and distribution of pension payments to individuals, or grants to individuals or organizations.

Kamu Sektörüyle İlgili Konularda Ek Rehberlik

- P3. ISA 402'nin A10 ve A11 paragrafları, kamu sektöründeki kuruluşlara özgü değerlendirmeler içeren uygulama ve açıklayıcı diğer materyalleri kapsar.

Genel Hususlar

- P4. Kamu sektöründe yapılan mali denetimin amacı, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamına) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Denetim görev ve yetkisi veya mevzuat, yönetmelikler, bakanlık talimatları, hükümet politikalarının gerekliliklerinden doğan kamu kuruluşlarının yükümlülükleri veya yasama kararları; daha başka amaçlar doğurabilir. Bu tür ilave amaçlar arasında örneğin kamu sektörü denetçisinin bütçe ve hesap verebilirlik gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumu tespit edip etmediğini raporlaması ve/veya iç kontrolün etkinliğinin raporlanmasıyla ilgili denetim ve raporlama sorumlulukları sayılabilir. Fakat bu tür ilave amaçların olmadığı hallerde bile kamu sektörü denetçilerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumunu raporlamasına veya iç kontrolün etkinliğini raporlamasına yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir. Bu nedenle bir kuruluşun bir hizmet kuruluşundan yararlandığı durumlarda kamu sektörü denetçileri, bu gibi beklentileri dikkate alır ve yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk olması veya etkin iç kontrol olmaması risklerine karşı tetikte olur.

Bu ISA'nın Kapsamı

- P5. ISA'nın 2. paragrafı, bir kuruluşun faaliyetleri için zaruri nitelikteki hizmetleri sağlayan kuruluşları ele alır. Kamu sektöründe hizmet kuruluşları; kullanıcı kuruluşun tabi olduğu yasal ve idari düzenlemelere riayet etme, program amaçlarını gerçekleştirme ve etkin iç kontrol sağlama kapasitesinin ayrılmaz bir parçası da olabilir. Bu bağlamda kamu sektörü denetçileri tarafından yapılacak çalışmanın niteliği ve kapsamı, bu hizmetlerin niteliğiyle kamu kurumu için önemine ve bu hizmetlerin kamu sektörünün denetim görev ve yetkisiyle ilgisine dayanır. Bu Uygulama Notu'nun eki, kamu sektörü bağlamında hizmet kuruluşlarınca uygulanan faaliyetlere örnekler vermektedir.

Amaçlar

- P6. Kamu sektörü denetçilerinin amaçları, ISA'nın 7. paragrafında ortaya konan amaçlardan daha kapsamlı olabilir. Bu kapsamlı amaçlar arasında kamu sektörü denetçilerinin yasal ve idari düzenlemelere uygunluk durumu, program amaçlarının gerçekleştirilmesi ve iç kontrolün etkinliği konularında raporlama yapmasına yönelik gereklilik ve beklentilerle ilgili unsurlar sayılabilir.

Tanımlar

- P7. "Hizmet kuruluşu" ve "Alt yüklenici" terimleri ISA'nın 8(e) ve (g) paragraflarında tanımlanmaktadır. Kullanıcı kuruluşun mali raporlamayla ilgili bilişim sisteminin parçası olmasının yanı sıra bu terimler; kamu sektöründe uygunluğun belirlenmesi ve bireylere emeklilik ödeneği dağıtılması veya birey ya da kuruluşlara hibeler verilmesi gibi kullanıcı kuruluşun program amaçlarına ulaşması için zaruri nitelikteki hizmetleri sağlayan kuruluşları da kapsayabilir.

Obtaining an Understanding of the Services Provided by a Service Organization, Including Internal Control

- P8. Paragraph 9 of the ISA relates to the user auditor obtaining an understanding of how a user entity uses a service organization in its operations. When considering the significance of the services provided to the user entity, the nature and materiality of transactions processed, as well as the nature of the relationship between the user entity and the service organization, public sector auditors may also consider the service organization's role related to the user entity's compliance with authorities, achievement of program objectives and effectiveness of internal control.
- P9. Furthermore, when considering the nature of transactions processed by a service organization for a user entity, public sector auditors may consider the degree of accountability of the flow of funds between the two entities. The accountability between the two entities may vary from:
- (a) a situation where the user entity uses a service organization to provide unconditional funding to eligible recipients, with no requirements for the recipients or the service organization to report back to the user entity on the use of those funds, to;
 - (b) a situation where there is full accountability for the funds, whereby the transactions carried out by the service organization are fully accounted for, and assurance has been provided to the user entity that the transactions carried out by the service organization are in compliance with the authorities which govern them, and that relevant program objectives have been achieved.
- P10. In addition, when considering the nature of the relationship between the user entity and the service organization, public sector auditors may also consider relevant governance structures, as well as accountability structure and the extent of influence one entity may have on the other.
- P11. The definitions of 'service auditor' and 'user auditor' in paragraph 8(d) and (h) of the ISA imply that there are two separate audit organizations involved. However, in the public sector, one level of government may provide services to other levels of government. These levels may ultimately be considered as belonging to the same governmental structure and may, as a result, be audited by the same public sector audit organization. Being a part of the same public sector audit organization may affect how the two individual auditors responsible for the service organization and the user entity respectively, communicate with, and report to one another in accordance with the requirements set out in paragraphs 12-18 of the ISA. For example, in such situations, communication between the service auditor and user auditor may, depending on their mandate, not be subject to the same confidentiality requirements as in the private sector.
- P12. For example, paragraph 12 of the ISA describes options the user auditor may employ to obtain a sufficient understanding of the user entity's internal control relevant to the audit in order to provide a basis for the identification and assessment of risks of material misstatement. When the user auditor and the service auditor are from the same public sector audit organization, some or all of the options described in paragraph 12 of the ISA may not be practical. Nonetheless, in such cases, the information exchanged between the user auditor and the service auditor is shared in a transparent manner. This information may include matters similar to those included in a type 1 or type 2 report.
- P13. Furthermore, in such situations, it may be helpful to give sufficient consideration to identifying and addressing relevant reporting needs, channels and forms at the planning stage of the engagement.

İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi

- P8. ISA'nın 9. paragrafı; kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı kuruluşun, çalışmalarında hizmet kuruluşundan nasıl yararlandığını anlamasını ele alır. Kullanıcı kuruluşa sunulan hizmetlerin önemini, yapılan işlemlerin nitelik ve önemliliğini ve kullanıcı kuruluşla hizmet kuruluşu arasındaki ilişkinin niteliğini değerlendirirken kamu sektörü denetçileri; hizmet kuruluşunun yasal ve idari düzenlemelere uygunluk durumu, program amaçlarının gerçekleştirilmesi ve iç kontrolün etkinliğiyle ilgili görevini de dikkate alabilir.
- P9. Hizmet kuruluşu tarafından kullanıcı kuruluş için yapılan işlemlerin niteliğini değerlendirirken kamu sektörü denetçileri, bu iki kuruluş arasındaki kaynak akışına dair hesap verme sorumluluğu derecesini de değerlendirebilir. İki kuruluş arasındaki hesap verme sorumluluğu, aşağıdaki durumlarda olduğu gibi farklılık gösterebilir:
- (a) Kullanıcı kuruluşun uygun alıcılara şartsız finansman sağlamak için bir hizmet kuruluşundan faydalandığı ve bu kaynakların kullanımı konusunda alıcıların veya hizmet kuruluşunun kullanıcı kuruluşa rapor verme gerekliliğinin olmadığı bir durum,
- (b) Hizmet kuruluşu tarafından gerçekleştirilen işlemlerin etraflıca açıklandığı, hizmet kuruluşunca yapılan işlemlerin ilgili yasal ve idari düzenlemelere uygun olduğu ve ilgili program amaçlarına ulaşıldığı konusunda kullanıcı kuruluşa güvence verildiği ve kaynaklara yönelik tam hesap verme sorumluluğunun olduğu bir durum.
- P10. Buna ilaveten kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu arasındaki ilişkinin niteliğini değerlendirirken kamu sektörü denetçileri; ilgili yönetim yapılarını, hesap verme sorumluluğu yapısını ve bir kuruluşun diğer kuruluş üzerindeki olası etkisinin derecesini de dikkate alabilir.
- P11. ISA'nın 8(d) ve (h) paragraflarında verilen "hizmet kuruluşu denetçisi" ve "kullanıcı kuruluş denetçisi" tanımları, konuyla ilgili iki ayrı denetim kuruluşu olduğuna işaret etmektedir. Ancak kamu sektöründe bir kamu kurum ve kuruluşu, diğer kamu kurum ve kuruluşlarına hizmet sağlayabilir. Bu kurumların nihayetinde aynı devlet yapısına ait olduğu ve sonuç olarak aynı kamu sektörü denetim kuruluşu tarafından denetlenebileceği düşünülebilir. Aynı kamu sektörü denetim kuruluşunun parçası olmak, sırasıyla hizmet kuruluşundan ve kullanıcı kuruluştan sorumlu iki münferit denetçinin ISA'nın 12-18 arasındaki paragraflarında belirtilen gereklilikler uyarınca birbiriyle nasıl iletişim kurduğunu ve birbirine nasıl rapor verdiğini etkileyebilir. Örneğin böyle durumlarda hizmet kuruluşu denetçisi ve kullanıcı kuruluş denetçisi arasındaki iletişim, görev ve yetkilerine bağlı olarak özel sektördekiyle aynı gizlilik gerekliliklerine tabi olmayabilir.
- P12. Örneğin ISA'nın 12. paragrafı, önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi için temel sağlamak amacıyla kullanıcı kuruluşun denetimle ilgili iç kontrolünü yeterli düzeyde tanımak üzere kullanıcı kuruluş denetçisinin faydalanabileceği seçenekleri anlatır. Kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisinin aynı kamu sektörü denetim kuruluşuna mensup olduğu hallerde ISA'nın 12. paragrafında anlatılan seçeneklerin bazıları veya tümü uygulanabilir olmayabilir. Bununla birlikte bu gibi durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasındaki bilgi paylaşımı, şeffaf şekilde gerçekleştirilir. Bu bilgi, 1. Tip veya 2. Tip bir raporda yer alan konulara benzer konular içerebilir.
- P13. Dahası bu gibi durumlarda, görevin planlama aşaması sırasında ilgili raporlama ihtiyaçları, kanalları ve yollarının tespit edilerek ele alınmasına yeterince dikkat edilmesi faydalı olabilir.

Specific Considerations for Public Sector Auditors with a Judicial Role

- P14. The guidance set out above is relevant in regard to the audit obligations of the Supreme Audit Institution. However, in regard to work conducted by public sector auditors in some environments, such as a Court of Accounts environment, in relation to their judicial obligations, there may be additional considerations that public sector auditors take into account. These considerations may include:
- Assessing the risks of potential non-compliance or misconduct, at either the user entity or the service organization, that may have a material impact on public finances;
 - Following stricter rules of evidence when potential irregularities or instances of misconduct are identified, such that relevant requirements for proceeding with a formal judgment are met; and
 - Providing evidence of such potential irregularities and instances of misconduct to the judicial department of the Court Supreme Audit Institutions, and cooperating with the judicial department as necessary. Such information is normally provided in the form of a separate report on the audit work performed and the related findings.

Yargısal Görevi Olan Kamu Sektörü Denetçilerine Yönelik Belirli Hususlar

P14. Yukarıda ortaya konan rehberlik, Yüksek Denetim Kurumunun denetim yükümlülükleri ile ilgilidir. Ancak Hesap Mahkemeleri gibi bazı ortamlarda kamu sektörü denetçilerinin yargısal yükümlülükleriyle ilgili olarak gerçekleştirdikleri çalışma açısından ilgili kamu sektörü denetçilerinin dikkate aldığı başka ek hususlar olabilir. Bu hususlar arasında şunlar sayılabilir:

- Kullanıcı kuruluştaki veya hizmet kuruluşunda, kamu maliyesi üzerinde önemli etkisi olabilecek, olası uygunsuzluk veya görevi kötüye kullanma risklerinin değerlendirilmesi,
- Olası düzensizlikler veya görevi kötüye kullanma durumları tespit edildiğinde resmi hüküm işlemlerine devam edilmesi için ilgili gerekliliklerin karşılanması gibi daha katı kanıt kurallarının takip edilmesi,
- Mahkeme niteliğindeki Yüksek Denetim Kurumlarının yargı dairesine bu gibi olası düzensizlikler ve görevi kötüye kullanma durumlarına dair kanıt sağlanması ve gerektiğinde yargı dairesiyle işbirliği yapılması. Bu gibi bilgiler, normalde yürütülen denetim çalışması ve ilgili bulguları konu alan ayrı bir rapor şeklinde sunulur.

Appendix: Service Organizations in a Public Sector Context

The following lists include examples of activities and situations related to service organizations that may be relevant in a public sector context. The lists are intended to be illustrative, but not exhaustive.

Examples of Activities Performed by Service Organizations in a Public Sector Context

- Processing of transactions and maintenance of accounting records by one governmental agency on behalf of others (e.g. payroll processing);
- Assessment and collection of revenue, such as income taxes, by one level of government on behalf of another level of government;
- Investment of public funds collected by the government for a particular purpose, such as pension contributions or earmarked revenues;
- Debt collection on behalf of the government such as defaulted loans, arrears of taxes, interest, penalties and recovery of erroneous payments;
- Payment of benefits or grants to beneficiaries, including eligibility determination and payment processing; and
- Management of capital assets by another organization on behalf of the government.

Public sector auditors may also consider relevant requirements and expectations to report on compliance with authorities, achievement of program objectives and effectiveness of internal control for these types of activities.

Examples of Situations where Service Organizations May Have Certain Responsibilities to Ensure Compliance with Authorities

- Investment entities which have restrictions to their investment strategies through government legislation, for example restrictions on investing in non-environmentally conscious entities;
- Banking institutions that are required to implement specific security requirements for their personnel in accordance with government regulations for the handling of public funds;
- An organization responsible for distribution of government funds when there are predetermined spending limits or eligibility criteria that must be respected; and
- Administration or collection of taxes or other fees by a government or private entity on behalf of another government where the organization administering or collecting these payments must respect the legislation of the government.

Examples of Situations where Service Organizations May Have Certain Responsibilities to Achieve Program Objectives

- Determination of eligibility and distribution of government benefit payments to individuals, such as pension, disability, child care and unemployment benefits; and
- Administration and distribution of funds carried out by non-governmental organizations (such as the United Nations) on behalf of a government for purposes such as international development or international aid.

Ek: Kamu Sektörü Bağlamında Hizmet Kuruluşları

Aşağıdaki listeler, kamu sektörü bağlamında ilgili olabilecek hizmet kuruluşlarına ilişkin faaliyet ve durumlara dair örnekler içermektedir. Bu listeler, sadece örnek niteliğinde olup çok detaylandırılmamıştır.

Kamu Sektörü Bağlamında Hizmet Kuruluşlarının Yürüttüğü Faaliyetlere Örnekler

- Bir kamu kurumu tarafından başka kurumlar adına işlemler gerçekleştirilmesi ve muhasebe kayıtlarının tutulması (örneğin bordro işlemleri).
- Gelir üzerinden alınan vergiler gibi gelirlerin bir kamu kurum ve kuruluşu tarafından başka bir kamu kurum ve kuruluşu adına değerlendirilmesi ve toplanması.
- Emeklilik kesintisi veya belirli amaçlara tahsis edilen gelirler gibi kamu kurum ve kuruluşları tarafından özel bir amaca yönelik olarak toplanan kamu kaynağı yatırımı.
- Temerrüde düşen krediler, ödenmemiş vergiler, faiz, cezalar ve hatalı ödemelerin geri alınması gibi kamu kurum ve kuruluşları adına alacak tahsili.
- Uygunluğun belirlenmesi ve ödeme işlemleri dâhil olmak üzere faydalanıcılara sosyal yardımların veya hibelerin ödenmesi.
- Sermaye varlıklarının kamu kurum ve kuruluşları adına başka bir kuruluş tarafından yönetilmesi.

Kamu sektörü denetçileri; bu tür faaliyetlere yönelik olarak yasal ve idari düzenlemelere uygunluk durumu, program amaçlarına ulaşılması ve iç kontrolün etkinliği konularında raporlama yapılmasıyla ilgili gereklilikleri ve beklentileri de dikkate alabilir.

Hizmet Kuruluşlarının Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunluğu Sağlamak Üzere Belli Sorumluluklarının Olabileceği Durumlara Örnekler

- Kamu mevzuatı yüzünden yatırım stratejilerinde sınırlamalar olan yatırım kuruluşları. Örneğin çevreye duyarlı olmayan kuruluşlara yatırım yapılması konusundaki sınırlamalar.
- Kamu kaynaklarının yönetilmesine yönelik kamusal düzenlemeler uyarınca personeli için belli güvenlik gerekliliklerini uygulamak zorunda olan bankacılık kuruluşları.
- Uyulması gereken uygunluk kriterleri veya önceden belirlenmiş harcama sınırları olduğunda kamu kaynaklarının dağıtımından sorumlu kuruluş.
- Vergi veya diğer ücretlerin bir kamu kurum ve kuruluşu adına başka bir kamu kurum ve kuruluşu veya özel kuruluş tarafından idaresi veya toplanması ve bu ödemeleri idare eden veya toplayan kuruluşun kamu mevzuatına uymak zorunda olması.

Hizmet Kuruluşlarının Program Amaçlarını Gerçekleştirmek Üzere Belli Sorumluluklarının Olabildiği Durumlara Örnekler

- Emeklilik, maluliyet, çocuk bakımı ve işsizlik yardımı gibi sosyal yardım ödemelerine uygunluk durumuna karar verilmesi ve bu ödemelerinin bireylere dağıtılması.
- Uluslararası kalkınma veya uluslararası yardım gibi amaçlara yönelik olarak kamu kurum ve kuruluşları adına sivil toplum kuruluşları (örneğin Birleşmiş Milletler) tarafından yönetilen kaynakların idaresi ve dağıtılması.

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

Uluslararası Denetim Standardı

Bir Hizmet Kuruluşundan
Yararlanan Bir Kuruluşun
Denetimine İlişkin Hususlar

International Standard on Auditing

Audit Considerations Relating to
an Entity Using a Service
Organization



**Uluslararası Muhasebeciler
Federasyonu**

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu

545 Fifth Avenue, 14th Floor

New York, New York 10017 USA

“Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar” başlıklı bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA 402), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde yer alan ve bağımsız bir standart koyucu organ olan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından hazırlanmıştır. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim ve güvence standartlarının belirlenmesini ve ulusal ve uluslararası standartların uyumlu olmasını sağlayarak uygulamada dünya çapında kalite ve birliğin artırılması ve küresel denetim ve güvence mesleğine olan kamusal güvenin güçlendirilmesi suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.

Bu belge, IFAC web sitesinden ücretsiz olarak indirilebilir: <http://www.ifac.org>. Onaylanmış metin, İngilizce dilinde yayımlanmıştır.

IFAC'in misyonu; yüksek kalitede uluslararası mesleki standartları belirlemek ve bu standartlara uygunluğu teşvik etmek, benzeri standartların uluslararası alanda birbiriyle uyumunu arttırmak ve mesleğin uzmanlık birikimiyle ilgili ve kamu yararını ilgilendiren meselelerde görüşlerini dile getirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmek, tüm dünyada muhasebecilik mesleğini güçlendirmek ve güçlü uluslararası ekonomilerin gelişimine katkıda bulunmaktır.

Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. Çoğaltılan nüshaların okullarda akademik veya kişisel amaçla kullanılması, satılmaması, dağıtılmaması ve her nüshanın şu ibareyi taşıması şartıyla bu metnin çoğaltılmasına izin verilmektedir: *“Telif hakkı © Nisan 2009 Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC). Tüm hakları saklıdır. IFAC'in izniyle kullanılmıştır. Bu belgeyi çoğaltma, saklama veya dağıtma izni için lütfen permissions@ifac.org adresine başvurunuz.”* Aksi takdirde kanunların izin verdiği haller dışında bu belgenin çoğaltılması, saklanması, dağıtılması veya benzer başka kullanımı için IFAC'in yazılı izninin alınması gerekmektedir. permissions@ifac.org adresine başvurunuz.

ISBN: 978-1-60815-009-0

(Bu sayfa boş bırakılmıştır.)

INTERNATIONAL STANDARD ON AUDITING 402

AUDIT CONSIDERATIONS RELATING TO AN ENTITY USING A SERVICE ORGANIZATION

(Effective for audits of financial statements for periods
beginning on or after December 15, 2009)

CONTENTS

	Paragraph
Introduction	
Scope of this ISA	1–5
Effective Date	6
Objectives	7
Definitions	8
Requirements	
Obtaining an Understanding of the Services Provided by a Service Organization, Including Internal Control	9–14
Responding to the Assessed Risks of Material Misstatement	15–17
Type 1 and Type 2 Reports that Exclude the Services of a Subservice Organization	18
Fraud, Non-Compliance with Laws and Regulations and Uncorrected Misstatements in Relation to Activities at the Service Organization.....	19
Reporting by the User Auditor	20–22
Application and Other Explanatory Material	
Obtaining an Understanding of the Services Provided by a Service Organization, Including Internal Control	A1–A23
Responding to the Assessed Risks of Material Misstatement	A24–A39
Type 1 and Type 2 Reports that Exclude the Services of a Subservice Organization	A40
Fraud, Non-Compliance with Laws and Regulations and Uncorrected Misstatements in Relation to Activities at the Service Organization	A41
Reporting by the User Auditor	A42–A44

International Standard on Auditing (ISA) 402, “Audit Considerations Relating to an Entity Using a Service Organization” should be read in conjunction with ISA 200, “Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing”.

ULUSLARARASI DENETİM STANDARDI 402

Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar

(15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir)

İÇİNDEKİLER

	Paragraf
Giriş	
Bu ISA'nın Kapsamı	1–5
Yürürlük Tarihi	6
Amaçlar	7
Tanımlar	8
Gereklilikler	
İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi	9–14
Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yanıt Verilmesi	15–17
Alt Yüklenicilerin Hizmetlerini Kapsamayan 1. ve 2. Tip Raporlar	18
Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uyumsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler	19
Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama	20–22
Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller	
İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi	A1–A23
Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılan Adımlar	A24–A39
Alt Yüklenicilerin Hizmetlerini Kapsamayan 1 ve 2. Tip Raporlar	A40
Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uyumsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler	A41
Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama	A42–A44

Uluslararası Denetim Standardı (ISA) 402, “Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar”, ISA 200 “Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi” ile birlikte okunmalıdır.

Introduction

Scope of this ISA

1. This International Standard on Auditing (ISA) deals with the user auditor's responsibility to obtain sufficient appropriate audit evidence when a user entity uses the services of one or more service organizations. Specifically, it expands on how the user auditor applies ISA 315¹ and ISA 330² in obtaining an understanding of the user entity, including internal control relevant to the audit, sufficient to identify and assess the risks of material misstatement and in designing and performing further audit procedures responsive to those risks.
2. Many entities outsource aspects of their business to organizations that provide services ranging from performing a specific task under the direction of an entity to replacing an entity's entire business units or functions, such as the tax compliance function. Many of the services provided by such organizations are integral to the entity's business operations; however, not all those services are relevant to the audit.
3. Services provided by a service organization are relevant to the audit of a user entity's financial statements when those services, and the controls over them, are part of the user entity's information system, including related business processes, relevant to financial reporting. Although most controls at the service organization are likely to relate to financial reporting, there may be other controls that may also be relevant to the audit, such as controls over the safeguarding of assets. A service organization's services are part of a user entity's information system, including related business processes, relevant to financial reporting if these services affect any of the following:
 - (a) The classes of transactions in the user entity's operations that are significant to the user entity's financial statements;
 - (b) The procedures, within both information technology (IT) and manual systems, by which the user entity's transactions are initiated, recorded, processed, corrected as necessary, transferred to the general ledger and reported in the financial statements;
 - (c) The related accounting records, either in electronic or manual form, supporting information and specific accounts in the user entity's financial statements that are used to initiate, record, process and report the user entity's transactions; this includes the correction of incorrect information and how information is transferred to the general ledger;
 - (d) How the user entity's information system captures events and conditions, other than transactions, that are significant to the financial statements;
 - (e) The financial reporting process used to prepare the user entity's financial statements, including significant accounting estimates and disclosures; and
 - (f) Controls surrounding journal entries, including non-standard journal entries used to record non-recurring, unusual transactions or adjustments.
4. The nature and extent of work to be performed by the user auditor regarding the services provided by a service organization depend on the nature and significance of those services to the user entity and the relevance of those services to the audit.

¹ ISA 315, "Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement through Understanding the Entity and Its Environment".

² ISA 330, "The Auditor's Responses to Assessed Risks".

Giriş

Bu ISA'nın Kapsamı

1. Bu Uluslararası Denetim Standardı (ISA); kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı bir kuruluşun bir veya daha fazla sayıda hizmet kuruluşunun hizmetlerinden yararlandığı durumlarda yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu ele alır. Esas olarak bu ISA; kullanıcı kuruluş hakkında önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmeye ve değerlendirmeye yeterli olacak şekilde denetime ilişkin iç kontrolü de içeren bir anlayışa sahip olunmasında ve bu risklere karşı ilave denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanmasında, kullanıcı kuruluş denetçisinin ISA 315¹ ve ISA 330'u² nasıl uygulayacağını anlatır.
2. Birçok kuruluş, bazı faaliyetleri için dışarıdan hizmet alımı yapar. Bu alımlar, belirli bir işin kuruluşun yönlendirmesi altında yapılmasından, kuruluşun belirli faaliyet birimleri veya işlevlerinin (örneğin vergi uyumu işlevi gibi) tamamının dışarıdan alınmasına kadar geniş bir aralığı kapsayabilir. Bu tür kuruluşların verdiği hizmetlerin çoğu, kuruluşun ticari faaliyetleri için gereklidir ancak bu hizmetlerin hepsi denetimle ilgili değildir.
3. Bir hizmet kuruluşunca sağlanan hizmetler ve bu hizmetler üzerindeki kontrollerin, kullanıcı kuruluşun (ilgili iş süreçleri dâhil) mali raporlamayla ilgili bilişim sisteminin parçası olması halinde bu hizmetler; kullanıcı kuruluşun mali tablolarının denetimiyle ilgilidir. Hizmet kuruluşundaki kontrollerin çoğu mali raporlamayla ilgili olabilmesine karşın varlıkların korunması üzerindeki kontroller gibi denetimle de ilgili olabilecek başka kontroller olabilir. Hizmet kuruluşunun hizmetlerinin aşağıdakilerden herhangi birini etkilemesi halinde söz konusu bu hizmetler, kullanıcı kuruluşun (ilgili iş süreçleri dâhil) mali raporlamayla ilgili bilişim sisteminin parçası olur:
 - (a) Kullanıcı kuruluşun mali tabloları için önem arz eden faaliyetlerindeki işlem sınıfları.
 - (b) Kullanıcı kuruluşun işlemlerini başlatmak, kaydetmek, işleme almak, gerektiğinde düzeltmek, defter-i kebire aktarmak ve mali tablolarda raporlamak için kullanılan bilişim teknolojisi (BT) prosedürleri ve manüel sistemler kapsamındaki prosedürler.
 - (c) Elektronik veya manüel ortamdaki ilgili muhasebe kayıtları; kullanıcı kuruluşun işlemlerini başlatmak, kaydetmek, işleme almak ve raporlamak için kullanılan, kullanıcı kuruluşun mali tablolarında yer alan destekleyici bilgiler ve belirli hesaplar. Bu kapsamda yanlış bilginin düzeltilmesi ve bilginin defter-i kebire nasıl aktarıldığı yer alır.
 - (d) Kullanıcı kuruluşun bilişim sisteminin, işlemler dışında kalan ve mali tablolar için önem arz eden olay ve koşulları nasıl tuttuğu.
 - (e) Kayda değer muhasebe tahminleri ve açıklamaları dâhil olmak üzere kullanıcı kuruluşun mali tablolarını hazırlamak için kullanılan mali raporlama süreci.
 - (f) Tek seferlik, olağandışı işlem veya düzeltmeleri kaydetmek için kullanılan standart dışı yevmiye kayıtları dâhil olmak üzere yevmiye kayıtları üzerindeki kontroller.
4. Bir hizmet kuruluşundan sağlanan hizmetlere ilişkin olarak kullanıcı kuruluş denetçisi tarafından yapılacak çalışmanın niteliği ve kapsamı, bu hizmetlerin niteliğine ve kullanıcı kuruluş için önemine ve bu hizmetlerin denetimle ilgisine dayanır.

¹ ISA 315, "Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi".

² ISA 330, "Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar".

5. This ISA does not apply to services provided by financial institutions that are limited to processing, for an entity's account held at the financial institution, transactions that are specifically authorized by the entity, such as the processing of checking account transactions by a bank or the processing of securities transactions by a broker. In addition, this ISA does not apply to the audit of transactions arising from proprietary financial interests in other entities, such as partnerships, corporations and joint ventures, when proprietary interests are accounted for and reported to interest holders.

Effective Date

6. This ISA is effective for audits of financial statements for periods beginning on or after December 15, 2009.

Objectives

7. The objectives of the user auditor, when the user entity uses the services of a service organization, are:
 - (a) To obtain an understanding of the nature and significance of the services provided by the service organization and their effect on the user entity's internal control relevant to the audit, sufficient to identify and assess the risks of material misstatement; and
 - (b) To design and perform audit procedures responsive to those risks.

Definitions

8. For purposes of the ISAs, the following terms have the meanings attributed below:
 - (a) Complementary user entity controls - Controls that the service organization assumes, in the design of its service, will be implemented by user entities, and which, if necessary to achieve control objectives, are identified in the description of its system.
 - (b) Report on the description and design of controls at a service organization (referred to in this ISA as a type 1 report) - A report that comprises:
 - (i) A description, prepared by management of the service organization, of the service organization's system, control objectives and related controls that have been designed and implemented as at a specified date; and
 - (ii) A report by the service auditor with the objective of conveying reasonable assurance that includes the service auditor's opinion on the description of the service organization's system, control objectives and related controls and the suitability of the design of the controls to achieve the specified control objectives.
 - (c) Report on the description, design, and operating effectiveness of controls at a service organization (referred to in this ISA as a type 2 report) - A report that comprises:
 - (i) A description, prepared by management of the service organization, of the service organization's system, control objectives and related controls, their design and implementation as at a specified date or throughout a specified period and, in some cases, their operating effectiveness throughout a specified period; and

5. Bu ISA; bir kuruluşun bir finans kuruluşunda tutulan hesabına yönelik olarak bir banka tarafından çek hesabı işlemlerinin yapılması veya bir broker tarafından menkul kıymetler işlemlerinin yapılması gibi finans kuruluşlarının sağladığı ve özellikle kullanıcı kuruluşun onay verdiği işlemlerin gerçekleştirilmesiyle sınırlı olan hizmetler için geçerli değildir. Buna ilaveten bu ISA, mülki hakların hak sahiplerine açıklandığı ve raporlandığı durumlarda ortaklıklar, şirketler ve ortak teşebbüsler gibi başka kuruluşlardaki mali ve mülki haklardan doğan işlemlerin denetimi için geçerli değildir.

Yürürlük Tarihi

6. Bu ISA, 15 Aralık 2009 tarihinde veya bu tarihten sonra başlayan dönemlere ait mali tabloların denetimleri için geçerlidir.

Amaçlar

7. Kullanıcı kuruluşun bir hizmet kuruluşunun hizmetlerinden yararlandığı durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisinin amaçları şunlardır:
- (a) Hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlerin nitelik ve önemini ve bu hizmetlerin kullanıcı kuruluşun denetimle ilgili iç kontrolü üzerindeki etkisini önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmeye ve değerlendirmeye yetecek derecede anlamak ve
- (b) Bu risklere yanıt veren denetim prosedürleri tasarlamak ve yürütmek.

Tanımlar

8. Bu ISA'nın amaçlarına uygun olarak aşağıdaki terimlere verilen anlamlar şunlardır:
- (a) Tamamlayıcı (nitelikteki) kullanıcı kuruluş kontrolleri—Hizmet kuruluşunun, hizmetlerinin tasarımı esnasında kullanıcı kuruluşlar tarafından uygulanacağını varsaydığı ve kontrol hedeflerini gerçekleştirmek için gerekli olması halinde hizmet kuruluşunun sisteminin tanımında belirtilen kontrollerdir.
- (b) Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanım ve tasarımını konu alan rapor (bu ISA'da 1. Tip rapor olarak adlandırılmaktadır) —Bu rapor şunları kapsar:
- (i) Hizmet kuruluşunun belli bir tarihte tasarlanarak uygulanan sistemi, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri hakkında hizmet kuruluşunun idaresi tarafından hazırlanan bir tanımlama ve
- (ii) Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından makul güvence bildirmek amacıyla hazırlanan, hizmet kuruluşunun sisteminin tanımı, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri ile kontrollerin tasarımının belirlenen kontrol amaçlarını gerçekleştirmeye uygunluğu konularında hizmet kuruluşu denetçisinin görüşü.
- (c) Bir hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı, tasarımı ve çalışma etkinliğini konu alan rapor (bu ISA'da 2. Tip rapor olarak adlandırılmaktadır)—Bu rapor şunları kapsar:
- (i) Hizmet kuruluşunun sistemi, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri hakkında hizmet kuruluşunun idaresi tarafından hazırlanan, belli bir tarihte olduğu şekliyle veya belli bir dönem boyunca bunların tasarım ve uygulamasını ve bazı durumlarda da belli bir dönem boyunca bunların çalışma etkinliğini anlatan bir tanımlama ve

- (ii) A report by the service auditor with the objective of conveying reasonable assurance that includes:
 - a. The service auditor's opinion on the description of the service organization's system, control objectives and related controls, the suitability of the design of the controls to achieve the specified control objectives, and the operating effectiveness of the controls; and
 - b. A description of the service auditor's tests of the controls and the results thereof.
- (d) Service auditor - An auditor who, at the request of the service organization, provides an assurance report on the controls of a service organization.
- (e) Service organization - A third-party organization (or segment of a third-party organization) that provides services to user entities that are part of those entities' information systems relevant to financial reporting.
- (f) Service organization's system - The policies and procedures designed, implemented and maintained by the service organization to provide user entities with the services covered by the service auditor's report.
- (g) Subservice organization - A service organization used by another service organization to perform some of the services provided to user entities that are part of those user entities' information systems relevant to financial reporting.
- (h) User auditor - An auditor who audits and reports on the financial statements of a user entity.
- (i) User entity - An entity that uses a service organization and whose financial statements are being audited.

Requirements

Obtaining an Understanding of the Services Provided by a Service Organization, Including Internal Control

- 9. When obtaining an understanding of the user entity in accordance with ISA 315¹, the user auditor shall obtain an understanding of how a user entity uses the services of a service organization in the user entity's operations, including: (Ref: Para. A1-A2)
 - (a) The nature of the services provided by the service organization and the significance of those services to the user entity, including the effect thereof on the user entity's internal control; (Ref: Para. A3-A5)
 - (b) The nature and materiality of the transactions processed or accounts or financial reporting processes affected by the service organization; (Ref: Para. A6)
 - (c) The degree of interaction between the activities of the service organization and those of the user entity; and (Ref: Para. A7)
 - (d) The nature of the relationship between the user entity and the service organization, including the relevant contractual terms for the activities undertaken by the service organization. (Ref: Para. A8-A11)

¹ ISA 315, paragraph 11.

- (ii) Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından aşağıdaki konularda makul güvence bildirmek amacıyla hazırlanan bir rapor:
- a. hizmet kuruluşunun sisteminin tanımı, kontrol hedefleri ve ilgili kontrolleri, kontrollerin tasarımının belirlenen kontrol amaçlarını gerçekleştirmeye uygunluğu ve kontrollerin çalışma etkinliği konularında hizmet kuruluşu denetçisinin görüşü ve
 - b. hizmet kuruluşu denetçisinin kontroller üzerinde yaptığı testler ve bunların sonuçlarının tanımlanması.
- (d) Hizmet kuruluşu denetçisi—Hizmet kuruluşunun talebi üzerine, hizmet kuruluşunun kontrolleri hakkında güvence raporu hazırlayan denetçidir.
- (e) Hizmet kuruluşu—Kullanıcı kuruluşlara, mali raporlamayla ilgili olarak bu kuruluşların bilişim sistemlerinin parçası olan hizmetler sağlayan, üçüncü taraf bir kuruluştur (veya üçüncü taraf kuruluşun bir parçasıdır).
- (f) Hizmet kuruluşunun sistemi—Kullanıcı kuruluşlara, hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda yer alan hizmetleri sağlamak için, hizmet kuruluşu tarafından tasarlanan, uygulanan ve sürdürülen politika ve prosedürlerdir.
- (g) Alt yüklenici—Kullanıcı kuruluşların mali raporlamayla ilgili bilişim sistemlerinin bir parçası olarak bu kuruluşlara sağlanan bazı hizmetleri yerine getirmek için, bir hizmet kuruluşunca kullanılan başka bir hizmet kuruluşudur.
- (h) Kullanıcı kuruluş denetçisi—Kullanıcı bir kuruluşun mali tablolarını denetleyen ve rapor hazırlayan denetçidir.
- (i) Kullanıcı kuruluş—Bir hizmet kuruluşunu kullanan ve mali tabloları denetlenmekte olan kuruluştur.

Gereklilikler

İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi

Edinilmesi

9. ISA 315¹ uyarınca kullanıcı kuruluşu tanıırken kullanıcı kuruluş denetçisi; kullanıcı kuruluşun, çalışmalarında hizmet kuruluşunun hizmetlerinden nasıl yararlandığı konusunda bilgi edinir. Bu kapsama aşağıdakiler dâhildir: (Bkz: Parag. A1-A2)
- (a) Hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlerin niteliği ve hizmetlerin kullanıcı kuruluşun iç kontrolü üzerindeki etkisi dâhil olmak üzere bu hizmetlerin kullanıcı kuruluş için önemi (Bkz: Parag. A3-A5);
 - (b) Yapılan işlemlerin ya da hizmet kuruluşunun etkilediği hesaplar veya mali raporlama süreçlerinin niteliği ve önemliliği (Bkz: Parag. A6);
 - (c) Hizmet kuruluşunun faaliyetleri ile kullanıcı kuruluşun faaliyetleri arasındaki etkileşim derecesi (Bkz: Parag. A7);
 - (d) Hizmet kuruluşu tarafından üstlenilen faaliyetlere yönelik ilgili sözleşme koşulları dâhil olmak üzere kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu arasındaki ilişkinin niteliği (Bkz: Parag. A8-A11).

¹ ISA 315, paragraf 11.

10. When obtaining an understanding of internal control relevant to the audit in accordance with ISA 315¹, the user auditor shall evaluate the design and implementation of relevant controls at the user entity that relate to the services provided by the service organization, including those that are applied to the transactions processed by the service organization. (Ref: Para. A12-A14)
11. The user auditor shall determine whether a sufficient understanding of the nature and significance of the services provided by the service organization and their effect on the user entity's internal control relevant to the audit has been obtained to provide a basis for the identification and assessment of risks of material misstatement.
12. If the user auditor is unable to obtain a sufficient understanding from the user entity, the user auditor shall obtain that understanding from one or more of the following procedures:
 - (a) Obtaining a type 1 or type 2 report, if available;
 - (b) Contacting the service organization, through the user entity, to obtain specific information;
 - (c) Visiting the service organization and performing procedures that will provide the necessary information about the relevant controls at the service organization; or
 - (d) Using another auditor to perform procedures that will provide the necessary information about the relevant controls at the service organization. (Ref: Para. A15-A20)

Using a Type 1 or Type 2 Report to Support the User Auditor's Understanding of the Service Organization

13. In determining the sufficiency and appropriateness of the audit evidence provided by a type 1 or type 2 report, the user auditor shall be satisfied as to:
 - (a) The service auditor's professional competence and independence from the service organization; and
 - (b) The adequacy of the standards under which the type 1 or type 2 report was issued. (Ref: Para. A 21)
14. If the user auditor plans to use a type 1 or type 2 report as audit evidence to support the user auditor's understanding about the design and implementation of controls at the service organization, the user auditor shall:
 - (a) Evaluate whether the description and design of controls at the service organization is at a date or for a period that is appropriate for the user auditor's purposes;
 - (b) Evaluate the sufficiency and appropriateness of the evidence provided by the report for the understanding of the user entity's internal control relevant to the audit; and
 - (c) Determine whether complementary user entity controls identified by the service organization are relevant to the user entity and, if so, obtain an understanding of whether the user entity has designed and implemented such controls. (Ref: Para. A22-A23)

Responding to the Assessed Risks of Material Misstatement

15. In responding to assessed risks in accordance with ISA 330, the user auditor shall:
 - (a) Determine whether sufficient appropriate audit evidence concerning the relevant financial statement assertions is available from records held at the user entity; and, if not,

¹ ISA 315, paragraph 12.

10. ISA 315¹ uyarınca denetimle ilgili iç kontrolü tanıırken kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşunun yaptığı işlemlere uygulanan kontroller dâhil olmak üzere hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlere ilişkin kullanıcı kuruluştaki ilgili kontrollerin tasarım ve uygulanışını değerlendirir. (Bkz: Parag. A12-A14)
11. Kullanıcı kuruluş denetçisi, önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesine yönelik temel sağlamak üzere hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlerin niteliği ve önemi ile bu hizmetlerin kullanıcı kuruluşun denetimle ilgili iç kontrolü üzerindeki etkisinin yeterince anlaşılıp anlaşılmadığını belirler.
12. Kullanıcı kuruluştan yeterince bilgi edinememesi halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, bu bilgiyi aşağıdaki prosedürlerden biri veya daha fazlası vasıtasıyla elde eder:
 - (a) Varsa 1. Tip veya 2. Tip raporun elde edilmesi,
 - (b) Belli bilgileri elde etmek üzere kullanıcı kuruluş vasıtasıyla hizmet kuruluşuyla temasa geçilmesi,
 - (c) Hizmet kuruluşunun ziyaret edilmesi ve hizmet kuruluşundaki ilgili kontroller hakkında gerekli bilgiyi sağlayacak prosedürlerin yürütülmesi veya
 - (d) Hizmet kuruluşundaki ilgili kontroller hakkında gerekli bilgiyi sağlayacak prosedürleri yürütmek üzere başka bir denetçiden faydalanılması (Bkz: Parag. A15-A20).

Kullanıcı Kuruluş Denetçisinin Hizmet Kuruluşu Hakkındaki Bilgisini Desteklemek Üzere 1. Tip veya 2. Tip Raporun Kullanılması

13. 1. Tip veya 2. Tip raporun sağladığı denetim kanıtının yeterliliği ve uygunluğuna karar verirken kullanıcı kuruluş denetçisi aşağıdaki hususlarla ilgili tatmin edici bilgi elde eder:
 - (a) Hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki yeterliliği ve hizmet kuruluşundan bağımsızlığı ve
 - (b) 1. Tip veya 2. Tip raporun hazırlanmasında riayet edilen standartların yeterliliği. (Bkz: Parag. A 21)
14. Kullanıcı kuruluş denetçisinin, hizmet kuruluşundaki kontrollerin tasarımı ve uygulanışına yönelik edindiği bilgileri desteklemek amacıyla denetim kanıtı olarak 1. Tip veya 2. Tip raporu kullanmayı planlaması halinde söz konusu kullanıcı kuruluş denetçisi:
 - (a) Hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı ve tasarımının, kullanıcı kuruluş denetçisinin amaçlarına uygun bir tarih veya dönem için olup olmadığını değerlendirir.
 - (b) Kullanıcı kuruluşun denetimle ilgili iç kontrolünü tanımak için raporun sağladığı kanıtın yeterliliği ve uygunluğunu değerlendirir; ve
 - (c) Hizmet kuruluşu tarafından tespit edilen tamamlayıcı nitelikteki kullanıcı kuruluş kontrollerinin, kullanıcı kuruluş ile ilgili olup olmadığını değerlendirir ve ilgiliyse kullanıcı kuruluşun bu tür kontrolleri tasarlayarak uygulayıp uygulamadığı konusunda bilgi edinir. (Bkz: Parag. A22-A23)

Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Yanıt Verilmesi

15. ISA 330 uyarınca değerlendirilmiş risklere yanıt verirken kullanıcı kuruluş denetçisi,
 - (a) Kullanıcı kuruluş tarafından tutulan kayıtlardan ilgili mali tablo beyanlarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilemeyeceğine karar verir; ve elde edilemezse,

¹ ISA 315, paragraf 12.

- (b) Perform further audit procedures to obtain sufficient appropriate audit evidence or use another auditor to perform those procedures at the service organization on the user auditor's behalf. (Ref: Para. A24-A28)

Tests of Controls

- 16. When the user auditor's risk assessment includes an expectation that controls at the service organization are operating effectively, the user auditor shall obtain audit evidence about the operating effectiveness of those controls from one or more of the following procedures:
 - (a) Obtaining a type 2 report, if available;
 - (b) Performing appropriate tests of controls at the service organization; or
 - (c) Using another auditor to perform tests of controls at the service organization on behalf of the user auditor. (Ref: Para. A29-A30)

Using a Type 2 Report as Audit Evidence that Controls at the Service Organization Are Operating Effectively

- 17. If, in accordance with paragraph 16(a), the user auditor plans to use a type 2 report as audit evidence that controls at the service organization are operating effectively, the user auditor shall determine whether the service auditor's report provides sufficient appropriate audit evidence about the effectiveness of the controls to support the user auditor's risk assessment by:
 - (a) Evaluating whether the description, design and operating effectiveness of controls at the service organization is at a date or for a period that is appropriate for the user auditor's purposes;
 - (b) Determining whether complementary user entity controls identified by the service organization are relevant to the user entity and, if so, obtaining an understanding of whether the user entity has designed and implemented such controls and, if so, testing their operating effectiveness;
 - (c) Evaluating the adequacy of the time period covered by the tests of controls and the time elapsed since the performance of the tests of controls; and
 - (d) Evaluating whether the tests of controls performed by the service auditor and the results thereof, as described in the service auditor's report, are relevant to the assertions in the user entity's financial statements and provide sufficient appropriate audit evidence to support the user auditor's risk assessment. (Ref: Para. A31-A39)

Type 1 and Type 2 Reports that Exclude the Services of a Subservice Organization

- 18. If the user auditor plans to use a type 1 or a type 2 report that excludes the services provided by a subservice organization and those services are relevant to the audit of the user entity's financial statements, the user auditor shall apply the requirements of this ISA with respect to the services provided by the subservice organization. (Ref: Para. A40)

- (b) Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için ilave denetim prosedürleri yürütür veya kendi adına hizmet kuruluşunda bu prosedürleri yürütmek için başka bir denetçiden faydalanır (Bkz: Parag. A24-A28).

Kontroller Üzerinde Yapılan Testler

16. Kullanıcı kuruluş denetçisinin risk değerlendirmesi, hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkin şekilde çalıştığına dair bir beklenti içerdiği zaman kullanıcı kuruluş denetçisi; aşağıdaki prosedürlerden biri veya daha fazlası vasıtasıyla bu kontrollerin çalışma etkinliği hakkında denetim kanıtı elde eder:
- (a) Varsa 2. Tip raporun elde edilmesi,
- (b) Hizmet kuruluşunda kontroller üzerinde uygun testlerin yapılması veya
- (c) Kullanıcı kuruluş denetçisi adına hizmet kuruluşunda kontroller üzerinde yapılan testleri yürütmek için başka bir denetçiden faydalanılması (Bkz: Parag. A29-A30).

Hizmet Kuruluşundaki Kontrollerin Etkin Çalıştığına Dair Denetim Kanıtı Olarak 2. Tip Raporun Kullanılması

17. 16(a) paragrafı uyarınca kullanıcı kuruluş denetçisinin, hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkin çalıştığına dair denetim kanıtı olarak 2. Tip raporu kullanmayı planlaması halinde söz konusu kullanıcı kuruluş denetçisi; yaptığı risk değerlendirmesini desteklemek amacıyla hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun, kontrollerin etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığına şunlar vasıtasıyla karar verir:
- (a) Hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı, tasarımı ve çalışma etkinliğinin kullanıcı kuruluş denetçisinin amaçlarına uygun bir tarih veya dönem için olup olmadığını değerlendirerek,
- (b) Hizmet kuruluşu tarafından tespit edilen tamamlayıcı nitelikteki kullanıcı kuruluş kontrollerinin kullanıcı kuruluş ile ilgili olup olmadığını değerlendirerek ve ilgiliyse kullanıcı kuruluşun bu tür kontrolleri tasarlayarak uygulayıp uygulamadığı konusunda bilgi edinerek ve uyguladıysa bunların çalışma etkinliğini test ederek,
- (c) Kontroller üzerinde yapılan testlerin kapsadığı zaman aralığını ve bu testlerin yürütülmesinden itibaren geçen sürenin yeterliliğini değerlendirerek ve
- (d) Hizmet kuruluşu denetçisi tarafından kontroller üzerinde yapılan testlerin ve bu testlerin sonuçlarının, hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda anlatıldığı gibi, kullanıcı kuruluşun mali tablolarındaki beyanlarla ilgili olup olmadığını ve kullanıcı kuruluş denetçisinin risk değerlendirmesini desteklemek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığını değerlendirerek (Bkz: Parag. A31-A39).

Alt Yüklenicinin Hizmetlerini Kapsamayan 1. ve 2. Tip Raporlar

18. Kullanıcı kuruluş denetçisinin, bir alt yüklenicinin verdiği hizmetleri içermeyen 1. Tip veya 2. Tip rapordan faydalanmayı planlaması ve bu hizmetlerin kullanıcı kuruluşun mali tablolarının denetimiyle ilgili olması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi; alt yüklenicinin verdiği hizmetlerle ilgili olarak bu ISA'nın gerekliliklerini uygular (Bkz: Parag. A40).

Fraud, Non-Compliance with Laws and Regulations and Uncorrected Misstatements in Relation to Activities at the Service Organization

19. The user auditor shall inquire of management of the user entity whether the service organization has reported to the user entity, or whether the user entity is otherwise aware of, any fraud, non-compliance with laws and regulations or uncorrected misstatements affecting the financial statements of the user entity. The user auditor shall evaluate how such matters affect the nature, timing and extent of the user auditor's further audit procedures, including the effect on the user auditor's conclusions and user auditor's report. (Ref: Para. A41)

Reporting by the User Auditor

20. The user auditor shall modify the opinion in the user auditor's report in accordance with ISA 705¹ if the user auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the services provided by the service organization relevant to the audit of the user entity's financial statements. (Ref: Para. A42)
21. The user auditor shall not refer to the work of a service auditor in the user auditor's report containing an unmodified opinion unless required by law or regulation to do so. If such reference is required by law or regulation, the user auditor's report shall indicate that the reference does not diminish the user auditor's responsibility for the audit opinion. (Ref: Para. A43)
22. If reference to the work of a service auditor is relevant to an understanding of a modification to the user auditor's opinion, the user auditor's report shall indicate that such reference does not diminish the user auditor's responsibility for that opinion. (Ref: Para. A44)

Application and Other Explanatory Material

Obtaining an Understanding of the Services Provided by a Service Organization, Including Internal Control

Sources of Information (Ref: Para. 9)

- A1. Information on the nature of the services provided by a service organization may be available from a wide variety of sources, such as:
- User manuals.
 - System overviews.
 - Technical manuals.
 - The contract or service level agreement between the user entity and the service organization.
 - Reports by service organizations, internal auditors or regulatory authorities on controls at the service organization.

¹ ISA 705, "Modifications to the Opinion in the Independent Auditor's Report", paragraph 6.

Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler

19. Kullanıcı kuruluş denetçisi; kullanıcı kuruluşun idaresine, mali tablolarını etkileyen herhangi bir hile, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk veya düzeltilmemiş yanlış bildirim hakkında hizmet kuruluşu tarafından kullanıcı kuruluşu rapor verilir vermediğini veya kullanıcı kuruluşun bunlardan başka bir şekilde haberdar olup olmadığını sorar. Kullanıcı kuruluş denetçisi; bu tür konuların, vardığı sonuçlar ve hazırladığı rapor üzerindeki etkisi dâhil olmak üzere kullanıcı kuruluş denetçisinin ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını nasıl etkilediğini değerlendirir. (Bkz: Parag. A41)

Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama

20. Kullanıcı kuruluş denetçisi, kullanıcı kuruluşun mali tablolarının denetimine ilişkin hizmet kuruluşunun verdiği hizmetler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda ISA 705¹ uyarınca raporundaki görüşü değiştirir. (Bkz: Parag. A42)
21. Kullanıcı kuruluş denetçisi, yasal veya idari düzenlemeler gerektirmedikçe değişikliğe uğramamış görüş içeren raporunda hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasına atıfta bulunmaz. Yasal veya idari düzenlemelerin bu tür bir atıfta bulunulmasını gerekli kılması halinde kullanıcı kuruluş denetçisinin raporu; bu atfın, kullanıcı kuruluş denetçisinin denetim görüşüne yönelik sorumluluğunu azaltmadığını belirtir. (Bkz: Parag. A43)
22. Hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasına atıf yapılmasının kullanıcı kuruluş denetçisinin görüşündeki bir değişikliğin anlaşılması için faydalı olması halinde kullanıcı kuruluş denetçisinin raporu; bu atfın, kullanıcı kuruluş denetçisinin bu görüşe yönelik sorumluluğunu azaltmadığını belirtir. (Bkz: Parag. A44)

Uygulama ve Açıklayıcı Diğer Materyaller

İç Kontrol Dâhil Bir Hizmet Kuruluşu Tarafından Sağlanan Hizmetler Hakkında Bilgi Edinilmesi

Bilgi Kaynakları (Bkz: Parag. 9)

- A1. Hizmet kuruluşunca sunulan hizmetlerin niteliği hakkında bilgi, aşağıdaki gibi birçok kaynaktan elde edilebilir:
- Kullanıcı rehberleri,
 - Sistem üzerinde yapılan gözden geçirmeler,
 - Teknik rehberler,
 - Kullanıcı kuruluş ile hizmet kuruluşu arasındaki sözleşme veya hizmet seviyesi anlaşması,
 - Hizmet kuruluşları, iç denetçiler veya düzenleyici makamların hizmet kuruluşundaki kontroller hakkındaki raporları,

¹ ISA 705, “Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler”, paragraf 6.

- Reports by the service auditor, including management letters, if available.
- A2. Knowledge obtained through the user auditor's experience with the service organization, for example through experience with other audit engagements, may also be helpful in obtaining an understanding of the nature of the services provided by the service organization. This may be particularly helpful if the services and controls at the service organization over those services are highly standardized.

Nature of the Services Provided by the Service Organization (Ref: Para. 9(a))

- A3. A user entity may use a service organization such as one that processes transactions and maintains related accountability, or records transactions and processes related data. Service organizations that provide such services include, for example, bank trust departments that invest and service assets for employee benefit plans or for others; mortgage bankers that service mortgages for others; and application service providers that provide packaged software applications and a technology environment that enables customers to process financial and operational transactions.
- A4. Examples of service organization services that are relevant to the audit include:
- Maintenance of the user entity's accounting records.
 - Management of assets.
 - Initiating, recording or processing transactions as agent of the user entity.

Considerations Specific to Smaller Entities

- A5. Smaller entities may use external bookkeeping services ranging from the processing of certain transactions (for example, payment of payroll taxes) and maintenance of their accounting records to the preparation of their financial statements. The use of such a service organization for the preparation of its financial statements does not relieve management of the smaller entity and, where appropriate, those charged with governance of their responsibilities for the financial statements.¹

Nature and Materiality of Transactions Processed by the Service Organization (Ref: Para. 9(b))

- A6. A service organization may establish policies and procedures that affect the user entity's internal control. These policies and procedures are at least in part physically and operationally separate from the user entity. The significance of the controls of the service organization to those of the user entity depends on the nature of the services provided by the service organization, including the nature and materiality of the transactions it processes for the user entity. In certain situations, the transactions processed and the accounts affected by the service organization may not appear to be material to the user entity's financial statements, but the nature of the transactions processed may be significant and the user auditor may determine that an understanding of those controls is necessary in the circumstances.

¹ ISA 200, "Overall Objectives of the Independent Auditor and the Conduct of an Audit in Accordance with International Standards on Auditing", paragraphs 4 and A2-A3.

- Varsa yönetim mektupları dâhil olmak üzere hizmet kuruluşu denetçisinin raporları.
- A2. Kullanıcı kuruluş denetçisinin hizmet kuruluşuyla olan deneyimlerinden, örneğin diğer denetim görevlerinden çıkartılan deneyimlerden elde edilen bilgi; hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlerin niteliğinin anlaşılmasında da faydalı olabilir. Bu, özellikle söz konusu hizmetler ve bu hizmetler üzerindeki hizmet kuruluşu kontrollerinin yüksek derecede standardize olması halinde faydalı olabilir.

Hizmet Kuruluşunca Sunulan Hizmetlerin Niteliği (Bkz: Parag. 9(a))

- A3. Kullanıcı kuruluş, örneğin işlemleri yapan ve ilgili hesap verme sorumluluğunu sürdüren ya da işlemleri kaydeden ve ilgili verileri işleyen bir hizmet kuruluşundan yararlanabilir. Bu tür hizmetler veren hizmet kuruluşları arasında örneğin şunlar sayılabilir: çalışanlarına yönelik sosyal yardım planları veya diğer planlar için yatırım yapan veya varlıklara ilişkin hizmetler sağlayan bankaların varlık yönetimi departmanları, başkalarına ipotekli konut kredisi hizmeti veren kuruluşlar, müşterilerin mali ve operasyonel işlemleri yapmalarına imkan veren paket yazılım uygulamaları ve teknoloji alt yapısını tedarik eden uygulama hizmeti sağlayıcıları.
- A4. Hizmet kuruluşunun denetimle ilgili hizmetlerine dair örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- Kullanıcı kuruluşun muhasebe kayıtlarının tutulması.
 - Varlıkların yönetimi.
 - Kullanıcı kuruluşun temsilcisi olarak işlemlerin başlatılması, kaydedilmesi, yapılması.

Küçük Ölçekli Kuruluşlara Özgü Konular

- A5. Küçük ölçekli kuruluşlar, belli işlemlerin yapılması (çalışanların gelir vergilerinin ödenmesi gibi) ve muhasebe kayıtlarının tutulmasından mali tabloların hazırlanmasına kadar geniş bir aralıkta dış muhasebe hizmetlerinden faydalanabilir. Mali tabloların hazırlanması için böyle bir hizmet kuruluşunun kullanılması, küçük ölçekli kuruluşun idaresinin ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların mali tablolara yönelik sorumluluklarını azaltmaz.¹

Hizmet Kuruluşunca Yapılan İşlemlerin Niteliği ve Önemi (Bkz: Parag. 9(b))

- A6. Hizmet kuruluşu, kullanıcı kuruluşun iç kontrolünü etkileyen politika ve prosedürler oluşturabilir. Bu politika ve prosedürler, en azından kısmen, fiziksel ve operasyonel olarak kullanıcı kuruluştan ayrıdır. Hizmet kuruluşunun kontrollerinin kullanıcı kuruluşun kontrolleri için önemi, hizmet kuruluşunun kullanıcı kuruluş için yaptığı işlemlerin nitelik ve önemine ve verdiği hizmetlerin niteliğine dayanır. Belli durumlarda hizmet kuruluşunca yapılan işlemler ve etkilenen hesaplar, kullanıcı kuruluşun mali tabloları için önemli görünmeyebilir. Fakat yapılan işlemlerin niteliği, kayda değer olabilir ve kullanıcı kuruluş denetçisi, ilgili koşullar altında bu kontroller hakkında bilgi edinmenin gerekli olduğuna karar verebilir.

¹ ISA 200, "Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi", paragraflar 4 ve A2-A3.

The Degree of Interaction between the Activities of the Service Organization and the User Entity (Ref: Para. 9(c))

- A7. The significance of the controls of the service organization to those of the user entity also depends on the degree of interaction between its activities and those of the user entity. The degree of interaction refers to the extent to which a user entity is able to and elects to implement effective controls over the processing performed by the service organization. For example, a high degree of interaction exists between the activities of the user entity and those at the service organization when the user entity authorizes transactions and the service organization processes and does the accounting for those transactions. In these circumstances, it may be practicable for the user entity to implement effective controls over those transactions. On the other hand, when the service organization initiates or initially records, processes, and does the accounting for the user entity's transactions, there is a lower degree of interaction between the two organizations. In these circumstances, the user entity may be unable to, or may elect not to, implement effective controls over these transactions at the user entity and may rely on controls at the service organization.

Nature of the Relationship between the User Entity and the Service Organization (Ref: Para. 9(d))

- A8. The contract or service level agreement between the user entity and the service organization may provide for matters such as:
- The information to be provided to the user entity and responsibilities for initiating transactions relating to the activities undertaken by the service organization;
 - The application of requirements of regulatory bodies concerning the form of records to be maintained, or access to them;
 - The indemnification, if any, to be provided to the user entity in the event of a performance failure;
 - Whether the service organization will provide a report on its controls and, if so, whether such report would be a type 1 or type 2 report;
 - Whether the user auditor has rights of access to the accounting records of the user entity maintained by the service organization and other information necessary for the conduct of the audit; and
 - Whether the agreement allows for direct communication between the user auditor and the service auditor.
- A9. There is a direct relationship between the service organization and the user entity and between the service organization and the service auditor. These relationships do not necessarily create a direct relationship between the user auditor and the service auditor. When there is no direct relationship between the user auditor and the service auditor, communications between the user auditor and the service auditor are usually conducted through the user entity and the service organization. A direct relationship may also be created between a user auditor and a service auditor, taking into account the relevant ethical and confidentiality considerations. A user auditor, for example, may use a service auditor to perform procedures on the user auditor's behalf, such as:
- (a) Tests of controls at the service organization; or
 - (b) Substantive procedures on the user entity's financial statement transactions and balances maintained by a service organization.

Hizmet Kuruluşunun Faaliyetleri ile Kullanıcı Kuruluşun Faaliyetleri Arasındaki Etkileşim Derecesi
(Bkz: Parag. 9(c))

- A7. Hizmet kuruluşunun kontrollerinin kullanıcı kuruluşun kontrolleri için önemi, aynı zamanda hizmet kuruluşunun faaliyetleri ile kullanıcı kuruluşun faaliyetleri arasındaki etkileşim derecesine dayanır. Etkileşim derecesi, kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşunun yürüttüğü işlemler üzerinde etkin kontroller uygulayabilme ve uygulamayı seçme derecesi anlamına gelir. Örneğin kullanıcı kuruluş, bazı işlemler için yetki verdiği ve hizmet kuruluşu bu işlemleri yaptığı ve muhasebeleştirdiği zaman kullanıcı kuruluşun faaliyetleri ile hizmet kuruluşunun faaliyetleri arasında yüksek derecede etkileşim olur. Bu durumlarda kullanıcı kuruluşun bu işlemler üzerinde etkin kontroller uygulaması mümkün olabilir. Diğer yandan kullanıcı kuruluşun işlemlerini, hizmet kuruluşunun başlattığı veya başlangıçta kaydettiği, işlediği ve muhasebeleştirdiği zaman iki kuruluş arasındaki etkileşim daha az olur. Bu durumlarda kullanıcı kuruluş, kendi bünyesinde bu işlemler üzerinde etkin kontroller uygulayamayabilir veya uygulamamayı seçebilir ve hizmet kuruluşundaki kontrollere güvenebilir.

Kullanıcı Kuruluş ve Hizmet Kuruluşu Arasındaki İlişkinin Niteliği (Bkz: Parag. 9(d))

- A8. Kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu arasındaki sözleşme veya hizmet seviyesi anlaşması, aşağıdaki gibi konuları öngörebilir:
- Kullanıcı kuruluşu verilecek olan bilgiler ve hizmet kuruluşunun üstlendiği faaliyetlerle ilgili işlemleri başlatma sorumluluğu,
 - Düzenleyici organların, tutulması gereken kayıtların şekliyle veya bunlara erişimle ilgili gerekliliklerinin uygulanması,
 - Varsa, hizmetin ifa edilememesi halinde kullanıcı kuruluşu verilecek tazminat,
 - Hizmet kuruluşunun kendi kontrolleri hakkında rapor verip vermeyeceği ve verecekse bu raporun 1. Tip rapor mu yoksa 2. Tip rapor mu olacağı,
 - Kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşu tarafından tutulan muhasebe kayıtlarına ve denetimin gerçekleştirilmesi için gerekli diğer bilgilere erişim hakkının olup olmadığı,
 - Anlaşmanın kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan iletişime izin verip vermediği.
- A9. Hizmet kuruluşu ile kullanıcı kuruluş arasında ve hizmet kuruluşu ile hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki vardır. Ancak bu ilişkiler, kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki yaratmayabilir. Kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki olmadığı zaman kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasındaki iletişim, genelde kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu vasıtasıyla gerçekleştirilir. İlgili etik hususlar ve gizlilik hususları göz önüne alınarak kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisi arasında doğrudan bir ilişki de oluşturulabilir. Örneğin kullanıcı kuruluş denetçisi, kendi adına aşağıdaki gibi prosedürleri yürütmesi için hizmet kuruluşu denetçisinden yararlanabilir:
- (a) Hizmet kuruluşundaki kontroller üzerinde yapılan testler veya
 - (b) Kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşu tarafından tutulan mali tablo işlemleri ve bakiyeler üzerinde yapılan maddi doğrulama prosedürleri.

Considerations Specific to Public Sector Entities

- A10. Public sector auditors generally have broad rights of access established by legislation. However, there may be situations where such rights of access are not available, for example when the service organization is located in a different jurisdiction. In such cases, a public sector auditor may need to obtain an understanding of the legislation applicable in the different jurisdiction to determine whether appropriate access rights can be obtained. A public sector auditor may also obtain or ask the user entity to incorporate rights of access in any contractual arrangements between the user entity and the service organization.
- A11. Public sector auditors may also use another auditor to perform tests of controls or substantive procedures in relation to compliance with law, regulation or other authority.

Understanding the Controls Relating to Services Provided by the Service Organization (Ref: Para. 10)

- A12. The user entity may establish controls over the service organization's services that may be tested by the user auditor and that may enable the user auditor to conclude that the user entity's controls are operating effectively for some or all of the related assertions, regardless of the controls in place at the service organization. If a user entity, for example, uses a service organization to process its payroll transactions, the user entity may establish controls over the submission and receipt of payroll information that could prevent or detect material misstatements. These controls may include:
- Comparing the data submitted to the service organization with reports of information received from the service organization after the data has been processed.
 - Recomputing a sample of the payroll amounts for clerical accuracy and reviewing the total amount of the payroll for reasonableness.
- A13. In this situation, the user auditor may perform tests of the user entity's controls over payroll processing that would provide a basis for the user auditor to conclude that the user entity's controls are operating effectively for the assertions related to payroll transactions.
- A14. As noted in ISA 315¹, in respect of some risks, the user auditor may judge that it is not possible or practicable to obtain sufficient appropriate audit evidence only from substantive procedures. Such risks may relate to the inaccurate or incomplete recording of routine and significant classes of transactions and account balances, the characteristics of which often permit highly automated processing with little or no manual intervention. Such automated processing characteristics may be particularly present when the user entity uses service organizations. In such cases, the user entity's controls over such risks are relevant to the audit and the user auditor is required to obtain an understanding of, and to evaluate, such controls in accordance with paragraphs 9 and 10 of this ISA.

Further Procedures When a Sufficient Understanding Cannot Be Obtained from the User Entity (Ref: Para. 12)

- A15. The user auditor's decision as to which procedure, individually or in combination, in paragraph 12 to undertake, in order to obtain the information necessary to provide a basis for the identification and assessment of the risks of material misstatement in relation to the user entity's use of the service organization, may be influenced by such matters as:

¹ ISA 315, paragraph 30.

Kamu Kurumlarına Özgü Konular

- A10. Kamu sektörü denetçileri, genellikle mevzuat tarafından sağlanan geniş erişim haklarına sahiptir. Ancak bu erişim haklarının mevcut bulunmadığı örneğin hizmet kuruluşunun ayrı bir yetki alanında olduğu haller olabilir. Bu gibi durumlarda kamu sektörü denetçisinin, uygun erişim haklarının elde edilip edilemeyeceğini tespit etmek için farklı yetki alanında geçerli olan mevzuat hakkında bilgi edinmesi gerekebilir. Aynı zamanda kamu sektörü denetçisi; erişim haklarının, kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu arasındaki sözleşmeye dayalı düzenlemelere eklenmesini sağlayabilir veya bunu kullanıcı kuruluştan isteyebilir.
- A11. Kamu sektörü denetçileri; yasal ve idari düzenlemelere uygunlukla ilgili olarak kontroller üzerinde yapılan testleri veya maddi doğrulama prosedürlerini yürütmek için başka bir denetçiden de faydalanabilir.

Hizmet Kuruluşunca Sunulan Hizmetlere İlişkin Kontroller Hakkında Bilgi Edinilmesi (Bkz: Parag. 10)

- A12. Kullanıcı kuruluş; hizmet kuruluşunda var olan kontrollere bakmaksızın, hizmet kuruluşunun hizmetleri üzerinde kontroller oluşturabilir. Bu kontroller; kullanıcı kuruluş denetçisi tarafından test edilebilir ve kullanıcı kuruluş denetçisinin, ilgili beyanların bazıları veya tümüne yönelik kullanıcı kuruluş kontrollerinin etkin çalıştığı sonucuna varmasını sağlayabilir. Örneğin kullanıcı kuruluşun, bordro işlemlerini yapmak için bir hizmet kuruluşundan yararlanması halinde bu kullanıcı kuruluş; bordro bilgilerinin sunulması ve alınması konusundaki önemli yanlış bildirimleri tespit edebilecek veya önleyebilecek kontroller oluşturabilir. Bu kontroller şunları içerebilir:
- Hizmet kuruluşuna sunulan verilerin, veriler işlendikten sonra hizmet kuruluşundan alınan bilgi raporlarıyla karşılaştırılması.
 - Yazım hatasının olmaması açısından bordro tutarlarından alınan bir örneklemin yeniden hesaplanması ve toplam bordro tutarının makul olup olmadığının gözden geçirilmesi.
- A13. Bu durumda kullanıcı kuruluş denetçisi, bordro işlemlerine ilişkin kullanıcı kuruluşun kontrolleri üzerinde testler yürütülebilir ve bu da kullanıcı kuruluş denetçisinin bordro işlemleriyle ilgili beyanlar açısından kullanıcı kuruluşun kontrollerinin etkin çalıştığı sonucuna varması için temel sağlayacaktır.
- A14. Bazı risklere yönelik olarak ISA 315'te¹ belirtildiği üzere kullanıcı kuruluş denetçisi, yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinden yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmenin mümkün veya elverişli olmadığına karar verebilir. Bu tür riskler, özellikleri gereği manüel müdahale olmadan veya çok az manüel müdahale ile genellikle ileri derecede otomasyona elverişli rutin ve kayda değer işlem sınıfları ve hesap bakiyelerinin yanlış veya eksik kaydedilmesiyle ilgili olabilir. Bu tür otomatik işleme özellikleri, özellikle kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşlarından yararlandığı durumlarda mevcut olabilir. Bu gibi durumlarda kullanıcı kuruluşun bu tür riskler üzerindeki kontrolleri, denetimle ilgilidir ve kullanıcı kuruluş denetçisinin bu ISA'nın 9 ve 10. paragrafları uyarınca bu tür kontrolleri tanınması ve değerlendirmesi gerekir.

Kullanıcı Kuruluştan Yeterince Bilgi Alınmadığında Uygulanacak İlave Prosedürler (Bkz: Parag. 12)

- A15. Kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşundan faydalanmasıyla ilgili önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi için temel sağlayacak gerekli bilgiyi elde etmek amacıyla 12. paragraftaki hangi prosedürün (tek başına veya topluca) yürütüleceğine ilişkin kullanıcı kuruluş denetçisinin alacağı kararda, aşağıdaki hususlar etkili olabilir:

¹ ISA 315, paragraf 30.

- The size of both the user entity and the service organization;
 - The complexity of the transactions at the user entity and the complexity of the services provided by the service organization;
 - The location of the service organization (for example, the user auditor may decide to use another auditor to perform procedures at the service organization on the user auditor's behalf if the service organization is in a remote location);
 - Whether the procedure(s) is expected to effectively provide the user auditor with sufficient appropriate audit evidence; and
 - The nature of the relationship between the user entity and the service organization.
- A16. A service organization may engage a service auditor to report on the description and design of its controls (type 1 report) or on the description and design of its controls and their operating effectiveness (type 2 report). Type 1 or type 2 reports may be issued under [proposed] International Standard on Assurance Engagements (ISAE) 3402¹ or under standards established by an authorized or recognized standards setting organization (which may identify them by different names, such as Type A or Type B reports).
- A17. The availability of a type 1 or type 2 report will generally depend on whether the contract between a service organization and a user entity includes the provision of such a report by the service organization. A service organization may also elect, for practical reasons, to make a type 1 or type 2 report available to the user entities. However, in some cases, a type 1 or type 2 report may not be available to user entities.
- A18. In some circumstances, a user entity may outsource one or more significant business units or functions, such as its entire tax planning and compliance functions, or finance and accounting or the controllership function to one or more service organizations. As a report on controls at the service organization may not be available in these circumstances, visiting the service organization may be the most effective procedure for the user auditor to gain an understanding of controls at the service organization, as there is likely to be direct interaction of management of the user entity with management at the service organization.
- A19. Another auditor may be used to perform procedures that will provide the necessary information about the relevant controls at the service organization. If a type 1 or type 2 report has been issued, the user auditor may use the service auditor to perform these procedures as the service auditor has an existing relationship with the service organization. The user auditor using the work of another auditor may find the guidance in ISA 600² useful as it relates to understanding another auditor (including that auditor's independence and professional competence), involvement in the work of another auditor in planning the nature, extent and timing of such work, and in evaluating the sufficiency and appropriateness of the audit evidence obtained.

¹ [Proposed] ISAE 3402, "Assurance Reports on Controls at a Third Party Service Organization".

² ISA 600, "Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)", paragraph 2, states: "An auditor may find this ISA, adapted as necessary in the circumstances, useful when that auditor involves other auditors in the audit of financial statements that are not group financial statements ..." See also paragraph 19 of ISA 600.

- Kullanıcı kuruluşun ve hizmet kuruluşunun büyüklüğü,
 - Kullanıcı kuruluşta yapılan işlemlerin karmaşıklığı ve hizmet kuruluşunun verdiği hizmetlerin karmaşıklığı,
 - Hizmet kuruluşunun yeri (örneğin kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşunun uzakta olması halinde kendisi adına hizmet kuruluşunda prosedürler yürütmek üzere başka bir denetçiden yararlanmaya karar verebilir.)
 - Prosedür veya prosedürlerin kullanıcı kuruluş denetçisine yeterli ve uygun denetim kanıtını etkin biçimde sağlamasının beklenip beklenmediği,
 - Kullanıcı kuruluş ve hizmet kuruluşu arasındaki ilişkinin niteliği.
- A16. Hizmet kuruluşu, kontrollerinin tanımı ve tasarımı konusunda (1. Tip rapor) veya kontrollerin tanımı ve tasarımı ile bu kontrollerin çalışma etkinliği konusunda (2. Tip rapor) rapor vermek üzere bir hizmet kuruluşu denetçisini görevlendirebilir. 1. Tip veya 2. Tip raporlar, [önerilen] Güvence Sözleşmelerine İlişkin Uluslararası Standartlar (ISAE) 3402¹ kapsamında veya yetkili veya onaylanmış bir standart belirleyici kuruluşun (ki bu kuruluş, bu raporlara A Tipi veya B Tipi raporlar gibi farklı isimler verebilir) belirlediği standartlar kapsamında yayımlanabilir.
- A17. 1. Tip veya 2. Tip bir raporun mevcudiyeti, genelde hizmet kuruluşu ve kullanıcı kuruluş arasındaki sözleşmenin hizmet kuruluşu tarafından böyle bir raporun sağlanmasını içerip içermediğine bağlı olacaktır. Hizmet kuruluşu, pratik nedenlerden dolayı kullanıcı kuruluşlar için 1. Tip veya 2. Tip rapor sağlamayı tercih edebilir. Ancak bazı durumlarda kullanıcı kuruluşlar için 1. Tip veya 2. Tip rapor mevcut olmayabilir.
- A18. Bazı koşullarda kullanıcı kuruluş, tüm vergi planlaması ve uygunluk işlevleri veya finans ve muhasebe ya da kontrolörlük işlevi gibi bir veya daha fazla kayda değer ticari birim veya işlevi için bir veya daha fazla hizmet kuruluşundan hizmet alabilir. Bu koşullar altında hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında bir rapor mevcut olmayabileceği için hizmet kuruluşunun ziyaret edilmesi, kullanıcı kuruluş denetçisinin hizmet kuruluşunun kontrollerini tanıması için en etkin prosedür olabilir. Çünkü kullanıcı kuruluşun idaresinin hizmet kuruluşundaki idareyle doğrudan etkileşimi muhtemeldir.
- A19. Hizmet kuruluşundaki ilgili kontroller hakkında gerekli bilgiyi sağlayacak prosedürleri yürütmek için başka bir denetçi kullanılabilir. 1. Tip veya 2. Tip bir raporun yayımlanmış olması halinde hizmet kuruluşu denetçisinin hizmet kuruluşuyla hâlihazırda bir ilişkisi olduğundan, kullanıcı kuruluş denetçisi bu prosedürleri uygulamak için hizmet kuruluşu denetçisini kullanabilir. Başka bir denetçinin çalışmasından faydalanan kullanıcı kuruluş denetçisi, ISA 600'deki² bilgileri faydalı bulabilir. Çünkü bu bilgiler başka bir denetçiyi (bu denetçinin bağımsızlığını ve mesleki yeterliliğini) anlamakla ve bu tür bir çalışmanın niteliği, zamanlaması ve kapsamını planlarken ve elde edilen denetim kanıtının yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirirken diğer denetçinin çalışmasına dâhil olmakla ilgilidir.

¹ [Önerilen] ISAE 3402, "Üçüncü Taraf Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları".

² ISA 600, "Özel Hususlar - Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)" paragraf 2 der ki: "Grup mali tablosu dışındaki mali tabloların denetimine başka denetçileri dâhil etmesi halinde denetçi, ilgili koşullara göre adapte edilen bu ISA'yı faydalı bulabilir..." Ayrıca bkz. ISA 600'de 19. paragraf.

- A20. A user entity may use a service organization that in turn uses a subservice organization to provide some of the services provided to a user entity that are part of the user entity's information system relevant to financial reporting. The subservice organization may be a separate entity from the service organization or may be related to the service organization. A user auditor may need to consider controls at the subservice organization. In situations where one or more subservice organizations are used, the interaction between the activities of the user entity and those of the service organization is expanded to include the interaction between the user entity, the service organization and the subservice organizations. The degree of this interaction, as well as the nature and materiality of the transactions processed by the service organization and the subservice organizations are the most important factors for the user auditor to consider in determining the significance of the service organization's and subservice organization's controls to the user entity's controls.

Using a Type 1 or Type 2 Report to Support the User Auditor's Understanding of the Service Organization (Ref: Para. 13-14)

- A21. The user auditor may make inquiries about the service auditor to the service auditor's professional organization or other practitioners and inquire whether the service auditor is subject to regulatory oversight. The service auditor may be practicing in a jurisdiction where different standards are followed in respect of reports on controls at a service organization, and the user auditor may obtain information about the standards used by the service auditor from the standard setting organization.
- A22. A type 1 or type 2 report, along with information about the user entity, may assist the user auditor in obtaining an understanding of:
- (a) The aspects of controls at the service organization that may affect the processing of the user entity's transactions, including the use of subservice organizations;
 - (b) The flow of significant transactions through the service organization to determine the points in the transaction flow where material misstatements in the user entity's financial statements could occur;
 - (c) The control objectives at the service organization that are relevant to the user entity's financial statement assertions; and
 - (d) Whether controls at the service organization are suitably designed and implemented to prevent or detect processing errors that could result in material misstatements in the user entity's financial statements.

A type 1 or type 2 report may assist the user auditor in obtaining a sufficient understanding to identify and assess the risks of material misstatement. A type 1 report, however, does not provide any evidence of the operating effectiveness of the relevant controls.

- A23. A type 1 or type 2 report that is as of a date or for a period that is outside of the reporting period of a user entity may assist the user auditor in obtaining a preliminary understanding of the controls implemented at the service organization if the report is supplemented by additional current information from other sources. If the service organization's description of controls is as of a date or for a period that precedes the beginning of the period under audit, the user auditor may perform procedures to update the information in a type 1 or type 2 report, such as:
- Discussing the changes at the service organization with user entity personnel who would be in a position to know of such changes;
 - Reviewing current documentation and correspondence issued by the service organization; or
 - Discussing the changes with service organization personnel.

- A20. Kullanıcı kuruluş, bir hizmet kuruluşundan yararlanabilir. Bu hizmet kuruluşu da kullanıcı kuruluşuna verilen ve kullanıcı kuruluşun mali raporlamayla ilgili bilişim sistemlerinin parçası olan hizmetlerin bazılarını sağlamak için bir alt yükleniciden faydalanabilir. Bu alt yüklenici, hizmet kuruluşundan ayrı bir kuruluş olabileceği gibi hizmet kuruluşuyla bağlantılı da olabilir. Kullanıcı kuruluş denetçisinin alt yüklenicideki kontrolleri değerlendirmesi gerekebilir. Bir veya daha fazla alt yüklenicinin kullanıldığı durumlarda kullanıcı kuruluşun faaliyetleri ile hizmet kuruluşunun faaliyetleri arasındaki etkileşim; kullanıcı kuruluş, hizmet kuruluşu ve alt yükleniciler arasındaki etkileşimi içine alacak şekilde genişletilir. Bu etkileşimin derecesi ile hizmet kuruluşu ve alt yüklenicilerin yaptığı işlemlerin niteliği ve önemi, kullanıcı kuruluşun kontrolleri üzerindeki hizmet kuruluşu ve alt yüklenici kontrollerinin önemine karar verirken kullanıcı kuruluş denetçisinin dikkate alması gereken en önemli unsurlardır.

Kullanıcı Kuruluş Denetçisinin Hizmet Kuruluşunu Tanımasını Desteklemek İçin 1. Tip veya 2. Tip Raporun Kullanılması (Bkz: Parag. 13-14)

- A21. Kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşu denetçisinin mesleki örgütüne veya diğer uygulayıcılara hizmet kuruluşu denetçisi hakkında soru sorabilir ve hizmet kuruluşu denetçisinin yasal gözetime tabi olup olmadığını araştırabilir. Hizmet kuruluşu denetçisi, hizmet kuruluşundaki kontrolleri konu alan raporlar açısından farklı standartların gözetildiği bir yetki alanında faaliyet gösteriyor olabilir. Bu durumda kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşu denetçisi tarafından kullanılan standartlar hakkında standart belirleyici kuruluştan bilgi alabilir.
- A22. 1. Tip veya 2. Tip rapor; kullanıcı kuruluş hakkındaki bilgilerle birlikte, kullanıcı kuruluş denetçisinin aşağıdakiler hakkında bilgi edinmesine yardımcı olabilir:
- Hizmet kuruluşundaki kontrollerin, kullanıcı kuruluşu ait işlemlerin yapılışını etkileyebilen yönleri: örneğin alt yüklenicilerin kullanılması.
 - İşlem akışında kullanıcı kuruluşun mali tablolarında önemli yanlış bildirimlerin meydana gelebileceği noktaları belirlemek için hizmet kuruluşu aracılığıyla yapılan önemli işlemlerin akışı.
 - Hizmet kuruluşunun kullanıcı kuruluşun mali tablo beyanlarıyla ilgili kontrol amaçları.
 - Hizmet kuruluşundaki kontrollerin, kullanıcı kuruluşun mali tablolarında önemli yanlış bildirimlere yol açabilecek işlem hatalarının önlenmesi veya tespiti için uygun biçimde tasarlanarak uygulanıp uygulanmadığı.
1. Tip veya 2. Tip bir rapor, kullanıcı kuruluş denetçisinin önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek ve değerlendirmek için yeterli bilgi edinmesine yardımcı olabilir. Ancak 1. Tip rapor, ilgili kontrollerin çalışma etkinliğine dair herhangi bir kanıt sağlamaz.
- A23. Kullanıcı kuruluşun raporlama döneminin dışında kalan bir döneme veya tarihe ait 1. Tip veya 2. Tip bir rapor; söz konusu raporun başka kaynaklardan alınan ek güncel bilgilerle tamamlanması halinde kullanıcı kuruluş denetçisinin, hizmet kuruluşunda uygulanan kontroller hakkında ön bilgi edinmesine yardımcı olabilir. Hizmet kuruluşunun kontrollere ilişkin tanımının, denetim kapsamındaki dönemin başlangıcından önceki bir dönem veya tarih için olması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, 1. Tip veya 2. Tip bir rapordaki bilgileri güncellemek için aşağıdaki gibi prosedürler yürütebilir:
- Hizmet kuruluşundaki değişikliklerin, bu tür değişiklikleri bilecek pozisyonlardaki kullanıcı kuruluş personeliyle görüşülmesi,
 - Hizmet kuruluşunun yayımladığı güncel belgelerin ve yazışmaların gözden geçirilmesi,
 - Değişikliklerin hizmet kuruluşu personeliyle görüşülmesi.

Responding to the Assessed Risks of Material Misstatement (Ref: Para. 15)

- A24. Whether the use of a service organization increases a user entity's risk of material misstatement depends on the nature of the services provided and the controls over these services; in some cases, the use of a service organization may decrease a user entity's risk of material misstatement, particularly if the user entity itself does not possess the expertise necessary to undertake particular activities, such as initiating, processing, and recording transactions, or does not have adequate resources (for example, an IT system).
- A25. When the service organization maintains material elements of the accounting records of the user entity, direct access to those records may be necessary in order for the user auditor to obtain sufficient appropriate audit evidence relating to the operations of controls over those records or to substantiate transactions and balances recorded in them, or both. Such access may involve either physical inspection of records at the service organization's premises or interrogation of records maintained electronically from the user entity or another location, or both. Where direct access is achieved electronically, the user auditor may thereby obtain evidence as to the adequacy of controls operated by the service organization over the completeness and integrity of the user entity's data for which the service organization is responsible.
- A26. In determining the nature and extent of audit evidence to be obtained in relation to balances representing assets held or transactions undertaken by a service organization on behalf of the user entity, the following procedures may be considered by the user auditor:
- (a) Inspecting records and documents held by the user entity: the reliability of this source of evidence is determined by the nature and extent of the accounting records and supporting documentation retained by the user entity. In some cases, the user entity may not maintain independent detailed records or documentation of specific transactions undertaken on its behalf.
 - (b) Inspecting records and documents held by the service organization: the user auditor's access to the records of the service organization may be established as part of the contractual arrangements between the user entity and the service organization. The user auditor may also use another auditor, on its behalf, to gain access to the user entity's records maintained by the service organization.
 - (c) Obtaining confirmations of balances and transactions from the service organization: where the user entity maintains independent records of balances and transactions, confirmation from the service organization corroborating the user entity's records may constitute reliable audit evidence concerning the existence of the transactions and assets concerned. For example, when multiple service organizations are used, such as an investment manager and a custodian, and these service organizations maintain independent records, the user auditor may confirm balances with these organizations in order to compare this information with the independent records of the user entity.

If the user entity does not maintain independent records, information obtained in confirmations from the service organization is merely a statement of what is reflected in the records maintained by the service organization. Therefore, such confirmations do not, taken alone, constitute reliable audit evidence. In these circumstances, the user auditor may consider whether an alternative source of independent evidence can be identified.
 - (d) Performing analytical procedures on the records maintained by the user entity or on the reports received from the service organization: the effectiveness of analytical procedures is likely to vary by assertion and will be affected by the extent and detail of information available.

Etkisi Değerlendirilmiş Önemli Yanlış Bildirim Risklerine Karşı Atılan Adımlar (Bkz: Parag. 15)

- A24. Bir hizmet kuruluşundan yararlanmanın kullanıcı kuruluşunun önemli yanlış bildirim riskini arttırıp arttırmaması, sağlanan hizmetin niteliğine ve bu hizmetler üzerindeki kontrollere bağlıdır. Bazı durumlarda kullanıcı kuruluşun, işlemleri başlatma, yürütme ve kaydetme gibi belli faaliyetleri yerine getirmek için gerekli uzmanlığa veya yeterli kaynaklara (örneğin bir BT sistemi) sahip olmaması halinde bir hizmet kuruluşundan faydalanılması; kullanıcı kuruluşun önemli yanlış bildirim riskini azaltabilir.
- A25. Hizmet kuruluşu, kullanıcı kuruluşun muhasebe kayıtlarına ait önemli kısımları yürüttüğü zaman kullanıcı kuruluş denetçisinin bu kayıtlar üzerindeki kontrol işlemlerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmesi veya bunlarda kayıtlı işlemleri ve bakiyeleri teyit etmesi veya her ikisi için bu kayıtlara doğrudan erişmesi gerekli olabilir. Bu tür bir erişim, hizmet kuruluşunun binalarındaki kayıtların fiziksel incelemesini veya kullanıcı kuruluş tarafından ya da başka bir yerde elektronik olarak saklanan kayıtların sorgulanmasını veya her ikisini birden içerebilir. Doğrudan erişimin elektronik ortamda sağlandığı durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi; bu yolla, hizmet kuruluşunun sorumlu olduğu kullanıcı kuruluş verilerinin tamlığı ve bütünlüğüne ilişkin olarak hizmet kuruluşu tarafından yürütülen kontrollerin yeterliliği konusunda kanıt elde edebilir.
- A26. Kullanıcı kuruluş denetçisi, varlıkları temsil eden bakiyelere veya hizmet kuruluşu tarafından kullanıcı kuruluş adına yürütülen işlemlere ilişkin elde edilecek denetim kanıtının niteliğini ve kapsamını belirlerken aşağıdaki prosedürleri göz önüne alabilir:
- (a) Kullanıcı kuruluşun elindeki kayıtların ve belgelerin incelenmesi: Bu kanıt kaynağının güvenilirliği, kullanıcı kuruluşun sahip olduğu muhasebe kayıtlarının ve destekleyici belgelerin niteliği ve kapsamı tarafından belirlenir. Bazı durumlarda kullanıcı kuruluş, kendi adına yapılan belirli işlemlere ilişkin detaylı kayıtları veya belgeleri tutmayabilir.
- (b) Hizmet kuruluşunun elindeki kayıtların ve belgelerin incelenmesi: Kullanıcı kuruluş denetçisinin hizmet kuruluşunun kayıtlarına erişimi, kullanıcı kuruluş ile hizmet kuruluşu arasındaki sözleşmeye bağlı düzenlemelere göre gerçekleştirilebilir. Kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşu tarafından tutulan kullanıcı kuruluş kayıtlarına erişim sağlamak için kendi adına başka bir denetçiden yararlanabilir.
- (c) Hizmet kuruluşundan bakiye ve işlemlerinin teyitlerinin elde edilmesi: Kullanıcı kuruluşun bakiye ve işlemlerin bağımsız kayıtlarını tuttuğu durumlarda hizmet kuruluşundan, kullanıcı kuruluşun kayıtlarını doğrulayan teyit alınması; söz konusu işlemlerin ve varlıkların mevcudiyetine ilişkin güvenilir denetim kanıtı oluşturabilir. Örneğin yatırım yöneticisi ve yediminden faydalanılmasında olduğu gibi birden fazla hizmet kuruluşundan faydalandığı ve bu kuruluşların bağımsız kayıtlar tuttuğu durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi, eldeki bilgiyi kullanıcı kuruluşun bağımsız kayıtları ile karşılaştırmak amacıyla bakiyeleri bu kuruluşlarla teyit edebilir.
- Kullanıcı kuruluşun bağımsız kayıtlar tutmaması halinde hizmet kuruluşundan gelen teyitlerdeki bilgiler, sadece hizmet kuruluşu tarafından tutulan kayıtlardaki bilgileri ifade eder. Bu nedenle bu gibi teyitler, tek başına güvenilir denetim kanıtı oluşturmaz. Bu durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi, alternatif bir bağımsız kanıt kaynağının belirlenip belirlenemeyeceğini değerlendirebilir.
- (d) Kullanıcı kuruluş tarafından tutulan kayıtlar veya hizmet kuruluşundan alınan raporlar üzerinde analitik inceleme tekniklerinin uygulanması: Analitik inceleme tekniklerinin etkinliği, beyanlara göre değişiklik gösterme eğilimindedir ve mevcut bilgilerin kapsam ve detayından etkilenecektir.

- A27 Another auditor may perform procedures that are substantive in nature for the benefit of user auditors. Such an engagement may involve the performance, by another auditor, of procedures agreed upon by the user entity and its user auditor and by the service organization and its service auditor. The findings resulting from the procedures performed by another auditor are reviewed by the user auditor to determine whether they constitute sufficient appropriate audit evidence. In addition, there may be requirements imposed by governmental authorities or through contractual arrangements whereby a service auditor performs designated procedures that are substantive in nature. The results of the application of the required procedures to balances and transactions processed by the service organization may be used by user auditors as part of the evidence necessary to support their audit opinions. In these circumstances, it may be useful for the user auditor and the service auditor to agree, prior to the performance of the procedures, to the audit documentation or access to audit documentation that will be provided to the user auditor.
- A28. In certain circumstances, in particular when a user entity outsources some or all of its finance function to a service organization, the user auditor may face a situation where a significant portion of the audit evidence resides at the service organization. Substantive procedures may need to be performed at the service organization by the user auditor or another auditor on its behalf. A service auditor may provide a type 2 report and, in addition, may perform substantive procedures on behalf of the user auditor. The involvement of another auditor does not alter the user auditor's responsibility to obtain sufficient appropriate audit evidence to afford a reasonable basis to support the user auditor's opinion. Accordingly, the user auditor's consideration of whether sufficient appropriate audit evidence has been obtained and whether the user auditor needs to perform further substantive procedures includes the user auditor's involvement with, or evidence of, the direction, supervision and performance of the substantive procedures performed by another auditor.

Tests of Controls (Ref: Para. 16)

- A29. The user auditor is required by ISA 330¹ to design and perform tests of controls to obtain sufficient appropriate audit evidence as to the operating effectiveness of relevant controls in certain circumstances. In the context of a service organization, this requirement applies when:
- (a) The user auditor's assessment of risks of material misstatement includes an expectation that the controls at the service organization are operating effectively (that is, the user auditor intends to rely on the operating effectiveness of controls at the service organization in determining the nature, timing and extent of substantive procedures); or
 - (b) Substantive procedures alone, or in combination with tests of the operating effectiveness of controls at the user entity, cannot provide sufficient appropriate audit evidence at the assertion level.

¹ ISA 330, paragraph 8.

- A27. Önemli nitelikteki prosedürler, kullanıcı kuruluş denetçilerinin adına başka bir denetçi tarafından yerine getirilebilir. Bu tür bir görev, kullanıcı kuruluş ile kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu ile hizmet kuruluşu denetçisi tarafından mutabık kalınan prosedürlerin yürütülmesini içerebilir. Başka bir denetçi tarafından yürütülen prosedürlerden doğan bulgular, yeterli ve uygun denetim kanıtı oluşturup oluşturmadıklarının tespiti için kullanıcı kuruluş denetçisi tarafından incelenir. Buna ilaveten hizmet kuruluşu denetçisinin önemli nitelikteki belirlenmiş prosedürleri yürütmesini gerektiren, sözleşmeye bağlı düzenlemeler veya kamu otoriteleri tarafından öngörülen gereklilikler mevcut olabilir. Gerekli prosedürlerin hizmet kuruluşunun idaresindeki bakiye ve işlemlere uygulanmasının sonuçları, denetim görüşlerini desteklemek amacıyla gerekli kanıtın bir parçası olarak kullanıcı kuruluş denetçisi tarafından kullanılabilir. Bu gibi durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi ve hizmet kuruluşu denetçisinin, prosedürlerin yürütülmesinden önce denetim belgeleri üzerinde veya kullanıcı kuruluş denetçisine sağlanacak denetim belgelerine erişim üzerinde anlaşmaya varmaları faydalı olabilir.
- A28. Bazı durumlarda özellikle de kullanıcı kuruluşun, mali işlevlerinin bir kısmını veya tümünü bir hizmet kuruluşuna yaptırdığı hallerde kullanıcı kuruluş denetçisi; denetim kanıtının önemli bir kısmının hizmet kuruluşunda olduğu bir durumla karşılaşabilir. Kullanıcı kuruluş denetçisi veya onun adına başka bir denetçinin, maddi doğrulama prosedürlerini hizmet kuruluşunda yerine getirmesi gerekebilir. Hizmet kuruluşu denetçisi, 2. Tip rapor sunabilir ve buna ilaveten kullanıcı kuruluş denetçisi adına maddi doğrulama prosedürlerini uygulayabilir. Başka bir denetçinin katılımı; kullanıcı kuruluş denetçisinin, kullanıcı kuruluş denetçi görüşünü desteklemeye makul bir temel teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz. Buna göre kullanıcı kuruluş denetçisinin, yeterli ve uygun denetim kanıtının elde edilip edilmediğine ve kullanıcı kuruluş denetçisinin daha fazla maddi doğrulama prosedürü gerçekleştirmesi gerekip gerekmediğine dair değerlendirmesi; kullanıcı kuruluş denetçisinin, başka bir denetçi tarafından uygulanan maddi doğrulama prosedürlerinin yönlendirilmesi, izlenmesi ve yürütülmesinde görev almasını veya tüm bunların bir kanıtını elde etmesini içerir.

Kontroller Üzerinde Yapılan Testler (Bkz: Parag. 16)

- A29. ISA 330¹, kullanıcı kuruluş denetçisinin bazı durumlarda ilgili kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere kontroller üzerinde testler tasarlaması ve uygulamasını gerektirir. Hizmet kuruluşu bağlamında bu gereklilik, aşağıdaki koşullarda uygulanır:
- Kullanıcı kuruluş denetçisinin, önemli yanlış bildirim risklerine ilişkin değerlendirmesinde hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkin şekilde yapıldığı beklentisi vardır (yani kullanıcı kuruluş denetçisi, maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlerken hizmet kuruluşundaki kontrollerin çalışma etkinliğine güvenmek ister).
 - Maddi doğrulama prosedürleri, tek başına veya kullanıcı kuruluşundaki kontrollerin çalışma etkinliğine yönelik testlerle birlikte beyan düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamaz.

¹ ISA 330, paragraf 8.

- A30. If a type 2 report is not available, a user auditor may contact the service organization, through the user entity, to request that a service auditor be engaged to provide a type 2 report that includes tests of the operating effectiveness of the relevant controls or the user auditor may use another auditor to perform procedures at the service organization that test the operating effectiveness of those controls. A user auditor may also visit the service organization and perform tests of relevant controls if the service organization agrees to it. The user auditor's risk assessments are based on the combined evidence provided by the work of another auditor and the user auditor's own procedures.

Using a Type 2 Report as Audit Evidence that Controls at the Service Organization Are Operating Effectively (Ref: Para. 17)

- A31. A type 2 report may be intended to satisfy the needs of several different user auditors; therefore tests of controls and results described in the service auditor's report may not be relevant to assertions that are significant in the user entity's financial statements. The relevant tests of controls and results are evaluated to determine that the service auditor's report provides sufficient appropriate audit evidence about the effectiveness of the controls to support the user auditor's risk assessment. In doing so, the user auditor may consider the following factors:
- (a) The time period covered by the tests of controls and the time elapsed since the performance of the tests of controls;
 - (b) The scope of the service auditor's work and the services and processes covered, the controls tested and tests that were performed, and the way in which tested controls relate to the user entity's controls; and
 - (c) The results of those tests of controls and the service auditor's opinion on the operating effectiveness of the controls.
- A32. For certain assertions, the shorter the period covered by a specific test and the longer the time elapsed since the performance of the test, the less audit evidence the test may provide. In comparing the period covered by the type 2 report to the user entity's financial reporting period, the user auditor may conclude that the type 2 report offers less audit evidence if there is little overlap between the period covered by the type 2 report and the period for which the user auditor intends to rely on the report. When this is the case, a type 2 report covering a preceding or subsequent period may provide additional audit evidence. In other cases, the user auditor may determine it is necessary to perform, or use another auditor to perform, tests of controls at the service organization in order to obtain sufficient appropriate audit evidence about the operating effectiveness of those controls.
- A33. It may also be necessary for the user auditor to obtain additional evidence about significant changes to the relevant controls at the service organization outside of the period covered by the type 2 report or determine additional audit procedures to be performed. Relevant factors in determining what additional audit evidence to obtain about controls at the service organization that were operating outside of the period covered by the service auditor's report may include:
- The significance of the assessed risks of material misstatement at the assertion level;
 - The specific controls that were tested during the interim period, and significant changes to them since they were tested, including changes in the information system, processes, and personnel;

- A30. 2. Tip Rapor olmaması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi; ilgili kontrollerin çalışma etkinliğine yönelik testleri içeren 2. Tip Raporu sağlamak için bir hizmet kuruluşu denetçisinin görevlendirilmesini talep etmek üzere kullanıcı kuruluş aracılığıyla hizmet kuruluşu ile temas kurabilir veya kontrollerin çalışma etkinliğini test eden prosedürleri hizmet kuruluşunda uygulamak için başka bir denetçiden yararlanabilir. Hizmet kuruluşunun kabul etmesi durumunda, kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşunu ziyaret edebilir ve ilgili kontroller üzerinde testler uygulayabilir. Kullanıcı kuruluş denetçisinin risk değerlendirmeleri, diğer denetçinin çalışması ve kullanıcı kuruluşun denetçisinin kendi prosedürleri tarafından sağlanan kanıtlara dayanır.

Hizmet Kuruluşundaki Kontrollerin Etkin Çalıştığına Dair Denetim Kanıtı Olarak 2. Tip Raporun Kullanılması (Bkz: Parag. 17)

- A31. 2. Tip Rapor, birkaç farklı kullanıcı kuruluş denetçisinin ihtiyaçlarını karşılamayı amaçlayabilir. Bu nedenle hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda anlatılan kontroller üzerinde yapılan testler ve sonuçları, kullanıcı kuruluşun mali tablolarında önem arz eden beyanlarla ilgili olmayabilir. Hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun, kullanıcı kuruluş denetçisinin risk değerlendirmesini desteklemek üzere kontrollerin etkin çalıştığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayıp sağlamadığını belirlemek için konuyla ilgili kontroller üzerinde yapılan testler ve sonuçları değerlendirilir. Kullanıcı kuruluş denetçisinin bu değerlendirmeyi yaparken dikkate alabileceği faktörler arasında şunlar sayılabilir:
- (a) Kontroller üzerinde yapılan testlerin kapsadığı dönem ve kontroller üzerinde yapılan testlerin uygulanmasından itibaren geçen süre.
 - (b) Hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasının kapsamı ve içerdiği hizmetler ve işlemler, test edilen kontroller, uygulanmış olan testler ve test edilen kontrollerin kullanıcı kuruluşun kontrolleriyle ne şekilde ilgili olduğu.
 - (c) Kontroller üzerinde yapılan testlerin sonuçları ve hizmet kuruluşu denetçisinin, kontrollerin çalışma etkinliğine dair görüşü.
- A32. Bazı beyanlar için belli bir testin kapsadığı dönem ne kadar kısa ve testin uygulanmasından bu yana geçen süre ne kadar uzun olursa söz konusu test o kadar az denetim kanıtı sağlar. 2. Tip Raporun kapsadığı dönem ile kullanıcı kuruluşun mali raporlama dönemi karşılaştırıldığı zaman 2. Tip Raporun kapsadığı dönem ile kullanıcı kuruluş denetçisinin bu raporu kullanmayı düşündüğü dönem arasında çok az örtüşme olması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, bu raporun daha az denetim kanıtı sunduğu sonucuna varabilir. Hal böyle olduğunda, önceki veya sonraki dönemi kapsayan 2. Tip Rapor; ek denetim kanıtı sağlayabilir. Diğer hallerde ise kullanıcı kuruluş denetçisi, kontrollerin etkin çalıştığına dair yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için hizmet kuruluşunda kontroller üzerinde yapılan testleri uygulamanın veya bunları uygulaması için başka bir denetçiden yararlanmanın gerekli olduğuna karar verebilir.
- A33. Kullanıcı kuruluş denetçisinin, 2. Tip Raporun kapsadığı dönem dışında hizmet kuruluşunda yapılan ilgili kontrollerdeki kayda değer değişiklikler hakkında ek denetim kanıtı elde etmesi veya uygulanacak ek denetim prosedürleri belirlemesi de gerekebilir. Hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun kapsadığı dönem dışında hizmet kuruluşunda yapılan kontroller hakkında elde edilecek ilave denetim kanıtlarının belirlenmesinde dikkate alınacak ilgili faktörler şunları içerebilir:
- Beyan düzeyinde ve etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerinin kayda değer olması.
 - Ara dönemde test edilmiş olan belli kontroller ve bunların test edilmesinden bu yana oluşan kayda değer değişiklikler (Bunlara bilişim sisteminde, süreçlerde ve personeldeki değişiklikler dâhildir).

- The degree to which audit evidence about the operating effectiveness of those controls was obtained;
 - The length of the remaining period;
 - The extent to which the user auditor intends to reduce further substantive procedures based on the reliance on controls; and
 - The effectiveness of the control environment and monitoring of controls at the user entity.
- A34. Additional audit evidence may be obtained, for example, by extending tests of controls over the remaining period or testing the user entity's monitoring of controls.
- A35. If the service auditor's testing period is completely outside the user entity's financial reporting period, the user auditor will be unable to rely on such tests for the user auditor to conclude that the user entity's controls are operating effectively because they do not provide current audit period evidence of the effectiveness of the controls, unless other procedures are performed.
- A36. In certain circumstances, a service provided by the service organization may be designed with the assumption that certain controls will be implemented by the user entity. For example, the service may be designed with the assumption that the user entity will have controls in place for authorizing transactions before they are sent to the service organization for processing. In such a situation, the service organization's description of controls may include a description of those complementary user entity controls. The user auditor considers whether those complementary user entity controls are relevant to the service provided to the user entity.
- A37. If the user auditor believes that the service auditor's report may not provide sufficient appropriate audit evidence, for example, if a service auditor's report does not contain a description of the service auditor's tests of controls and results thereon, the user auditor may supplement the understanding of the service auditor's procedures and conclusions by contacting the service organization, through the user entity, to request a discussion with the service auditor about the scope and results of the service auditor's work. Also, if the user auditor believes it is necessary, the user auditor may contact the service organization, through the user entity, to request that the service auditor perform procedures at the service organization. Alternatively, the user auditor, or another auditor at the request of the user auditor, may perform such procedures.
- A38. The service auditor's type 2 report identifies results of tests, including exceptions and other information that could affect the user auditor's conclusions. Exceptions noted by the service auditor or a modified opinion in the service auditor's type 2 report do not automatically mean that the service auditor's type 2 report will not be useful for the audit of the user entity's financial statements in assessing the risks of material misstatement. Rather, the exceptions and the matter giving rise to a modified opinion in the service auditor's type 2 report are considered in the user auditor's assessment of the testing of controls performed by the service auditor. In considering the exceptions and matters giving rise to a modified opinion, the user auditor may discuss such matters with the service auditor. Such communication is dependent upon the user entity contacting the service organization, and obtaining the service organization's approval for the communication to take place.

- Kontrollerin çalışma etkinliği hakkındaki denetim kanıtının ne derece elde edildiği.
 - Geri kalan dönemin süresi.
 - Kullanıcı kuruluş denetçisinin, kontrollere yönelik güveni nedeniyle başka maddi doğrulama prosedürlerini ne derece azaltmak istediği.
 - Kontrol ortamının ve kullanıcı kuruluştaki kontrollerin izlenmesinin etkinliği.
- A34. İlave denetim kanıtı, örneğin kontroller üzerinde yapılan testleri geri kalan döneme yarararak veya kullanıcı kuruluşun kontrolleri izlemesini test ederek elde edilebilir.
- A35. Hizmet kuruluşu denetçisinin test döneminin kullanıcı kuruluşun mali raporlama döneminin tamamen dışında kalması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, kullanıcı kuruluşun kontrollerinin etkin olarak yapıldığı sonucuna varmak için bu gibi testlere güvenemez. Çünkü bu testler, başka prosedürler uygulanmadığı takdirde kontrollerin etkinliğine dair güncel denetim dönemi kanıtı sağlamaz.
- A36. Bazı durumlarda hizmet kuruluşu tarafından sağlanan hizmet, bazı kontrollerin kullanıcı kuruluş tarafından yürütüleceği varsayılararak tasarlanabilir. Örneğin hizmet, işlemlerin yapılmak üzere hizmet kuruluşuna gönderilmesinden önce kullanıcı kuruluşun işlemleri yetkilendirmek için kontroller yapacağı varsayılararak tasarlanabilir. Böyle bir durumda hizmet kuruluşunun kontrol tanımı, tamamlayıcı nitelikteki kullanıcı kuruluş kontrollerinin tanımını da içerebilir. Kullanıcı kuruluş denetçisi; tamamlayıcı nitelikteki kullanıcı kuruluş kontrollerinin, kullanıcı kuruluşu sağlanan hizmetle ilgisi olup olmadığını değerlendirir.
- A37. Kullanıcı kuruluş denetçisinin, hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamayabileceğine inanması halinde (örneğin hizmet kuruluşu denetçisinin raporunun, hizmet kuruluşu denetçisinin kontroller üzerinde yaptığı testleri ve bunların sonuçlarını içermemesi halinde) kullanıcı kuruluş denetçisi; hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasının kapsamı ve sonuçları hakkında hizmet kuruluşu denetçisiyle görüşmek için kullanıcı kuruluş vasıtasıyla hizmet kuruluşuyla temas kurar. Bu şekilde hizmet kuruluşu denetçisinin prosedürleri ve sonuçları hakkındaki bilgisini tamamlayabilir. Aynı zamanda gerekli olduğunu düşünmesi halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşu denetçisinin hizmet kuruluşunda prosedürler yürütmesini talep etmek için kullanıcı kuruluş vasıtasıyla hizmet kuruluşuyla temas kurabilir. Alternatif olarak kullanıcı kuruluş denetçisi veya onun talebi üzerine başka bir denetçi bu prosedürleri yürütebilir.
- A38. Hizmet kuruluşu denetçisinin 2. Tip raporu, kullanıcı kuruluş denetçisinin vardığı sonuçları etkileyebilecek istisnalar ve diğer bilgiler dâhil olmak üzere testlerin sonuçlarını belirtir. Hizmet kuruluşu denetçisinin tespit ettiği istisnalar veya hizmet kuruluşu denetçisinin 2. Tip raporundaki değişikliğe uğramış görüşü; önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi sırasında hizmet kuruluşu denetçisinin 2. Tip raporunun, kullanıcı kuruluşu ait mali tablolarının denetimi için faydalı olmayacağı anlamına gelmeyebilir. Bunun yerine hizmet kuruluşu denetçisinin 2. Tip raporundaki değişikliğe uğramış görüşüne yol açan konu ve istisnalar, hizmet kuruluşu denetçisi tarafından kontroller üzerinde yürütülen testlerin kullanıcı kuruluş denetçisi tarafından değerlendirilmesinde dikkate alınır. Değişikliğe uğramış görüşe yol açan konu ve istisnaları değerlendirirken kullanıcı kuruluş denetçisi, bu konuları hizmet kuruluşu denetçisiyle görüşebilir. Bu iletişim, kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşuyla temasa geçmesine ve iletişimin gerçekleşmesi için hizmet kuruluşunun onayını almasına bağlıdır.

Communication of deficiencies in internal control identified during the audit

A39. The user auditor is required to communicate in writing significant deficiencies identified during the audit to both management and those charged with governance on a timely basis.¹ The user auditor is also required to communicate to management at an appropriate level of responsibility on a timely basis other deficiencies in internal control identified during the audit that, in the user auditor's professional judgment, are of sufficient importance to merit management's attention.² Matters that the user auditor may identify during the audit and may communicate to management and those charged with governance of the user entity include:

- Any monitoring of controls that could be implemented by the user entity, including those identified as a result of obtaining a type 1 or type 2 report;
- Instances where complementary user entity controls are noted in the type 1 or type 2 report and are not implemented at the user entity; and
- Controls that may be needed at the service organization that do not appear to have been implemented or that are not specifically covered by a type 2 report.

Type 1 and Type 2 Reports that Exclude the Services of a Subservice Organization (Ref: Para. 18)

A40. If a service organization uses a subservice organization, the service auditor's report may either include or exclude the subservice organization's relevant control objectives and related controls in the service organization's description of its system and in the scope of the service auditor's engagement. These two methods of reporting are known as the inclusive method and the carve-out method, respectively. If the type 1 or type 2 report excludes the controls at a subservice organization, and the services provided by the subservice organization are relevant to the audit of the user entity's financial statements, the user auditor is required to apply the requirements of this ISA in respect of the subservice organization. The nature and extent of work to be performed by the user auditor regarding the services provided by a subservice organization depend on the nature and significance of those services to the user entity and the relevance of those services to the audit. The application of the requirement in paragraph 9 assists the user auditor in determining the effect of the subservice organization and the nature and extent of work to be performed.

Fraud, Non-Compliance with Laws and Regulations and Uncorrected Misstatements in Relation to Activities at the Service Organization (Ref: Para. 19)

A41. A service organization may be required under the terms of the contract with user entities to disclose to affected user entities any fraud, non-compliance with laws and regulations or uncorrected misstatements attributable to the service organization's management or employees. As required by paragraph 19, the user auditor makes inquiries of the user entity management regarding whether the service organization has reported any such matters and evaluates whether any matters reported by the service organization affect the nature, timing and extent of the user auditor's further audit procedures. In certain circumstances, the user auditor may require additional information to perform this evaluation, and may request the user entity to contact the service organization to obtain the necessary information.

¹ ISA 265, "Communicating Deficiencies in Internal Control to Those Charged with Governance and Management", paragraphs 9-10.

² ISA 265, paragraph 10.

Denetim sırasında tespit edilen iç kontrol zafiyetlerinin bildirilmesi

A39. Kullanıcı kuruluş denetçisinin, denetim sırasında tespit edilen kayda değer zafiyetleri hem idareye hem de yönetimden sorumlu olanlara yazılı olarak zamanında bildirmesi gerekir.¹ Kullanıcı kuruluş denetçisi, aynı zamanda denetim sırasında tespit edilen ve mesleki yargısına göre idarenin dikkatini çekecek kadar önemli diğer iç kontrol zafiyetlerini uygun sorumluluk düzeyindeki idareye zamanında bildirmek zorundadır.² Kullanıcı kuruluş denetçisinin denetim sırasında tespit edebileceği ve kullanıcı kuruluşun idaresine ve yönetiminden sorumlu olanlara iletebileceği konular arasında şunlar sayılabilir:

- 1. Tip veya 2. Tip raporun elde edilmesinin bir sonucu olarak belirlenenler dâhil olmak üzere kullanıcı kuruluş tarafından uygulanabilecek kontrollere yönelik her tür izleme,
- Tamamlayıcı nitelikteki kullanıcı kuruluş kontrollerinden 1. Tip veya 2. Tip raporda söz edildiği ve kullanıcı kuruluşta uygulanmadığı haller,
- Uygulanmamış olduğu görülen veya 2. Tip raporun özel olarak kapsamadığı ve hizmet kuruluşunda ihtiyaç duyulabilecek kontroller.

Alt Yüklenicilerin Hizmetlerini Kapsamayan 1 ve 2. Tip Raporlar (Bkz: Parag. 18)

A40. Hizmet kuruluşunun bir alt yüklenici kullanması halinde hizmet kuruluşu denetçisinin raporu; hizmet kuruluşunun sisteminin tanımına ve hizmet kuruluşu denetçisinin görev kapsamına, alt yüklenicinin ilgili kontrol amaçlarını ve ilgili kontrollerini dâhil de edebilir dışarıda da bırakabilir. Bu iki raporlama yöntemi, sırasıyla kapsamlı yöntem ve daraltılmış yöntem olarak bilinmektedir. 1. Tip veya 2. Tip raporun alt yüklenicindeki kontrolleri içermemesi ve alt yüklenicinin verdiği hizmetlerin kullanıcı kuruluşun mali tablolarının denetimiyle ilgili olması halinde kullanıcı kuruluş denetçisi, bu ISA'nın alt yükleniciyle ilgili gerekliliklerini uygulamak zorundadır. Kullanıcı kuruluş denetçisinin alt yüklenicinin verdiği hizmetlerle ilgili olarak yürüteceği çalışmanın niteliği ve kapsamı, bu hizmetlerin kullanıcı kuruluş için önemine ve niteliğine ve söz konusu hizmetlerin denetimle ilgisine bağlıdır. 9. paragraftaki gerekliliğin uygulanması, alt yüklenicinin etkisinin ve yürütülecek çalışmanın niteliğinin ve kapsamının belirlenmesinde kullanıcı kuruluş denetçisine yardımcı olur.

Hizmet Kuruluşundaki Faaliyetlerle İlgili Hile, Yasal ve İdari Düzenlemelere Uygunsuzluk ve Düzeltilmemiş Yanlış Bildirimler (Bkz: Parag. 19)

A41. Kullanıcı kuruluşla yapılan sözleşme koşulları kapsamında hizmet kuruluşunun, hizmet kuruluşunun idaresine veya çalışanlarına atfedilebilen herhangi bir hileyi, yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğu veya düzeltilmemiş yanlış bildirimleri, etkilenen kullanıcı kuruluşlara açıklaması gerekebilir. 19. paragrafın gerektirdiği üzere kullanıcı kuruluş denetçisi; kullanıcı kuruluşun idaresinden, hizmet kuruluşunun bu gibi konuları bildirip bildirmediği konusunda bilgi alır ve hizmet kuruluşu tarafından bildirilen konuların kullanıcı kuruluş denetçisine ait ilave denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını etkileyip etkilemediğini değerlendirir. Bazı durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisi, bu değerlendirmeyi yapmak için ek bilgiye ihtiyaç duyabilir ve gerekli bilgiyi elde etmek için kullanıcı kuruluşun hizmet kuruluşuyla temasa geçmesini talep edebilir.

¹ ISA 265, "İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi", paragraflar 9-10.

² ISA 265, paragraf 10.

Reporting by the User Auditor (Ref: Para. 20)

- A42. When a user auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence regarding the services provided by the service organization relevant to the audit of the user entity's financial statements, a limitation on the scope of the audit exists. This may be the case when:
- The user auditor is unable to obtain a sufficient understanding of the services provided by the service organization and does not have a basis for the identification and assessment of the risks of material misstatement;
 - A user auditor's risk assessment includes an expectation that controls at the service organization are operating effectively and the user auditor is unable to obtain sufficient appropriate audit evidence about the operating effectiveness of these controls; or
 - Sufficient appropriate audit evidence is only available from records held at the service organization, and the user auditor is unable to obtain direct access to these records.

Whether the user auditor expresses a qualified opinion or disclaims an opinion depends on the user auditor's conclusion as to whether the possible effects on the financial statements are material or pervasive.

Reference to the Work of a Service Auditor (Ref: Para. 21-22)

- A43. In some cases, law or regulation may require a reference to the work of a service auditor in the user auditor's report, for example, for the purposes of transparency in the public sector. In such circumstances, the user auditor may need the consent of the service auditor before making such a reference.
- A44. The fact that a user entity uses a service organization does not alter the user auditor's responsibility under ISAs to obtain sufficient appropriate audit evidence to afford a reasonable basis to support the user auditor's opinion. Therefore, the user auditor does not make reference to the service auditor's report as a basis, in part, for the user auditor's opinion on the user entity's financial statements. However, when the user auditor expresses a modified opinion because of a modified opinion in a service auditor's report, the user auditor is not precluded from referring to the service auditor's report if such reference assists in explaining the reason for the user auditor's modified opinion. In such circumstances, the user auditor may need the consent of the service auditor before making such a reference.

Kullanıcı Kuruluş Denetçisi Tarafından Yapılan Raporlama (Bkz: Parag. 20)

A42. Kullanıcı kuruluş denetçisi, kullanıcı kuruluşu ait mali tabloların denetimiyle ilgili olarak hizmet kuruluşu tarafından verilen hizmetler hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediğinde denetim kapsamı sınırlanmış olur. Bu durum, şu hallerde söz konusu olur:

- Kullanıcı kuruluş denetçisi, hizmet kuruluşu tarafından verilen hizmetler hakkında yeterince bilgi edinemediği ve önemli yanlış bildirim risklerinin tespiti ve değerlendirilmesi için bir temele sahip olmadığı zaman.
- Kullanıcı kuruluş denetçisinin risk değerlendirmesinin, hizmet kuruluşundaki kontrollerin etkin biçimde çalıştığı yönünde bir beklenti içerdiği ve kullanıcı kuruluş denetçisi, bu kontrollerin çalışma etkinliği hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği zaman.
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı, yalnızca hizmet kuruluşunda tutulan kayıtlarda mevcut olduğu ve kullanıcı kuruluş denetçisinin bu kayıtlara doğrudan erişim sağlayamadığı zaman.

Kullanıcı kuruluş denetçisinin şartlı denetim görüşü mü açıklayacağı yoksa görüş bildirmekten mi kaçınacağı; kullanıcı kuruluş denetçisinin, mali tablolar üzerindeki olası etkilerin önemli mi yoksa yaygın mı olduğu konusunda varacağı sonuca bağlıdır.

Hizmet Kuruluşu Denetçisinin Çalışmasına Atıfta Bulunulması (Bkz: Parag. 21-22)

A43. Bazı durumlarda yasal veya idari düzenlemeler, örneğin kamu sektöründe saydamlığın sağlanması amacıyla kullanıcı kuruluş denetçisinin raporunda hizmet kuruluşu denetçisinin çalışmasına atıf yapılmasını gerektirebilir. Bu gibi durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisinin, bu atfı yapmadan önce hizmet kuruluşu denetçisinden onay alması gerekebilir.

A44. Kullanıcı kuruluşun bir hizmet kuruluşundan faydalanması, kullanıcı kuruluş denetçisinin ISA'lar kapsamında görüşünü destekleyecek makul bir dayanak sağlamak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme sorumluluğunu değiştirmez. Bu nedenle kullanıcı kuruluş denetçisi, kullanıcı kuruluşun mali tabloları hakkındaki görüşü için temel olarak, hizmet kuruluşu denetçisinin raporuna atıfta bulunmaz. Ancak hizmet kuruluşu denetçisinin raporunda değişikliğe uğramış görüş vermesi nedeniyle kullanıcı kuruluş denetçisinin de değişikliğe uğramış görüş vermesi, kullanıcı kuruluş denetçisinin hizmet kuruluşu denetçisinin raporuna atıfta bulunmasına engel teşkil etmez. Bu durum, söz konusu atfın kullanıcı kuruluş denetçisinin değişikliğe uğramış görüşüne yönelik sebebin açıklanmasına yardımcı olması halinde mümkündür. Bu gibi durumlarda kullanıcı kuruluş denetçisinin, bu atfı yapmadan önce hizmet kuruluşu denetçisinden onay alması gerekebilir.