

ULUSLARARASI STANDARTLAR ÇERÇEVESİNDE DENETİM VE BENZERİ HİZMETLER

Can ÖZTÜRK *

ÖZET

Bu çalışmada; Uluslararası Denetim, İnceleme ve İlgili Hizmet Standartları çerçevesinde bağımsız denetim, ve benzer hizmetler olan sınırlı denetim(inceleme), üzerinde mutabakata varılmış bir konu ile ilgili bulguları raporlama hizmetleri ve finansal bilgilerin derlenmesi hizmetleri tanıtılmaya çalışılmıştır. Her bir hizmet; esasları, güvence verilmesi, kanıt toplanması ve denetçinin yapısı kavramlarına ve düzenlenen sözleşmelere, ve raporlara dayanarak açıklanmaya çalışılmıştır. Konu içinde her bir hizmet için düzenlenen sözleşmeler ve raporlar hakkında örnek uygulamalara yer verilerek farklılıkların daha iyi anlaşılması hedeflenmiştir.

Anahtar Kelimeler: Bağımsız Denetim, İnceleme, Üzerinde Mutabakata Varılmış Bir Konuda Bulguları Raporlama, Finansal Bilgileri Derleme

ABSTRACT

In this study, auditing services as well as other related services, review services, agreed-upon procedures and compilation services, are tried to present within the framework of International Standards on Auditing, International Standards on Review Engagements and International Standards on Related Services. The scope of each service is explained based on the concepts of assurance, collection of evidence, procedures, and the nature of auditor as well as engagements, and reports. Within the study, exemplary applications based on engagements, and reports were given to better understand the differences between each service.

Key Words: Audit, Review, Agreed-Upon Procedures, Compilation

* Bilkent Üniversitesi Muhasebe Bilgi Sistemleri Bölümü Yarı Zamanlı Öğretim Görevlisi ve Başkent Üniversitesi Muhasebe ve Finansman Bilim Dalı Doktora Öğrencisi, cozturk@bilkent.edu.tr

1. GİRİŞ

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tüm dünyada olduğu gibi Türkiye’de de muhasebe ve denetim uygulamalarına önemli etkisi olan bir kurumdur. Bu kurum kapsamında kurulan değişik komitelerde hem muhasebe standartları, hem meslek mensuplarının etik kuralları hem de Uluslararası Denetim Standartları (ISA) belirlenmekte, bu kurumun değişik komisyonlarında kabul gören düzenlemeler tüm ülkelerde kaynak belge olmaktadır. Bunlardan biri olan ve bu çalışmanın konusunu oluşturan Uluslararası Denetim Standartlarına göre denetim, benzerlerinden ayrılmakta gerçek anlamda muhasebe denetimi ile denetim benzeri hizmetler olmak üzere iki farklı şekilde ele alınmaktadır (Kaval, 2005: 28). Denetim benzeri hizmetler; ara dönem mali tabloları inceleme (gözden geçirme – sınırlı denetim) hizmetlerini, üzerinde mutabakata varılmış bir konuda bulguları bildirme hizmetlerini ve finansal bilgilerin derlenmesi hizmetlerini kapsamaktadır.

Bu konularla ilgili uluslararası düzenlemeler, bağımsız denetim alanında ISA 200 – 800 grubu standartlarda, sınırlı denetim alanında ISRE 2400 ve 2410 no’lu standartlarda, üzerinde mutabakata varılmış bir konuda bulguları bildirme alanında ISRS 4400 standardında ve finansal bilgilerin derlenmesi alanında ISRS 4410 standardında yer almaktadır.

Ülkemizde ise bağımsız ve sınırlı denetimin nasıl yapılacağına dair esaslar Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından belirlenmektedir. SPK, Uluslararası Denetim Standartlarını ve Uluslararası İnceleme Standartlarını (ISRE) benimseyerek Seri X, No: 22 tebliğini hazırlamıştır. Bu tebliğ, 12.06.2006 tarih ve 26196 sayılı Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

SPK, uluslararası alanda yer alan üzerinde mutabakata varılmış bir konuda bulguları bildirme hizmetleri ile finansal bilgilerin derlenmesi hizmetlerine dair standartları henüz kabul etmemiştir.

Bu çalışmanın amacı; Uluslararası Denetim, İnceleme ve İlgili Hizmetler Standartları çerçevesinde bağımsız denetim, diğer benzer hizmetler olan sınırlı denetim, üzerinde mutabakata varılmış bir konuda bulguları bildirme hizmetleri ve finansal bilgilerin derlenmesi hizmetlerini tanıtmaya çalışmaktır.

2. BAĞIMSIZ DENETİM HİZMETLERİ¹

2.1. Bağımsız Denetimin Amacı

200 no’lu ISA ile düzenlenen finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır (IAASB, 2007: 215).

2.2. Bağımsız Denetimde Mesleki Şüphecilik

Bağımsız denetçi, bağımsız denetimi planlarken ve gerçekleştirirken, finansal tabloların işletmenin gerçek finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını göstermesine engel teşkil edebilecek ölçüde önemli yanlışlıkları içerebileceği varsayımını göz önünde bulundurarak, mesleki şüphecilik anlayışıyla hareket etmek durumundadır. Bu bağlamda, mesleki şüphecilik; bağımsız denetçinin, sorgulayıcı bir yaklaşımla, kanıtların geçerliliğini incelemesi ve kanıtların, işletme yönetiminin açıklamaları ve diğer bilgi ve belgeler ile çelişki içinde olup olmadığını değerlendirmesidir. Bağımsız denetçi, ayrıca, işletme yönetiminin ne dürüst olmadığı ne de kuşku götürmez

1 İngilizce: Audit

bir şekilde dürüst olduğu varsayımıyla hareket eder. Bu çerçevede; bağımsız denetçinin raporuna temel oluşturacak kanıtların toplanmasında, işletme yönetiminin açıklamaları yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtı olarak kabul edilemez (IAASB, 2007: 217).

2.3. Bağımsız Denetimde Makul Güvence ve Kanıt Toplanması

Uluslararası Denetim Standartlarına uygun olarak bağımsız denetçi tarafından yapılacak bir bağımsız denetim, finansal tabloların önemli bir yanlışlık içermediği konusunda makul bir güvenceyi sağlayacak şekilde tasarlanır. Bunun sağlanabilmesi içinde kanıt toplanması gerekmektedir. Kanıt toplayacak denetçinin bağımsızlığı esastır.

Bu doğrultuda, makul güvence kavramı, bir bütün olarak finansal tabloların nitelik ve nicelik bakımından önemli bir yanlışlık içermediğine dair bir sonuca varmada yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtının toplanması şeklinde tanımlanmaktadır (IAASB, 2007: 217). Bağımsız denetçi, finansal tabloların finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemeler çerçevesinde tam ve doğru bir şekilde düzenlenip düzenlenmediği hakkında makul bir güvence elde edebilmek için gerekli denetim kanıtlarını toplar. Toplanan bu kanıtlar, denetçinin doğrudan denetim görüşü vermesi için yeterlidir (Kaval, 2005: 28). Bağımsız denetimlerin yıl sonunda ortaya çıkan kesin finansal tablolara dayanılarak yapılıyor olması nedeniyle bağımsız denetimin yapılması sırasında sınırsız kanıt ve doğrudan ama mutlak olmayan güvenceye ulaşılabilir. Böylece; olumlu, olumsuz, şartlı görüş veya görüş bildirmekten kaçınma söz konusu olabilmektedir.

2.4. Bağımsız Denetim Sözleşmesi

Bağımsız denetim sürecinin başlangıcında bağımsız denetçi ve müşteri olan firma bağımsız denetimin yapılmasına bir engel olmadığı taktir-

de yazılı bağımsız denetim sözleşmesi düzenler ve imzalarlar. Bağımsız denetim sözleşmesi; bağımsız denetim kuruluşunun bağımsız denetim görevini üstlenmeyi kabul ettiğini, bağımsız denetimin amacını ve kapsamını, bağımsız denetçinin müşteriye ve müşterinin bağımsız denetçiye karşı sorumluluklarını ve bağımsız denetim sonunda müşteriye verilecek olan bağımsız denetim raporu türlerine ilişkin hükümleri kapsar (SPK, 2006: 14).

2.4.1. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Asgari Unsurları

Bağımsız denetim sözleşmesinin, şekil ve içeriği her müşteriye göre değişmekle birlikte, asgari olarak belli unsurları içermektedir (SPK, 2006: 14). Bu unsurlar şunlardır:

1. Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı ve bağımsız denetim dönemi,
2. İşletme yönetiminin finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,
3. Finansal tablolar düzenlenirken esas alınan finansal raporlama standartları,
4. Bağımsız denetçinin uymakla yükümlü olduğu bağımsız denetim standartlarına atıf da dahil olmak üzere bağımsız denetimin kapsamı,
5. Bağımsız denetim çalışması sonucunda, sözleşme gereğince düzenlenecek diğer rapor türleri,
6. Bağımsız denetimin örnekleme yöntemiyle yapılan testlere dayanması, muhasebe ve iç kontrol sistemleri ile bağımsız denetimin doğasından kaynaklanan kısıtlamalar nedeniyle önemli yanlışlıkların ortaya çıkarılamaması gibi kaçınılmaz bir riskin söz konusu olduğu hususu,
7. Bağımsız denetimle ilgili olarak istenen her türlü kayıt, doküman ve diğer bilgilere sınırsız bir şekilde erişimin gerekliliği,

8. Bağımsız denetimden sorumlu ekibin unvanları, öngörülen çalışma süreleri ve her biri için uygun görülen ücret tutarının ayrıntılı dökümü ile toplam bağımsız denetim ücreti ve
9. Bağımsız denetimle ilgili olarak yaptırılacak mesleki sorumluluk sigortasına ilişkin bilgiler.

2.4.2. Bağımsız Denetim Sözleşmesi Örneği

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarına uyumlu olarak hazırlanan bir örnek aşağıda sunulmaktadır (SPK, 2006: 145).

Sözleşmenin birinci tarafı olan, (Müşteri adı) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde “Müşteri” olarak anılacaktır) ile ikinci taraf olan (Kuruluş adı) (sözleşmenin bundan sonraki bölümlerinde “Kuruluş” olarak anılacaktır) aşağıdaki şartlar üzerinde anlaşmaya varmışlardır.

Müşteri ile Kuruluş arasında yapılmış olan işbu sözleşme, müşterinin....., tarihi itibarıyla düzenlenmiş bilançosu ile aynı tarihte sona eren yıla ait gelir, nakit akım ve özsermaye değişim tablolarının bağımsız denetime tabi tutularak Kuruluş’un finansal tabloları hakkında görüş bildirilmesi amacı ile yapılmıştır.

Bağımsız denetim çalışması Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ” hükümlerine uygun olarak yapılacaktır. Söz konusu Tebliğ, bağımsız denetim çalışmalarının finansal tablolarda önemli yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvence sağlayacak şekilde planlanmasını ve gerçekleştirilmesini öngörmektedir. Bağımsız denetim çalışması, finansal tablolarda yer alan tutarları ve açıklamaları destekleyen bağımsız denetim kanıtlarının örnekleme metodu ile incelenmesini içerecek olup, kullanılan muhasebe politikalarının ve müşteri yönetimi tarafından yapılan önemli tahminlerin in-

celenmesi ve finansal tabloların bir bütün olarak sunulmuş şeklinin değerlendirilmesini de kapsamaktadır.

Bağımsız denetim çalışmasının örnekleme metoduna dayanması, ayrıca muhasebe ve iç kontrol sisteminin doğasından kaynaklanan kısıtlamalardan dolayı, bazı önemli hataların tespit edilememesi de dahil bağımsız denetimde kaçınılmaz bazı riskler söz konusu olabilir.

Finansal tablolar ve ilgili dipnotların finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanmasından müşteri yönetimi sorumludur. Ayrıca, güvenilir finansal tablo oluşturmak için gerekli muhasebe ve iç kontrol sisteminin mevcut olmasından, işletme faaliyetlerinin ilgili yasa ve düzenlemelere uygun olarak yürütülmesinden, finansal raporlama standartlarının seçilmesi, uygulanması, tüm işlemlerin muhasebe kayıtlarına tam ve doğru olarak kaydedilmesi ve işletme varlıklarının korunmasından, bağımsız denetimin bir parçası olarak, finansal tablolar ve ilgili dipnotlara yönelik olarak yapılmış olan tüm açıklamaları içeren yazılı bir teyit mektubunun Kuruluşa verilmesinden de müşteri yönetimi sorumludur.

Müşteri çalışanlarının tam bir işbirliği içerisinde bağımsız denetim faaliyetlerini desteklemesi ve bağımsız denetime esas teşkil edecek her türlü kayıtları, belgenin ve diğer bilgilerin Kuruluşa verilmesinin sağlanması için gerekli önlemlerin müşteri yönetimince alınması gerekmektedir. Ücret, çalışma için görevlendirilen bağımsız denetim ekibi için gerekli olan zaman ve diğer masraflar (ulaşım, konaklama, yeme-içme vb) esas alınarak hesaplanacak ve çalışmalar devam ettikçe faturalanacaktır. Bağımsız denetim çalışması için, beklenen beceri ve üstlenilen sorumluluk çerçevesinde bağımsız denetçiler için belirlenen ücret aşağıda yer almaktadır.

Bağımsız Denetim Ekibi:

| Bağımsız denetim ekibi (Unvanlar İtibariyle) | Bağımsız Denetim Saati | Bağımsız Denetim Ücreti |
|---|------------------------|-------------------------|
| - | | |
| | Toplam: | Toplam: |

Yedek Bağımsız Denetim Ekibi:

| Bağımsız denetim ekibi (Unvanlar İtibariyle) | Bağımsız Denetim Saati | Bağımsız Denetim Ücreti |
|---|------------------------|-------------------------|
| - | | |
| | Toplam: | Toplam: |

Bu sözleşme sona erdirilmedikçe, düzeltilmedikçe veya yenilenmedikçe izleyen yıllar için de geçerli olacaktır.

Bağımsız Denetim Kuruluşu Unvanı

Müşteri İşletme Unvanı

İmza

İsim-Unvan

Tarih

İmza

İsim-Unvan

Tarih

2.5. Bağımsız Denetim Sözleşmesinin Yürürlüğü

Bağımsız denetim kuruluşlarının seçimi; bağımsız denetimlerde (özel bağımsız denetim dahil) en çok 7 yıl için, müşteri yönetim kurulu tarafından yapılır. Bağımsız denetim kuruluşu seçimi, en geç ilgili hesap döneminin ilk 3 ayında ve genel kurul toplantısından önce gerçekleştirilerek genel kurulun onayına sunulur. Seçilen bağımsız denetim kuruluşu ile yapılan bağımsız denetim sözleşmesi müşterinin yönetim kurulu ve bağımsız denetim kuruluşu tarafından birlikte imzalanarak yürürlüğe girer ve sözleşme gerek müşteri ve gerekse bağımsız denetim kuruluşu tarafından 6 iş günü içinde SPK'ya gönderilir. Bağımsız denetim kuruluşunun herhangi bir ne-

denle seçilememesi veya bağımsız denetim kuruluşu seçiminin genel kurulca onaylanmaması halinde, konu en geç durumun ortaya çıktığı tarihi izleyen ilk iş gününde SPK'ya bildirilir. Bağımsız denetim kuruluşunun tekrar aynı müşteri ile bağımsız denetim sözleşmesi imzalayabilmesi için en az 2 hesap döneminin geçmesi zorunludur(SPK, 2006: 14).

2.6. Bağımsız Denetim Raporu Örneği

Uluslararası Bağımsız Denetim Standartlarına uyumlu olarak hazırlanan bir örnek aşağıda sunulmaktadır (SPK, 2006: 171). Bu raporda, görüş ifade edilmektedir.

(Muhatap)

ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla hazırlanan ve ekte yer alan bilançosunu, aynı tarihte sona eren yıla ait gelir tablosunu, öz sermaye değişim tablosunu ve nakit akım tablosunu, önemli muhasebe politikalarının özetini ve dipnotları denetlemiş bulunuyoruz.

Finansal Tablolara İlgili Olarak İşletme Yönetiminin Sorumluluğu

İşletme yönetimi finansal tabloların Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına göre hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumundan sorumludur. Bu sorumluluk, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanan önemli yanlışlıklar içermeyecek biçimde hazırlanarak, gerçeği dürüst bir şekilde yansıtmasını sağlamak amacıyla gerekli iç kontrol sisteminin tasarlanmasını, uygulanmasını ve devam ettirilmesini, koşulların gerektirdiği muhasebe tahminlerinin yapılmasını ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesini içermektedir.

Bağımsız Denetim Kuruluşunun Sorumluluğu

Sorumluluğumuz, yaptığımız bağımsız denetime dayanarak bu finansal tablolar hakkında görüş bildirmektir. Bağımsız denetimimiz, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Bu standartlar, etik ilkelere uyulmasını ve bağımsız denetimin, finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst bir biçimde yansıtıp yansıtmadığı konusunda makul bir güvenceyi sağlamak üzere planlanarak yürütülmesini gerektirmektedir.

Bağımsız denetimimiz, finansal tablolardaki tutarlar ve dipnotlar ile ilgili bağımsız denetim kanıtı toplamak amacıyla, bağımsız denetim tekniklerinin kullanılmasını içermektedir. Bağımsız denetim tekniklerinin seçimi, finansal tabloların hata ve/veya hile ve usulsüzlükten kaynaklanıp

kaynaklanmadığı hususu da dahil olmak üzere önemli yanlışlık içerip içermediğine dair risk değerlendirmesini de kapsayacak şekilde, mesleki kanaatimize göre yapılmıştır. Bu risk değerlendirmesinde, işletmenin iç kontrol sistemi göz önünde bulundurulmuştur. Ancak, amacımız iç kontrol sisteminin etkinliği hakkında görüş vermek değil, bağımsız denetim tekniklerini koşullara uygun olarak tasarlamak amacıyla, işletme yönetimi tarafından hazırlanan finansal tablolar ile iç kontrol sistemi arasındaki ilişkiyi ortaya koymaktır. Bağımsız denetimimiz, ayrıca işletme yönetimi tarafından benimsenen muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir.

Bağımsız denetim sırasında temin ettiğimiz bağımsız denetim kanıtlarının, görüşümüzün oluşturulmasına yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz. ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20X0 tarihli finansal tablolarına ilişkin 26 Şubat 20X1 tarihli XYZ Bağımsız Denetim Kuruluşu Raporunda, şüpheli alacak karşılığının eksik ayrılması nedeniyle şartlı görüş verilmiştir.

31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla, önceki dönem şüpheli alacak tutarı halen mevcut olup, karşılık ayrılmamıştır. Bu nedenle, 31 Aralık 20X0 ve 20X1'deki şüpheli alacaklar için karşılıkların XXX YTL artırılması, 20X0 için net karın XXX YTL tutarında azaltılması, 31 Aralık 20X0 ve 20X1'de birikmiş karların XXX YTL tutarında azaltılması gerekir.

Görüş

Görüşümüze göre, ilişikteki finansal tablolar, yukarıda ... numaralı paragrafta belirtilen hususlar nedeniyle ortaya çıkabilecek düzeltmeler dışında, ABC A.Ş.'nin 31 Aralık 20X1 tarihi itibarıyla gerçek finansal durumunu, aynı tarihte sona eren yıla ait finansal performansını ve nakit

akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde **doğru ve dürüst bir biçimde yansıtılmaktadır**.

Düzenleme Yeri/Tarih

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Ortak Başdenetçinin

Adı-Soyadı ve İmzası

Adres

3. SINIRLI DENETİM (GÖZDEN GEÇİRME - İNCELEME) HİZMETLERİ²

Sınırlı denetim, ara dönem finansal tablolarının finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının öncelikle bilgi toplama (soruşturma) ve analitik inceleme teknikleri kullanılarak tespit edilmesi ve incelemenin “finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıkların bulunmadığı” şeklinde bir sonuca bağlanarak raporlanmasıdır. Bu kapsamda, işletmelerin ara döneme ilişkin genel amaçlı tam set finansal tabloları ve/veya özet finansal tabloları incelemeye tabi tutulur(SPK, 2006: 133).

3.1. Sınırlı Denetimde Sınırlı Güvence ve Kanıt Toplanması

İnceleme, esasen bir denetimdir ancak bağımsız denetimden farklıdır. İnceleme, ara dönem finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda makul güvence sağlamak üzere tasarlanmaz. Ancak, bağımsız denetçi, finansal tablolar ile ilgili açıklamaların yetersiz olduğu durumlar dahil, bağımsız denetim sırasında dikkatini çeken yanlışlıkların, münferit ve bir bütün olarak, ara dönem finansal tablolarının tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartla-

rına uygun olarak hazırlanmasını teminen önemli bir düzeltme gerektirip gerektirmediğini değerlendirir(SPK, 2006: 133).

İnceleme, esas itibarıyla işletmede finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden olmak üzere bilgi toplanmasını, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını içerir ve ara dönem finansal tablolarını etkileyen önemli konuları bağımsız denetçinin dikkatine getirebilir. Ancak, bir bağımsız denetim için gerekli olan kanıtların tamamını sağlamaz. Bu nedenle, makul güvence ve doğrudan görüş verilememektedir. Yeterli kanıt toplanamamasının nedeni, denetime konu alanların doğası gereği sınırlı tutulmasıdır. Böylece, yeterli ve güvenilir kanıtlar toplanmış olmaz. Bu çerçevede, ara dönem finansal tabloların incelenmesi esnasında bağımsız denetimde zorunlu olan bazı denetim teknikleri ve özellikle maddi doğruluk testlerinin uygulanması mümkün olamamaktadır. Örneğin; stok kalemlerinde ara dönemde sayım yapılamamakta, alacaklılar ve borçlular ile mutabakat sağlamak için yeterli zaman bulunmamaktadır. Diğer taraftan, amortisman rakamları da yıl sonu gibi kesinlik taşımamaktadır. Dolayısıyla, mali tabloların değişime uğrama olasılığı oldukça yüksektir. Bu tür durumlar nedeniyle, denetçi denetim görüşüne ulaşabilmek için denetim kanıtı toplamakta kendini sınırlandırmış hissetmektedir. Bunun yerine mali tabloların düzenlenmesinde esas alınan sistemi anlamaya çalışmakta, ancak analitik incelemelere başvurabilmektedir (Kaval, 2005: 29).

Bağımsız denetçi, ara dönem finansal tablolarının, dayanağı olan muhasebe kayıtları ile uyumlu olduğuna dair kanıt toplamak zorundadır. Bağımsız denetçi, bu amaçla, ara dönem finansal tabloları ile büyük defter gibi muhasebe kayıtları

2 İngilizce: Review

rı veya muhasebe kayıtlarını doğrulayan veya bunlarla ilgili dökümleri ve gerek görülen halde işletme kayıtlarında bulunan diğer destekleyici verileri karşılaştırır (SPK, 2006: 136).

3.2. Mesleki Şüphecilik

Bağımsız denetçi, mesleki şüphecilik anlayışı içerisinde incelemeyi planlayarak yürütür. Bu kapsamda, finansal tabloların tüm önemli yönleriyle finansal raporlama standartlarına uyumlu olarak hazırlanabilmesi için önemli düzeltmeler gerektirebilecek ölçüde önemli yanlışlıklar içerebileceğini göz önünde bulundurur. Bu bağlamda, bağımsız denetçi sorgulayıcı bir yaklaşıma sahiptir (SPK, 2006: 133).

3.3. Sınırlı Denetim (İnceleme) Sözleşmesi

İnceleme, ayrı bir sözleşmeye dayalı olarak yapılabileceği gibi, genel bağımsız denetim sözleşmesine bağlı olarak da yapılabilir. İnceleme sözleşmesinde aşağıdaki hususlara yer verilir (SPK, 2006: 133).

1. İncelemenin amacı ve kapsamı
2. İşletme yönetiminin ara dönem finansal tablolara ilişkin sorumluluğu,
3. İşletme yönetiminin ara dönem finansal tabloların hazırlanması ile ilgili etkin bir iç kontrol sisteminin oluşturulması ve sürdürülmesi hususlarındaki sorumluluğu,
4. İşletme yönetiminin tüm finansal kayıtların ve ilgili bilgilerin bağımsız denetçiye sağlanması hususundaki sorumluluğu,
5. İşletmenin kayıtlarından açık olarak anlaşılmayan hususları ve/veya inceleme sırasındaki işletme yönetiminin sözlü açıklamalarını teyit eden yazılı bir beyanın bağımsız denetçiye sunulacağı,
6. İşletmeye hitaben düzenlenecek raporun öngörülen şekli ve içeriği ve

7. Ara dönem finansal tabloları içeren her belgenin “ara dönem finansal bilgilerin bağımsız denetim kuruluşu tarafından incelendiği” kaydını taşıması ve inceleme raporunun ayrıca bu belgeye dahil edilmesi hususundaki işletme yönetiminin kabulü.

3.4. Sınırlı Denetim Raporu

Sınırlı bağımsız denetimin tamamlanmasından sonra bağımsız denetçi finansal tablolarını incelediği firma hakkındaki raporunda olumlu, olumsuz, şartlı sonuç bildirir ya da sonuç bildirmekten kaçınır.

3.4.1. Sınırlı Denetimde Olumlu Sonuç

Sınırlı denetimde yeterli kanıt toplanmadığı için denetçi, raporunda “doğru yansıtmaktadır.” şeklinde bağımsız denetim gibi doğrudan yüksek düzeyde güvence verememekte ve görüşünü dolaylı veya devrik bir cümle ile “...aykırı bir duruma rastlanmamıştır.” şeklinde ifade etmektedir (Kaval, 2005: 29).

3.4.1.1. Sınırlı Denetimde Olumlu Sonuç Örneği

Uluslararası İnceleme Standartları ile uyumlu bir örnek aşağıda verilmiştir (SPK, 2006: 184).

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.’nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotları tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Sonuç

İncelememiz sonucunda, ara dönem finansal tablolarının, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihi itibarıyla finansal pozisyonunu, üç aylık döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde **doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır.**

Düzenleme Yeri/Tarih

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası

Adres

3.4.2. Sınırlı Denetimde Şartlı veya Olumsuz Sonuç

Bağımsız denetçi, ara dönem finansal tablolarının, tüm önemli yönleriyle, finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması için söz konusu tablolarda önemli değişiklik yapıl-

ması gerektiği kanaatine ulaşırsa, inceleme raporunda şartlı veya olumsuz sonuç açıklar (SPK, 2006: 138).

Şartlı veya olumsuz sonuç açıklanan inceleme raporunda, raporlama standartlarına aykırılığın mahiyeti açıklanır ve hesaplanabiliyorsa ara dönem finansal tablolarına etkisi belirtilir. Bağımsız denetçi tarafından kamunun yeterli ve doğru bir biçimde bilgilendirilmesi amacıyla açıklanmasına gerek görülen bilgilerin ara dönem finansal tablolarında yer almaması durumunda, bağımsız denetçi söz konusu bilgileri açıklayıcı bir paragrafı şartlı sonuç açıklamak suretiyle inceleme raporuna dahil eder. Örneğin; işletmenin sürekliliği konusunda büyük ölçüde şüphe uyandırabilecek önemli bir belirsizlik içeren durum ve olaylara ilişkin ara dönem finansal tablolarında yeterli açıklama yapılmamışsa, bağımsız denetçi şartlı veya olumsuz sonuca ulaşır. Raporda bu önemli belirsizliğe ilişkin dayanağa yer verilir (SPK, 2006: 139).

Finansal raporlama standartlarına aykırılığın ara dönem finansal tablolarına etkisinin çok önemli ve kapsamlı olması nedeniyle bağımsız denetçinin şartlı sonuç açıklaması ara dönem finansal tablolarının eksik ve yanıltıcı olması sonucunu doğuruyorsa, bağımsız denetçi inceleme raporunda olumsuz sonuç açıklar (SPK, 2006: 139).

3.4.2.1. Sınırlı Denetimde Şartlı Sonuç Örneği

Uluslararası İnceleme Standartları ile uyumlu bir örnek aşağıda verilmiştir (SPK, 2006: 186).

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotlar tarafımızca incelenmiştir. İşletme

yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Şartlı Sonucun Dayanağı

İşletme yönetiminin sunduğu bilgiler çerçevesinde, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde aktifleştirilmesi gereken finansal kiralama ile ilgili duran varlıklar ve uzun vadeli yükümlülüklerin ilgili hesap gruplarına kaydedilmediği anlaşılmıştır. Söz konusu finansal raporlama standartları uyarınca, finansal kiralama yükümlülüklerinin duran varlıklar ve uzun vadeli yükümlülükler hesap

grupları altında kaydedilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Bu değişikliğin yapılması durumunda 31 Mart 20X1 tarihinde duran varlıklar _____YTL tutarında, uzun vadeli yükümlülükler _____YTL tutarında artacak ve 31 Mart

20X1 tarihinde sona eren üç aylık dönemde net dönem karı ve hisse başına kazanç sırasıyla _____YTL ve _____YTL azalacaktır (artacaktır).

Şartlı Sonuç

İncelememiz sonucunda, önceki paragrafta belirtilen hususun etkileri dışında, ara dönem finansal tablolarının, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihi itibarıyla finansal pozisyonunu, üç aylık döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde **doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığı konusunda herhangi bir hususa rastlanılmamıştır.**

Düzenleme Yeri/Tarih

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası

Adres

3.4.2.2. Sınırlı Denetimde Olumsuz Sonuç Örneği

Uluslararası İnceleme Standartları ile uyumlu bir örnek aşağıda verilmiştir (SPK, 2006: 190).

(Muhatap)

Giriş

ABC A.Ş.'nin ekte yer alan 31 Mart 20X1 tarihli bilançosu, aynı tarihte sona eren üç aylık gelir tablosu, öz sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu ve önemli muhasebe politikalarının özeti ile dipnotlar tarafımızca incelenmiştir. İşletme yönetiminin sorumluluğu, söz konusu ara dönem finansal tablolarının Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına uygun olarak hazırlanması ve dürüst bir şekilde sunumudur. Bizim sorumluluğumuz bu ara dönem finansal tabloların incelenmesine ilişkin ulaşılan sonucun açıklanmasıdır.

İncelemenin Kapsamı

İncelememiz, aşağıdaki paragrafta belirtilen husus dışında, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları düzenlemelerine uygun olarak yapılmıştır. Ara dönem finansal tabloların incelenmesi, ağırlıklı olarak finansal raporlama sürecinden sorumlu kişilerden bilgi toplanması, analitik inceleme ve diğer inceleme tekniklerinin uygulanmasını kapsamaktadır. Bir incelemenin kapsamı Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan bağımsız denetim standartları çerçevesinde yapılan bağımsız denetim çalışmasına göre daha dar olduğundan, inceleme, bağımsız denetimde farkında olunması gereken tüm önemli hususları ortaya çıkarabilme konusunda güvence sağlamaz. Dolayısıyla, incelememiz sonucunda bir bağımsız denetim görüşü açıklanmamıştır.

Olumsuz Sonucun Dayanağı

İşletme yönetimi, dönemin başında, kontrolü dışı önemli miktarda yeni payların mevcudiyeti nedeniyle konsolidasyonun uygun olmayacağı görüşüyle, bağlı ortaklık ve iştiraklerini konsolide etmeyi durdurmuştur. Bu uygulama, Sermaye Piyasası Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartlarına aykırıdır. Konsolide finansal tablolar hazırlanmış olsaydı, ara dönem finansal tablolardaki hemen her hesap önemli derecede farklılık gösterecekti.

Olumsuz Sonuç

İncelememiz, önceki paragrafta açıklandığı üzere, işletmenin bağlı ortaklık ve iştiraklerindeki yatırımlarını konsolide etmemesi sebebiyle, bu ara dönem finansal tablolarının, ABC A.Ş.'nin 31 Mart 20X1 tarihi itibarıyla finansal pozisyonunu, üç aylık döneme ilişkin finansal performansını ve nakit akımlarını, Sermaye Piyasası

Kurulunca yayımlanan finansal raporlama standartları çerçevesinde **doğru ve dürüst bir biçimde yansıtmadığını göstermektedir.**

Düzenleme Yeri/Tarih

BAĞIMSIZ DENETİM KURULUŞUNUN UNVANI

Sorumlu Ortak Başdenetçinin Adı-Soyadı ve İmzası

Adres

4. ÜZERİNDE MUTABAKATA VARILAN BİR KONU HAKKINDA BULGULARI RAPORLAMA HİZMETLERİ³

ISRS 4400 ile üzerinde mutabakata varılan bir konu hakkında bulguların rapor edilmesi hizmetlerinin yerine getirilebilmesi için bununla ilgili sözleşme düzenlenmesi gerekir. Bu sözleşme; bağımsız denetime benzeyen esasların uygulanmasıyla denetçi, müşteri olan firma ve de alakalı üçüncü tarafların üzerinde mutabakata vardıkları bir konu hakkında denetçinin bulgularını rapor etmesi amaçlıdır (IAASB, 2007: 951). Burada araştırma konusu mali niteliklidir. Bu faaliyetlere, bir alacak bakiyesinin tespiti, bir maliyet muhasebesi sorunu, uyuşmazlıkta çözüm sağlayacak bir husus hakkında bilgi verme, herhangi bir işletmenin belirli bir bölümünün veya faaliyet alanının gelir ve giderlerinin tespit edilmesi, bir banka veya kredi kurumu eğer koşullu kredi vermişse bu koşullara uyulup uyulmadığının rapor edilmesi, yurt dışında mukim bir kişinin Türkiye’de ilgilendiği bir şirketin bazı hesapları hakkında bilgi verme, kar dağıtımının doğru ve mevzuata uygun yapıldığı hakkında görüş bildirilmesi örnek olarak verilebilir (Kaval, 2005: 30).

Denetçi, bulgulara dayanan bir rapor sunmakla beraber, bağımsız denetimden ve de ara dönem-

3 İngilizce: Agreed-upon procedures

de yapılan sınırlı denetimden farklı olarak herhangi bir güvence vermez. Denetçinin bağımsız meslek mensubu olması zorunlu değildir. Raporun istifade edecekler, denetçi tarafından ortaya konan bulguların elde edilme kurallarını ve de elde edilen bulguları kendileri değerlendirirler. Denetçinin yapmış olduğu çalışmadan kendi sonuçlarını çıkarırlar (IAASB, 2007: 951). Ortaya çıkan rapor, sadece çalışmanın yapılmasını isteyen taraflara verilecektir.

4.1. Üzerinde Mutabakata Varılan Bir Konu Hakkında Bulguları Raporlama Sözleşmelerinin Esasları

Denetçi, işletme temsilcilerinin ve de diğer üçüncü tarafların üzerinde anlaşılacak çalışma esaslarını ve de sözleşme şartlarını açıkça anlaşmış olmalarından emin olmalıdır (IAASB, 2007: 952). Üzerinde anlaşılması gereken konular şunlardır:

1. Yapılacak olan sözleşme ile bağımsız denetimin ya da incelemenin yapılmayacağı ve de sözleşmede herhangi bir güvencenin verilmeyeceği konuları
2. Sözleşmenin belirlenmiş amacı
3. Görüş bildirme esaslarının uygulanacağı finansal bilgilerin belirlenmesi
4. Uygulanacak özel esasların yapısının, zamanının ve de boyutunun belirtilmesi
5. Bulguların sunulduğu raporun şekli
6. Bulguları içeren raporun dağıtılmasındaki kısıtlar. Böyle bir kısıtlamanın hukuk kuralları ile çelişmesi durumunda, denetçi sözleşmeyi kabul etmeyebilir.

4.2. Üzerinde Mutabakata Varılan Bir Konu Hakkında Bulguları Raporlama Örneği

Bu sözleşmelerin sonucunda hazırlanacak olan raporda raporun amacı belirtilmeli ve de yapılan çalışmanın boyutunun ve de yapısının okuyucu

tarafından anlaşılabilmesi için bu sözleşmedeki esaslar detaylı şekilde açıklanmalıdır.

Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları ile uyumlu satıcılar hesabına yönelik bir örnek aşağıda verilmiştir (IAASB, 2007: 958).

Yönetim Kuruluna,

ABC firmasının satıcılar hesabı açısından üzerinde anlaşmaya varılan ve aşağıda numaralandırılan esasları yerine getirdik. Sözleşme, Uluslararası İlgili Hizmetler Standardına uygun olarak yerine getirildi. Bu esaslar, satıcılar hesabının geçerliliğinin değerlendirilmesi konusunda sadece size yardımcı olmak amacıyla uygulandı. Uygulanan esaslar özetle şunlardır:

ABC firması tarafından XX.XX.20XX tarihinde hazırlanan satıcılar hesabı mizanının toplamını bulduk ve kontrol ettik. Bu toplamı, büyük defterdeki toplam bakiye ile karşılaştırdık.

Firmaya mal sağlayan büyük satıcılara ait ekteki liste ile XX.XX.20XX tarihi itibarıyla bu satıcılara olan borçları ve mizandaki tutarlarını karşılaştırdık.

Bu satıcıların belgelerini elde ettik ya da XX.XX.20XX tarihi itibarıyla firmanın bu satıcılara olan borçlarını teyid etmek amacıyla satıcıların kendinden istedik.

Bu bildirimleri ya da teyidleri, 2. maddeki tutarlarla karşılaştırdık. Anlaşamadığımız tutarlar için, ABC firması ile bu tutarlar üzerinde mutabakata gittik. Yapılan mutabakat sonucunda, faturaları, senetleri ve ödenecek çekleri belirledik ve listeledik. Bunların her biri XXX tutarından büyüktü. Mutabakat sonucunda alınan fatura ve senetlerle ödenecek çeklerin mutabakatlarda ödenecek durumda gösterilmesi gerektiği sonucuna vardık.

Bunların sonucunda şu bulguları raporladık:

Birinci madde açısından, yapılan toplama işle-

minin doğruluğunu ve de tutarların birbiri ile uyum içinde olduğunu tespit ettik. İkinci madde açısından, tutarların uyum içinde olduğunu tespit ettik. Üçüncü madde açısından, bütün satıcılara ait belgelerin var olduğunu tespit ettik. Dördüncü madde açısından, tutarların uyum içinde olduğunu tespit ettik ya da uyum içinde olmayan tutarlar için ABC firmasının mutabakat hazırladığını ve de bununla ilgili olarak senetlerin, faturaların ve de XXX tutarı üzerindeki ödenecek çeklerin bazı ayrıcalıklar dışında uygunsuz bir şekilde mutabakat kalemi olarak listelendiğini tespit ettik.

(Ayrıcalığın belirtilmesi)

Yukarıdaki esasların Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ve de Uluslararası İnceleme Standartları kapsamında ne bağımsız denetimi ne de incelemeyi teşkil etmemesi nedeniyle, biz XX.XX.20XX tarihi itibarıyla bu firmanın satıcılar hesabına güvence vermiyoruz.

İlave esaslar uygulanmış olsaydı ya da Uluslararası Bağımsız Denetim Standartları ve Uluslararası İnceleme Standartları kapsamında bağımsız denetim ya da inceleme yapılmış olsaydı dikkati çeken diğer konulardan da sizi haberdar ederdik.

Bu rapor, sadece bu raporun ilk paragrafında yer alan amaç çerçevesinde sizin bilgilenmeniz içindir. Başka amaçla diğer taraflara dağıtılamaz ve kullanılamaz. Bu rapor, sadece bahsi geçen hesaplar ve yukarıda belirtilen kalemler içindir. Raporun kapsamı, ABC firmasının herhangi bir finansal tablosuna ya da finansal tablolar setinin tamamına yönelik olarak genişletilemez.

Denetçi

Tarih

Adres

5. FINANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİ HİZMETLERİ⁴

ISRS 4410 numaralı standart, finansal bilgilerin mali tabloya dönüştürülmesi veya herhangi bir muhasebe sistemine göre düzenlenmiş mali tabloların başka bir sisteme göre yeniden düzenlenmesinde denetçilere yol göstermek için düzenlenmiş bir standarttır. Bu tür hizmetlere özellikle son yıllarda olduğu gibi mali mevzuata göre düzenlenmiş bir mali tablonun başka bir mevzuata göre yeniden düzenlenmesi ve özellikle Uluslararası Muhasebe Standartlarına uygun şekilde getirilmesinde denetçinin verdiği hizmet örnek olarak gösterilebilir (Kaval, 2005: 31).

5.1. Derleme Hizmetlerinde Esaslar

Derleme işleminin yapılabilmesi için muhasebecinin, işletme ve işletmenin faaliyetleri hakkında genel bir bilgiye sahip olması, işletmenin içinde bulunduğu sanayi kolunun muhasebe uygulamalarını tanıyıp tanımadığı ve bu çerçevede gerekli uygun finansal bilgilerin şekli ve içeriği konularını değerlendirebilir nitelikte olması gerekir. Bu çerçevede; muhasebeci üzerinde çalıştığı işletmenin faaliyet işlemlerini, muhasebe kayıtlarını ve de finansal bilgilerinin sunulduğu muhasebe esaslarını genel olarak anlamalıdır. Bu bilgileri, işletme hakkındaki deneyimi aracılığıyla ya da o işletmede çalışan personele sorular sorarak elde edebilir (IAASB, 2007: 963). Muhasebeci, finansal bilgilerin uygun sunumu ve de onayı konularında yönetimin sorumluluğu kabul ettiğini onaylatmalıdır. Bu onaylama; sağlanan muhasebe verilerinin eksiksiz ve doğru olmasının yanında muhasebeciye sağlanan önemli ve ilgili bütün ek bilgileri kapsamaktadır.

4 İngilizce: Compilation

5.2. Derleme Sözleşmeleri

Bu tür hizmetlerde, muhasebeci ile müşteri olan firma arasında derleme sözleşmesi yapılması gerekir. Derleme sözleşmesi; bir muhasebecinin denetim tecrübesine oranla muhasebe deneyiminden istifade ederek finansal bilgileri toplaması, sınıflandırması ve de bu bilgileri özetlemesi amaçlıdır (IAASB, 2007: 961). Bu durumda, muhasebeci, sözleşme konusu bilgiyi raporlamakta veya henüz ham, mali tablo şeklinde düzenlenmemiş ise, mali bilgilerden hareketle mali tabloların düzenlenmesi işini üstlenmektedir. Yapılacak bu çalışma ile elde edilen detaylı bilgilerin yönetilebilir ve de anlaşılabilir bir şekilde sunulması sağlanır. Bu hususta, bilgilerin doğrulanması ve muhasebecinin sağladığı bilgiler hakkında direkt veya dolaylı güvence verilmesi söz konusu değildir. Çalışmanın muhasebecinin mesleki deneyimi ve de dikkati çerçevesinde yapıldığı kabul edilir. Derleme hizmetlerinde muhasebecinin bağımsız meslek mensubu olması zorunlu değildir. Bu raporlara denetimden geçmemiş raporlar olduğu mutlaka yazılmalıdır (Kaval, 2005: 31).

Muhasebeci, düzenlenecek derleme sözleşmesi hükümlerinin taraflar arasında tam anlamıyla anlaşıldığından emin olmalıdır (IAASB, 2007: 962). Bu hususta, aşağıdaki noktalar dikkate alınmalıdır:

1. Sözleşme ile bağımsız denetim ya da incelemenin yapılmayacağı ve güvencenin verilmeyeceği,
2. Sözleşmenin hatalara, hukuk dışı faaliyetlere dayandırılmaması,
3. Müşteriye sağlanacak olan bilgilerin yapısı,
4. Muhasebeciye sağlanacak derleme finansal bilgilerin eksiksiz olması ve bilgilerin doğruluğundan işletmenin sorumlu olması,

5. Derleme yapılacak olan finansal bilgilerin esas alındığı muhasebe,
6. Bilgilerin derlendikten sonra amaçlanan kullanımı ve dağıtılması,
7. Muhasebecinin ismiyle ilişkilendirilen derlenmiş finansal bilgilerin sunulduğu raporun şekli.

5.3. Derleme Hizmetleri Raporu Örneği: “ABC Firması”

Uluslararası İlgili Hizmetler Standartları ile uyumlu bir örnek aşağıda verilmiştir (IAASB, 2007: 968).

Firma yönetiminin sağlanan bilgilere dayanarak, ABC firmasının 31 Aralık 20XX tarihli bilançosu ile yıl sonu gider ve nakit akış tablosu Uluslararası İlgili Hizmet Standardına ya da ilgili muhasebe standartlarına uygun olarak derlenmiştir. Bütün bu finansal tablolardan firma yönetimi sorumludur. Bu finansal tablolar, bağımsız denetimden ya da incelemeyden geçmemiştir. Dolayısıyla herhangi bir güvence verilmesi söz konusu değildir.

Muhasebeci

(İmza)

Tarih

Adres

6. SONUÇ

Bağımsız denetim ve denetim benzeri hizmetler bu çalışmanın konusunu oluşturmuştur. Bu çerçevede; bağımsız denetim, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesidir. Diğer taraftan; sınırlı denetim, ara dönem finansal tablolarının finansal raporlama standart-

larına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadıklarının tespit edilmesi ve incelemenin “finansal tablolarla ilgili önemli yanlışlıkların bulunmadığı” şeklinde bir sonuca bağlanarak raporlanmasıdır. Her iki hizmet içinde denetçinin bağımsız olması şartı vardır. Bağımsız denetimde makul güvence verilirken, incelemede güvence sınırlıdır. Üzerinde mutabakata varılmış bir konu ile ilgili bulguları raporlama hizmetleri; bağımsız denetim benzeyen esaslarla denetçi, müşteri olan firma ve de alakalı üçüncü tarafların üzerinde mutabakata vardıkları herhangi bir mali konu hakkında denetçinin bulgularının rapor edilmesi

amaçlıdır. Derleme hizmetleri ise bir muhasebecinin finansal bilgileri toplaması, sınıflandırması ve de bu bilgileri özetlemesi amaçlıdır. Her iki hizmet için güvence verilmez. Denetçinin ve muhasebecinin bağımsız olması şartı aranmaz.

Sonuç olarak; globalleşme ile ülkemizde muhasebe alanında benimsenen Uluslararası Muhasebe Standartlarının yanı sıra SPK tarafından kabul edilmiş Uluslararası Denetim ve İnceleme Standartlarına ek olarak muhasebe denetimi açısından diğer İlgili Hizmetler Standartlarının da zamanla benimsenmesi bu konuya verilen önemi arttıracaktır.

KAYNAKÇA

International Auditing and Assurance Standards Board (2007). **Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements**. New York, NY, USA

Kaval, Hasan (2005). **Uluslararası Finansal Raporlama Standartları Uygulama Örnekleri ile Muhasebe Denetimi**. Gazi Kitabevi, Ankara

Sermaye Piyasası Kurulu (2006). **Seri X No: 22 “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ”**, Ankara