

BEYAN MEKTUBU VE BAĞIMSIZ DENETİM İÇİNDEKİ YERİ

Dr. Orhan AKIŞIK*

ÖZET

Bu makalede, bağımsız denetim hizmetlerinin verilmesinde müşteri tarafından bağımsız denetim kuruluşuna hitaben düzenlenen beyan mektubu konusu tartışılmıştır. Bu mektup, denetimle ilgili alan çalışmasının tamamlanmasından sonra, fakat bağımsız denetim raporunun hazırlanmasından önce düzenlenir. Beyan mektubunda genel olarak finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığı ve denetim çalışmasına temel oluşturan tüm belge ve kayıtların denetçiye verildiği hususlarına yer verilir. Son yıllarda ortaya çıkarılan denetim yolsuzlukları beyan mektubunun önemini artırmıştır. Müşteri beyan mektubunu vermek istemediğinde, denetçi görüş bildirmeme ve şartlı görüş bildirmenin dışında denetimden de çekilebilir.

Anahtar Sözcükler: bağımsız denetim, beyan mektubu, alan çalışması, bağımsız denetim raporu.

ABSTRACT:

This article examines representation letter prepared by client's management. Representation letter should be addressed to the independent auditors, and is obtained after the fieldwork has been completed, but, before independent auditor's report has been issued. In this letter, management acknowledges that the financial statements are fairly presented in compliance with generally accepted accounting principles and that all documents and records underlying the audit have been presented to the auditor. Obtaining representation letter has become much more important after some audit frauds and scandals have been uncovered in recent years. If management refuses to provide representation letter, independent auditor may disclaim an opinion, issue a qualified opinion or withdraw from the engagement since this constitutes a limitation on the scope of audit work.

Key words: independent audit, representation letter, field work, independent auditor's report.

* Massachusetts Üniversitesi – Amherst/USA

1. Giriş

Bağımsız denetim hizmetlerinin verilmesi esnasında, müşterilerden çeşitli varlık ve borç kalemleri ile ilgili olarak yazılı beyanlar alınması olağan uygulamalar arasındadır ¹

Bu beyanların bütününe tek bir belge içinde yer verilmesi de mümkündür. Denetim standartlarında beyan mektubu olarak nitelendirilen bu belge,² denetimle ilgili alan çalışmasının tamamlanmasından sonra ve fakat denetim raporunun hazırlanmasından önce müşteri firmanın yönetimi tarafından denetçiye hitaben düzenlenir.

Beyan mektubu konusuna hemen hemen bütün denetim standartlarında yer verilmesine karşın, geçmişte yaygın olarak kullanıldığını söylemek güçtür.³ Son yıllarda ise, mesleki örgütler tarafından üzerinde daha çok durulmaya başlanmış, meslek mensuplarının doğrulama hizmetlerine (attest-services) ilişkin olarak müşterilerinden beyan mektubu almalarının zorunluluğa dikkat çekilmiştir,

Beyan mektubu konusu üzerinde günümüzde daha çok durulmasının nedenleri arasında, bizce, son yıllarda bazı şirketlerde ortaya çıkarılan muhasebe hileleri ve yolsuzlukların, bu şirketlerin denetimlerini yapan denetim firmalarını, mesleği temsil eden otorite kuruluşların ve yargının yaptırımlarıyla karşı karşıya getirmesi gösterilebilir.

Beyan mektubu, denetim sözleşmesinden farklı olarak, müşterinin sorumluluklarına ayrıntılı biçimde yer veren bir belgedir. Bu özelliği nedeniyle, denetim hizmetinin tamamlanmasından sonra, gerek müşteri gerekse müşteri firmayla iş ilişkisi içinde bulunan üçüncü kişiler-

le, denetçi arasında ortaya çıkması muhtemel anlaşmazlıklarda denetçiye korumaya yönelik bir işleve sahiptir.⁴

Beyan mektubunda öncelikle, finansal tabloların sorumluluğunun müşteride olduğu ve müşterinin denetçiye, muhasebe kayıtlarının yer aldığı defterleri ve bunlara dayanak teşkil eden belgeleri eksiksiz olarak verdiği hususlarına yer verilir. Bu hususlara hizmet sözleşmesinde de değinilmektedir. Müşterinin hizmet sözleşmesini imzalamakla hizmetin verilmesi sürecinde kendi payına düşen sorumluluğu kabul ettiği, dolayısıyla aynı hususların yeniden beyan mektubu içinde yinelenmesinin gereksiz olduğu düşünülebilir. Ancak bu düşünce bize göre doğru değildir. Zira, müşterinin sorumluluklarına kapsamlı bir hizmet sözleşmesinde değinilse bile bu, genel bir çerçevede olmaktan öteye gitmeyecektir. Bundan da önemlisi, hizmetin verilmesi esnasında denetçi, yönetimden çeşitli konularda bilgi alma ihtiyacı duyabilir. Bu durumda müşterinin, bu bilgileri beyan mektubunda denetçinin istifadesine sunması doğru olacaktır

Yazının bundan sonraki bölümlerinde, beyan mektubu; amacı, özellikleri, kapsadığı konular ve bazı denetim standartları içindeki yeri itibarıyla incelenecektir.

2. Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim

2.1. Beyan Mektubundan Ne Amaçlanmaktadır ?

Beyan mektubunun özelliklerine değinmeden önce, yanıtlanması gereken soru şudur; beyan mektubuna neden gerek duyulmaktadır ?

Bazı yazarlarca, bunun iki nedeni olduğu öne sürülmüştür.⁵

1 Bkz. Siegel/ Shim (2002), s. 657

2 Beyan mektubu İngilizce'de "representation letter" olarak geçmektedir. Beyan mektubu sadece bağımsız denetim hizmetleri ile ilgili olarak düzenlenmez. Bağımsız denetimin dışında doğrulama gerektiren tüm hizmetlerde (attest services) alınması gerekir. Bu yazıda, beyan mektubu konusu, bağımsız denetim içindeki yeri itibarıyla incelenmiştir.

3 Bkz. Mancuso, J. A. (1991), s. 2

4 Burada iş ilişkisinden kastedilen, ortaklık ilişkisi veya finansal ilişkidir. Bu tür iş ilişkilerine ilişkin kararlarda bağımsız denetçi raporu ve buna dayanak teşkil eden finansal tablolar belirleyici bir işleve sahiptir. Zira kimse, faaliyetleri karlı olmayan bir işletmeye yatırım yapmak istemeyecektir.

5 Bkz. Meigs, Whittington, Meigs (1982), s. 214

Bunlardan ilki, müşteriye sorumluluklarını hatırlatmaktır. Müşterinin sorumluluklarına hizmet sözleşmesinde de değinilmektedir. Ancak bunun, çoğu zaman, sözleşmelerde detaylı bir biçimde açıklandığını söylemek güçtür. Bir başka deyişle, hizmet sözleşmesinin sorumluluklara ayrılan kısmında, müşterinin sorumlulukları genellikle, finansal tabloların hazırlanması ile sınırlandırılarak, konunun diğer yönleri ne değinilmez.

Halbuki, müşterinin sorumlulukları finansal tabloların hazırlanmasının ötesinde çok daha farklı konuları kapsamaktadır⁶. Bundan dolayı, bunlara geniş bir çerçevede ve münhasıran bu konuya ayrılan bir belgede de yer verilmesi gerekir ki; bu, beyan mektubudur. Şu halde; hizmet sözleşmesinde ana hatlarıyla değinilen müşteri sorumluluklarına bir defa da tüm yönleriyle beyan mektubunda yer verilmesi, müşterinin, sorumluluklarının bilincinde olduğunu teyit edecektir.

Beyan mektubu alınmasının diğer bir nedeni, denetim hizmeti süresince müşteriden alınan sözlü beyanların yazılı hale dönüştürülmek istenmesi şeklinde açıklanmaktadır⁷.

Denetim hizmeti süresince denetçi, değişik konularda müşteriden bilgi alabilir. Alınan bu bilgiler yazılı olabileceği gibi sözlü de olabilecektir. Bilgilerin sözlü olması durumunda, bunlara beyan mektubu içinde yer verilerek denetim dosyasına konulması zorunludur. Zira yazılı şekle dönüştürülen beyanlar, denetim kanıtları olmaları nedeniyle, denetçi ve müşteri arasında daha sonra ortaya çıkabilecek sorunlardan denetçinin zarar görmesini engelleyecektir. Bu ifadeyi bir örnekle daha somut hale getirebiliriz; bilindiği gibi, yatırımcıların yatırım kararlarında dikkate aldıkları kaynakların başında finansal

tablolar gelmektedir. Finansal tabloların doğru bilgiler içerdiğine ilişkin güven ortamının oluşması, yatırım kararlarının sağlıklı bir biçimde alınmasının yanı sıra, sermaye piyasasının gelişmesine de katkıda bulunacaktır. Bunun tersi bir durum, yatırımcıların zarar görmelerinin dışında sermaye piyasasına olan güvenin sarsılmasına da yol açacaktır. Yatırımcıların kararlarında, bağımsız denetçi raporları belirleyici bir işleve sahip olsalar bile, bu raporların kaynağı müşteri firmanın sorumluluğunda olan finansal tablolarıdır. Yanlış bilgiler içeren finansal tablolara dayanılarak yapılan yatırımlar sonucu ortaya çıkan kayıpların sorumluluğunu kim üstlenecektir?

Bağımsız denetçi, denetim raporunu finansal tablolarda yer alan bilgilere dayandırmasına rağmen, bu bilgilerin faaliyetleri doğru bir biçimde yansıttığı konusunda mutlak bir güvence veremez. Denetim raporunda belirtilen güvence daima, makul düzeyde (reasonable assurance) olacaktır. Zira denetçinin tüm kaynak belgeleri incelemesi olanak dışı olduğu gibi, finansal tablolar üzerinde etkisi olabilecek yolsuzlukları ortaya çıkarmak bağımsız denetimin konusu da değildir. Bu konuda sorumluluk, firma yönetiminindir.

Şu halde; yönetimden, denetimle ilgili alan çalışmasının tamamlanmasının ardından alınacak beyan mektubu, daha sonra yatırımcıların finansal tablolarda yer alan bilgilerin gerçeği yansıtmadığı ve dolayısıyla zarara uğratıldıkları gerekçesiyle denetçi ve müşteri aleyhine açacakları bir davada denetçinin sorumluluğunu da ortadan kaldıracaktır.

Öte yandan; denetim esnasında alınan beyanlar yazılı ise, tekrar bir beyan mektubu istenip istenmemesi denetçinin inisiyatifine bırakılmıştır⁸.

6 Finansal tabloların hazırlanması ile ilgili sorumluluk, esasen, etkin bir iç kontrol sistemi ve güvenilir muhasebe politikaları oluşturulması ile ilgili sorumluluğun bir uzantısıdır. Etkin iç kontrol sistemine sahip ve işlemlerini yasal çerçeveye oturtmuş işletmelerin hazırladığı finansal tabloların gerçeği yansıtmaya olasılığı daha yüksektir (bkz. 100-230 The Auditor's Responsibilities and Functions, Introduction to GAAS, and the General Standards – Including the Quality Control Standards, 2002, s. 3).

7 Bkz. Meigs, Whittington, Meigs (1982), s. 214

8 Bizce, denetim çalışması sonunda yazılı beyanlardan bağımsız olarak beyan mektubu alınması doğru olacaktır.

2.2. Beyan Mektubunun Özellikleri

Beyan mektubu içeriği itibariyle pek çok özellik taşır. Bir beyan mektubu;

- bağımsız denetim raporunun kapsamı faaliyet dönemlerine ilişkin olup, denetim prosedürlerinin ayrılmaz bir parçasıdır. Eğer denetim, arka arkaya iki finansal dönemi kapsıyorsa, beyan mektubu da bu dönemlere ilişkin olacaktır,
- bağımsız denetim raporunun tarihini taşır.⁹ Bu tarih, genellikle, denetimle ilgili alan çalışmasının tamamlandığı tarihtir. Dolayısıyla, denetçinin, daha önceki tarihleri taşıyan beyan mektuplarını kabul etmemesi gerekir. Ancak gerektiğinde, spesifik işlemlerle ilgili olarak önceden yazılı beyan alınabilir,¹⁰
- finansal tabloların düzenlenmesinden üst düzeyde sorumlu yöneticilerce imzalanır. Bilindiği gibi, müşteri dışında, üçüncü kişilerden sağlanan bilgiler, müşteri firma bünyesinden sağlananlara kıyasla daha güvenilirdir. Ancak beyan mektubu, bu konuda bir istisna oluşturmaktadır. Müşterinin düzenlediği bir kaynak belge olmasına rağmen güvenilir olduğu belirtilmiştir. Bizce, yazılı bir belge olmasının ötesinde,¹¹ beyan mektubuna güvenilirlik unsuru katan en önemli faktör, üst düzey yöneticilerce imzalanmasının zorunluluğudur.¹² Aksi halde beyan mektubunun, mutlak surette,

güvenilir olduğunu ileri sürmek yanlış olacaktır. Genel kabul görmüş denetim standartlarında, üst düzey yöneticiler tarafından imzalanmayan beyan mektuplarının kabul edilmemesi gerektiği yönünde açıklamalara yer verilmektedir. Zira imzalayan kişilerin sorumlulukları azaldıkça, mektubun güvenilirliği de bundan olumsuz yönde etkilenecektir,¹³

- esas itibariyle, finansal tabloların hazırlanmasından yönetimin sorumlu olduğu görüşünü içerir. Firma yönetiminin sorumluluğu, sadece finansal tabloların hazırlanması ile sınırlı değildir. Yönetim, esasen, finansal tablolar üzerinde etkisi olabilecek her konuda sorumludur. Bu çerçevede, firma çalışanlarının ve yöneticilerin karıştıkları yolsuzluklar, tüm muhasebe kayıtlarının belgelere dayalı olması gerektiği zikredilebilir. Finansal tabloları olumsuz yönde etkileyebilecek faktörler etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı halinde ortadan kaldırılabilir. Bir firmanın sahip olduğu iç kontrol sisteminin etkinliği arttıkça, üretilen bilgiler de daha güvenilir olacaktır. Şu halde, yönetimin birincil görevi, iç kontrol sistemini oluşturup, etkin olarak işlemlerini sağlamaktır,
- denetim hizmetinin verilmesi esnasında, yönetim tarafından denetçiye yapılan yazılı ve sözlü beyanları doğrular. Yönetim, denetimin çeşitli aşamalarında, gerek kendiliğinden gerekse de denetçinin talebi üzerine, ya-

9 Bkz. Codification of Statements on Auditing Standards (2002), s. 294

10 Özelliği olan işlemlerle ilgili olarak önceden yazılı beyanlar alınsa bile bu, daha sonra beyan mektubu alma zorunluluğunu ortadan kaldırmaz (bkz. IFAC Handbook, 1993, s. 268).

11 Denetim hizmetlerinde kullanılan kanıtlarla ilgili olarak, yazılı belgelerin sözlü olanlara göre güvenilirliğinin daha fazla olduğu söylenebilir (bkz. IFAC – Handbook, 1993, s. 266).

12 Bkz. Management Representations, (www.icaew.co.uk); Squire, beyan mektubunun genel müdür ve muhasebeden sorumlu yardımcısı dışında finansmandan sorumlu genel müdür yardımcısı, iç denetim komitesi başkanı ve iç denetim komitesinde bulunan mali uzmanlar tarafından imzalanmasının mali yolsuzluk riskini azaltacağı ileri sürmüştür (bkz. Squire, L., 2002, s. 4).

13 Bkz. Taylor, Glezen (1997), s. 600

zılı ve sözlü beyanlarda bulunur Beyanların yazılı olması halinde, ayrıca beyan mektubu alınıp alınmaması de netçinin takdirine bırakılmıştır Fakat bunların sözlü olması halinde, yazılı hale dönüştürülmesi, bir başka deyişle beyan mektubu alınması zorunludur,

- verilen hizmetin niteliğine göre, farklı içerikte düzenlenebilir Bu bağlamda, bağımsız denetim hizmeti ile ilgili bir beyan mektubu, diğer doğrulama hizmetlerine ilişkin olarak düzenlenlerden farklı içerikte olacaktır

2.3. Beyan Mektubunda Yer Verilecek Konular

Verilen hizmetin niteliğine göre, beyan mektubunda yer alacak konular farklılık gösterecektir. Bunların başında;

- finansal tabloların yönetimin bilgisi dahilinde genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlandığı,
- muhasebe kayıtlarının yer aldığı tüm defterlerin ve bunlarla ilgili kaynak belgelerin denetçiye verildiği,
- finansal tablolar üzerinde olumsuz etkisi olabilecek, firma çalışanlarının ve yöneticilerinin karıştığı yolsuzlukların

olmadığı gelmektedir¹⁴ Kapsamlı bir denetim mektubunda ayrıca,

- yönetim kurulu toplantılarına ilişkin tutanakların denetçiye eksiksiz olarak verildiği,
- yönetimin, firmanın işlemlerinin yasa ve yönetmeliklere uygunluğu konusunda sorumlu olduğu,
- tüm işlemlerin kayıt edildiği,
- yönetimin, denetçinin kayıtlarda öngördüğü düzeltmeleri yapmayı taahhüt ettiği,
- finansal tablolarda yer alan varlıkların şirkete ait olduğu, üzerinde ipotek olan varlıkların tam olarak açıklandığı

hususlarına yer verilecektir.¹⁵

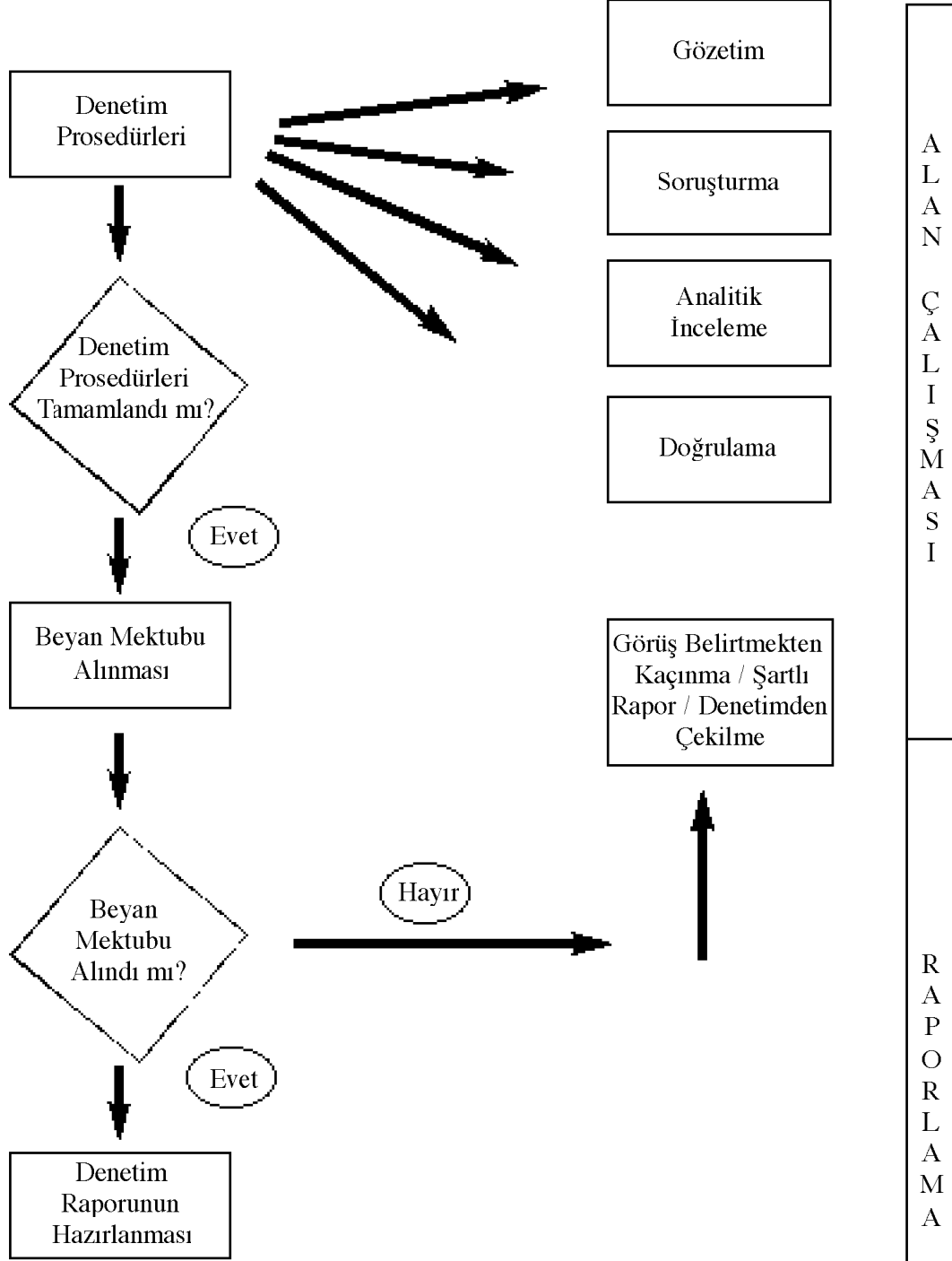
Beyan mektubu içerdiği hususların niteliği itibarıyla, denetim kanıtları (audit evidence) arasında yer almaktadır Bununla beraber, diğer denetim prosedürlerinin yerine geçemez. Bir başka deyişle, denetçinin beyan mektubunu aldıktan sonra, diğer denetim prosedürlerini uygulamaktan vazgeçmesi yanlış olacaktır Şu halde, beyan mektubunu, diğer denetim prosedürleri vasıtasıyla elde edilen bulguları teyit eden bir belge olarak da algılayabiliriz.

Tablo-1’de, denetim raporunun hazırlanmasına kadar geçen aşamalar açıklanmaktadır

14 Ramos, beyan mektubunun amaçlarının; 1) denetim esnasında müşteri tarafından yapılan beyanları teyit etmek, 2) bu beyanların alan çalışmasının tamamlanmasından sonra da geçerli olduğunu göstermek, 3) beyanlarla ilgili ortaya çıkabilecek yanlış anlamaların önüne geçmek olduğu şeklinde açıklamaktadır (bkz. Ramos, J. M., 2002, s. 55).

15 Bkz. www.tea.state.tx.us/school.finance/audit/resguide10/audit/audit-49.html

Tablo - 1 : Beyan Mektubu Akım Şeması



Alan çalışması aşamasında denetçi, çeşitli denetim prosedürlerini uygulayacaktır

Bunlar; gözetim, soruşturma, analitik inceleme ve doğrulamadan oluşur.¹⁶ Denetim prosedürlerinin uygulanması tamamlandıktan sonra ise beyan mektubu alınacaktır

Müşteri firma mektubu vermeyi redderse,¹⁷ denetçinin önünde üç seçenek kalacaktır

Denetçi bu durumda;

- raporda görüş belirtmekten kaçınılır (*disclaimer of opinion*),
- şartlı görüş bildirebilir (*qualified opinion*),
- denetimden çekilebilir (*withdrawing from engagement*).

Bu seçenekler arasında tercih yaparken, denetçi, beyan mektubunun eksikliğinin denetim çalışması üzerindeki nispi önemini dikkate alacaktır

Öte yandan; yönetim, finansal tablolar açısından maddi önemi olan bir konuda beyanda bulunmasına rağmen, denetçinin zorunlu gördüğü denetim prosedürlerinin uygulanmasını engelleyen bir tutum içine de girebilir. Böyle bir durumla karşılaşan denetçi, ya şartlı görüş bildirecek veya görüş bildirmekten kaçınacaktır¹⁸

Tablo-2' de, denetim çalışması üç aşamaya ayrılmıştır Birinci aşama, finansal yılın sonundan denetimle ilgili alan çalışmasının başladığı ana kadar geçen süreyi kapsamaktadır Bu aşamada defterler kapatılarak, kayıtlar tamamlanacaktır

Alan çalışması, bir başka deyişle denetim prosedürlerinin uygulanması ikinci aşamada yer almaktadır Beyan mektubu, bu dönemin sonunda, denetim raporunun hazırlanmasına başlanmadan önce alınacaktır

Denetim çalışmasının ilgili olduğu finansal yılın bitiminden raporun hazırlanmasına kadar geçen sürede finansal tablolar üzerinde etkili olabilecek gelişmeler ortaya çıkabilir.¹⁹ Örneğin, uzun vadeli borçların yapısında veya satışların tutarında önemli değişiklikler olabilir Bu değişiklikler, alan çalışmasının tamamlanmasından, yani beyan mektubunun alınmasından sonra ortaya çıkabileceği gibi, denetim çalışması devam ederken de meydana gelebilir. Denetim çalışması bitene kadar meydana gelen değişiklikleri ortaya çıkarmak ve gerektiğinde finansal tablolarda düzeltmeleri yapması için müşteri firma yönetimini uyarmak denetçinin sorumluluğundadır Denetim bittikten sonra meydana gelen değişiklikler konusunda ise denetçinin sorumluluğu yoktur²⁰

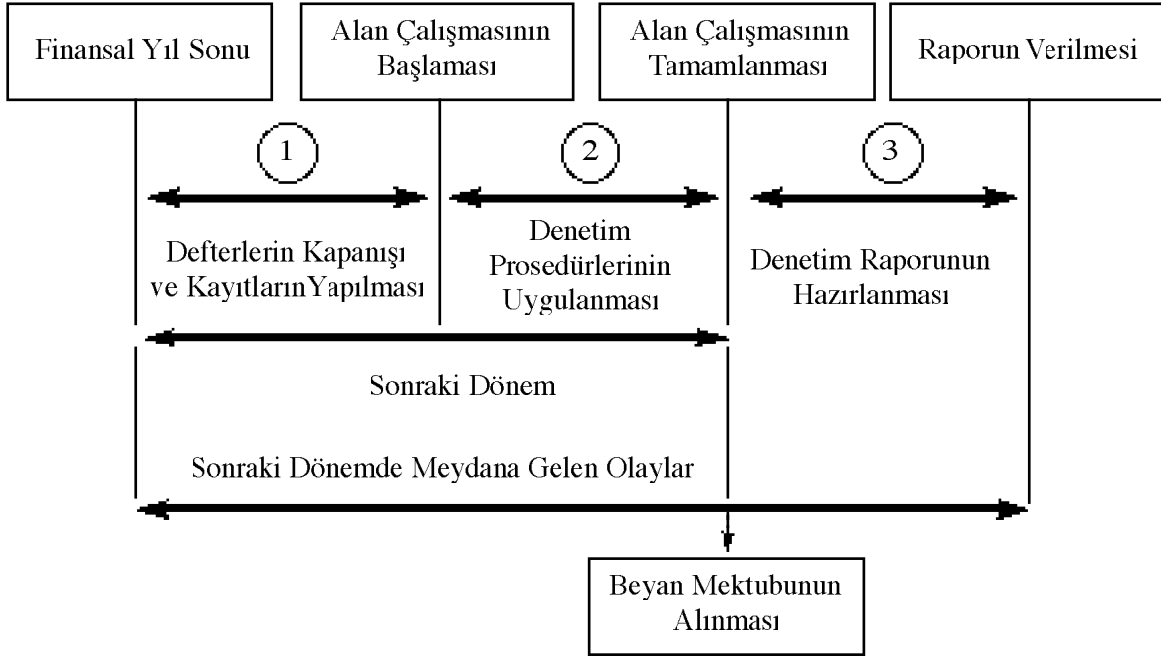
16 Bkz. Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements (2003), s. 296

17 Müşterinin beyan mektubunu vermemesi olasılığına karşı, hizmet sözleşmesine, "müşteri, denetim çalışmasının tamamlanmasından sonra beyan mektubu verecektir" maddesi konulabilir. Böyle bir madde, müşteri açısından bağlayıcı olacaktır.

18 Bkz. Guy, Carmichael (1999), s. 333.5

19 Bkz. Taylor, Glezen (1997), s. 595

20 Bkz. Age.

Tablo - 2 : Beyan Mektubu ve Bağımsız Denetim Çalışmasının Aşamaları

Denetim çalışması esnasında, denetçi çeşitli konularla ilgili olarak yazılı beyanlar almaya rağmen, ortaya çıkan gelişmeler bu beyanların bir kısmını geçersiz kılabilir.

Dolayısıyla, denetim çalışması sonunda alınacak mektup, daha önce alınan beyanların da halen geçerli olup olmadığını göstermesi bakımından önemlidir.

3. Beyan Mektubunun Denetim Standartları İçindeki Yeri

Beyan mektubu konusuna, genel olarak, tüm genel kabul görmüş denetim standartlarında yer verilmiştir.

Amerikan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nda (US-GAAS) bağımsız denetçinin müşteri firma yönetiminden denetim rapo-

runun hazırlanmasından önce beyan mektubu alınması öngörülmektedir.²¹

İngiltere ve Galler Mali Müşavirler Enstitüsü'nün (ICAEW), 440 No lu denetim standardında, meslek mensuplarının denetim raporunun düzenlenmesinden önce beyan mektubunu almaları gerektiğine işaret edilmektedir.²²

Söz konusu standartta, iki önemli noktaya dikkat çekilmektedir. Bunların ilki, beyan mektubunun üst düzey yöneticilerce müştereken imzalanmasına ilişkin olanıdır. Diğeri, denetçi tarafından gerekli görülmesi durumunda denetim çalışması devam ederken, denetim çalışmasının sonunda alınacak beyan mektubundan bağımsız olarak, yönetimden yazılı beyanlar alınabileceği ile ilgilidir.

21 Bkz. Codification of Statements on Auditing Standards (2002), s. 291

22 Bkz. Management Representation Letters – Explanatory Note

ICAEW' nin 440 No lu Standardında ayrıca Şirketler Kanunu'na gönderme yapılarak, bilerek veya ihmalden dolayı denetçilere yanlış ve gerçeğe uygun olmayan beyanlarda bulunmanın cezai yaptırımını olduğu belirtilmiştir²³

Konu ile ilgili olarak, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) Denetim Standartlarında benimsenen yaklaşım, Amerikan ve İngiliz Standartlarında yer alanlarla örtüşmektedir. IFAC, basta denetim olmak üzere, doğrulamaya ilişkin tüm hizmetlerde beyan mektubu alınmasını öngörmektedir²⁴

Sermaye Piyasası Kurulu'nun (SPK), "Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ"inin 31. maddesinde;

"Ancak denetim tekniklerinin uygulanmasında müşteri beyanlarının doğruluğunun test edilmesinin zaman bakımından imkansız hale gelmesi veya denetçinin gerekli görmesi durumunda, müşteri beyanı yazılı olarak alınır ve müşteriyi temsile yetkili kimselere imzalatılır"

ifadesine yer verilmiştir.²⁵

Bu ifadede beyan mektubundan zimnen sözedilmektedir. Fakat, mektubun alınması tamamıyla denetçinin inisiyatifine bırakılmıştır. Keza, mektubu imzalayacak yetkili kimseler konusuna da açıklık getirilmemiştir. Oysa daha önce de belirtildiği üzere, genel müdürün yanı sıra, muhasebe ve finansmandan sorumlu üst düzey yöneticiler tarafından müşterek olarak imzalanmayan beyan mektuplarının güvenilirliği olmayacaktır.

Beyan mektubunda, müşteri firma yönetimi, finansal tabloların sorumluluğunun kendisinde olduğunu, ayrıca bunların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmış oldukları konusunda görüş belirtecektir.

Beyan mektubu konusunda TÜRMOB tarafından yapılmış bir düzenleme yoktur. Konuya SPK'nın Bağımsız Denetim Standartlarıyla ilgili Tebliği'nde yer verilmesi yeterli değildir. Zira, SPK Tebliği, sadece Borsaya kayıtlı firmaların denetimlerinde uyulması gereken standartları açıklamaktadır. Fakat Sermaye Piyasası Kanunu'na tabi olmayanlar üzerinde bir bağlayıcılığı yoktur. Esasen, Sermaye Piyasasına kayıtlı olmayan firmaların da doğrulama hizmetleri alabileceği gerçeği gözönüne alınarak Türkiye Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları'nın düzenlenmesi zorunludur.

4. Sonuç

Bu makalede, bağımsız denetim hizmetlerinde kullanılan beyan mektubu, özelliği, içerdiği konular ve denetim standartları içindeki yeri itibarıyla tartışılmıştır.

Beyan mektubu, müşterinin sorumluluklarına ayrıntılı bir biçimde yer veren bir belge olup, denetimle ilgili alan çalışmasının tamamlanmasından sonra ve fakat denetim raporunun hazırlanmasından önceki aşamada alınır.

Müşterinin sorumluluklarının başında finansal tablolara ilişkin olanı gelmektedir. Bu sorumluluk, hiç bir biçimde – bağımsız denetçi finansal tabloların hazırlanmasında müşteriye yardımcı olmuş olsa bile – denetçiye yüklenebilir.

Müşteri, beyan mektubunda, finansal tabloların gerçeğe uygun bilgiler içerdiğine ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine göre hazırlandığına ilişkin görüşü yer verir.

Amerikan (US-GAAS), İngiliz ve Galler Muhasebeciler (ICAEW) Enstitüleri ile Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayınlanan Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarında, denetim hizmetlerinde

23 Denetçilere, bilerek veya ihmali sonucu yanlış bilgiler verilmesinin 1985 tarihli İngiliz Şirketler Kanunu'nun 389A maddesi kapsamına girdiği belirtilmiştir (bkz. Management Representation Letters – Explanatory Note).

24 Bkz. IFAC Handbook – Technical Pronouncements (1993), s. 266-268.

25 Bkz. Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Hakkında Tebliğ

müşteriden beyan mektubu alınması zorunlu kılınmıştır

SPK bunu, denetçinin inisiyatifine bırakmış, diğer denetim prosedürlerinin yetersiz olması durumunda başvurulabileceğini belirtmiştir.

TÜRMOB'un ise bu konuda bir düzenlemesi yoktur. Bu, herşeyden önce ülkemizde genel kabul görmüş denetim standartlarının olmayışının bir sonucu olarak görülebilir

Gerçekten, Türkiye Muhasebe Standartları oluşturulmasına karşın, denetim standartları

konusunda TÜRMOB tarafından başlatılan bir çalışma yoktur. Denetim standartları ile ilgili düzenlemelerin yapılması SPK'ya bırakılmıştır. Bize göre, bu önemli bir eksikliktir. Diğer ülkelerin mesleki örgütlerinin konu ile ilgili uygulamalarına benzer biçimde, TÜRMOB'un da gerekli düzenlemeleri yapmasında yararlar vardır

Beyan mektubu, sadece, bir denetim kanıtı olarak düşünülmemelidir. Bu belge, ayrıca, müşteri firmaya finansal tabloların hazırlanmasındaki sorumluluğunu hatırlatmaktadır. Bu niteliğiyle, denetçi ve müşteri arasında ortaya çıkabilecek anlaşmazlıklarda da denetçinin yararına delil oluşturan bir belgedir.

KAYNAKÇA

- Codification of Statements on Auditing Standards (Including Statements on Standards for Attestation Engagements), Numbers 1 to 96, AICPA – American Institute of Certified Public Accountants, 2002
- Comments of Lee Squire on S7-40-02, www.sec.gov/rules/proposed/S74002/Lsquire
- Financial Accountability System Resource Guide Update 10.0 –January 2003, 4.6.6.1. Written Representations from Management (www.tea.state.tx.us/school.finance/audit/resguide10/audit)
- Guy, M. D., Carmichael, R. D. (1999), "Practitioner's Guide to GAAS 99", John Wiley & Sons, Inc.
- Handbook of International Auditing, Assurance, and Ethics Pronouncements, 2003 Edition (www.ifac.org/Members/Downloads/2003Handbook.pdf)
- IFAC Handbook 1993 – Technical Pronouncements, International Federation of Accountants
- Management Representation Letters, (www.icaew.co.uk/index.cfm).
- Management Representation Letters – Explanatory Note, "November 2002, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, Audit and Assurance Faculty, (www.icaew.co.uk/publications/00/00/03/87/00000038774.pdf).
- Mancuso, J. A. (1991), "Client representation letter: optional or required ? Quality Review", The CPA Journal Online Oct1991, (www.nysscpa.org/cpajournal/old/11583357.htm).
- Meigs, B. W., Whittington, R. O., Meigs, F. R. (1982), "Principles of Auditing", Seventh Edition, Richard D. Irwin, Inc.
- Ramos, J. M. (2002), "New Standards, New Services: Implementing the Attestation Standards – AICPA Practice Aid Series", American Institute of Certified Public Accountants, Inc.
- Sermaye Piyasasında Bagimsiz Denetim Hakkında Tebliğ, Seri: X, No: 16
- Siegel, G. J., Shim, K. J. (2002), "Accounting Handbook", Third Edition, Barron's Educational Series, Inc.
- Taylor, H. D., Glezen, W. G. (1997), "Auditing: An Assertions Approach", Seventh Edition, John Wiley & Sons
- 100-230 The Auditor's Responsibilities and Functions, Introduction to GAAS, and the General Standards (Including the Quality Control Standards) (www.wiley-europe.com/cda).

Ek: Beyan mektubu

Sayın Baylar (Bağımsız Denetçiler);

Bu mektup,finansal yılı ile ilgili olarak firmamıza, tarafınızca verilen bağımsız denetim hizmetine ilişkin yönetim beyanlarını içermektedir.

Yönetim olarak;

..... tarihi (denetim raporu tarihi) itibariyle, aşağıda yer alan beyanların doğruluğunu teyit ederiz:

- 1) Finansal tablolar, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmışlardır
- 2) Tüm finansal kayıtlar ve bunlarla ilgili bilgiler, ortaklar kurulu ve yönetim kurulu toplantı tutanakları tam olarak tarafınıza sunulmuştur.
- 3) İç kontrol sistemi üzerinde etkisi olan yönetici ve çalışanların karıştığı yolsuzluk yoktur
- 4) Finansal tablolar üzerinde maddi anlamda etkisi olabilecek yolsuzluk olmamıştır.
- 5) Tüm işlemler ilgili yasa ve yönetmeliklere uygun olarak yapılmıştır
- 6) Yönetimin, finansal tablolarda yer alan varlık ve borç kalemlerinin değerlerini önemli ölçüde etkileyecek tasarrufları olmamıştır
- 7) Firmamız, finansal tablolarda yer alan tüm varlık kalemlerine sahiptir Teminat olarak verilen ve üzerinde ipotek olan varlıklar tam olarak açıklanmıştır
- 8) Firmamızın finansal tablolarda belirtilenlerin dışında, borcu yoktur
- 9) Firmamızın vermiş olduğu tüm garantiler ve teminatlar tam olarak açıklanmıştır
- 10) Bağlı ortaklıklarla ilgili tüm işlemler – alacaklar, borçlar, satışlar, kiralamalar – tam olarak açıklanmıştır

Finansal tabloların düzenlendiği tarihten sonra ve bu beyan mektubunun tarihi itibariyle, finansal tablolarda düzeltme ve/veya açıklama yapmayı gerektirecek işlemler meydana gelmemiştir.

Bilgilerinize sunarız.

Saygılarımızla,

Genel Müdür

(imza)

Muhasebe ve Finansmandan Sorumlu

Genel Müdür Yardımcısı

(imza)