

GÜVENCE DENETİMİ STANDARTLARI VE İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİNİN İNCELENMESİ (GELECEĞİN DENETİMİ)

STANDARDS OF ASSURANCE ENGAGEMENTS AND THE EXAMINATION OF PROSPECTIVE FINANCIAL INFORMATION (THE AUDIT OF THE FUTURE)

Süleyman UYAR*

* Prof. Dr., Alanya Alaaddin Keykubat Üniversitesi İşletme Fakültesi, suyar@akdeniz.edu.tr

ÖZ

Bağımsız denetim uygulamada sürekli, sınırlı ve özel bağımsız denetim olmak üzere üç farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. Bir işletmenin tarihi finansal bilgilerinden olan dönem sonu finansal tabloları denetlenmekte (sürekli bağımsız denetim) veya ara dönem finansal tabloları gözden geçirilmekte (sınırlı bağımsız denetim) dir. Bir işletmenin tarihi finansal bilgilerinin denetimi veya sınırlı denetimi dışındaki güvence hizmetleri de büyük önem taşır.

Günümüzde mali tablo kullanıcıları tarihi bilgilere verilen denetim görüşü ile yetinmemektedir. Bazı ülkelerde işletmelerin tarihi finansal bilgileri yanında geleceğe ilişkin proforma bilgilerin de açıklanması istenmektedir. Bir işletmenin bir sonraki yılın proforma bilanço ve gelir tablosunu açıklamış olduğunu kabul edelim. Çeşitli tahmin ve varsayımlara dayanan bu finansal tablolar hakkında da makul güvence verilmelidir. Diğer güvence denetimi çalışmaları ile bir işletmenin ileriye yönelik finansal tabloları hakkında da güvence beyanları verilebilir. Bu çalışmanın amacı tarihi finansal bilginin denetimi ve sınırlı denetimi dışında kalan güvence denetimlerinin neler olduğunu açıklamaktır. Konu Türkiye uygulaması açısından yeni olduğundan kavramsal çerçeve ile yetinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Güvence Denetimleri, İleriye Yönelik Finansal Bilgi, Geleceğin Denetimi, İzahname

Jel Kodları: M41, M42

ABSTRACT

Independent auditing occurs in three different ways in practice; including continuous independent auditing, review of financial statements in interim periods and special independent auditing. Financial statements of the dated 31.12.201X formed the historical financial information is audited or interim financial statements are reviewed. The other assurance services except from the audit or review of historical financial information is also of great importance.

Today, financial statement users are not satisfied with an audit opinion issued for historical information. In some countries, the financial information based on forecasts for the future is required to be disclosed with the historical financial information. It is supposed that a company has announced its next year estimated balance sheet and income statement. It should be given a reasonable assurance on these financial statements based on various estimates and assumptions. Statement of assurance can be given about an entity's financial statements for the future with other assurance engagements.

The main objective of this study is to explain the assurance engagements except from the audit or review of historical financial information. It was contented with the conceptual framework because of this subject is quite new for Turkey application yet.

Keywords: Assurance Engagements, Forward-Looking Financial Information, Audit of the Future, Prospectus

Jel Codes: M41, M42

GİRİŞ

Türk ekonomisinin dünya ekonomisi ile entegre olabilmesi için finansal tabloların herkesin anlayabileceği uluslararası bir dilde düzenlenmesi gerekmektedir. Bunun gereği de Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS), Türkiye'deki özdeşi olan Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS/IFRS) uygulanmasıdır (Şengel, 2011, 28). Finansal tablolar muhasebe standartlarına uygun hazırlansa bile başta çıkar çatışması olmak üzere

çeşitli nedenlerle gerçeği göstermekten uzaklaşabilir. Bu durum kamuya açıklanan finansal tabloların ne kadar güvenilir olduğu sorusunu gündeme getirmektedir. Finansal tabloların güvenilirliği denetim ile sağlanabilir. Çünkü ancak denetim ile finansal tabloda iddia edilen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği artırılmış olur (Cömert vd., 2013, 8).

Finansal tabloların güvenilir olup olmadığı konusunda bağımsız bir güvence mekanizması olarak denetim önemli bir fonksiyon üstlenmiştir. Denetim; iktisadi

faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir (Güredin, 2014, 11). Finansal tabloların güvenilirliği konusunda makul bir güvence veren bağımsız denetim; bir işletmenin ekonomik faaliyetleri sonucunda hazırlanan finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin önceden belirlenmiş ölçüt olan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GKMİ) ve Türkiye Muhasebe Standartlarına (TMS/IFRS) uygunluğu ve doğruluğunun makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtları ile bağımsız denetim standartlarında öngörülen gerekli tüm bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden değerlendirilmesi ve sonuçlarının bir rapora bağlanmasıdır (Selimoğlu, 2012, 6). Bu bağlamda bağımsız denetimin 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. Bağımsız denetçinin görüşü, finansal tabloların güvenilirlik derecesini yükseltmekle beraber, bu görüş denetlenen işletmenin gelecekteki durumu hakkında ve işletme yönetiminin işletmenin faaliyetlerini etkin ve verimli bir biçimde yönettiğine dair bilgi sağladığı şeklinde değerlendirilmemelidir (SPK, Seri: X, No: 22).

2000'li yıllarda Amerika Birleşik Devletleri (ABD) başta olmak üzere bazı ülkelerde ortaya çıkan muhasebe ve denetim skandalları sonrası, kamunun sermaye piyasalarına olan güveninin yeniden tesisi amacıyla birçok ülkede bir takım köklü düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenlemeler ile bağımsız denetimi tüm dünyada yaygınlaştırmak ve bağımsız denetimin daha kaliteli ve yeterli güvenilirlikte yapılmasını sağlamak amacıyla ortak denetim standartları güncellenmiş ve yeni gözetim mekanizmaları oluşturulmuştur (Kandemir, 2013, 38; Bozdemir, 2013, 70). Bu gelişmelerin etkisiyle benzer şekilde Türkiye'de de bağımsız denetim ile ilgili yasal düzenlemelerin günümüz şartlarına uygun hale getirilmesi amaçlanmıştır. Bu konuda yapılan çalışmaların en önemlisi kuşkusuz 50 yılı aşkın süredir yürürlükte olan Türk Ticaret Kanunu'nun (TTK) değiştirilmesidir (Karakoç, 2013, 17). Yeni TTK, firma iflasları, yönetim zaafı, teknolojik gelişmeler, elektronik ticaret, uluslararası iletişim ve küreselleşme gibi etkenler açısından şirketlerin mevcut ticaret hayatını ve iş yapış alışkanlıklarını büyük ölçüde değiştirecek birçok yenilik getirmiştir. Türkiye'yi uluslararası platformda geçerli kurullarla tanıştıracak söz konusu yeniliklerin en önemlilerinden birisi de kuşkusuz bazı şirketler için bağımsız denetim zorunluluğunun getirilmiş olmasıdır (Coşkun, 2011). Bağımsız denetim konusunda getirilen diğer bir yenilik ise Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'nun (KGK) kurulmasıdır. Bu

kurum, uluslararası standartlarla uyumlu muhasebe ve denetim standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek, bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak amacıyla oluşturulmuştur. Teknik olarak ele alındığında KGK'nın yapısının Avrupa Birliği uygulamalarına ve 8.Yönerge'ye paralel bir şekilde düzenlendiği görülmektedir (Acar vd., 2012, 118).

Denetim mesleğinin uluslararası standartlara göre icra edilmesi için başta KGK ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) olmak üzere çeşitli kurumlar tarafından düzenlemeler yapılmış ve en son olarak TTK ile birlikte denetim faaliyetlerinin Uluslararası Denetim Standartları'na (UDS) uyumlu TDS'ye göre yapılacağı belirtilmiştir. TTK'ya göre; anonim şirketin ve şirketler topluluğunun finansal tabloları denetçi tarafından, uluslararası denetim standartlarıyla uyumlu Türkiye Denetim Standartlarına (TDS) göre denetlenecektir. Yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu içinde yer alan finansal bilgilerin, denetlenen finansal tablolar ile tutarlı olup olmadığı ve gerçeği yansıtmadığı da denetim kapsamı içindedir. Denetçinin denetiminden geçmemiş finansal tablolar ile yönetim kurulunun yıllık faaliyet raporu düzenlenmemiş hükmündedir. (TTK, Madde 397-406). Dünyada dört büyükler olarak bilinen denetim şirketlerinin yanında çok sayıda yerel denetim şirketleri de Türkiye'de faaliyet göstermektedirler. Bu denetim şirketleri denetim faaliyetlerini TDS'ye göre yapmaktadırlar (Terzi vd., 2014, 193).

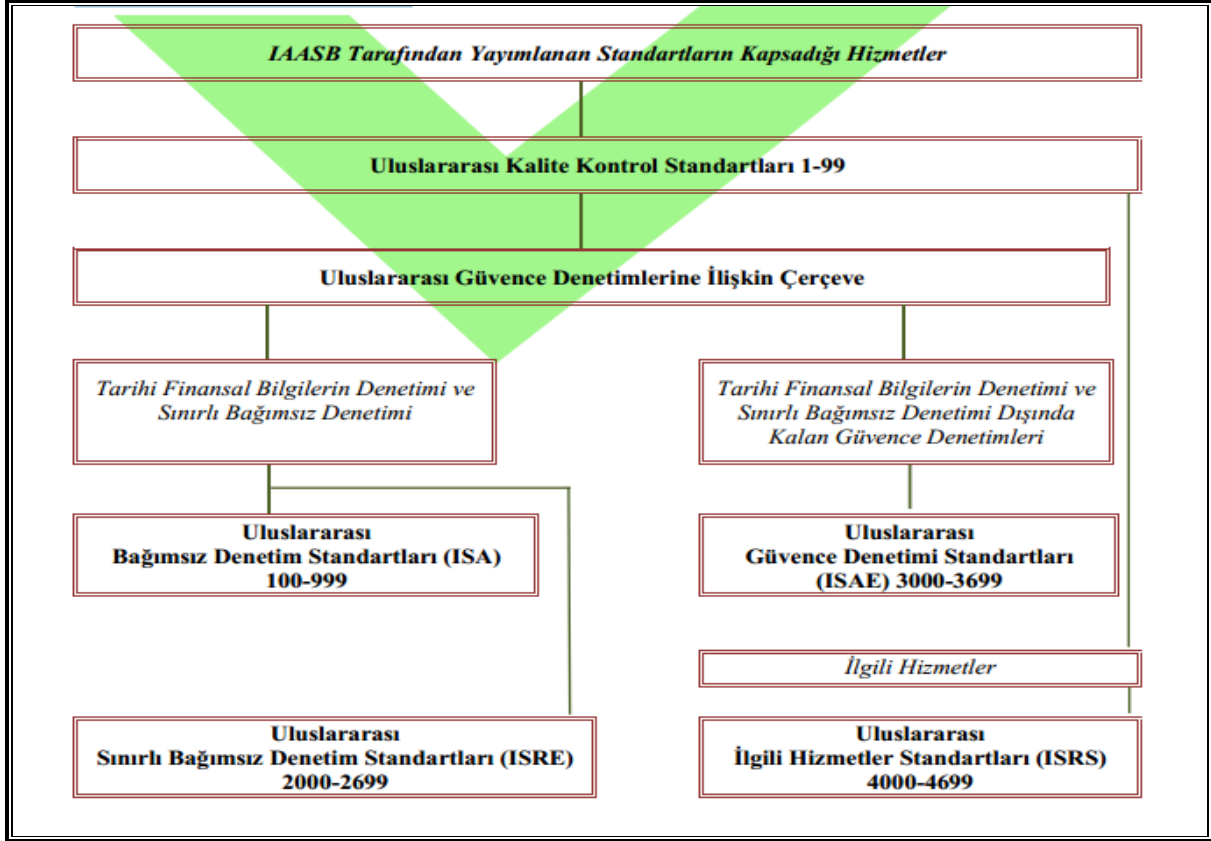
Yatırımcılar ve karar alıcılar finansal nitelikli bilgiler ve işletme başarısının ölçülmesi ile ilgili olarak bağımsız güvence beklentisi içerisindedirler. Karar alıcılar kararlarına temel olarak kullandıkları bilginin güvenilirliğini arttırmaya yardımcı olması için güvence hizmetlerine başvururlar. Güvence hizmetleri, karar alıcılar için bilginin kalitesini arttıran bağımsız profesyonel hizmetlerdir. Güvence hizmetleri, güvence sağlayıcılarının bağımsız olması ve incelenen bilgi açısından tarafsız olması nedeniyle değerli kabul edilir (Güredin, 2014: 4, Arens vd. 2012: 8). Bu bağlamda çalışmanın amacı; güvence hizmetlerini tanıtarak güvence denetimi standartları hakkında bilgi vermek daha sonra güvence hizmetleri içerisinde önemli bir yer tutan ileriye yönelik finansal bilginin incelenmesi konusunu detaylı bir şekilde açıklamaktır.

1. ULUSLARARASI DENETİM VE GÜVENCE STANDARTLARINA GENEL BAKIŞ

Bilindiği gibi Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) bünyesinde 1978 yılında kurulan Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Komitesi (IAASC), 2002 yılında yeniden yapılandırılmış ve adı Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu

(IAASB) olmuştur. IAASB, finansal tabloların bağımsız denetimi, finansal tabloların sınırlı bağımsız denetimi, diğer güvence hizmetleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar ile etik kurallar ve bu hizmetlerin verilmesine ilişkin kalite kontrol standartlarını geliştirmekte ve bu standartları her yıl güncellemektedir (Yanık ve Koçyiğit, 2014: 124). Bu kurul 2003 yılında Uluslararası Denetim ve Kalite Kontrol Standartlarını yeniden ele almak amacıyla

başlattığı açıklık projesini 2009 yılında tamamlamıştır (Kandemir ve Akbulut, 2013, 38; Cömert vd., 2013, 22). IAASB tarafından tamamlanan açıklık projesini IFAC, el kitabı olarak yayınlamıştır. KGK bu el kitabını temel alarak bağımsız denetim, sınırlı bağımsız denetim, diğer güvence denetimleri ve ilgili hizmetlere ilişkin standartlar yayımlanmakta olup, söz konusu standartların genel yapısı aşağıdaki şekilde özetlenebilir (KGK, 2014):



Şekil 1: Uluslararası Güvence Denetimlerine İlişkin Çerçeve

Kaynak: (KGK, 2014)

Bağımsız Denetim Standartları (ISA): Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetiminde uygulanır. Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesi bağlamında kaleme alınmıştır. Standartlar, finansal tabloların bir bütün olarak hata veya hile kaynaklı önemli bir yanlışlık içerip içermediği konusunda, görüşüne temel oluşturacak şekilde denetçinin makul bir güvence elde etmesini gerektirir. Standartların diğer tarihi finansal bilgilerin denetimlerinde kullanılması halinde şartların gerekliliklerine göre uyarlanmaları gerekmektedir.

Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları (ISRE): Tarihi finansal bilgilerin, ara dönemlerde dahil, sınırlı bağımsız denetimlerinde uygulanır. Sınırlı bağımsız denetim, tarihi finansal bilgilerin güvenilirliği açısından kullanıcılara sınırlı düzeyde bir güvence sağlamaktadır.

Güvence Denetimi Standartları (ISAE): Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı

bağımsız denetimi hariç, diğer güvence denetimlerinde uygulanır. Dört adet güvence denetimi standardı bulunmaktadır. Bunlar;

- GDS 3000: Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı
- GDS 3400: İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
- GDS 3420: Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
- GDS 3402: Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları

İlgili Hizmetler Standartları (ISRS): Güvence denetimleri dışında kalan ilgili hizmetlere ilişkin IAASB tarafından yayımlanan standartlardır. Burada denetçinin verdiği hizmetin ilgili kullanıcılara makul

veya sınırlı düzeyde güvence vermek gibi bir amacı yoktur.

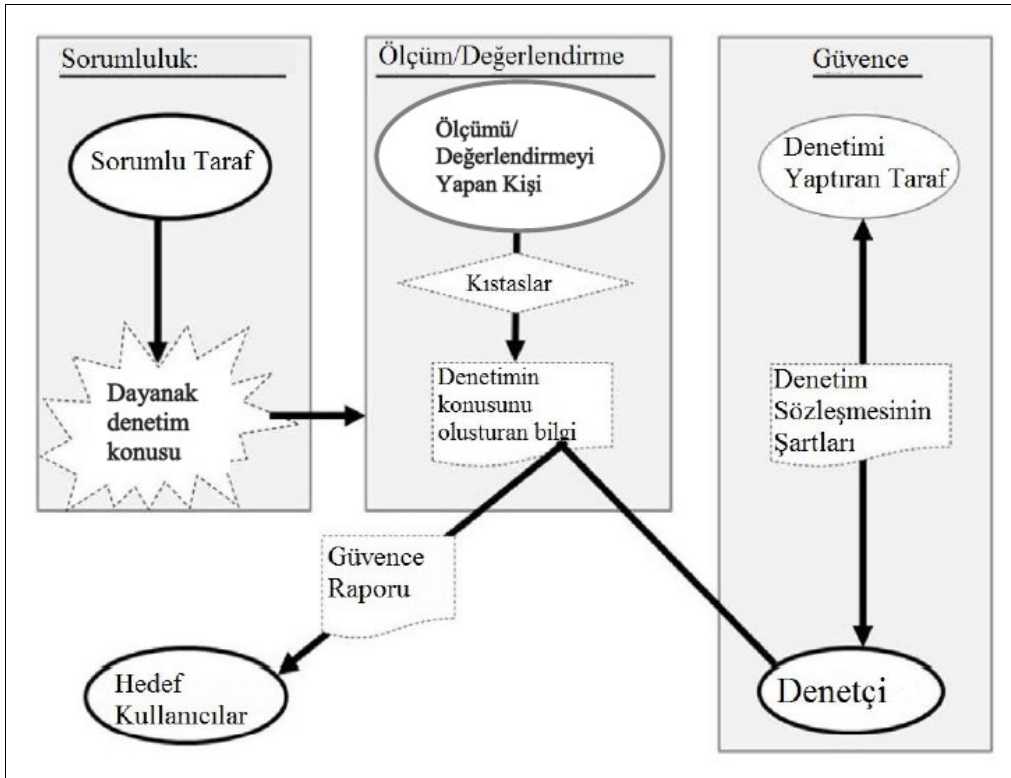
2. TARİHİ FİNANSAL BİLGİLERİN BAĞIMSIZ DENETİMİ VEYA SINIRLI BAĞIMSIZ DENETİMİ DIŞINDAKİ GÜVENCE DENETİMLERİ

Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi veya sınırlı bağımsız denetimi dışındaki güvence denetimleri Güvence Denetimleri Standardı 3000 (GDS 3000) de ele alınmıştır. Söz konusu standart Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 45 olarak KGK tarafından yayınlanmıştır. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimleri (Bağımsız Denetim Standartlarında-BDS) veya sınırlı bağımsız denetimleri (Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları-SBDS) dışında kalan güvence denetimlerini düzenlemektedir.

Güvence denetimi; sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetimdir. Örneğin bir işletmenin iç kontrol sisteminin etkinliğinin değerlendirilmesi için yapılan sözleşmeler güvence sözleşmelerine örnek olarak gösterilebilir. Güvence denetimi; makul güvence denetimi, sınırlı güvence denetimi, doğrulama hizmeti veya doğrudan denetim olmak üzere dört farklı boyutta gerçekleşir (BDS 3000, madde 12/i):

- **Makul Güvence Denetimi:** Denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir.
- **Sınırlı Güvence Denetimi:** Uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkatini çekip çekmediğini bildirdiği güvence denetimidir.
- **Doğrulama Hizmeti:** Denetçi dışındaki bir tarafın, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği bir güvence denetimidir.
- **Doğrudan Denetim:** Denetçinin, dayanak denetim konusunu geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgiyi güvence raporunun ilişiginde sunduğu güvence denetimidir.

Tüm güvence denetimlerinde sorumlu taraf, denetçi ve hedef kullanıcılar olmak üzere en az üç taraf bulunur. Denetim şartlarına bağlı olarak, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın veya denetimi yaptıran tarafın ayrı ayrı görevleri olabilir. Güvence denetimlerinde görev ve sorumluluklar aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.



Şekil 2: Güvence Denetimlerinde Görev ve Sorumluluklar

Kaynak: (GDS 3000, Ek 1, s.80)

Şekle göre sorumlu taraf, dayanak denetim konusundan sorumludur. Ölçümü veya değerlendirmeyi yapan taraf; denetime konu bilgileri meydana getiren, dayanak denetim konusunu ölçmeye veya değerlendirmeye yönelik kıstasları kullanır. Denetimi yaptıran taraf, denetim sözleşmesinin şartları üzerinde denetçiyle mutabakata varır. Denetçi, sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgilere ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere yeterli ve uygun kanıt elde eder. Hedef kullanıcılar, denetime konu bilgileri esas almak suretiyle çeşitli kararlar alır. Hedef kullanıcılar; denetçinin, güvence raporunu kullanmalarını beklediği kişiler, kurumlar veya gruplardır. Yukarıda belirtilen görevler hakkında aşağıdaki çıkarımlar yapılabilir: (Kaynak: GDS 3000, Ek 1, s.81)

- Her bir güvence denetiminde, denetçinin yanı sıra en az bir sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar bulunur.
- Denetçi; sorumlu taraf, denetimi yaptıran taraf veya hedef kullanıcı olamaz.
- Doğrudan denetimlerde denetçi, aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraftır.
- Doğrulama hizmetlerinde; sorumlu taraf ya da başka biri, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf (denetçi hariç) olabilir.
- Sorumlu taraf, aynı zamanda denetimi yaptıran taraf olabilir.
- Doğrulama hizmetlerinin birçoğunda, sorumlu taraf aynı zamanda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve denetimi yaptıran taraf olabilir.
- Sorumlu taraf, hedef kullanıcılardan biri olabilir; ancak tek hedef kullanıcı olamaz.
- Sorumlu taraf, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ve hedef kullanıcılar aynı işletmeden veya farklı işletmelerden olabilir.
- Denetimi yaptıran taraf aynı zamanda sorumlu taraf değilse, hedef kullanıcı olabilir.

Denetçiler, bu GDS'na ve denetimle ilgili olup denetimin konusuna özgü tüm GDS'na uyarlar (BDS 3000, madde 13). İstisnai durumlarda denetçiler, bir GDS'nda yer alan ilgili hükümden sapmanın gerekli olduğuna karar verebilir. Bu tür durumlarda denetçi, söz konusu hükmün amacına ulaşmak için alternatif prosedürler uygular (BDS 3000, madde 18). Aşağıdaki durumların varlığı halinde güvence sözleşmesi kabul edilir veya devam ettirilir (BDS 3000, madde 22).

- Bağımsızlık dahil ilgili etik hükümlere uygunluk sağlanması,
- Denetçinin ve denetimi yürütecek kişilerin tamamının uygun yeterlik ve yeteneğe sahip olması,
- Güvence denetiminin ön şartlarının sağlanıp sağlanmadığının tespit edilmesi,
- Denetçi ile denetimi yaptıran tarafın, denetçinin raporlamaya ilişkin sorumlulukları da dâhil olmak

üzere, denetim sözleşmesinin şartlarını aynı şekilde anladıklarının teyit edilmesi.

Bir denetçi güvence denetimi yapacağına öncelikle denetimi yaptıracak taraf ile sözleşmenin şartları üzerinde mutabakata varır. Sözleşmeler ilgili bilgiyi detaylı şekilde gösterecek şekilde yazılı yapılır. Birbirini takip eden dönemlerde denetim yapılması durumunda denetçi, denetim sözleşmesi şartlarının içinde bulunulan durum ve şartlara göre revize edilmesinin gerekli olup olmadığını değerlendirir. Denetçi makul bir gerekçe olmadıkça denetim sözleşmesi şartlarında değişiklik yapılmasını kabul etmez (BDS 3000, madde 27-29).

Sorumlu denetçi denetimi yürütecek kişilerin tamamının denetimi, ilgili standartlar ile yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygun olarak yürütebilecek, içinde bulunulan şartlara uygun bir güvence raporu düzenleyebilecek yetkinlikte olmasına dikkat etmelidir. Güvence denetiminde uzman çalışmasından yararlanılabilir veya başka bir denetçinin güvence çalışmasını kullanabilir (BDS 3000, madde 32).

2.1. Güvence Denetiminin Planlanması ve Yürütülmesi

Denetçi, denetimi, denetim kapsamının, zamanlamasının ve yönlendirmesinin belirlenmesi ile denetçinin amacına ulaşılmasını sağlamak için uygulanması gereken planlanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamının belirlenmesi dahil etkin şekilde yürütülmesini sağlamak üzere planlar (BDS 3000, madde 40).

Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, güvence denetimine ilişkin ön şartlardan bazılarının karşılanmamış olduğunun fark edilmesi durumunda denetçi, konuyu uygun taraflar ile görüşür. Bu süreçte söz konusu olayın denetçiyi tatmin edecek şekilde çözümlenip çözülemeyeceğini, denetime devam etmenin uygun olup olmadığını ve güvence raporunda bu konuya yer verip vermeyeceğini ve verecekse bunu ne şekilde yapacağını belirler. Denetim sözleşmesi kabul edildikten sonra, geçerli kıstaslardan ya da denetim konusunun güvence denetimi için uygun olmadığını anlaşılması durumunda denetçi, yürürlükteki mevzuatın izin vermesi halinde denetimden çekilme konusunu değerlendirir. Denetime devam etmesi durumunda denetçi, içinde bulunduğu şartlara uygun bir şekilde sınırlı olumlu (şartlı) sonuç veya olumsuz sonuç bildirir ya da sonuç bildirmekten kaçınır (BDS 3000, madde 42-43).

Tetkik, gözlem, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulama vb. prosedürler denetçi tarafından denetimin planlanması veya yürütülmesi için kullanılabilir (GDS 3000, A108).

2.2. Güvence Sonucunun Oluşturulması ve Raporun Hazırlanması

Denetçi, denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içerip içermediği konusunda bir sonuca ulaşır. Bu sonuca ulaşırken denetçi, elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğunu ve düzeltilmeyen yanlışlıkların tek tek veya toplu olarak önemli olup olmadığını değerlendirir. Denetçi şartlara göre gerekli olması durumunda ilave kanıt elde etmeye çalışır. Yeterli ve uygun kanıt elde edememesi halinde denetçi, bir kapsam kısıtlamasından söz edileceğinden dolayı sınırlı olumlu (şartlı) sonuç bildirir, sonuç bildirmekten kaçınır veya yürürlükteki mevzuatın izin vermesi durumunda uygun görürse denetimden çekilir (BDS 3000, madde 64-66).

Güvence raporunun yazılı şekilde düzenlenmesi gerekir ve raporda, denetçinin denetime konu bilgilerle ilgili ulaştığı sonuca ilişkin açık bir ifade yer alır. Denetçinin ulaştığı sonuç; bu sonucu etkilemesi beklenmeyen (dikkat çekilen hususlar, diğer hususlar, denetimin belli yönlerine ilişkin bulgular, güvence raporu kapsamına alınan öneri veya ek bilgiler gibi) bilgi ve açıklamalardan açık bir şekilde ayrı olarak raporda bildirilir (BDS 3000, madde 67-68). Güvence raporunda asgari olarak aşağıdaki hususlar yer almalıdır (BDS 3000, madde 69):

- Raporun, bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık,
- Muhatap,
- Denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesine, denetime konu bilgilere ve uygun hallerde dayanak denetim konusuna ilişkin bir tanım veya açıklama,
- Geçerli kıstasların açıklanması/belirtilmesi,
- Gerektiğinde, her tür önemli yapısal kısıtlamanın açıklanması,
- Denetimin GDS uyarınca yürütüldüğüne ilişkin bir ifade,
- Denetim şirketinin, KKS 1'i uyguladığına ilişkin bir açıklama,
- Denetçinin, Kurum tarafından yayımlanan Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama,
- Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti,
- Denetçinin ulaştığı sonuç,
- Denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç vermesi durumunda olumlu sonuç dışında bir sonuca yol açan husus veya hususların açıklandığı bir bölüm,
- Denetçinin imzası,
- Güvence raporunun tarihi,
- Denetçinin adresi.

Denetçi, makul güvence denetiminde; denetime konu bilgilerin, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlandığı veya sınırlı güvence denetiminde; uygulanan prosedürler ve elde edilen kanıtlara dayanarak, denetçinin, denetime konu bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara uygun olarak hazırlandığı kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir hususun dikkatini çekmediği durumlarda olumlu sonuç bildirir (BDS 3000, madde 72).

Denetçi, hedef kullanıcıların dikkatini, denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklanan bir hususa çekmek gerektiğini düşünmesi durumunda güvence raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ekler. Benzer şekilde denetçi denetime konu bilgilerde sunulan veya açıklananlar dışındaki bir hususun bildirilmesi gerektiğini düşünmesi durumunda güvence raporuna Diğer Hususlar Paragrafı ekler (BDS 3000, madde 73).

Denetçi, kapsam kısıtlamasının olması ve bu hususun etkisinin önemli olması durumunda sınırlı olumlu sonuç bildirir veya sonuç bildirmekten kaçınır. Denetçi denetime konu bilgilerin önemli yanlışlık içeriyor olması durumunda sınırlı olumlu sonuç veya olumsuz sonuç bildirir. Bir hususun etkilerinin çok önemli olmaması ve olumsuz bir sonuç bildirilmesini veya sonuç bildirmekten kaçınılmasını gerektirecek derecede yaygın olmaması durumunda denetçi, sınırlı olumlu sonuç bildirir. Sınırlı olumlu sonuç, sonucu şartlı yapan hususun etkilerinin veya olası etkilerinin "hariç olmak üzere" şeklinde gösterileceği bir biçimde ifade edilir. Kapsam kısıtlamasından dolayı olumlu sonuç dışında bir sonuç bildirmesi durumunda denetçi, güvence raporunda, bu hususlara ilişkin bir açıklamaya yer verir (BDS 3000, madde 74-76).

Denetçi, güvence raporunun dayanağına ilişkin denetimle daha önceden hiçbir bağlantısı bulunmayan tecrübeli bir denetçinin anlayabilmesine olanak sağlayacak şekilde çalışma kâğıtlarını zamanında hazırlar. Denetçi, çalışma kâğıtlarını bir denetim dosyasında birleştirir ve güvence raporu tarihinden sonra nihai denetim dosyasının oluşturulmasına yönelik idari süreci zamanında tamamlar. Çalışma kâğıtlarının nihai denetim dosyasında birleştirilmesi işlemi tamamlandıktan sonra denetçi, hangi şekilde olursa olsun çalışma kâğıtlarını saklama süresi sona ermeden silemez veya yok edemez (BDS 3000, madde 79-82).

3. İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ (GELECEĞİN DENETİMİ)

Bir işletmenin geçmiş yıllar mali tablolarındaki verilerinden yararlanılarak gelecek yılları kapsayan proforma finansal tabloları hazırlanabilir. Bunun için öncelikle geçmiş yıllara ait çeşitli performans oranları hesaplanmalıdır. Bu performans oranlarına; işletmenin net satışları ile oranlanan nakit ihtiyacı, ticari alacaklar, stoklar, satılan malın maliyeti/net satışlar,

faaliyet giderleri/net satışlar ve net satışlardaki büyüme gibi oranlar örnek gösterilebilir. Bilindiği gibi tahminler genelde beş ila on yıllık dönemler için yapılmaktadır. Proforma mali tablolar, gelecek yıllardaki faaliyetlerle ilgili öngörüler baz alınarak hazırlanır. Proforma bilanço hazırlama yöntemlerinde büyüme oranı bilanço kalemleri üzerine uygulanmaktadır. Diğer bir deyişle büyüme yüzdesi kadar bilanço kalemleri büyütülür. Bu yöntemde sadece işletmenin sermayesi sabit kalmalıdır. Ek fon gereksinimi oluşan yıllarda tutar “finansal borçlar kalemi”; ek fon fazlası oluşan yıllarda ise fon fazlası “menkul kıymetler kalemi” olarak yazılmalıdır.

İleriye yönelik finansal bilgilerin işletmenin içinde bulunduğu durum ve ilgili tarih için gerçekçi bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda bir denetim şirketinden güvence talep edilebilir. Bu durumda yapılacak çalışma ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi başka bir ifade ile geleceğin denetimi olur.

İleriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi Güvence Denetimleri Standardı 3400 (GDS 3400) de ele alınmıştır. Söz konusu standart Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 41 olarak KGK tarafından yayınlanmıştır. Bu GDS'nin amacı ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesine ve raporlanmasına ilişkin denetimler için standart belirlemek ve bu konularda rehberlik sağlamaktır. Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi denetiminde aşağıdaki hususlarla ilgili yeterli ve uygun kanıt elde eder (BDS 3000, madde 1-2):

- İleriye yönelik finansal bilgilerin temelini oluşturan yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığı ve hipoteze dayalı varsayımların kullanılması durumunda, bu varsayımların bilginin amacıyla tutarlılık gösterip göstermediği,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin varsayımlara uygun bir şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin uygun bir şekilde sunulup sunulmadığı ve tüm önemli varsayımlar hakkında yeterince açıklama yapıp yapılmadığı,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin tarihi finansal bilgilerin dayandığı esasla tutarlı bir şekilde, uygun muhasebe ilkeleri kullanılarak hazırlanıp hazırlanmadığı.

“İleriye yönelik finansal bilgiler” gelecekte meydana gelebilecek olaylar ve işletmenin muhtemel eylemleriyle ilgili varsayımlara dayanan finansal bilgiler anlamına gelir. Söz konusu finansal bilgilerin niteliği büyük ölçüde subjektiftir ve hazırlanması önemli ölçüde muhakeme kullanılmasını gerektirir. İleriye yönelik finansal bilgiler bir tahmin veya projeksiyon (öngörü) olabilir; veya bu ikisinin bir birleşimi olabilir. “Tahmin”, yönetimin gerçekleştirmeyi beklediği faaliyetler ve geleceğe ilişkin olaylarla ilgili varsayımlara dayalı olarak

hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler anlamına gelir. Projeksiyon (öngörü), kesin olarak meydana gelmesi beklenmeyen geleceğe ilişkin olaylara ve yönetimin eylemlerine ilişkin hipoteze dayalı varsayımlara bağlı olarak hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler anlamına gelir (BDS 3400, madde 3-5).

İleriye yönelik finansal bilgiler, henüz meydana gelmemiş ve meydana gelmeyecek olay ve eylemlerle ilgilidir. İleriye yönelik finansal bilgilerin dayandırıldığı varsayımları destekleyen kanıtlar mevcut olabilir, ancak bu kanıtlar tarihi finansal bilgilerin denetiminden elde edilen kanıtlardan farklı olarak genellikle geleceğe yöneliktir ve dolayısıyla spekülasyon niteliktedir. Dolayısıyla denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerde gösterilen sonuçlara ulaşıp ulaşamayacağı hususunda görüş bildirecek bir konumda değildir (BDS 3400, madde 8).

Ayrıca, ileriye yönelik finansal bilgilerin dayandırıldığı varsayımların değerlendirilmesine ilişkin mevcut kanıt türleri dikkate alındığında, denetçinin varsayımlarda “önemli yanlışlık” bulunmadığı yönünde pozitif bir görüş vermek için yeterli tatmin düzeyine ulaşması zor olabilir. Sonuç olarak, bu standart kapsamında yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığı raporlanırken, denetçi yalnızca orta düzeyde bir güvence sağlar (BDS 3400, madde 9).

3.1. İşin Kabulü

Öncelikle denetçi ve müşterinin, denetimin şartları üzerinde anlaşmaya varması gerekir. Denetçi, varsayımların açık bir şekilde gerçekçi olmadığı veya ileriye yönelik finansal bilgilerin kullanım amacına uygun olmadığı kanaatine varması durumunda, denetimi kabul etmez veya denetimden çekilir. Denetçi, ileriye yönelik bilgilerin hazırlanması için gereken tüm önemli varsayımların belirlenip belirlenmediğini değerlendirebilmek amacıyla işletmeye ve ilgili faaliyete ilişkin yeterli düzeyde bilgi elde eder. Denetçinin, ileriye yönelik finansal bilgilerin tarihi finansal bilgilerle tutarlı bir temele dayanarak hazırlanıp hazırlanmadığını değerlendirmek ve yönetimin varsayımlarının değerlendirilmesine yönelik tarihsel bir ölçüt sağlamak için işletmenin tarihi finansal bilgileri hakkında bilgi sahibi olması gerekir. Denetçinin ilgili geçmiş bilgilerin bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetimden geçip geçmediğini ve hazırlanmaları sırasında geçerli muhasebe ilke ve kurallarının kullanılıp kullanılmadığını belirlemesi gerekir. Bu bağlamda Denetçi, işletmenin tarihi finansal bilgilerinin güvenilirliğinin ne düzeyde doğrulandığını dikkate alır (BDS 3400, madde 11-14).

Finansal tabloları ilgilendiren dönem uzadıkça varsayımlar daha spekülasyon hale geldiğinden, bu dönemin uzaması, yönetimin en iyi tahmine dayalı varsayımlarda bulunma kabiliyetini azaltır. Kapsanan dönem, yönetimin varsayımlar için makul bir

dayanağa sahip olduğu dönemi aşamaz. Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin kapsadığı zaman dilimini dikkate alır. Denetçinin ileriye yönelik finansal bilgilerin kapsadığı döneme ilişkin yaptığı değerlendirmeye ilgili; faaliyet döngüsü, varsayımların güvenilirlik derecesi ve kullanıcıların ihtiyaçları gibi bazı faktörleri dikkate alır (BDS 3400, madde 16).

3.2. İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesine İlişkin Rapor

Denetçi bir işletmenin ileriye yönelik finansal bilgilerini incelediğinde elde ettiği sonuca ilişkin bir rapor yazacaktır. Bu rapor aşağıdaki unsurları içermelidir (BDS 3400, madde 27).

- Başlık,
- Muhatap,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin belirtilmesi,
- GDS'na yapılan atıf,
- Yönetimin ileriye yönelik finansal bilgilerin dayandığı varsayımlar da dahil bu bilgilerden sorumlu olduğuna ilişkin bir açıklama,

- Uygun hallerde, ileriye yönelik finansal bilgilerin amacı ve/veya sınırlı dağıtımına yapılan atıf,
- Varsayımların ileriye yönelik finansal bilgiler için uygun dayanak sağlayıp sağlamadığı konusunda negatif güvence ifadesi,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin varsayımlara dayanarak uygun şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ve ilgili finansal raporlama çerçevesine uygun olarak sunulup sunulmadığına ilişkin bir görüş,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin gösterdiği sonuçların ulaşılabilirliğine ilişkin uygun uyarılar,
- Prosedürlerin tamamlandığı tarihle aynı tarih olması gereken rapor tarihi,
- Denetçinin adresi,
- İmza.

İleriye yönelik tahmini (proforma) bilgilerin denetimine ilişkin rapor örneği aşağıdaki şekilde olabilir.

<p>Başlık ve Muhatap;</p> <p>İşletmenin tahminleri ve ileriye yönelik finansal bilgilerinden oluşan xx.xx.xxxx tarihli finansal durum tablosu, gelir tablosu ve nakit akış tablolarını incelemiş bulunmaktayız. İşletme yönetimi söz konusu tahminlerden sorumludur. Bizim sorumluluğumuz bu tahminlere ilişkin bir görüş vermektir.</p> <p>İncelemelerimiz Güvence Denetimi Standardı 3400'e uygun olarak yapılmıştır. Söz konusu inceleme yapılırken yönetimin tahminlerine ilişkin uygun örülen prosedürler uygulanmıştır. Yaptığımız değerlendirmelerin makul bir görüş oluşturmak için yeterli bir dayanak olduğuna inanıyoruz.</p> <p>Görüşümüze göre, yönetimin tahminleri GDS'na uygun yapılmıştır. Ancak tahminler ile fiili durum farklı nedenlerle zaman zaman farklılaşabilir. Bu raporun tarihinden sonra ortaya çıkacak gelişmeler nedeniyle raporu güncelleme gibi bir sorumluluğumuz bulunmamaktadır.</p> <p>Denetçi</p> <p>Tarih</p> <p>İmza</p>

Şekil 3: İleriye Yönelik Bilgilerin Denetimine İlişkin Rapor Örneği

Kaynak: (Arens vd., 2012: 803)

Denetçi yaptığı çalışmalar sonucunda ileriye yönelik bir finansal bilgi için olumlu sonuç verebilir. Buna ilişkin bir örnek aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

<p>Başlık ve Muhatap;</p> <p>İşletmenin tahminleri ve ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesinde uygulanan Güvence Denetimi Standardı 3400'e uygun olarak tarafımızca incelenmiştir. Yönetim, tarafından tahmine dayanak oluşturan X dipnotunda belirtilen varsayımlar da dahil olmak üzere tahminden sorumludur.</p> <p>Varsayımları destekleyen kanıtlara ilişkin incelememize göre, bu varsayımların tahmin için makul bir dayanak oluşturmadığı kanaatine varmamıza sebep olacak bir husus dikkatimizi çekmemiştir. Ayrıca, görüşümüze göre tahmin, varsayımlara dayanarak uygun şekilde hazırlanmış ve geçerli çerçeveye uygun olarak sunulmuştur.</p> <p>Öngörülen olayların genellikle beklendiği şekilde meydana gelmemesinden ve sapmanın önemli düzeyde olabilmesinden dolayı, gerçek sonuçlar ileriye yönelik finansal bilgilerden muhtemelen farklı olacaktır.</p> <p>Denetçi</p> <p>Tarih</p> <p>İmza</p>
--

Şekil 4: Bir Tahmine Dayalı Olumlu Sonuç Belirten Rapor Örneği

Kaynak: (BDS 3400, madde 28).

Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin sunum ve açıklamasının yeterli olmadığı kanaatine varması durumunda, ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin raporunda sınırlı olumlu görüş (şartlı görüş) veya olumsuz görüş bildirir ya da uygun hallerde denetimden çekilir (BDS 3400, madde 30). Denetçi, bir veya daha fazla önemli varsayımın en iyi tahmine veya hipoteze dayalı varsayımlar temelinde hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler için makul bir dayanak sağlamadığı kanaatine varması durumunda, ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin raporunda olumsuz görüş bildirir ya da denetimden çekilir (BDS 3400, madde 31). İncelemenin, içinde bulunulan şartlarda gerekli olan bir veya daha fazla prosedürün uygulanmasını önleyen durumlardan etkilenmesi halinde, denetçi denetimden çekilir veya görüş bildirmekten kaçınır ve ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin raporunda kapsam sınırlamasını açıklar (BDS 3400, madde 32).

3. BİR İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE İLİŞKİN RAPORLAMA YAPMAK ÜZERE ÜSTLENİLEN GÜVENCE DENETİMLERİ

Bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin derlenmesine ilişkin raporlama yapmak üzere üstlenilen güvence denetimleri Güvence Denetimleri Standardı 3420 (GDS 3420) de ele alınmıştır. Bu Güvence Denetimi Standardı (GDS), denetçinin bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafta yapılan derlemesi üzerine raporlama yapmak için üstlendiği makul güvence doğrulama hizmetlerini ele almaktadır (BDS 3420, madde 1).

İzahname; işletmenin menkul kıymetleriyle ilgili mevzuat uyarınca düzenlenen ve üçüncü bir tarafın buna dayanarak yatırım kararı almasının amaçlandığı belgedir. Proforma finansal bilgiler de; önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya üstlenilen bir işlemmiş gibi göstermek için yapılan düzeltmelerle birlikte sunulan finansal bilgilerdir (BDS 3420, madde 11).

Bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin amacı yalnızca, önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermektir. Bu süreç aşağıdaki adımları içerir (BDS 3420, madde 4):

- Proforma finansal bilgileri derlerken kullanılacak düzeltilmemiş finansal bilgilerin kaynağının belirlenmesi ve düzeltilmemiş finansal bilgilerin bu kaynaktan elde edilmesi,
- Proforma finansal bilgileri sunmak amacıyla, düzeltilmemiş finansal bilgilere proforma düzeltmelerin uygulanması,

- Elde edilen proforma finansal bilgilerin açıklamalarıyla birlikte sunulması.

3.1. Görüş Oluşturulması

Denetçi, sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derleyip derlemediği konusunda bir görüş oluşturur. Denetçi söz konusu görüşü oluşturmak için, proforma finansal bilgilerin derlenmesinde önemli eksikliklerin bulunup bulunmadığına veya bir proforma düzeltmenin uygun olmayan kullanımı veya uygulanmasının bulunup bulunmadığına ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde edip etmediğine dair bir sonuca varır. Bu sonuç; geçerli kıstasların kamuoyuna açık olmaması halinde, sorumlu tarafın bu kıstasları yeterli şekilde tanımlayıp tanımlamadığına ve açıklayıp açıklamadığına ilişkin bir değerlendirmeyi de içerir (BDS 3420, madde 29-30).

Sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlediği sonucuna varması durumunda denetçi olumlu görüş bildirir. GDS 3000 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüşün uygun olacağı sonucuna varması halinde denetçi, konuyu sorumlu tarafla müzakere eder. Sorumlu tarafın gerekli değişiklikleri yapmayı reddetmesi durumunda denetçi; raporu sunmaz, denetimden çekilir veya hukuki danışmanlık alma seçeneğini değerlendirir. Bazı durumlarda ise ilgili mevzuat proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediği konusunda olumlu görüş dışında bir görüş içeren izahnamelerin yayımlanmasını engellemeyebilir. Böyle bir durumda, GDS 3000 uyarınca olumlu görüş dışında bir görüşün uygun olacağı sonucuna varması halinde denetçi, olumlu görüş dışındaki görüşler ile ilgili GDS 3000'de bulunan hükümleri uygular (BDS 3420, madde 31-33).

Denetçi, bazı durumlarda kullanıcıların dikkatinin, proforma finansal bilgilerde veya ilişkiindeki açıklayıcı dipnotlarda sunulan veya açıklanan bir hususa yönlendirilmesi gerektiğine karar verebilir. Bu durumda yeterli ve uygun kanıt elde etmiş olması koşuluyla, raporuna Dikkat Çekilen Hususlar Paragrafı ekler. Bu şekilde bir paragraf yalnızca proforma finansal bilgilerde veya ilişkiindeki açıklayıcı dipnotlarda sunulan ya da açıklanan bilgilere atıfta bulunur (BDS 3420, madde 34). Güvence raporunda aşağıdaki hususlar yer almalıdır (BDS 3420, madde 35):

- Raporun bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık,
- Denetim sözleşmesinde yer alan muhatap,
- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin elde edildiği kaynak ve bu kaynağa ilişkin bir bağımsız denetim veya sınırlı denetim raporunun yayımlanmış olup olmadığı, proforma finansal bilgilerin tarihi veya

- kapsadığı dönem ve sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri derlerken esas aldığı geçerli kıstaslara ve bu kıstasların kaynağına ilişkin bir atf bilgilerinin içeren giriş paragrafı,
- Sorumlu tarafın proforma finansal bilgilerin geçerli kıstaslara dayanarak derlenmesinden sorumlu olduğuna ilişkin bir açıklama,
 - Denetçinin sorumluluklarını belirten bir açıklama,
 - Denetimin; GDS 3420 ye uygun olarak yürütüldüğü yönünde bir açıklama,
 - Denetim şirketinin KKS 1'i hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama,
 - Denetçinin Kurum tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kurallara uyduğuna ilişkin bir açıklama,
 - Görüş (Proforma finansal bilgiler tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenmiştir veya proforma finansal bilgiler belirtilen dayanağa göre doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiştir),
 - Denetçinin imzası,
 - Rapor tarihi,
 - Denetçinin adresi.

İZAHNAMEDE YER ALAN PROFORMA FİNANSAL BİLGİLERİN DERLENMESİNE İLİŞKİN BAĞIMSIZ DENETÇİ GÜVENCE RAPORU

Muhataplar;

ABC Şirketinin proforma finansal bilgilerinin derlenmesini raporlamaya yönelik güvence denetimimizi tamamlamış bulunuyoruz. Proforma finansal bilgiler şirket tarafından yayımlanan izahnamenin xx-xx sayfalarında yer almaktadır.

Proforma finansal bilgiler X tarafından xx.xx.xxxx tarihinde gerçekleşmiş gibi göstermek amacıyla derlenmiştir. Bu sürecin bir parçası olarak, veriler xxxx tarihli bağımsız denetimden geçmiş mali tablolarından elde edilmiştir.

Sorumlu taraf proforma finansal bilgilerin geçerli kıstaslara dayanarak derlenmesinden sorumludur.

KGK tarafından yayımlanan bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine uygunluk sağlamaktayız. Denetim şirketimiz; KKS 1'i uygulamakta ve dolayısıyla etik hükümlere, mesleki standartlara ve yürürlükteki mevzuat hükümlerine uygunluk sağlandığına dair belgelendirilmiş politika ve prosedürleri içeren kapsamlı bir kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamaktadır.

Bağımsız denetçinin sorumluluğu sorumlu tarafın proforma finansal bilgileri, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara dayanarak derleyip derlemediği hakkında görüş vermektir. Yaptığımız denetim, KGK tarafından yayımlanan GDS 3420'ye uygun olarak yürütülmüştür. Bu denetimin amaçları açısından, proforma finansal bilgilerin derlenmesinde kullanılan herhangi bir tarihi finansal bilgiye ilişkin herhangi bir raporun veya görüşün güncellenmesinden veya yeniden yayımlanmasından sorumlu değiliz. Ayrıca denetim süresince proforma finansal bilgilerin derlenmesinde kullanılan finansal bilgilere ilişkin bir bağımsız denetim veya sınırlı bağımsız denetim yürütmüş de değiliz. İzahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin amacı yalnızca, önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermektir. Dolayısıyla, olay veya işlemin xxxx tarihindeki gerçek sonucunun gösterilen şekilde olacağı konusunda herhangi bir güvence vermemekeyiz. Seçilen prosedürler; denetçinin; işletmenin niteliğine, derlenen proforma finansal bilgilere ilişkin olay veya işleme ve diğer denetim şartlarına yönelik anlayışını göz önünde bulundurarak ulaştığı muhakemesine dayanmaktadır. Denetimimiz aynı zamanda proforma finansal bilgilerin genel sunumunun değerlendirilmesini de içermektedir. Denetim sırasında elde ettiğimiz kanıtların, görüşümüzün oluşturulması için yeterli ve uygun bir dayanak oluşturduğuna inanıyoruz.

Görüşümüze göre, proforma finansal bilgiler, tüm önemli yönleriyle, geçerli kıstaslara dayanarak derlenmiştir (proforma finansal bilgiler, belirtilen dayanağa göre doğru ve düzgün bir şekilde derlenmiştir).

İmza

Tarih

Adres

Şekil 5: Olumlu Görüş İçeren Denetçi Raporu Örneği

Kaynak: (BDS 3420).

SONUÇ

Bir işletmeye ait finansal bilgiler finansal tablolar aracılığıyla kamuya açıklanır. Karar alıcılar karar alma sürecinde bu finansal tabloları kullanırlar. Alınan kararların doğru olabilmesi finansal tablolar aracılığıyla açıklanan bu bilgilerin güvenilir olmasına bağlıdır. Bu bilgilerin güvenilir olmasını sağlayan unsur da bağımsız denetimdir. Bilindiği gibi bağımsız denetimde bir işletmenin finansal tablolarının uygulanabilir finansal raporlama çerçevesine uygun hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda makul güvence veren bir sistemdir. Uygulamada bağımsız denetim her yılın sonunda hazırlanan 31.12.201X tarihli finansal tablolar için bir görüş verilmesi ekinde gerçekleşirse sürekli bağımsız denetim olarak adlandırılır. Sürekli bağımsız denetimde denetim görüşü finansal tablo tarihinden yaklaşık 3 ay sonra verildiğinden bir anlamda tarihi finansal bilgi için geriye dönük verilmiş bir görüş niteliğindedir. Bu durum zaman zaman anlamını yitirebilir. Çünkü günümüzde karar alıcılar bir işletme ile ilgili sürekli bilgi niteliğinde eş anlamlı bilgi almak istemektedirler. Bu bağlamda bazı sektörlerde ara dönem finansal tabloların da bağımsız denetime tabi olması zorunluluğu getirilmiştir. Bu uygulamaya sınırlı bağımsız denetim denmektedir.

Bir işletmenin tarihi finansal bilgilerinin denetimi veya sınırlı denetimi dışındaki güvence hizmetleri de büyük önem taşır. Küreselleşme ve bilgi teknolojilerindeki gelişmeler nedeniyle ekonomik sistem ve muhasebe bilgi sistemi çok farklı bir yapıya bürünmüştür. Günümüzde işletmelerin tarihi finansal bilgileri kadar geleceğe ilişkin proforma finansal bilgileri talep edilir hale gelmiştir. Birçok karar alıcı tarihi finansal bilgilere verilen denetim görüşü ile yetinmemekte, geleceğe ilişkin finansal bilgileri karar alma sürecinde daha aktif olarak kullanmaktadır. Hatta bazı ülkelerde işletmelerin tarihi finansal bilgileri yanında geleceğe ilişkin proforma finansal bilgilerini açıklaması yasal olarak talep edilmektedir. Böyle bir uygulamanın hayata geçirilmesi durumunda çeşitli tahmin ve varsayımlara dayanan bu finansal tablolar hakkında da makul güvence verilmelidir. İşte diğer güvence denetimi çalışmaları ile bir işletmenin ileriye yönelik finansal tabloları hakkında da güvence beyanları verilebilir.

Bir işletmenin geçmiş yıllar mali tablolarındaki verilerinden yararlanılarak gelecek yıla ait proforma finansal tabloları hazırlanabilir. Proforma mali tablolar, gelecek yıllardaki faaliyetlerle ilgili öngörüler baz alınarak hazırlanır. İleriye yönelik finansal bilgilerin işletmenin içinde bulunduğu durum ve ilgili tarih için gerçekçi bir yaklaşımla hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda verilecek bir beyan şeklinde güvence talep edilebilir. Bu durumda yapılacak çalışma ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi başka bir ifade ile geleceğin denetimi olur.

Tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimi ve sınırlı bağımsız denetimi hariç diğer güvence denetimlerinde uygulanan Güvence Denetimi Standartları (ISAE); GDS 3000: Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri Standardı, GDS 3400: İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi, GDS 3420: Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri ve GDS 3402: Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporlarıdır. Güvence hizmetleri, karar alıcılar için bilginin kalitesini arttıran bağımsız profesyonel hizmetlerdir. Bu çalışmada güvence hizmetleri tanımlanmış, güvence denetimi standartları hakkında bilgi verilmiş, daha sonra güvence hizmetleri içerisinde önemli bir yer tutan ileriye yönelik finansal bilginin incelenmesi konusunu detaylı bir şekilde açıklamıştır.

Bilindiği gibi KGK, IFAC tarafından yayınlanan standartları Türkçeye çevirerek yayınlamaktadır. Şu ana kadar Bağımsız Denetim Standartları, Sınırlı Bağımsız Denetim Standartları, Güvence Sözleşmeleri Standartları ve İlgili Hizmetler Standartları resmi gazetede yayınlanmıştır. Bu bağlamda bu çalışmada sadece güvence denetimleri standartları ve ileriye yönelik finansal bilgilerin gözden geçirilmesi (geleceğin denetimi) açıklanmaya çalışılmıştır. Bu açıdan çalışmanın uygulamacılar için yol gösterici nitelikte olması amaçlanmıştır. Uygulamanın yaygınlaşması ile birlikte bundan sonra yapılacak çalışmalarda güvence denetimleri başka bakış açıları ile daha detaylı bir şekilde ele alınabilir. Özellikle uygulama örnekleri incelenerek standartlar ile uygulamanın ne ölçüde örtüştüğü araştırılabilir.

KAYNAKÇA

1. Acar, D., Aktürk, A., ve Coşkun A. (2012). "Gönüllüden Zorunlu Bağımsız Denetime Geçişin Aile İşletmelerinde Kurumsal Yönetime Etkileri", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Sayı: 34.
2. Arens, A. A., Elder J. R., Beasley, S. M. (2012). Auditing and Assurance Services, Prentice Hall, 14. Ed.
3. Bozdemir, E. (2013). "Sermaye Şirketlerinde Bağımsız Denetimin Zorunluluğuna İlişkin Yasal Düzenlemeler ve Güncel Gelişmeler," Mali Çözüm Dergisi, Temmuz-Ağustos.
4. Coşkun, A. (2011). "Kobilerin Denetiminde Uluslararası Denetim Standartlarının Uygulanması", X. Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, IV. Uluslararası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Ekim.
5. Cömert, N., Uzay, Ş., Selimoğlu, S. K. ve Uyar, S. (2013). Uluslararası Denetim Standartları

- Kapsamında Bağımsız Denetim, Sakarya Üniversitesi SEM Yayınları, 2013.
6. Güredin, E. (2014). Denetim ve Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi.
 7. Kandemir, T. ve Akbulut, H. (2013). “Bağımsız Denetimin Etkinliğinde Denetimden Sorumlu Komitenin Rolü: Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmalarına Yönelik Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt 9, Sayı 20.
 8. Karakoç, M. (2013). “Türk Ticaret Kanunu İle Birlikte Bağımsız Denetimde Meydana Gelen Gelişmeler”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz.
 9. KGK, (2014), “Türkiye Denetim Standartlarına İlişkin Bilgi Notu”, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/bilgiNotu.pdf>, 05.11.2014
 10. KGK, Güvence Denetimleri Standardı 3000: Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 45.
 11. KGK, Güvence Denetimleri Standardı 3400: İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi, Türkiye Denetim Standartları Tebliği No: 41, 12.11.2014 Tarih ve 29173 Sayılı Resmi Gazete
 12. KGK, Güvence Denetimleri Standardı 3420: Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri, 12.12.2014 Tarih ve 29201 Sayılı Resmi Gazete
 13. Selimoğlu, S. K. (2012). Muhasebe Denetimi ve Mali Analiz, Anadolu Üniversitesi Yayın No: 2636.
 14. SPK, Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ, Seri:X, No: 22
 15. Şengel, S. (2011). “Yeni Türk Ticaret Kanununun Sermaye Şirketleri İle İlgili Getirdiği Yeniliklerin Değerlendirilmesi”, Journal of World of Turks, Vol. 3, No. 2.
 16. Terzi, S., Kıymetli, Ş. İ. ve Solak, B. (2014). “Kurumsal Yönetim Uygulamalarının Denetim Kalitesine Etkisi: Borsa İstanbul’da Ampirik Bir Araştırma”, Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 23.
 17. Yanık, S. ve Koçyiğit, S. Ç. (2014). “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kapsamında ISAE 3000 ve Bağımsız Güvence Raporlarının ISAE 3000 Açısından Değerlendirilmesi”, Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, Sayı: 16, Aralık.