

## İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN ULUSLARARASI GÜVENCE UYGULAMALARI AÇISINDAN İNCELENMESİ VE RAPORLANMASI\*

**Gülşen CAN**

Dr. Gülşen Can, İç Denetçi, BOTAŞ

**Recep GÜNEŞ**

Prof. Dr. İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Malatya

---

\* Bu makale, Dr. Gülşen Can'ın "İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin Uluslararası Güvence Uygulamaları Açısından İncelenmesi Ve Raporlanması" konulu doktora tezinin teorik kısmından oluşturulmuştur.

## İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN ULUSLARARASI GÜVENCE UYGULAMALARI AÇISINDAN İNCELENMESİ VE RAPORLANMASI

### ÖZET

Son yıllarda küreselleşmenin etkisiyle finansal raporlama ve denetim sistemlerinin artan önemi, işletmelerin bu sistemleri gerçekçi bir yaklaşımla ele almalarını gerekli kılmaktadır. Finansal tabloları doğru ve tam okuyabilmek için bütünlük, adil ve şeffaf bir yöntem üzerinde durulması amacıyla çıkarılan uluslararası standartlar, tüm sermaye piyasası yatırımcıları tarafından alınacak yatırım kararlarını etkileyecektir. Günümüze kadar işletmeleri tanıma amacıyla tarihi finansal bilgiler üzerinde durulmuş olmakla birlikte, işletme varlıklarının değerini doğrudan etkileyebilecek ileriye dönük finansal pozisyonları belirleyen tahminlere giderek daha fazla talep olmaktadır.

Bu çalışma, uluslararası denetim ve güvence standartlarını belirleyen çeşitli kuruluşların yayımladığı uluslararası denetim ve güvence standartları ile düzenlemeleri ışığında, ileriye yönelik finansal bilgi, uluslararası güvence uygulamaları hakkında farkındalığının artırılması amaçlanmıştır. Bu amaç doğrultusunda, öncelikle güvence hizmetlerine ve ileriye dönük finansal bilgi kavramlarına değinilmiş, çeşitli uluslararası güvence standartlarına ait yaklaşımlar incelenmiş neticede uluslararası güvence standartları ile proforma mali tabloların güvence denetimi irdelenmiştir.

Sonuç olarak güvence denetim uygulamaları arttıkça, ileriye yönelik finansal bilginin kullanıcı muhakemesini etkileme düzeyini artıracığı ve karar alma süreçlerini kolaylaştırıcı rol üstleneceği düşünülmektedir. Ülkelerarası artan ekonomik iş birlikleri, yabancı sermaye akımının hızlanması, çok uluslu veya yabancı sermayeli şirketlerin konsolidasyon işlemlerinin uyumlaştırılması kısacası uluslararası piyasaların dili ile konuşabilmek adına bu tarz güvence hizmetlerinin Türkiye’de bilinirliğinin artırılması ve kullanımının yaygınlaştırılması gerekmektedir.

**Anahtar Kelimeler:** İleriye Yönelik Finansal Bilgi, Güvence Standartları, Proforma Finansal Tablolar

**JEL Sınıflandırma Kodları:** M 42, M 49

## ANALYSIS AND REPORTING OF FORWARD LOOKING FINANCIAL INFORMATION IN TERMS OF INTERNATIONAL ASSURANCE APPLICATIONS

### ABSTRACT

In recent years, the increasing importance of financial reporting and auditing systems with the effect of globalization makes it necessary for businesses to deal with these systems with a realistic approach. International standards, which were issued to focus on an integrated, fair and transparent method in order to read the financial statements accurately and completely, will affect the investment decisions to be made by all capital market investors. Although historical financial information has been emphasized for the purpose of recognizing businesses, there is an increasing demand for forecasts that determine the future financial positions that can directly affect the value of business assets.

In this study, it is aimed to increase awareness about prospective financial information and international assurance practices in the light of international audit and assurance standards and regulations published by various institutions that set international audit and assurance standards. For this purpose, first of all, assurance services and the concepts of forward-looking financial information are mentioned, approaches to various international assurance standards are examined, and finally, the assurance audit of international assurance standards and pro forma financial statements are examined.

As a result, as assurance audit practices increase, it is thought that prospective financial information will increase the level of influencing user judgment and play a role in facilitating decision-making processes. Increasing international economic cooperation, accelerating the flow of foreign capital, harmonization of the consolidation processes of multinational or foreign capital companies, in short, in order to speak the language of international markets, the awareness of such assurance services in Turkey and their use should be expanded.

**Keywords:** Prospective Financial Information, Assurance Standards, Proforma Financial Statements

**JEL Classification Codes:** M 42, M 49

## **1. GİRİŞ**

Günümüzde yatırım kararları alınırken tarihi finansal tablo bilgilerinin yanında geleceğe yönelik bilgiler de önem kazanmıştır. Bir yatırım kararının uygulanması ve sonucunun alınması gelecekte gerçekleşeceğine göre, gerçekleşme zaman kesitinde, olacaklara yönelik bilgilerin yatırım kararında göz önünde tutulması başarı için bir zorunluluktur. Yatırımların kalitesi aslında işletmelerin gelecekte kazanç yaratabilme kabiliyetlerine bağlı olup, bu kazancın olasılığının incelenmesi, yatırımcılar, girişimciler, kredi kuruluşları, finansal raporları hazırlayan muhasebeciler ve yorumlayan uzmanlar için önem taşımaktadır (Davey, 2001: 23).

Bu kapsamda işletmelerde pay ve menfaat sahiplerinin hak ve çıkarlarının korunması ve firma hakkında sağlıklı kararların alınması için işletme tarafından üretilmiş doğru ve güvenilir finansal tablolara ihtiyaç vardır. Bu ihtiyaç “şeffaflık” kavramını ön plana çıkartmaktadır. İşletmelerde şeffaflığın sağlanarak ilgili taraflara güvence verilebilmesi iki koşula bağlıdır. Bunlar, finansal tabloların belirli standartlara göre hazırlanması ve bağımsız bir denetim kuruluşu tarafından denetlenmesidir.

Bağımsız denetim şirketlerinin sadece bağımsız denetim hizmeti sunmadıkları görülmektedir. Türkiye’de yayınlanan şeffaflık raporları; bağımsız denetim şirketlerinin gelirlerinin yaklaşık yüzde yirmilik bir kısmının bağımsız denetimden elde edilirken; diğer kısmının ise bağımsız denetim dışı hizmetlerden oluştuğunu ortaya koymaktadır. Bu hizmetlerden bir tanesi de, güvence hizmetleridir. Güvence hizmetleri; tarihi finansal tabloların güvenilirliği dışındaki konularda da finansal tablo kullanıcılarına güvence vermeyi amaçlamaktadır (Yanık ve Can, 2016: 128).

## **2. GÜVENCE HİZMETLERİNE GENEL BAKIŞ**

Sermaye piyasalarının ve teknolojinin gelişmesi ile günümüzde güvenilir bilgi ihtiyacına cevap olarak güvence hizmeti olarak adlandırılan ve bağımsız denetim hizmetini de içine alan hizmetler ortaya çıkmıştır. Bu hizmetler finansal tabloların güvenilirliği dışındaki konularda da bilgi kullanıcılarına güvence vermeyi amaçlamaktadır (Altıntaş, 2011:15). Bu amaca hizmet etmek üzere yapılan güvence hizmetlerini; karar alıcılar açısından yararlanacakları herhangi bir bilginin kalitesini artıran bağımsız profesyonel hizmetler olarak tanımlamak mümkündür. Bu hizmetler; genel olarak, tarihi finansal tabloların güvenilirliği dışındaki konularda da finansal tablo kullanıcılarına güvence vermeyi amaçlamaktadır (Yanık ve Can, 2016: 131).

### **2.1. Güvence Hizmetlerinin Tanımı ve Unsurları**

Güvence denetimi ise “sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetimin konusunu oluşturan bilgiye (diğer bir ifadeyle dayanak denetim konusunun kıstaslar karşısında ölçümünün veya değerlendirmesinin bir çıktısı) ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtını elde etmeyi amaçladığı denetim” olarak ifade edilmiştir (KGK, GDS 3000:8).

Güvence hizmetlerini oluşturan beş temel unsur bulunmaktadır. AICPA ve IFAC açısından güvence sözleşmelerinin belirlenmiş unsurları; a) uygulayıcı, sorumlu taraf ve kullanıcıları içeren üçlü taraf ilişkisi, b) konu, c) ölçüt, d) kanıt ve e) güvence sözleşmesine uygun biçimde yapılan yazılı güvence raporudur (Dinç ve Atabay, 2016: 1531).

#### **2.1.1. Üçlü Taraf İlişkisi**

Üçlü taraf ilişkisi (three party relationship), güvence sözleşmelerinin unsurlarından biridir. Güvence sözleşmeleri; uygulayıcı (practitioner), sorumlu taraf (responsible party) ve amaçlanan kullanıcılar (intended users) olmak üzere üç ayrı tarafı içermektedir (Arens, vd. 2006:10).

##### **a. Uygulayıcı**

Bu kavram UDS ve ISRE’de, sadece tarihi finansal bilgileri içeren sözleşmelerin incelenmesini ve denetimini yapan kişiler için kullanılan “denetçi” kavramından daha geniş bir anlama sahiptir. Güvence hizmetleri denetçiler tarafından verilebileceği gibi diğer profesyoneller tarafından da verilebilir. Güvence kavramı birçok alanda kullanılan bir kavramdır ve her alanda denetçi unvanına

sahip uzmanlar olmayabilir. Dolayısıyla, bu hizmet denetçi dışındaki diğer uzman kişiler tarafından da verilebilmektedir (Atabay, 2018: 41).

#### b. Sorumlu Taraf

GDS 3000'de tanım olarak sorumlu taraf; dayanak denetim konusundan sorumlu olan taraf veya taraflardır. Güvence sözleşmelerindeki sorumlu taraflar, birey veya bir kuruluşun temsilcisi olarak dava konusundan sorumlu olan kişi veya kişilerdir. Örneğin, finansal beyanların hazırlanmasından veya iç kontrolün işlemesi ve yürütülmesinden yönetim sorumludur (KGK GDS 3000:9).

#### c. Kullanıcılar

Uygulayıcının hazırladığı güvence raporunu kullanacak olan kişi ya da kurumlardır. Bunlar işletmelerin hazırladıkları finansal ya da finansal olmayan raporları kullanarak karar verecek olan taraflardır (Dinç ve Atabay, 2016:1531).

### 2.1.2. Konu

Güvence sözleşmelerinde, yönetim beyanları ve belgeler, yönetim politikaları, performansı, sistem ve süreçleri, uyum durumu, uygunluk beyanı, veri performans belirteçleri ve yönetimin tüm raporları güvence konusu edilebilir (LMBA. "LMBA Responsible Gold Programme - Third Party Audit Guidance v.2", 2013:8). Güvence hizmetleri çok çeşitli konularda verilmekte olup aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir (Gülten, 2014:1).

Finansal tablolarda yer alan finansal performansa veya finansal varlıklara ilişkin güvence hizmetleri (örneğin; cironun tespiti, alacakların gerçekte var olup olmadığı, sürdürülebilirlik raporu gibi),

- Finansal olmayan performanslara ve durumlara ilişkin güvence hizmetleri (örneğin; etkinlik, verimlilik, müşteri sayısı, müşteri sadakat derecesi gibi)
- Sistem ve süreçlere ilişkin güvence hizmetleri (örneğin; iç kontrol sistemi bilişim sistemi, kalite güvence sistemi, pazarlama sistemi gibi),
- Davranışlara, davranış kalıplarına ilişkin güvence hizmetleri (örneğin; kurumsallaşma derecesi, kurumsal yönetim, kurum kültürü, etik ilkelere uyum, insan kaynakları politikaları gibi).

### 2.1.3. Ölçüt

Ölçüt, güvence raporunun oluşturulması için uygulayıcının temel alacağı önceden belirlenmiş kurallar bütünüdür. Hangi konuya ilişkin güvence talep ediliyorsa, o konunun hazırlanmasında temel alınan kurallar ölçütlerdir. Örneğin, finansal bilgiler üzerine rapor hazırlanması istenmişse, uygulayıcının temel alacağı kriter, finansal tabloların hazırlanmasında kullanılan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri veya Muhasebe Standartları olacaktır. Güvence raporlarının oluşturulmasında uygulayıcılar, mutlaka gerek otoriteler tarafından belirlenmiş gerekse yasa ve yönetmelikler tarafından düzenlenmiş ölçütleri kullanmak zorundadırlar. Uygulayıcı sözleşmenin kabulünden önce güvence konusunun ölçülmesi ve değerlendirilmesi için ölçütün uygunluğunu değerlendirmelidir (Atabay, 2018:43).

### 2.1.4. Kanıt

Denetim kanıtı denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir (KGK BDS 500:5).

Uygulayıcının elde edeceği kanıt, görüş oluşturmaya yetecek nicelik ve nitelikte olmalıdır. Yeterli nicelikteki kanıtın elde edilmesinde uygulayıcı mesleki şüphecilikten uzaklaşmamalıdır. Kanıtın nicel olarak yeterli olması, incelenecek hesap kaleminin önemlilik ve risk unsurları ile kanıtın elde edilme maliyetine bağlıdır (Atabay, 2018:43).

Uygulayıcı, güvence hizmeti konusuna ilişkin beyanın önemli aksaklıklar içermediğine dair yeterli ve uygun kanıt (evidence) toplamak için, güvence sözleşmelerine ilişkin çalışmaları mesleki şüphecilik yaklaşımı ile planlar ve gerçekleştirir. Güvence sözleşmesini planlarken ve

gerçekleştirirken, (özellikle de kanıt toplama işlemlerinin yapısını, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken) önemliliği, sözleşme riskini ve kanıtın nicelik ve niteliğini dikkate alır (Altıntaş, 2011:26).

Denetçi bir denetim görüşüne ulaşabilmek için her denetim alanında farklı denetim teknikleri uygulayarak denetim kanıtı elde eder. Denetim tekniklerinin birbirlerine bir üstünlüğü söz konusu değildir. Denetlenen objeye veya denetim alanına uygunluğu ve gerekli miktarda olması yeter koşuldur. Bunlardan sadece analitik incelemeler tek başına bir denetim kanıtı olamazlar. Analitik incelemeler sonucunda elde edilen bulguların denetim kanıtı olarak kullanılabilmesi için diğer bulgular ile desteklenmesi ve analitik inceleme sonuçlarını haklı çıkarması gerekir. Ancak denetim bulgularını kaynaklarına göre iç/dış kaynaklardan elde edilenler şeklinde sınıflandığında dış kaynaklardan elde edilen bilgilerin (örneğin; müşterilerden elde edilen doğrulama) iç kaynaklardan elde edilene üstünlüğü kabul edilir.

### **2.1.5. Güvence Raporu**

Denetçi, güvence konusu ile ilgili denetim çalışmalarını tamamladıktan ve rapor öncesi ek çalışmaları yerine getirdikten sonra denetim görüşü oluşturulur ve denetim raporu düzenlenir. Denetçinin “güvence konusunda elde ettiği görüşü açık bir ifade ile beyan ettiği yazılı rapora güvence raporu” denir (Atabay, 2018:45).

ISAE 3000 standardına göre güvence raporu, asgari olarak aşağıdaki temel unsurları içerir (KGK GDS 3000:23).

- (a) Raporun, bağımsız bir güvence raporu olduğunu açıkça gösteren bir başlık,
- (b) Muhatap,
- (c) Denetçi tarafından elde edilen güvence seviyesine, denetimin konusunu oluşturan bilgilere ve -uygun hallerde- dayanak denetim konusuna ilişkin bir tanım veya açıklama, (Denetçinin ulaştığı sonuç, uygun tarafın yaptığı bir beyan kullanılarak ifade edilmiş ise; söz konusu beyan güvence raporu ile birlikte sunulur, güvence raporunda tekrar gösterilir veya hedef kullanıcılara sunulacak bir kaynakta referans olarak gösterilir.)
- (ç) Geçerli kıstasların tanımlanması,
- (d) Uygun olması durumunda, dayanak denetim konusunun geçerli kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümü veya değerlendirilmesiyle ilişkili her tür önemli yapısal kısıtlamanın tanımı,
- (e) Geçerli kıstasların belirli bir amaca göre tasarlanması durumunda, kullanıcıların dikkatini bu hususa ve dolayısıyla denetimin konusunu oluşturan bilgilerin başka amaçlara uygun olmayabileceğine yöneltecek bir ifade,
- (f) Sorumlu tarafın ve farklı olması durumunda ölçüm veya değerlendirmeyi yapan tarafın kimliğini ortaya koyan ve bu kişiler ile denetçinin sorumluluklarını tanımlayan bir ifade,
- (g) Denetimin GDS 3000 veya denetimin konusuna özgü bir GDS bulunması durumunda, söz konusu GDS uyarınca yürütüldüğüne ilişkin bir ifade,
- (ğ) Denetçinin şirketinin, Kalite Kontrol Standartları (KKS) 1’i veya en az KKS 1’de öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerini uyguladığına ilişkin bir açıklama,
- (h) Denetçinin, KGK tarafından yayımlanan Bağımsız Denetçiler için Etik Kuralların bağımsızlık ve diğer etik hükümlerine veya asgari olarak Etik Kurallarda öngörülen yükümlülükleri karşılayacak muhtevadaki diğer mevzuat hükümlerine uyduğuna ilişkin bir açıklama,
- (ı) Denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olarak yürütülen çalışmanın bilgilendirici bir özeti.

Sınırlı güvence denetimi olması durumunda, uygulanan prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin bir değerlendirme yapılması, denetçinin ulaştığı sonucun anlaşılması için önem arz eder. Sınırlı güvence denetiminde ise, yürütülen çalışmanın özetinde aşağıdaki hususlar belirtilir:

(i) Denetçinin ulaştığı sonuç:

(i) Uygun hallerde- denetçinin ulaştığı sonuç, okunacağı bağlam açısından hedeflenen kullanıcıları bilgilendirir.

(ii) Makul güvence denetiminde sonuç, olumlu bir ifade şekli kullanılarak bildirilir.

(iii) Sınırlı güvence denetiminde sonuç, uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak, denetçinin denetimin konusunu oluşturan bilgilerin önemli yanlışlık içerdiğini düşünmesine yol açacak bir husus ya da hususların olup olmadığını bildirecek şekilde ifade edilir.

(iv) (ii) veya (iii) paragraflarında yer alan sonuç, dayanak denetim konusu için uygun ifade şekli kullanılarak denetim şartlarındaki geçerli kıstaslar uyarınca aşağıdaki gibi ifade edilir:

a. Dayanak denetim konusu ve geçerli kıstaslar,

b. Denetimin konusunu oluşturan bilgiler, geçerli kıstaslar veya

c. Uygun tarafın verdiği beyan.

(v) Denetçinin olumlu sonuç dışında bir sonuç beyan etmesi durumunda güvence raporu aşağıdakileri içerir:

a. Olumlu sonuç dışında bir sonuca yol açan hususlar

b. Olumlu sonuç dışındaki sonuç

(j) Denetçinin imzası,

(k) Güvence raporunun tarihi: Güvence raporu denetçinin ulaştığı sonuca dayanak olan kanıtları elde ettiği tarihten itibaren geçerlidir.

(l) Denetçinin adresi.

Güvence raporunda görüş, sözleşme türüne göre farklı şekillerde ifade edilir (Altıntaş, 2011:29). Beyan temelli sözleşmelerde, uygulayıcı görüşünü iki şekilde ifade edebilir:

1) Sorumlu tarafın beyanlarına dayanarak (Örneğin: “Görüşümüze göre, sorumlu tarafın iç kontrollerin etkin olduğuna dair beyanı, tüm önemli yönleriyle, XYZ ölçütüne dayanarak, gerçeği yansıtmaktadır.”)

2) Doğrudan konu ve ölçüte dayanarak (Örneğin: Görüşümüze göre, iç kontroller, XYZ ölçütüne dayanarak, tüm önemli yönleriyle, etkindir.) Özellikle doğrudan raporlama sözleşmesinde, meslek mensubunun görüşü doğrudan konu ve ölçüte dayanarak ifade edilir.

Güvence denetimi raporu hazırlama sürecinde gerek işletme içi gerek işletme dışı bazı kısıtlarla karşılaşmaktadır. Güvence denetimi raporlarının verimliliğini de etkileyen bu hususlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- Rapor düzenlenmesine ilişkin talep eksikliği,
- Maliyet,
- Müşterinin hazırlanan raporların güvence seviyesini anlamlandırılmaması,
- Raporun sınırlı kullanımı alanı,
- Yasal mevzuat ile ilgili konular,
- Yeterli raporlama standardının olmaması,
- Rapor konusunun netliği hususunda zorluk,
- Diğer sebepler (uzmanlık alanı dışında denetim vs.).

### **3. İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ VE STANDARTLAR ÇERÇEVESİNDE RAPORLAMA YAPILMASI**

Yakın zamana kadar finansal planlama ile ilgili çalışmaların kapsamı daha dar olarak gerçekleştirilmekteydi. Fon ihtiyaçlarının karşılanması için kısa veya uzun vadeli nakit durumuna ilişkin bilgiler, kısmi hesaplamalar yoluyla rutin olarak yenileme işlemlerinin yapılması şeklinde ortaya çıkıyor ve işletmelerin finans yönetiminde olası bir çıkmaza girmemesi için, kaynaklar ile kullanımlar arasındaki ilişkinin en verimli ve gerçekçi şekilde belirlenmesi hayati önem taşımaktaydı. Ancak kaynaklar ve kullanımlar arasındaki bu ilişkinin proaktif olarak düzenlenebilmesi, finansal öngörü çalışmalarının detaylı olarak yapılması ve belirlenen standartlar çerçevesinde raporlanmasını zorunlu kılmaktadır.

#### **3.1. İleriye Yönelik Finansal Bilgi ile İlgili Genel Esaslar**

Özellikle uzun vadeli stratejik kararlar alınırken gerekli kaynakların iç kaynak veya dış kaynak kullanımı seçenekleri ile sağlanmalı ve en iyi şekilde analiz edilmelidir. Bu noktada işletmeler alternatif kaynakları değerlendirilirken, sermaye artırımına giderek iç kaynak temini veya uzun vadeli borçlanma ile dış kaynak temini gibi, doğru ve zamanında elde edilen bilgiler ışığında hareket etmelidirler. Bu nedenle uzun vadeli kaynak kullanımı halinde, işletmelerin gelecek dönemlere ait öngörü, tahmin gibi ileriye yönelik finansal bilgi ihtiyacı doğmaktadır. Bahse konu ihtiyacın karşılanması amacıyla, kullanılacak çeşitli finansal analiz teknikleri ile proforma finansal tablolar hazırlanmaktadır.

##### **3.1.1. İleriye Yönelik Finansal Bilgi Kavramı**

“İleriye yönelik finansal bilgiler (İYFB) gelecekte meydana gelebilecek olaylar ve işletmenin muhtemel eylemleriyle ilgili varsayımlara dayanan finansal bilgiler” anlamına gelir. İleriye yönelik finansal bilgiler bir tahmin veya projeksiyon (öngörü) olabilir; veya bu ikisinin bir birleşimi olabilir. Örneğin, bir yıllık tahmin artı beş yıllık bir projeksiyon gibi her ikisinin bileşimi şeklinde olabilir (KGK GDS 3400:5).

Finansal öngörü ise, geleceğe ilişkin finansal bilgilerin mantıksal değerlendirmesi ve geleceğe dönük tespitlerin bugünden yapılması yoluyla ortaya çıkacak fon gereksinimlerini belirlemeye yönelik faaliyetleri kapsayan bir süreçtir. Finansal öngörü, planların sağlıklı ve gerçekçi olması açısından önem taşımaktadır (Karabulak, 2009:19).

Projeksiyon veya öngörü 3400 nolu Güvence denetim standartlarında aşağıdaki gibi açıklanmıştır. (GDS 3400:4);

(a) “Kesin olarak meydana gelmesi beklenmeyen geleceğe ilişkin olaylara ve yönetimin eylemlerine ilişkin hipoteze dayalı varsayımlara” veya

(b) “En iyi tahmine ve hipoteze dayalı varsayımların bir bileşimine” dayalı olarak hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler anlamına gelir.

Tahmin ise, yönetimin bilgilerin hazırlandığı tarih itibarıyla gerçekleştirmeyi beklediği faaliyetlerle (en iyi tahmine dayalı varsayımlar) ve yönetimin meydana gelmesini beklediği geleceğe ilişkin olaylarla ilgili varsayımlara dayalı olarak hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgiler anlamına gelir (GDS, 3400:5).

İşletmeler yoğun rekabet ortamında var olma mücadelesini devam ettirebilmek, büyümeyi sağlamak ve gelecekte karşılaşılabileceği muhtemel risklerden korunmak için çeşitli planlar yaparlar. Bu planlardan finansal planlama; tahmin edilen fon ihtiyaçlarının karşılanması için uygun olarak hazırlanan düzenlemeleri içeren ve finansman ve tedarik fonksiyonlarını belirleyen ve kontrol eden bir süreç olarak tanımlanmıştır. Ayrıca finansal planlamanın kapsamına giren hususlar aşağıda sıralanmıştır (Brealey, Meyers ve Marcus, 1997:496);

- Firma içi yatırım ve finansman tercihlerinin analizinin yapılması,
- Şimdi alınan kararların gelecekteki sonuçların tahmininin yapılması,
- Hangi alternatiflerin uygulanacağına karar verilmesi,
- Finansal planlamada saptanmış amaçlar yönündeki performansın ölçülmesi.

Tüm finansal planlama süreçlerinde olduğu gibi, ileriye yönelik finansal bilgilerin dayanağını oluşturan varsayımların belirlenmesi, bilgilerin hazırlanması ve ilgili alanlarda kullanımında sorumluluk işletme yönetimine aittir. Bir yönetim aracı olarak kullanılabilen ve yönetimin gözetiminde hazırlanan proforma finansal tablolar ile hem işletme hakkında en güncel ve net bilgi kamuoyu ile paylaşılmış olur hem de işletme ile ilgili taraflara güven verilerek dış kaynak tedariki kolaylaştırılmaktadır. Özellikle yöneticiler, olası pazar fırsatlarını değerlendirmek veya gözden geçirmek, hukuki davalarda muhtemel sorunlarını önlemek, şeffaf ve doğru raporlama yapabilmek için İYFB'yi kullanmak isterler.

İYFB çalışmaları sadece ticari organizasyonlarının tahminlerinde değil devletlerin gelir tahminlerinde de kullanılmaktadır. Gelir tahminleri, faaliyetlerin uygulanabilir ve sürdürülebilir olması amacıyla harcama programlarının düşmesi gereken taban çizgisini gösterdiği için devlet bütçelerinin geliştirilmesinde kritik bir rol oynamaktadır. Örneğin, oldukça karmaşık bir tahmin modeli, tarihsel verilere uygulandığında mükemmel bir uyum sağlayabilir ancak önümüzdeki bütçe döngüsünde belirli bir ideolojik tercihe uygun model varsayımları kullanma fırsatını da ortaya koyabilir. Buna karşılık, yalnızca önceki yılın gerçekleştirmelerini kullanan basit bir tahmin şeffaftır ve bu nedenle manipülasyonu zordur. Ancak bazı planların gerçekten alınabilir ve uygulanabilir olup olmadığı konusunda ek tartışmalar oluşturarak öngörü hataları üretebilir. Devlet gelir tahminleri genellikle öngörülen ekonomik koşulları ve devlet vergi gelirlerini birbirine bağlayan nedensel bir modelden oluşur. Nedensel modelin karmaşıklığı bölgelere göre değişmekle birlikte ekonomi, vergi tabanı ve vergi geliri arasındaki ilişkiyi belirlemeyi içerir. Thompson ve Gates, işletme tahminleri literatüründen hareketle, devlet gelir artışı belirlemeye yönelik basitleştirilmiş bir yaklaşımın uygulanmasını önermektedir. Buna göre geçmiş büyüme oranlarının basit ortalaması, beklenen büyüme oranlarının en iyi tahmincisidir. Bununla birlikte öngörme literatürünün önemli kısmı, tahmin edilecek değişkenin karmaşık nedensel modellemesi deneyerek katma değeri sorgular ve basit modellerin daha iyi olmasa da iyi sonuç verdiğini ve tahmin sonucuna müdahale etmenin daha az eğilimli olduğunu önermektedir (Mikesel, John ve Justin, 2014:188).

Yapılan tahminler, yakın vadeli bütçe döngüsünde yer alacak politikaların belirlenmesinde hangi varsayımların kullanılacağına dair politik bir pazarlığın başlangıcını temsil etmektedir. Bu noktada yapılan tahminlerde, siyasi ideoloji veya belki de doğrudan siyasi bir müdahalenin, bir tahmin hatası kaynağı olarak belirlenmesi söz konusudur (Mikesel, John ve Justin, 2014:190).

Günümüzde özellikle kullanıcı taraflar arttıkça İYFB tahmin açıklamalarına olan ihtiyacın artması, bu tür bilgilerin güvenilirliği ve denetlenebilirliği hakkında bir takım endişeler doğurmuştur. Bu endişeler, denetlenmiş finansal bilgilerle iletilen mesajlara ilişkin farklı finansal rapor kullanıcıları gruplarının algılarındaki farklılıklar ve muhtemel denetim hatalarının profesyonel olarak kabul edilmesi sonucu ortaya çıkmıştır.

### **3.1.2. İleriye Yönelik Finansal Bilginin Kullanım Amaçları**

FASB tarafından yapılan bir çalışmada, proforma finansal tablo kullanıcılarına sunulan bilgilerde ne tür bir finansal bilgi talep ettikleri sorulmuştur. Katılımcıların çoğunluğu, daha “ileriye dönük” bilgi istediklerini; yani işletmenin eğilimlerini, piyasa trendlerini, üretecekleri ürünlerini ve piyasa rekabetini değerlendirmelerine yardımcı olacak bilgiler istediklerini belirtmişlerdir. Aynı katılımcı grubu, tarihi bilgilerin daha az önemli olduğunu ve sonuçta gelecekteki finansal bilgilere odaklanmanın büyümeye etkisinin daha fazla olacağını vurgulamışlardır. Aslında hazırlanan proforma finansal tablolardan elde edilen deneyimler, işletmeyi sektörel bazda yönlendirmek ve kıyaslama yapmak için pusula olarak kullanılabilir (Professional Education Services, LP, Prospective Financial Statements:Performance and Usage, Course Material, 2019:8)

İleriye yönelik finansal bilgiler ışığında hazırlanan proforma finansal tablolar, hem işletme yönetimi hem de ilgili üçüncü taraflar (devlet, dış kaynak sağlayıcıları, pay sahipleri gibi) için büyük önem ifade etmektedir. Bahsedilen bu tarafların ihtiyaçları doğrultusunda İYFB kapsamı belirlenir. Bu kapsam doğrultusunda İYFB, genel ve özel kullanım amaçlı olarak hazırlanabilir.

Özel kullanım ifadesi, yalnızca sorumlu tarafça veya doğrudan sorumlu tarafla müzakere eden taraflarca kullanılacağı durumları ifade eder. Esas olarak İYFB eğer işletme departmanlarında belli bir amaçla kullanım veya yönetimin izniyle üçüncü taraflarca kullanım doğrultusunda talep edilmişse özel



amaçlı kullanımdan söz edilir. Örneğin dış finansman amaçlı banka kredisi talebinde, iç veya dış denetim kaynağı olarak veya düzenleme ve denetleme otoritelerince gerekli yasal prosedürlerin uygulanması süreçlerinde kullanımlarda ya da işletme içi karar alma süreçlerine destek amacıyla hazırlanan İYFB, özel amaçlı kullanım kapsamındadır. Hazırlanacak İYFB'nin içeriğini bu kullanım hedeflerinin gereklilikleri belirlemektedir.

Genel kullanım ifadesi, doğrudan sorumlu tarafla müzakere etmeyen kişiler tarafından kullanılacağı anlamına gelir. Genel kullanım amaçlı İYFB ise, işletme dışındaki kullanıcılara işletme planlarının finansal sonuçlarını göstererek, yatırım yapma ve karar alma aşamalarında yardımcı olmayı amaçlamaktadır. Bu durumda işletme kendinden bağımsız olan taraflara bilgi sunmakta ve bunun sorumluluğunu üstlenmektedir (Tamer, 2013:43). Hazırlanan İYFB, işletmeyle ilgili genel bilgilerle hazırlanmış olup özellikli tahminlere yer verilmemektedir. Örneğin halka arz işlemlerinde hazırlanan İYFB, genel amaçlı kullanım kapsamındadır.

### **3.1.3. İYF Bilginin Kullanıldığı Proforma Finansal Tabloların Hazırlanma Süreci**

Bugün bir işletmenin sağlıklı büyümesi, gelecekteki değişikliklerin öngörülmesine ve bu öngörülere göre gerekli kararların alınmasına, çalışmaların buna uygun olarak planlanmasına büyük ölçüde bağlı duruma gelmiştir (Manav, 1990:13). Buna göre işletmeler faaliyetlerine uygun olarak hem mevcut yükümlülüklerini yerine getirebilmek üzere gerekli nakit yönetimini hem de alternatif yatırım seçeneklerini hayata geçirmek üzere gerekli gelir ihtiyacını değerlendirebilmek amacıyla İYFB çalışmaları yaparlar.

Esas itibarıyla işletmelerin finansal durumlarını (varlık ve kaynaklarını), faaliyet sonuçlarını, finansal performanslarını, gelişme yönlerini saptamak, geleceğe dönük tahminlerde bulunmak, iç ve dış kullanıcı tarafların ekonomik kararlar almasına yardımcı olmak ve izlenecek politikalara katkıda bulunacak veri ve ipuçlarını sağlamak amacıyla proforma finansal tablolar hazırlanmaktadır. Bu tablolar, sorumlu tarafın bilgi ve inancının en iyisini, bir işletmenin tahmini finansal durumunu ve süreç sonuçlarını sunan olası finansal tablolarıdır. Var olması beklenen şartlar ve yapılması gereken işlemin gidişatı hakkındaki varsayımlara dayanırlar.

Sorumlu taraflar, temel varsayımlardan sorumlu olanlardır. Sorumlu taraf genellikle yönetim olmasına rağmen, üçüncü bir taraf olabilir. Örneğin, bir müşteri büyük bir kredi için bir bankayla pazarlık yapıyorsa, banka kullanılacak varsayımları şart koşabilir. Buna göre, bu durumda, banka sorumlu tarafı temsil eder.

Finansal tabloların, kullanıcılarının kararlarını yararlı olabilmeleri, işletmenin finansal durumunu göstermeleri ve finansal durumdaki değişimlerle finansal performansı hakkında bilgi sağlayabilmeleri için, her biri olayın farklı yönlerini gösterdiklerinden, birlikte hazırlanmaları ve sunulmaları yerinde olur. Tek bir tablo, işletmenin finansal durumunu ve performansını değerlendirme, geleceğe ilişkin sağlıklı kararlar alma açısından yeterli olamaz (Akgüç, 2013:5).

## **3.2. İYFB'nin Denetimine Yardımcı Uluslararası Rehberler**

İYFB'nin denetimine yardımcı uluslararası rehberler genel hatlarıyla incelendiğinde İngiltere merkezli uygulamaların ilke bazlı yani özün önceliğine odaklanarak esnek bir yapıda olduğu görülmektedir. ABD uygulamaları ise küresel çapta uygulamalarda kullanılan uluslararası denetim standartlarına göre daha kapsamlı incelendiği anlaşılmıştır. Bu hususlar dikkate alınarak aşağıda yer alan bölümde uluslararası güvence denetimi uygulamalarının genel bilgiler dışındaki özellikli durumlarına dikkat çekilmek istenmiştir.

### **3.2.1. Uluslararası Güvence Denetimi Standartlarında İYFB Denetimine İlişkin Bazı Hususlar**

GDS 3400 standardında, denetçinin denetim konusunu ele alırken dikkat etmesi gereken hususlar belirtilmiştir (Yanık ve Öztürk, 2016:138). Bunlar sırasıyla şu şekilde sıralanabilir;

- Etik gereklilikler ve kalite kontrol,
- Denetimin kabulü ve devam ettirilmesi,
- Denetimin planlanması, önemlilik ve güvence denetimi riski,
- İnceleme prosedürlerinin uygulanması ve kanıt toplama,

- İleriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesine ilişkin rapor.

GDS 3420 standardında, denetçinin sorumluluğunun niteliğinden bahsedilirken “Finansal bilgilerin derlenmesi sorumluluğu, sorumlu tarafa aittir. Denetçinin tek sorumluluğu, proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasıdır.” denilmektedir (GDS 3400:5).

İYFB'nin düzenlenmesi mahiyeti bakımından öznel ve spekülatifdir. Bu sebeple denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi denetiminde aşağıdaki hususlarla ilgili yeterli ve uygun kanıt elde eder (GDS 3420:4):

- İleriye yönelik finansal bilgilerin dayandığı yöntemin en iyi tahmine dayalı 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 ve
- İleriye yönelik finansal bilgilerin tarihî finansal bilgilerin dayandığı esasla tutarlı bir şekilde, uygun muhasebe ilkeleri kullanılarak hazırlanıp hazırlanmadığı.

Denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerin kapsadığı zaman dilimini dikkate alır. Kapsanan dönem uzadıkça varsayımlar daha spekülatif hale geldiğinden, bu dönemin uzaması, yönetimin en iyi tahmine dayalı varsayımlarda bulunma kabiliyetini azaltır. Denetçinin ileriye yönelik finansal bilgilerin kapsadığı döneme ilişkin yaptığı değerlendirmeye ilgili bazı faktörler aşağıda yer almaktadır (GDS 3400:7)

Faaliyet döngüsü: Örneğin; büyük bir inşaat projesinde, projeyi tamamlamak için gereken süre kapsanan dönemi belirleyebilir.

- Varsayımların güvenilirlik derecesi: Örneğin; işletmenin piyasaya yeni bir ürün sunması durumunda, kapsanan dönem kısa olabilir ve hatta aylar veya haftalar şeklinde daha kısa bölümlere ayrılabilir.
- Kullanıcıların ihtiyaçları: Örneğin; ileriye yönelik finansal bilgiler, geri ödeme amacıyla yeterli fonun oluşturulmasında gerekli olan dönem için, yapılan bir kredi başvurusuyla bağlantılı olarak hazırlanabilir.

Denetçi inceleme prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirlerken aşağıdaki hususları dikkate alır GDS 3400:7):

- Önemli yanlışlık ihtimali,
- Önceki denetimler ve hizmetler sırasında elde edilen bilgiler,
- Yönetimin ileriye yönelik finansal bilgilerin hazırlanması konusundaki yeterliği,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin yönetimin muhakemesinden etkilenme düzeyi,
- Dayanak verilerin güvenilirliği ve yeterliliği.

Denetçi elde edilen verilerin uygun bir dayanaktan elde edilip edilmediğini belirlerken aşağıdaki gibi bir kanıt olması durumunda, proforma finansal bilgilerin tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenmemiş olarak sayılma riski doğabilir (GDS 3400:8):

- Düzeltilmemiş finansal bilgileri elde ederken uygun olmayan bir kaynağın kullanılması.
- Düzeltilmemiş finansal bilgilerin uygun bir kaynaktan yanlış bir şekilde elde edilmesi.
- Düzeltmelerle ilgili olarak muhasebe politikalarının yanlış uygulanması veya düzeltmelerin işletmenin muhasebe politikalarıyla tutarlılığının sağlanamaması.
- Geçerli kıstasların zorunlu kıldığı bir düzeltmenin yapılamaması.
- Geçerli kıstaslara uygun olmayan bir düzeltmenin yapılması.
- Proforma finansal bilgiler kapsamında yapılan hesaplamalarda matematiksel hata ve yazım hataları.
- Yetersiz, yanlış veya eksik bırakılan açıklamalar.

Denetçi tarafından verilen ilgili güvence denetim raporuna ilişkin olumlu görüş dışındaki olumsuz görüş, sınırlı olumlu görüş veya görüş vermekten kaçınma hallerinde; mütalaa edilen İYFB'nin belirlenen kıstaslarda düzenlenip düzenlenmediğinin sonucu direkt etkilediğini söylemek her koşulda mümkün değildir. Bu durumda dikkate alınması gereken husus muhtemel etkidir. Örneğin; işletmenin idarecileri ile yönetim kuruluna verilen ücretlere ait bilginin, denetçi ile paylaşılması sonucunda işletmenin finansal durumu ile ilgili sınırlı olumlu görüş verilmiş olabilir. Söz konusu durumdan yola çıkılarak görüş verilen güvence raporuna, kullanılan finansal tablolar dayanak teşkil ediyorsa, nihai sınırlı olumlu görüşün işletmenin proforma bilanço ve gelir tablosunun mevcut dayanaklara göre düzenlenip düzenlenmemesi hususunda bir önemi olmadığı söylenebilir (GDS 3420:30).

Denetçi olumlu bir görüş verirken yeterli kanıt elde etme imkânına sahipken, olumsuz görüş verirken daha kısıtlı bir çerçevede çalışmaktadır. Genel olarak, pozitif güvence raporuna negatif güvence raporundan daha fazla tahmin güvenilirliği eklendiği belirtilmiştir (Schelluch ve Gay, 2006:675).

Özellikle denetçi tarafından denetim raporuna ilişkin varsayımların olumsuz görüş verecek nitelikte olduğunun değerlendirilmesi, olumlu görüş verme sürecine göre daha zor olabileceği kabul edilir. Bu sebeple denetçinin olumsuz bir güvence görüşü vermesi durumunda, aşağıdaki hususları göz önüne alarak açıklama yapması beklenir (Schelluch ve Gay, 2006:658):

- Doğası gereği, bütün varsayımlar bağımsız kanıtlama niteliğine sahip değildir.
- Varsayımların makul olup olmadığı şu anda mevcut olan bilgiler üzerinde değerlendirilir.
- Tüm beklentilerin, niyetlerin ve yönetim planlarının bir tahminde yansıtıldığından ve mevcut koşulların değişen koşullara bağlı olarak değişmeyeceğinden emin olunamaz.

### **3.2.2. AICPA Düzenlemelerinde İYFB Denetimine İlişkin Bazı Hususlar**

Birçok hususta uluslararası güvence denetim standartları ile örtüşen AICPA düzenlemeleri, daha ayrıntılı ve özellikli durumları açıklayarak çizilen kavramsal çerçevenin dışına çıkmıştır.

AICPA tarafından, finansal tahminlerden oluşan proforma finansal tablolar genellikle tarihi finansal tablolarla aynı muhasebe esasına göre (örneğin tahakkuk esasına göre) GAAP'a uygun olarak sunulur veya İYFB tahminleri başka bir kapsamlı muhasebe esasına göre de hazırlanabilir, denilmiştir. Kullanılan temel muhasebe esasları, finansal tabloların nihai kullanımına bağlıdır. Eğer özel bir sunum için hazırlanacaksa, farklı muhasebe esasının kullanıldığı bilgisi verilmelidir. Örneğin bir gayrimenkul ortaklığı için proforma finansal tablolar hazırlanıyorsa, gelir vergisi esasları daha uygun bir format olabilir (Professional Education Services, LP, Prospective Financial Statements:Performance and Usage, 2019:11).

Farklı bir muhasebe esasları veya ilkesi kullanılıyorsa, bu işlemin yapıldığına dair faaliyet sonuçları ve finansal durumun etkisi ile ilgili bir açıklama yapılmalıdır. Örneğin; finansal bilgi tahminlerinde stokları muhasebeleştirme yöntemi, tarihi finansal tablolarda kullanılan FIFO yöntemi yerine LIFO yöntemi kullanılmıştır. Eğer bu yöntem kullanılırsa tahmini vergi öncesi gelir XX \$ artacak, vergi karşılığı artacak, diğer işletme sermayesi XX \$ azalacak, net gelir ve öz kaynaklar artacaktır (Professional Education Services, LP, Prospective Financial Statements:Performance and Usage, 2019:12).

Zaman zaman standart güvence denetimi raporunda değişiklik gerektiren bazı durumlar olabilir. Bahse konu durumlara aşağıda birkaç örnek verilmiştir (AT-C Section 301, Financial Forecasts and Projections, 2019:1488):

Bir maddenin vurgulanması: Bazen denetçi finansal tablolarla ilgili bir konuyu vurgulamak isteyebilir. Bu sebeple açıklayıcı yorumlar veya diğer bilgilendirici materyaller gibi eklemek istediği diğer bilgileri ve yorumları raporunun ayrı bir paragrafında sunabilir.

Değerlendirmenin kısmen başka bir denetçinin raporuna dayanması: Birden fazla denetçi incelemeye dâhil olduğunda, bu durum için genellikle tarihi finansal tabloların incelenmesiyle ilgili kılavuz uygulanır. Asıl denetçi raporunda, başka bir denetçinin raporuna kısmen dayanak göstererek

## İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin Uluslararası Güvence Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Raporlanması

başvurmaya karar verdiğinde, bu durumu inceleme kapsamını belirlerken açıklamalı ve diğer denetçinin raporuna atıfta bulunmalıdır. Bu tür bir referans, incelemenin gerçekleştirilmesindeki sorumluluk alanını gösterir.

Tarihi finansal bilgilerle karşılaştırma yapılması; İleriye yönelik düzenlenen finansal tablolar geleceğin bir tahmini de olsa, tarihi finansal tablolara dayandırılarak hazırlanabileceğinden, belirlenen öngörüler veya tahminlerin tarihi finansal tabloların arılaştırılması gerekir.

İnceleme, fizibilite veya iş edinim çalışması gibi daha büyük bir sözleşmenin parçası olması durumunda, denetçi bu gibi durumlarda, tüm sözleşmeyi tanımlamak için proforma finansal tabloların incelenmesi hakkındaki raporun genişletilmesini uygun görebilir.

Yukarıda bahsedilen durumların meydana getirdiği sonuçlar itibariyle, denetçinin hazırladığı raporda görüşe ilişkin değişiklik yapılması zorunlu değildir. Ancak bazı durumlarda denetçi oluşan koşullara göre görüş değişikliğine gidebilir. Bahsedilen koşullara bağlı değişiklik bildirimleri tablo 1’de gösterilmektedir (Professional Education Services, LP, Prospective Financial Statements: Performance and Usage, 2019:64).

**Tablo 1. Denetçinin Görüş Değişikliğine Gittiği Durumlar**

Koşulların Açıklaması	Değişiklik Bildirimi
Potansiyel finansal tablolar AICPA sunum esaslarından çıkarılmıştır.	Kaldırılma nedenine bağlı olarak nitelikli veya olumsuz görüş.
Proforma finansal tablolar, önemli varsayımları açıklamakta başarısız kalmıştır.	Olumsuz görüş ve rapordaki önemli varsayımları açıklama.
Bir veya daha fazla önemli varsayım, tahmin veya projeksiyon için makul bir temel sağlamamaktadır.	Olumsuz görüş.
Bir veya daha fazla önemli varsayım, verilen kesin olmayan varsayımlar için makul bir temel sağlamamaktadır.	Olumsuz görüş.
İnceleme, gerekli görülen bir veya daha fazla prosedürün uygulanmasını engelleyen şartlardan etkilenmektedir.	Görüşü vermeyi reddetme ve rapordaki kapsam sınırlamasını tanımlama.

Denetçi ayrıca, ilgili açıklamalar dâhil, muhtemel finansal bilgilerin, süreç içerisinde aşağıdakilerden herhangi biri nedeniyle revize edilip edilmemesi gerektiğine de karar vermelidir. Yapılan düzeltme işlemlerinden sonra hâlâ hariç durumlar, önleyici durumlar vb. gibi özellikli hususlar var ise ek olarak açıklayıcı rapor düzenlenebilir (AT-C Section 305, Financial Forecasts and Projections, 2019:1923):

- Matematiksel hatalar,
- Mantıksız veya dâhili olarak tutarsız varsayımlar,
- Uygunsuz veya eksik sunum,
- Yetersiz açıklama.

Denetçi inceleme ve gözden geçirme prosedürlerine geçmeden önce, esas sözleşmede belirtilen amaca uygun olarak, birleşme ile ilgili sözleşmeleri, konuya ilişkin yönetim kurulu toplantı tutanaklarını okuyarak ve işletmede çalışan görevlilerle görüşmeler yaparak işletmelere ait gerekli bilgileri edinmeye çalışır. Burada denetçi, gerekli prosedürleri gerçekleştirmek için bu konularda yeterli bilgiyi elde edip edemeyeceğini düşünmelidir. Eğer bir başka denetçi, proforma finansal bilginin sunulduğu en son yıllık veya ara dönem için bir denetim veya inceleme yaptıysa, hazırlanan raporlardan da işletmenin muhasebe ve finansal raporlama uygulamalarının anlaşılması yoluna gidilebilir.

Denetçinin bu çalışma kapsamında edinmeyi düşünebileceği kanıt örnekleri, satın alma, birleşme veya takas anlaşmaları, değerlendirme raporları, borç anlaşmaları, iş sözleşmeleri, yönetim kurulunun faaliyetleri ve mevcut, önerilen mevzuat veya düzenleyici faaliyetlerdir. Ayrıca aşağıda belirtilen hususlar da göz önüne alınabilir (AT-C Section 310, Financial Forecasts and Projections, 2019:2002):

- Bir işletme birleşmesinde edinilen işletmenin her bir önemli kurucu parçasına ilişkin bilgi edinme prosedürleri,
- Her bir işletmeye ilişkin muhasebe ilkeleri ve takip edilen finansal raporlama uygulamaları,
- İşletmeler arasında yapılan işlemler,
- Beklenmedik durumlara ilişkin önemli varsayımlar,
- İşletmeye, devralan veya elden çıkaran işletmeye ait diğer faktörler,
- Yapılan özellikli işlemle ilgili sektör uygulamaları ile yasal ve düzenleyici mevzuatın gerekleri.

Finansal analistler tarafından finansal tahminlere ilişkin GAAP ile IFRS arasındaki karşılaştırmalara dayalı “Yabancı Özel İhraç Edenler için Analist Tahmin Hataları” adlı bir çalışma yapılmıştır. Bu çalışmada, finansal analistlerin ileriye yönelik kazanç tahmini doğruluğunun kullanılan raporlama standartlarından etkilenip etkilenmediği araştırılmıştır. Satışlar, olağanüstü kalemlerden önceki gelir, net gelir, varlıkların getirisi ve/veya hisse başına kazançlardaki ortalama 3 yıllık yüzde değişim incelendiğinde, elde edilen sonuçlar tahmin doğruluğundaki farklılıkların finansal raporlama için kullanılan muhasebe standartları ile anlamlı bir şekilde ilişkili olmadığını göstermiştir. Tahmin doğruluğunun kullanılan muhasebe sistemine bağlı olmadığını tespitinden de önemlisi, analist doğruluğundaki farkın daha ziyade US GAAP ve UFRS'yi kullanmayı seçen şirketlerin özelliklerinde farklılıklar olduğunu göstermektedir. Yani işletmelerin hukuk, muhasebe ve eğitim sistemlerinin gücü, denetim altyapısı vb. gibi çevresel faktörlerin, tahmin doğrulamada raporlama standardındaki detaylarla ilgili endişeleri geçersiz kıldığını ortaya çıkmıştır. Ancak tahmin yapılırken, gönüllü veya zorunlu olarak ilgili standartları kullanmanın yüksek kaliteli finansal raporlama bilgisine imkân verdiği öngörüsünü oluşturmuştur (Jategaonkar, Lovata, ve Gregory 2014:11).

### **3.3. Güvence Denetim Süreci**

Güvence denetimi, üçüncü taraflarca finansal ve finansal olmayan bilgi kalitesi ve güvenilirliği teyit edilerek bir işletmeye duyulan güveni artıran bir denetim faaliyeti olması sebebiyle, güvence denetimi isteyen işletmeler ile denetim yapan denetçiler arasında çeşitli işlemler yürütüldüğü bir süreçten oluşur. Bu süreçte, denetçi mevcut standartlara uygun faaliyetler yürütür ve bir güvence raporu hazırlar. Bu süreç beş aşamadan oluşur: Başlangıç, planlama, yürütme, tamamlama ve dokümantasyon (Arslan ve Demirkan, 2017:137).

1. Başlangıç aşaması: Güvence denetimi talep eden işletme olarak tanımlanan müşteri, denetimde kullanılan düzenlemeler, hedeflenen denetim alanı ile beklentilerini de içeren güvence denetimi talebini yetkili bir denetim firmasına iletir. Talebin iletilmesi üzerine, talebi kabul eden denetçi sektör, işletme ve talep edilen işlerin süreçleri ile ilgili bilgileri toplar. Denetçi, denetim sürecinde bağımsızlığına ilişkin ihtilaf ve bağımsızlık kontrolü yapar. Bu kontrolden sonra teklif formunu hazırlar ve bu şartlara bağlı olarak süreç başlatılır.

2. Planlama Aşaması: Güvence sözleşmesinin hazırlanmasından sonra, güvence denetiminin süresi, kapsamı, kim tarafından ve nasıl yürütüleceği hakkında bir planlama yapılmalıdır. Sözleşme koşulları, denetim konusu ve denetçi tarafından kullanılacak kriterler bu süreçte büyük önem taşımaktadır. Bu aşamada, denetimin kapsamı açıkça tanımlanmalıdır.

3.Yürütme Aşaması: Bu aşama denetim prosedürlerinin uygulanması ile ilgilidir. Araştırma, gözlem, onay, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik prosedürler ve sorgulama gibi kanıt toplama teknikleri kullanılır. Varsayımlarla ilgili yeterli bilgi kaynağının olup olmadığı dikkate alınır. Denetçinin bakabileceği dış kaynaklara örnekler; kamu ve özel sektör yayınları, ekonomik tahminler, mevcut ya da önerilen mevzuat ve değişen teknoloji raporlarıdır. İç kaynaklara örnekler; bütçeler, iş sözleşmeleri, patentler, telif sözleşmeleri ve kayıtları, satış kayıtları, borç sözleşmeleri ve işletme planlarını içeren yönetim kurulu faaliyetleridir.

4.Tamamlama Aşaması: Denetçi, işletme yönetiminden yazılı beyanlar isteyerek denetimi tamamlar. Buna binaen yürütülen işlemleri belgeleyerek güvence raporunu hazırlar ve müşteri işletmeye sunar.

5.Dokümantasyon Aşaması: Denetçi, denetim sırasında gerçekleştirilen prosedürleri belgeler. Bu belgeler çalışma kâğıtları şeklindedir, içerikleri ve şekilleri farklı faktörlere bağlı olarak değişebilir. Çalışma kâğıtları arasında denetçilerin adı ve soyadı, tarihi, denetimin amacı ve kapsamı bulunur. İçerik, yürütülen prosedürlerin sonuçlarından, kanıtlardan ve değerlendirmelerden oluşur.

Denetim sonunda denetçi, denetim sırasında toplanan delilleri kullanarak işletmeyle ilgili görüşlerini ifade eder (Arslan ve Demirkan, 2017:138).

### 3.3.1. Güvence Denetimi Kıstasları

Özellikle Türkiye’de mevcut kaynakların sınırlılığı göz önüne alındığında, denetçinin İYFB analizini doğru yapabilmesi ve işletmeye bir bütün olarak yaklaşabilmesi için bilgilendirilmeye ihtiyaç duyduğu görülmektedir. Genel olarak İYFB’ne ilişkin inceleme yapılırken denetçi, tablo 2’de bazı örnekleri verilen kıstaslar belirleyerek raporlama sürecinde standartlaşma sürecine girebilir.

**Tablo 2. Raporlama Sürecinde Denetçinin Oluşturduğu Kıstaslara Örnekler**

	<b>Düşünce Beyanı</b>	<b>Uygunluk Faktörü</b>
1	Güvencenin Kapsamı	Denetçi tarafından sağlanan güvencenin kapsamı açıkça belirtilmiştir. Denetçi tarafından sağlanan güvencenin kapsamı net değildir.
2	Varsayımların Temeli	Tahmin, varsayımlar temelinde uygun bir şekilde hazırlanmıştır. Tahmin, varsayımlar temelinde uygun şekilde hazırlanmamıştır.
3	Makul Varsayımlar	Varsayımlar, tahminin hazırlanması için makuldür. Varsayımlar, tahminin hazırlanması için makul değildir.
4	Önemli Yanlılıklar	Kullanıcılar, tahminlerde önemli bir yanlışlık olmadığına dair kesin güvenceye sahip olabilirler. Kullanıcılar, tahminlerde önemli bir yanlışlık olmadığına dair hiçbir güvence veremezler.
5	Öngörü sağlama	Kullanıcılar, tüm önemli yönlerden bu öngörünün sağlanacağı konusunda kesin güvenceye sahip olabilirler. Kullanıcılar, tüm önemli yönlerden bu öngörünün sağlanacağı konusunda kesin güvenceye sahip olamazlar.
6	Varsayımları Onaylama	Denetçi varsayımları onaylamıştır. Denetçi varsayımları onaylamamıştır.
7	Muhasebe Standartları	Tahmin, geçerli muhasebe standartlarına uygundur. Tahmin, geçerli muhasebe standartlarına uygun değildir.
8	Önemli Hatalar	Tahmin önemli hatalar içermektedir. Tahmin önemli hatalar içermemektedir.
9	Varsayımları Gözden Geçirme	Denetçi varsayımları gözden geçirmiştir. Denetçi varsayımları gözden geçirmemiştir.
10	Doğru ve Makul	Tahmini doğru ve makul bir bakış açısı sunar. Tahmini doğru ve makul bir bakış açısı sunmaz.
11	Denetçi Memnuniyeti	Denetçi tahminlerden memnundur. Denetçi tahminlerden memnun değildir.
	Sorumluluk Faktörü	
12	Temel Varsayımlar	Yönetim, öngörünün temelindeki varsayımlardan sorumludur. Denetçi, öngörünün temelindeki varsayımlardan sorumludur.
13	Denetim Kalitesi ve Hesap Verilebilirlik	Ortaklar, denetçileri işlerinin kalitesinden sorumlu tutabilirler. Ortaklar, denetçileri işlerinin kalitesinden sorumlu tutamazlar.
	Beklenti Faktörü	
14	İyi Yönetim	İşletme iyi yönetilmiştir. İşletme iyi yönetilmemiştir.
15	Faaliyetin Devamlılığı	İşletme gelecek yıl faaliyete devam edecektir. İşletme gelecek yıl faaliyete son verecektir.

(Schelluch, ve Gay, 2006:661).

Genelde tarihi bilgilerden türetilen İYFB’ler, destekleyici varsayımlarla hazırlanırlar. Denetçi, işletmenin finansal tablolarını ve ilgili varsayımlarla hazırlanma koşullarını tanıırken finansal ve

finansal olmayan hususları gözden geçirmesi gerekmektedir. Varsayımların doğrulanması aşamasında dikkat edilecek hususlardan bazıları aşağıda sıralanmıştır:

- İşletmenin tabi olduğu yerel ve küresel raporlama standartları ile bunlara ilişkin mevzuatlar,
- İşletmenin faaliyet gösterdiği sektöre özgü uygulamalar,
- Varsayımlarda kullanılan ekonomik göstergeler,
- Pazar eğilimleri ve rekabet koşulları,
- Satış tahminleri ile brüt satış karı,
- Satışların maliyeti,
- Hisse başına kazanç ve sulandırılmış kazanç,
- Sektördeki inovasyonlar çerçevesinde satış ve pazarlama hedefleri,
- Gelir ve gider tahakkuku işlemleri,
- Faydalı ömür tahmini ile amortisman ayırma işlemleri,
- Karşılık ayırma sürecinin belirlenmesi,
- Stok tespit ve değerlendirme süreci,
- Duran varlık tespit ve değerlendirme süreci,
- Finansal varlık ve borçların gerçeğe uygun değerlendirme işlemleri ile finansal durumdaki önemli değişiklikler,
- Yabancı para varlık, yükümlülük, değerlendirme işlemleri,
- Teminat ve garantilere ilişkin işlemler,
- Ertelenmiş vergi sürecine ilişkin değerlendirmeler,
- Devam eden yatırımlara ilişkin değerlendirmeler,
- Yabancı kaynak finansman olanakları,
- Sermaye, vergi, kar payı ve temettü işlemleri,
- Önemli muhasebe politikalarının incelenmesi,
- Potansiyel kapasite kısıtlamaları (üretim ve dağıtım tesis kapasiteleri, tedarik zinciri yönetimi, personel düzeyi),
- Finansal tablolara yazılmayan, erken yazılan veya ertelenen olaylara ilişkin tespit işlemleri,
- Önemli ve olağandışı karmaşık faaliyetler ile durdurulan faaliyetlere ilişkin muhasebeleştirme süreci,
- Mevcut ve/veya muhtemel davalara ilişkin incelemeler,
- Özellikle hesap dönemi sonunda fiktif kayıt olup olmadığına dair incelemeler,
- Dönem içinde yapılan muhasebe politikası değişiklikleri,
- Finansal tabloların ilgili taraflara sunumu,
- İşletme iç kontrol noktalarından oluşan kurumsal risk analizi,
- Makul en kötü durum senaryosu.

Denetçi bahsedilen hususları incelerken, işletme için belirlediği temel performans göstergeler (KPI'lar-Key Performance Indicators) üzerinde yoğunlaşarak daha sonraki ilerleme düzeylerinin tespitinde, bu kontrol noktalarından gözlem yapabilir. İYFB incelemesinde “yukarıdan aşağıya” olarak tarif edilebilen hassasiyet kontrolü de yapılmalıdır. Bu kontrol, genellikle KPI'ların analitik incelemesi yoluyla, olası tutarsızlıkları ve potansiyel varsayımlarda ve/veya finansal tahmin modeli çalışmalarında değişiklik yapılması gereken beklenmedik eğilimleri nihai gerçek performanslarla karşılaştırarak yapılmaktadır. Ayrıca daha sonraki doğrulama çalışmaları sürecinde sadece KPI'lar değil aynı zamanda kilit muhasebe politikaları ve alternatif performans ölçütleri (APM) açıklamaları da yardımcı olacaktır (ICAEW PFI 2018:26).

Denetçi birçok farklı sektörden denetim yapma imkânına sahip olabilir. Ancak aşağıdaki gibi birtakım unsurlar denetçinin özel beceri ve bilgiye sahip olmasını veya bu konularda bir uzmandan destek almasını gerektirebilir. Örneğin (Varıcı, 2014:106);

- Belirli iş veya sektördeki (maden yatakları, tarımsal varlıklar, karmaşık finansal araçlar vb.) varlık, yükümlülük veya öz kaynak bileşenlerinin temel niteliği.

- Yüksek derecede bir tahmin belirsizliği.
- Karışık hesaplamalar ve özel modellerin yer alması, örneğin, gözle görülür bir piyasanın olmadığı durumlarda gerçeğe uygun değer tahmin edilmesi durumları örnek verilebilir.
- Muhasebe tahminleri ile ilişkili mevcut finansal raporlama çerçevesinin karmaşıklığı, örneğin tahmin gerektiren bir durum için farklı yorumlamaların olabileceği bir yapının finansal raporlama çerçevesinde bulunması.
- Denetçinin değerlendirilen risklere karşılık verirken gerçekleştirme niyetinde olduğu prosedürler.

Bazı durumlarda, uygulanabilir finansal raporlama çerçevesi belirsizliklerle ilgili özel açıklamalar gerektirebilir. Örneğin bazı uygulanabilir finansal raporlama çerçevesinde şunlar tanımlanabilir (Varıcı, 2014:108);

- Varlık ve yükümlülüklerin defter değerini belirlemek için gerekli olan varsayımların ve önemli bir düzeltme gerektirebilecek riskleri barındıran tahmin belirsizliğinin kaynaklarının açıklanması. Bu gereklilikler şu ifade ile anılabilir: "Tahmin belirsizliğinin temel kaynakları" veya "Kritik muhasebe tahminleri".
- Olası sonuç aralıklarının ve bu aralıkların belirlenmesi için kullanılan tahminlerin açıklanması. İşletmenin finansal durum ve performansı açısından gerçeğe uygun değer tahmininin önemine dair bilgilerin açıklanması.
- Maruz kalınan riskler ve ortaya çıkma şekilleri, işletmenin amaçları, riski yönetmek için kullanılan politika ve prosedürler, risk yönetiminde kullanılan metotlar gibi niteliksel açıklamalar ile bu niteliksel açıklamalar ile önceki dönemdeki açıklamalar arasında bir farklılık varsa bu farklılıkların açıklanması.

Yukarıda sayılan hususlar dışında denetçi raporlama çalışmasında kullandığı tahmin modelini oluştururken, erken finansal sıkıntı belirtilerini ölçmek için bazı göstergeleri kullanabilir. Bunlardan bazıları aşağıda sayılmıştır:

- Beklenenden daha fazla borçlanma yapılması,
- Kâr marjındaki düşüş,
- Hammadde ve işçilik maliyetlerindeki artış,
- Kilit müşteri veya tedarikçiyle yaşanan bir olumsuzluk,
- Tabii olunan mevzuat ve düzenlemelerdeki değişiklikler,
- Planlanmamış bir satın alma veya elden çıkarma gerçekleşmesi,
- Nakit girişlerindeki gecikmeler,
- Borçlu veya alacaklı ödeme profilindeki değişiklikler,
- Çeşitli genel gider kategorilerinde artış,
- Ardışık finansal dönemlerde zarar açıklanması,
- Hisse senedi temettüsünün askıya alınması,
- Yıllık nakit temettü ödemelerinin azaltılması,
- Tahvil derecelendirme notunun düşmesi.

Ayrıca işletme yönetiminin sorumluluğunda olan kurumsal risk analizi neticesinde ortaya konulan makul en kötü durum senaryosu oluşturulmaktadır. Bu kapsamda oluşturulan eylem planında, gerekli ve mevcut fonlar arasında boşluk payı bırakılarak çalışma sermayesinin devam ettirilmesi işletme lehinedir.

#### **4. SONUÇ**

Genellikle gelişmiş ülkelerde geniş uygulama alanı bulan ileriye yönelik finansal bilgi raporlama hizmetleri, Türkiye’de son zamanlarda tarihi finansal bilgilere ek olarak özel bir denetim türü şeklinde talep görmektedir. Bu talebe yönelik güvence sözleşmeleri kapsamında ulusal bir düzenleme olarak özellikle Kamu Gözetimi Kurumu tarafından uluslararası güvence ve denetim standartlarıyla paralel içerikle standartlar yayımlanmıştır. Söz konusu standartlar, ileriye yönelik bilgiler üzerine düzenlenen bağımsız güvence raporlarının gerek meslek mensupları tarafından



hazırlanma aşamasında gerek kullanıcılar tarafından bilginin anlamlandırılmasında kolaylaştırıcı olarak hizmet etmektedir. Ancak teoride yayımlanan standartların anlaşılması ve uygulama güçlükleriyle karşılaşmaktadır. Bunun ötesinde işletme sahipleri ve yöneticileri tarafından, ileriye yönelik finansal bilginin gerekliliği konusunda boşlukların olduğu, özellikle denetim olgusuna vergi odaklı yaklaşıldığı görülmektedir. İşletmelerde mevcut iç kontroller ile ileriye yönelik finansal kontrollerin işletmeye faydalarının ve öneminin, işletmenin sahipleri ve yöneticilerine hatalı kararlar almayı önlemede yararlı olacağı anlatılmalıdır. İleriye yönelik finansal bilgilere ait bütün sorumluluğun işletme yönetimine ait olması, bu bilgilerin sonuçlarının doğuracağı risk ve belirsizlikleri üstlendikleri anlamında da gelmektedir. Burada anlatılması gereken ilgili standartların yayımlanmasına ve tarafların talep ettikleri bilgilerin niteliğinin değişmesine müteakip, işletmelerden çeşitli konulardaki güvence hizmetlerine ilişkin bağımsız güvence raporu talebi olabileceği ve raporlama düzeyinde bu taleplere hazırlıklı olunması gereğidir. Bu doğrultuda işletme sahip ve yöneticileri, meslek mensupları, bağımsız denetim firmaları ve denetçilerin hem uluslararası finansal raporlama sistemleri, hem uluslararası güvence ve denetim standartları hem de ulusal yasal mevzuat sistemlerine yönelik eğitim, konferans, sempozyum ve özel rehberler gibi gerekli hazırlıkları yaparak standart uygulamalarına aşına olmaları önerilmektedir. Bu konulardaki bilgi düzeyinin artırılması ve uygulamaların yaygınlaştırılması için çalışmaların gecikmeden başlatılması önemlidir.

Türkiye’de denetim denince vergi denetimi akla geldiğinden, bağımsız denetimin zorunluluğunun yaygınlaştırılmaya çalışıldığı günümüzde, güvence denetimi hizmetleri alınması, eğitimleri ve uygulamalarının muhasebe sistemlerine uygulanması işletmelere ek maliyet getirecektir. Bu durumun dezavantajı, finansal raporlama sistemlerindeki herhangi bir değişikliğin çok maliyetli olacağı ve faydalarından daha ağır basacağına inanılarak beklenen faydaların sağlanamamasıdır. Ancak uzun vadede işletmelerin bu sisteme uyum sağlama zorunluluğuna takiben öngörülerin doğruluğu ile raporlama kalitesi artacağı ve ileriye yönelik finansal bilgi edinme maliyetlerinin düşeceği tahmin edilmektedir. Ayrıca ulusal finansal bilginin uluslararası bilgi kullanıcıları tarafından anlaşılabilmesi ve uyumu belki de bu tür uyumlaşma çabalarının en önemli getirisidir. Belirtilmesi gereken olumlu bir husus da, ileriye yönelik finansal bilgilerini içeren finansal tabloları denetimden geçmiş bir işletme bu durumu, işletme dışı taraflara karşı etkin bir koz olarak kullanabilecektir.

Yapılan çalışmalarda hazırlanan ileriye yönelik finansal bilgilere ilişkin bağımsız güvence raporlarında, denetçinin değerlendirmelerinin sübjektif yapısının azaltılması, standartlar ve denetim anlayışı çerçevesinde, işletme yönetimlerine yapılan raporların kalitesini artırması beklenir. Örneğin, uygulanan değerlendirme yöntemlerindeki matematiksel hatalar, gereğinden fazla iyimser tahminler, işletme muhasebe politikalarının dışına çıkılarak yapılan varsayımlar, özellikle işletmenin kritik finansal bilgilerini belirleyememe, sektör verilerine aşına olamama, denetçinin mesleki tecrübesizliği gibi çeşitli sebeplerle uygulama kaynaklı eksik veya hatalı ileriye yönelik finansal bilgiyi ortaya çıkarabilir. Çoğunlukla denetçinin mesleki yargılarından oluşan bu sapmaların sınırlandırılmasına çalışılmalıdır.

Mevcut uygulamalara ek olarak aşağıdaki hususların da çalışmalara eklenmesi önerilmektedir:

- ✓ İleriye yönelik finansal bilgi, hazırlanan finansal raporlamalarda tarihi finansal tabloların yanına ek bir kolon açılarak taraflara ek bilgi verilebilir.
- ✓ İşletmelerde ileriye yönelik finansal bilgi hazırlanmasına yönelik prosedür oluşturulabilir.
- ✓ Denetim uygulayıcıları için, en iyi uygulama örnekleri belirlenerek kolaylaştırıcı denetim rehberleri yayımlanabilir.
- ✓ Kar tahminleri, standart bir bilgi olarak raporlarda yer alabilir.
- ✓ Bütünleşik raporlama kapsamında ileriye yönelik finansal bilgilerin kullanımı yaygınlaştırılabilir.
- ✓ Hazırlanan varsayımlar ve proforma finansal tablolara ilişkin sonradan gerçekleşmelerle karşılaştırmalar yapılarak sapma unsurları belirlenebilir.
- ✓ Sektörlere özgü çalışmalar yapılırken denetim ekipleri olarak uzmanlaşma sağlanabilir ve sektörel kilit performans göstergeler belirlenebilir.

✓ Denetçi bahsedilen hususları incelerken, işletme için belirlediği temel performans göstergeler üzerinde yoğunlaşarak daha sonraki raporlama faaliyetlerinde bu kontrol noktalarından gözlem yapabilir.

✓ Denetim yapılan işletmenin kurumsal yönetim, etik, rüşvet, hile ve yolsuzlukla mücadele ve oluşturulan kontrollerin izlenmesine ilişkin yönetimin yaklaşımı, bir değerlendirme noktası olarak belirlenebilir.

İşletme personeli tarafından iç raporlama sistemlerinde hazırlanan proforma finansal bilgiler, genellikle önceki yıllara ait verilerden yola çıkılarak çeşitli finansal göstergelerden elde edilen belli oranlarda tutar artışları şeklinde yapılmaktadır. Hangi finansal göstergelerin kullanılacağı, yatırım termin ve tutarları, varsayımlarda geçerli kıstaslara göre ölçüt kullanılıp kullanılmadığı gibi sorular, kaliteli ileriye yönelik finansal bilgi raporlanabilmesi için incelenme ve doğrulama prosedürleri gerektirmektedir. İşte bu noktada uluslararası güvence standartları uygulama ve rehberleri yol gösterici bir rol üstlenmektedir. Güvenilir finansal bilgi üretilmesini amaçlayan bu uygulamalar, ülkeden ülkeye farklılık gösterse de ortak noktaları, yapılan incelemelerin belli prosedür ve genel geçer kıstaslar ışığında yapılmasının kabul edildiğidir. Kısıtlayıcı faktörlerle karşılaşılması durumunda, bu faktörlere ilişkin kontrol alıcı eylemler üzerinde durulmuştur. Kimi ülkenin finansal piyasaları esnek, kimi ülkelerin ise katı çizgilerle belirlenmiş kurallara sahiptir. Küresel uygulamalara bakıldığında, ABD’de güvence standartlarının kapsamlı bir şekilde hazırlanarak ayrıntılandırıldığı görülmüştür. Türkiye’de ise vergisel denetimin zorunlu olması, işletmelerin sahip ve yöneticilerinin bu konu üzerinde yoğunlaşmasına, diğer denetim türlerine aşına olamamaları ve ekstra maliyetlerden kaçınmalarına sebep olmaktadır. En sık karşılaşılan ileriye yönelik finansal bilgiye ilişkin özel güvence denetimi raporları; işletmeye yeni hissedar katılımı, yabancı kaynak temini, yeni bir iş alanına geçiş, yurt içi/yurt dışı hibe, teşvik kullanımı, özel finansal hesaplara ilişkin ileriye yönelik incelemeler, kurumsal yönetim anlayışının gerekleri ve halka arz işlemleri gibi konular üzerine düzenlenmektedir. Uygulamalar arttıkça, ileriye yönelik finansal bilginin kullanıcı muhakemesini etkileme düzeyini arttıracığı ve karar alma süreçlerini kolaylaştırıcı rol üstleneceği düşünülmektedir. Ülkelerarası artan ekonomik iş birlikleri, yabancı sermaye akımının hızlanması, çok uluslu veya yabancı sermayeli şirketlerin konsolidasyon işlemlerinin uyumlaştırılması kısacası uluslararası piyasaların dili ile konuşabilmek adına bu tarz güvence hizmetlerinin Türkiye’de bilinirliğinin artırılması ve kullanımının yaygınlaştırılması gerekmektedir.

## **KAYNAKÇA**

Akgüç, Öztin, “Mali Tablolar Analizi” Arayış Yayıncılık, İstanbul, 2013.

Altıntaş, N. N. Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2011.

Arens, Alvin A., Randal J.Elder, Mark S. Beasley: Auditing and Assurance Services: An Integrated Approach, 11.bs., Prentice Hall, 2006.

Arslan, C. M. ve Demirkan, S., “Auditing And Assurance Services”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, Temmuz 2017, Özel Sayı.

Atabay, Esra. “Destek Hizmet Kuruluşlarındaki Kontrollere Yönelik Güvence Hizmetleri (GDS 3402): Türkiye’de Finansal Sektördeki Farkındalığın Ölçülenmesi” Türkiye Bankalar Birliği, Yayın No: 324, İstanbul, 2018.

AT-C Section 301, Financial Forecasts and Projections, Erişim Tarihi 05.11.2019. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/at-00301.pdf>

AT-C Section 305, Prospective Financial Information. Erişim Tarihi 05.11.2019. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/at-c-00305.pdf>

AT-C Section 310, Reporting on ProForma Financial Information, Erişim Tarihi 05.11.2019. <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/research/standards/auditattest/downloadabledocuments/at-c-00310.pdf>

*İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin Uluslararası Güvence Uygulamaları Açısından İncelenmesi ve Raporlanması*

- Brealey, Richard A.; Meyers, Stewart C.; Marcus, Alan J. Çev:Ünal Bozkurt, Türkan Arıkan, Hatice Doğukanlı, İşletme Finansmanın Temelleri. İstanbul McGraw-Hill-Literatür Yayıncılık, 1997 Birinci Basım.
- Davey, A. Working with prospective financial information, Corporate Finance Guideline. London: ICAEW Corporate Finance Faculty, 2001.
- Dinç, Engin ve Atabay, Esra. “Güvence Denetim Standartları Ve Güvence Denetim Süreci”, Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi Y.2016, Sayı:21, No:5 s.1527-1541.
- ICAEW PFI 2018 <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/corporate-finance/corporate-finance-faculty/prospective-financial-information/consultation-paper-on-pfi-2019.ashx?fromSearch=1> Erişim tarihi 12.07.2019.
- Jategaonkar, Shrikant P.; Lovata, Linda Sierra and Gregory E., “U.S. GAAP versus IFRS: Analyst Forecast Errors for Foreign Private Issuers”, JAFR Vol II, 2014.
- Karabulak, E., “Kobilerde Stratejik Bakış Açısından Rasyolar Yöntemiyle Finansal Öngörü ve Bir İmalat İşletmesinde Uygulama” Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme (SBF) Anabilim Dalı, 2009.
- KGK. GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Diğer Güvence Denetimleri, [http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20C4%B1/G%20C3%9CVENCE%20DENET%20C4%B0M%20STANDARTLARI/GDS3000\\_5\\_11\\_2015.pdf](http://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/PDF%20linkleri/standartlar%20ve%20ilke%20kararlar%20C4%B1/G%20C3%9CVENCE%20DENET%20C4%B0M%20STANDARTLARI/GDS3000_5_11_2015.pdf) Erişim tarihi 24.10.2018.
- KGK, BDS 500, Bağımsız Denetim Kanıtları, [http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/BDS\\_500.pdf](http://www.denetimnet.net/UserFiles/Documents/BDS_500.pdf) Erişim tarihi 26.10.2018.
- KGK. GDS 3400, İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standardı.
- KGK. GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri.
- LMBA. “LMBA Responsible Gold Programme - Third Party Audit Guidance v.2”, 2013, s.26, [http://www.lbma.org.uk/assets/LBMA\\_Third\\_Party\\_Audit\\_Guidance\\_v2FINAL.pdf](http://www.lbma.org.uk/assets/LBMA_Third_Party_Audit_Guidance_v2FINAL.pdf) Erişim Tarihi 25.10.2018.
- MANAV, Cevat, “Yönetim Açısından İşletme Bütçeleri ve Finansal Planlama” Desen Kâğıtçılık Matbaacılık, 1. Baskı, Ankara, 1990.
- Mikesell, L; John, Ross and M, Justin, Public Administration Review, Vol. 74, Iss. 2, pp. 188–203. 2014 by The American Society for Public Administration. DOI: 10.1111/puar.12166.
- Prospective Financial Statements:Performance and Usage, Course Material (#6845/QAS6845), Professional Education Services, LP. <https://www.mypesce.com/!PDFdocs/6845TEXT.PDF> Erişim tarihi 16.09.2019.
- Schelluch, P. and Gay, G. “Assurance Provided By Auditors’ Reports On Prospective Financial Information: Implications For The Expectation Gap” Accounting and Finance 46, 2006.
- Tamer, Ö.Ö, “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Çerçevesinde Geleceğin Denetimi” Doktora Tezi, Başkent Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme (SBF) Anabilim Dalı, 2013.
- Varıcı, İdris, “Muhasebe ve Denetim Standartları Açısından Muhasebe Tahminleri”, Ankara SMMO, Muhasebe ve Vergi Uygulamaları Dergisi, 2014-2.
- Yanık, Serap ve Öztürk, Can. “Türkiye Denetim Ve Güvence Standartları Kapsamında İleriye Yönelik Finansal Bilgiye İlişkin Güvence Raporlarının GDS 3400 Açısından İncelenmesi” Muhasebe ve Bilim Dünyası Dergisi, Mart 2016, 18 (1).