

TÜRKİYE AÇISINDAN İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ*

Dr. Özgecan ÖZER**

Makale Gönderim Tarihi : 09.03.2017 / Kabul Tarihi : 30.03.2017

ÖZ

Bu çalışma, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları altında yer alan GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi standardı çerçevesinde işletme yönetimi ve meslek mensuplarının bu süreçteki rol ve sorumluluklarını belirlemeyi amaçlamaktadır. Buna göre, meslek mensuplarının bu çerçevedeki rolü ile ilgili çeşitli konularda tartışmalar incelenmiş ve ileriye yönelik finansal bilgilerin doğal yapısı gereği daha detaylı tanımlamalar içeren kılavuzların geliştirildiği gözlenmiştir. Çalışmada, Türkiye’de genel olarak ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi konusuna meslek mensuplarının yaklaşımlarını ve ileriye yönelik beklentilerini araştırmak amacıyla uygulanan anket çalışması ile mevcut durumunun tespiti yapılmaktadır.

Anahtar Sözcükler: Güvence Denetim Standartları, GDS 3400, İleriye Yönelik Finansal Bilgi, Türkiye

THE EXAMINATION OF PROSPECTIVE FINANCIAL INFORMATION IN TURKEY

ABSTRACT

This research investigates the role and responsibilities of company managements and auditors within the scope of ISAE 3400: The Examination of Prospective Financial Information under International Auditing and Assurance Standards (IAAS). Accordingly, the research finds out that many countries have been developed a more detailed introductory guide for the examination of PFI especially for the practitioners. This study additionally undertakes a survey to the auditors that will take role in examining the PFI in order to determine their opinions and expectations about the audit of future-oriented information in Turkey.

Keywords: Assurance Standards, ISAE 3400, Prospective Financial Information, Turkey

* Bu çalışma, Dr. Özgecan Özer’in “Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Çerçevesinde Geleceğin Denetimi” adlı doktora tezinin Dünya ve Türkiye Açısından Geleceğe Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi ilişkin bölümünden üretilmiştir.

** Çankaya Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, ozerozgecan@gmail.com

1. GİRİŞ

İleriye yönelik finansal bilgiler (İYFB); hazırlama, raporlama ve inceleme süreçlerine olmak üzere 3'e ayrılarak teorik olarak belli bir çerçeveye yerleştirilmiştir. Özellikle ABD ve Avrupa ülkelerinde halka açık şirketlerin bu bilgileri yatırımcılara sunuyor olmasıyla birlikte mevzuatta birçok eklemeye yapılmış ve çeşitli kılavuzlar düzenlenmiştir.

Genel olarak akademik kaynaklar incelendiğinde, kuramsal ve deneysel olarak güvence seviyelerini etkileyen faktörler ve özellikle İYFB'lerin incelenmesi üzerine yapılan çalışmaların yetersiz olduğu gözlenmektedir. Genellikle mevcut çalışmalar, güvence seviyelerinin belirlenmesi ve raporlanması ile ilgili olup, bir kısmı da finansal bilgi kullanıcıların ve hazırlayıcıların bu raporlara ithaf ettiği güvence seviyelerini araştırmıştır. Finansal tablo kullanıcılarının raporlarda, daha güncel ve ilgili muhasebe bilgisi beklediği günümüzde, ileriye yönelik finansal tablo bilgilerinin çalışılması önemlidir. Özellikle son dönemde yatırımcılar ve kredi verenler tarafından bu hizmete artan talep ile bu konu daha fazla ilgi toplamaktadır (Bell and Wright, 1995).

Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarına (UDGS) baktığımızda, ileriye yönelik finansal tahminler veya projeksiyonlar üzerine meslek mensuplarının inceleme yapması ve rapor vermesi konularıyla ilişkili temelde Uluslararası Güvence Denetim Standardı (GDS) 3400: İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi standardı yer almaktadır. Bu standardın amacı, bu bilgileri inceleme ve rapor verme yükümlülükleri konularında kılavuz olmaktır. Ayrıca bu standart, en iyi tahmin ve hipotetik varsayımların inceleme süreçleri ile ilgili yükümlülüklerle de yer vermektedir.

Bu çalışma, çeşitli ülkelerin standartlara yakınsama çalışmaları doğrultusunda düzenledikleri mevzuatlar ve tartışma raporlarını inceleyerek, bu

süreçteki rol ve sorumlulukları belirlemeyi amaçlamaktadır. Ayrıca, Türkiye'de genel olarak ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi konusuna meslek mensuplarının yaklaşımlarını ve ileriye yönelik beklentilerini araştırmak amacıyla uygulanan anket çalışması ile mevcut durumunun tespiti yapılmaktadır.

2. LİTERATÜR ARAŞTIRMASI

İYFB doğrultusunda bugüne kadar yapılan akademik araştırmalar incelendiğinde, bu bilgilerin yatırımcılar için ne derecede önem arz ettiği ile ilgili çeşitli çalışmalara rastlanmaktadır. Araştırmalarda öncelikli olarak, tahminlerin doğruluk ve güvenilirliği gerçek rakamlarla, finansal analistlerin göstergeleriyle ve zaman serisi modelleriyle karşılaştırılmış, daha sonra birçok çalışma işletme tahminlerinin yatırımcılar açısından önemli olduğunu ve bu tahminlerin kazanç sağlamada etkili rolü olduğunu saptamıştır.

Schelluh ve Gay (2006), çalışmalarında ileriye yönelik finansal bilgilerin beklenti boşluğuna olası etkilerini araştırmışlardır. Berlinger ve Robbins (1986) bu bilgilerin güvenilirlik açısından riskli olması nedeniyle harici kullanımının uzun zaman boyunca uygun bulunmadığını belirtirken, Dev ve Webb (1972) tahminlerin önceden doğrulanmasının mümkün olamayacağını tartışmışlardır. Ancak, Berlinger ve Robbins (1986) her zaman firmalar hakkında en uygun tahminlerin, en az geçmiş finansal bilgiler kadar kabul gördüğünü önermişlerdir. Bunun dışında, meslek mensuplarının İYFB'lerin güvenilirliğini artırma kabiliyeti ile ilgili de çalışmalar yapılmıştır. Corless and Norgaard (1974) denetçilerin kar tahminleri üzerinde kullanıcılar açısından az oranda güven artırdığını ancak bunun temel nedeninin denetçiler değil, tahmini bilgilerin niteliği olduğunu göstermişlerdir. Bunun aksine, Johnson and Pany (1984) denetçi ve kredi veren kuruluşların denetim şirketlerinin tahmini finansal bilginin olasılığını arttıracaklarını ve hata payını düşürerek

daha doğru olmasını sağlayacağını araştırmışlardır. Mak (1990), İYFB'lerin bağımsız denetim şirketleri tarafından incelenmesinin bu bilgilerin doğruluğunu arttırarak kullanıcılara güvence vereceğine dikkat çekmiştir. Rodgers ve Housel (2004) ise, meslek mensuplarının firmalar hakkında çevresel risk bilgisini, yönetimin tahmini finansal bilgilerini destekleyen inceleme raporlarında nasıl kullandığını incelemiştir ve karar alma sürecinden sonra denetçi görüş aşamasında finansal bilgiyi incelemeye daha çok ihtiyaç duyulmakta olduğunu, çünkü bu noktada artık algısal yöntemlerin yetersiz kaldığını tespit etmişlerdir. Ayrıca, denetçilerin geleneksel olmayan bilgi karşısında algılarının karşılaştırma ölçütlerinin eksikliği nedeniyle dengeli olamayacağı görüşü de savunulmaktadır (Groot, 2001; Rodgers and Housel, 2001). Ruhnke ve Lubitzsch (2010) çalışmalarında denetlenen finansal bilgilerin güvenilirliğini kısıtlayıcı olası faktörleri araştırmış ve bu faktörlerin maksimum güvence seviyesine olan etkisinin ne derecede olduğunu incelemiştir. Bunlara ek olarak, Mcconomy (1998) İYFB denetiminin başlamasıyla, bir başka deyişle denetim seviyesinde güvence sözleşmelerine geçişten sonra, pozitif (iyimser) yönde gerçekleşen sapmalarda gözle görülür azalmaların olduğunu tespit etmiştir.

Güvence hizmetleri kapsamında önde gelen araştırmalar arasında Brackney ve Helms (1996), Shafer ve Morris (1998), Rankin ve Sharp'ın (2000) ve Reed (2001) karşımıza çıkmaktadır. Brackney ve Helms (1996), tasdik hizmetlerinin yapısını ve kapsamını belirlemek amacıyla AICPA (Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü)'ya kayıtlı meslek mensuplarına anket uygulamış ve verilen en yaygın güvence hizmeti türünün üzerinde mutabık kalınan işlem sözleşmeleri olduğunu tespit etmişlerdir. Shafer ve Morris (1998) çalışmalarında meslek mensuplarına anket uygulayarak, meslek mensuplarının güvence hizmetleri hakkındaki bilgilerini, bu hizmetleri

ne kapsamda verdiklerini ve bu hizmetler çerçevesindeki bazı konularla ilgili tutumlarını değerlendirmeyi amaçlamışlardır. Araştırmada öne çıkan sonuçlar arasından, meslek mensuplarının güvence hizmetleri nedeniyle ortaya çıkabilecek dava riskinden endişe etmelerine rağmen bu riskin finansal tabloların denetiminde karşı karşıya oldukları dava riskinden daha az olacağına inanıyor olmaları dikkat çekmektedir. AICPA'nın uyguladığı bir anket çalışmasının özetlendiği ve sonuçlarının açıklandığı araştırmalarında Rankin ve Sharp (2000), AICPA'in belirli güvence hizmetleriyle ilgili rehberlik etmesi, eğitim vermesi ve tanıtım yapmasının denetim şirketlerinin bu hizmetlerle ilgili planlamalarını etkilediğini ortaya çıkarmıştır. Son olarak Reed (2001) ise küçük denetim şirketlerine uyguladığı anket ile tasdik ve güvence hizmetlerini olumsuz yönde etkileyen faktör sıralamalarında, meslek mensuplarının hizmet konusuyla ilgili bilgi ve eğitimlerinin eksik olduğu sonucuna varmış ve meslek mensupları tarafından en çok istenen ve ihtiyaç duyulan yardımın ise eğitim alanında olduğunu tespit etmiştir.

Son dönemde tartışmalarda yer alan bir başka önemli konu Bütünleşik (Entegre) Raporlama'dır. Bu kavram, kullanıcılara şeffaf ve güvenilir raporlama sunma amacıyla çevre muhasebesi, sosyal sorumluluk muhasebesi, kurumsal yönetim ve stratejik yönetim ile sürdürülebilir raporlamayı kapsamak amacıyla ortaya çıkmıştır (Yanık ve Türker, 2012). Yıllık faaliyet raporları gelecekte, işletmelerin sürdürülebilirliği doğrultusunda geliştirilecek raporlama modeli için önem teşkil etmektedir (Esendemirli, 2013). Bu kapsamda, entegre raporlama, yönetimin riskleri kontrol edebildiği, değişen piyasa ortamında stratejilerin belirlendiği ve stratejik önceliklerin temel kaynaklar, ilişkiler ve kilit performans göstergelerini kapsadığı durumlarda başarılı olmaktadır. Mevcut finansal raporlamadan en önemli farklılıkları; geçmiş değerlerin ötesinde

gelecekle bağlantısı olan stratejik raporlama olarak ifade edilmektedir (PwC, 2011). AICPA (2009: 15.29-d), tarihi finansal bilgilerin güvenilirlik açısından ileriye yönelik bilgilerden ayrılması gerektiğini öne sürmektedir. Buna göre, İYFB eğer tarihi finansal sonuçları içeriyorsa ve kapsanan süre raporlar için önem teşkil ediyorsa, meslek mensubu tarihi finansal bilgileri de aynı standartlar çerçevesinde incelemelidir. Bunun nedeni, işletmenin güvenilirliğini korumak ve sürdürülebilirliğini sağlamaktır. Ancak, entegre raporlama ile şeffaflığı ve tutarlılığı sağlamak daha önemli ve dikkat edilmesi gereken bir husus olacaktır.

3. ÜLKELERİN YAKLAŞIMLARI

Günümüzde İYFB'lerin uygulama süreçlerinde daha detaylı açılımlara ihtiyaç duyulduğu görülmektedir. Bu durumu en kapsamlı şekilde, İngiltere ICAEW (İngiltere ve Galler Uzman Muhasebeciler Enstitüsü) tarafından yayınlanan Denetim Uygulamaları Kurulu - APB (Auditing Practices Board) ve FEE (Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu)'nin tartışma raporları göstermektedir. Ayrıca ABD'nin uygulamalar için detaylı kılavuzlarla birlikte, kitaplar ve raporlar yayınlamış olması da yine bu ihtiyaçtan ortaya çıkmıştır. Bu çalışmalar, meslek mensuplarının konu ile ilgili görüşlerinin belli bir platformda bir araya getirmeyi ve standartların oluşturulmasına katkı sağlamayı amaçlamıştır. Finansal sektörde yer alan birçok ülkenin düzenleyici kurumları ve denetim şirketleri bu tartışmalarda yer alarak, bu bilgilerin incelenmesi konusunda standartlar ile ilgili görüş bildirmişlerdir.

İlk olarak İngiltere'de 1998 yılında, Denetim Uygulamaları Kurulu (Auditing Practices Board) öncülüğünde İYFB'lerin incelenmesi ile ilgili bir tartışma raporu yayınlanmış ve konu ile ilgili daha sonra detaylı bir kılavuzun geliştirilmesi için ilk adım atılmıştır. Bu rapor, raporlama ge-

reksinimlerinde önerilen değişiklikler ve meslek mensuplarının karışılabilirliği olası zorluklar hakkında meslek mensupları ve düzenleyici kurumlardan görüşler olarak standardın uygulaması konusunda çok önemli başlıkların altını çizmektedir. FEE (Avrupa Muhasebe Uzmanları Federasyonu) ise 2004 yılında AB ülkelerinde yer alan çeşitli kurumlara bazı sorular yönelterek İYFB'nin incelenmesi standardının genel durumunu ve bu standarda yönelik öneri ve görüşleri bir araya getirmiştir.

GDS 3400 kapsamı açısından ülkelerin mevzuatlarında şekil değiştirdiği gözlemlenmektedir. Özellikle gelişmiş ülkelerde uygulamalar sırasında karşılaşılan mevzuat boşluklarını doldurmak amacıyla bu sonuç ortaya çıkmıştır. Genel olarak, meslek mensuplarının İYFB çerçevesindeki rolü ile ilgili çeşitli konularda tartışmaların süregeldiği tespit edilmiştir. Bu bilgilerin güvenilirliği ve meslek mensubunun önceden tahmin edilmiş bu bilgilerin güvenilirliğini artırma beceresi gibi konularda çeşitli endişeler süregelmektedir.

İYFB için en kritik unsur bu bilginin altında yatan varsayımlardır. Dünya piyasalarındaki ortak görüş, tahminlerin dayandığı varsayımların işletme yönetimi tarafından finansal raporlarda açıklanması gerektiği üzerinedir. Tahmin üzerinde etkisi olan ve işletme yönetiminin kontrolündeki faktörlerin açıklamalarda yer alması gerektiği düşünülmektedir (Morris, 1998). Meslek mensupları, İYFB'nin belirli varsayımlar bazında işletme tarafından doğru bir şekilde hazırlandığına dair rapor düzenlemekle yükümlüdür ve uygulanan muhasebe politikalarının tarihi finansal bilgilerde kullanılan muhasebe politikaları ile istikrarlı olması beklenmektedir. Ancak, varsayımlarının doğruluğu veya kabul edilebilirliğini değerlendiren ileriye yönelik finansal raporların kullanıcılara olduğundan daha yüksek veya daha az bir güvence vermesi tehlikesine dikkat çekilmektedir. Bu nedenle, inceleme raporlarında İYFB'nin kapsa-

mından ve yalnızca belli düzeyde güvence verebileceğinden söz edilmesi ve böylece kullanıcıların bilgilendirilmesi gerekmektedir (APB, 1998).

AB ülkelerine ait görüşlerdeki farklılıklar ortak bir düzenleme yapılandırılmasında zorlukların olduğunu açıkça göstermektedir. Bu nedenle, FEE öncülüğünde AB düzenlemeleri, “uygun düzenleme”nin sadece matematiksel doğruluk olmadığını bilerek, İYFB’nin temelinde var olan varsayımların incelenmesi ve raporlanmasının meslek mensuplarına zorunlu kılmamıştır. Ayrıca, denetim raporlarında varsayımların tam ve kabul edilebilir olup olmadığına dair bir değerlendirmeye yer verilmemesi gerektiği önerilmiştir. Ancak bu raporlarda uygun bir dil kullanılarak İYFB’nin gerçek sonuçlardan farklı olabileceğine dair bir uyarının mutlaka yer alması genel olarak kabul edilen bir görüş olmaktadır (FEE, 2005).

İleriye yönelik finansal bilgiler ve bu bilgilerin incelenmesi süreçlerinde uygulamada karşılaşılan zorluklar bu bilgilerin raporlama ve inceleme sürecinde yaşanmaktadır. Bu nedenle, bu bilgiyi çeşitli sınıflara ayırarak daha detaylı tanımlamalar yapan kılavuzlar ile karşılaşılabilecek zorluklara önlem alınmaktadır.

4. TÜRKİYE’NİN MEVCUT DURUMU

Ülkemizde, Türk Ticaret Kanunu (TTK)’nın yürürlüğe girmesiyle uygulamaya giren ve bağımsız ve etkin olarak çalışan Kamu Gözetim Kurumu (KGGK) tarafından düzenlenen Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları (UDGS) bağımsız denetimin kalitesini yükseltmektedir.

Bu bölümde, ülkemizde özellikle GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi standardının uygulanabilirliğinin değerlendirilmesi yer almaktadır. Bu bilgilerin incelenmesi üzerine mevcut uygulamaların neler olduğu ve özellikle meslek mensuplarının konuyla ilgili görüşleri incelenmektedir.

4.1. Türkiye’de İleriye Yönelik Finansal Bilgiler

4.1.1. Bütçeleme

Ülkemizde İYFB’lerin incelenmesi ile paralellik oluşturan ilk uygulama bütçeleme olarak nitelendirilebilir. Bütçeler, işletmelerde planlama süreçlerinin verimliliğini arttırmak amacıyla geleceğe uzanan hedeflerin gerçekleşmesi için hazırlanmaktadır. Bir çeşit finansal tahmin olan bütçelerin işletmeler tarafından aylık, yıllık veya uzun vadeli süreçler için hazırlandığı bilinmektedir. Ancak genellikle kısa süreler için işletmenin ana hedef ve uygulamaları dikkate alınarak hazırlanmaktadır. Proforma finansal tablolar ise finansal tablo bütçeleridir. Proforma gelir tablosu (gelir tablosu bütçesi) işletmenin bütçe döneminde elde edeceği karı veya zararı göstermektedir. Proforma bilanço ise planlanan faaliyetlerin işletmenin varlık ve kaynak yapısına etkilerini yansıtmaktadır. Aynı zamanda işletmenin genel bütçesini oluşturmaktadır (Akdoğan, 2009: 682, 685). Bütçe işletmelerin iç kontrol aracıdır ve bazı işletmelerde performansı yansıtan işletme yönetimine ait makul bir tahmini gösterirken, bu rakam genellikle bir hedeften öteye gidememektedir (Davey, 2001). Bu rakamlar, işletme içindeki amaçlara hizmet eden bilgiler olarak sınıflandırılmaktadır ve dış kullanıcılara raporlanmamaktadır. Bu nedenle, GDS 3400 kapsamında olmadığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

4.1.2. Tarihi Finansal Tablolarda Kullanılan Finansal Tahminler

İşletmeler tarihi finansal tabloları hazırlarken bilanço tarihi itibarıyla raporlanan varlıklar ve yükümlülüklerin tutarlarını, koşullu varlıkların ve yükümlülüklerin açıklamasını ve hesap dönemi boyunca raporlanan gelir ve giderlerin tutarlarını etkileyebilecek geleceğe yönelik tahmin ve varsayımlarda bulunmaktadır. Muhasebe tahminleri

işletme yönetimlerinin mevcut olaylar ve işlemlere ilişkin en iyi bilgilerine dayanmasına rağmen İYFB'lerden farksız olarak fiili sonuçlarla nadiren birebir aynı sonuçları vermektedir. Borsa İstanbul (BIST) 30 Endeksi içerisinde rastgele seçilen

10 adet şirketin 1 Ocak - 31 Aralık 2012 hesap dönemine ait faaliyet raporlarına göre ülkemizde tarihi finansal tablolarda kullanılan bazı önemli tahmin, varsayım ve projeksiyonlar aşağıda belirtilmiştir¹:

Tablo 1. Tarihi Finansal Tablolarda Kullanılan Tahminler

Faydalı ömür: Maddi duran varlıklar ve maddi olmayan duran varlıklar tahmini faydalı ömürleri boyunca itfaya tabi tutulmaktadır. Amortismanına tabi varlıkların yararlı ömürlerinin belirlenmesi işletmelerin takdirine bırakılmıştır².

Varlıklarda değer düşüklüğü: İşletmeler tarafından genellikle yılda bir kez veya şartların değer düşüklüğünü işaret ettiği durumlarda daha sık aralıklarla maddi duran varlıklar (özel maliyetler vs.) ve maddi olmayan duran varlıklar (haklar, marka değeri, şerefiye vs.) değer düşüklüğü tespit çalışmasına tabi tutulmaktadır. Bir varlığın değer düşüklüğüne uğramış olabileceğine dair herhangi bir belirtinin bulunması durumunda, söz konusu varlığın geri kazanılabilir tutarı tahmin edilir. Nakit yaratan birimin geri kazanılabilir değeri kullanım değeri hesaplamalarına veya satış maliyetleri düşülmüş gerçeğe uygun değer hesaplamalarına göre tespit edilebilmektedir³. Bu hesaplamalar tahmini nakit akımlarını bugünkü değerine indirgeyen iskonto oranı, brüt kar marjı, beklenen büyüme oranı gibi tahmin ve varsayımları içermektedir.

Stoklar: Net gerçekleştirilebilir değer olağan ticari faaliyet içerisinde oluşan tahmini satış fiyatından tahmini tamamlanma maliyeti ve satışı gerçekleştirmek için gerekli tahmini satış maliyeti toplamının indirilmesiyle elde edilen tutar olarak ifade edilmektedir⁴.

Karşılıklar: İşletmelerin geçmiş olaylar sonucunda, elinde bulundurduğu yasal ya da yaptırıcı bir yükümlülüğün mevcut bulunması ve bu yükümlülüğü yerine getirmek amacıyla geleceğe yönelik bir kaynak çıkışının muhtemel olduğu, ayrıca ödenecek miktarın güvenilir bir şekilde tahmin edilebildiği durumlarda ayrılmaktadır⁵. İşletme yönetimleri tarafından burada en iyi tahmin hesaplanmaktadır. Örneğin kıdem tazminatı karşılığı hesaplamalarında işletmelerin ana varsayımı her hizmet yılı için olan azami yükümlülük tutarının enflasyona paralel olarak artacak olmasıdır. Bu nedenle, ilgili bilanço tarihi itibarıyla karşılıklar, geleceğe ilişkin çalışanların emekliliğinden kaynaklanacak muhtemel yükümlülüğün bugünkü değerini enflasyon baz alınarak tahmin edilen iskonto

1 BIST 30'dan seçilen şirketler: Türkiye Petrol Rafinerileri A.Ş., Türk Hava Yolları Anonim Ortaklığı ve Bağlı Ortaklıkları, Turkcell İletişim Hizmetleri A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, Migros Ticaret Anonim Şirketi ve Bağlı Ortaklıkları, Koç Holding A.Ş., Ereğli Demir ve Çelik Fabrikaları T.A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, Doğan Şirketler Grubu Holding A.Ş., Aselsan Elektronik Sanayi ve Ticaret A.Ş. ve Bağlı Ortaklıkları, Arçelik A.Ş., Türk Telekomünikasyon A.Ş.

2 TMS 16 Maddi Duran Varlıklar Standardı, prg. 6 ve prg. 75; TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Standardı, prg. 88

3 TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü Standardı, prg. 10-a, prg. 66 ve prg. 74

4 TMS 2 Stoklar Standardı, prg. 6

5 TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, prg. 14-a/b/c

oranı ile hesaplanmaktadır. Bu oranın dışında işten ayrılma oranı, emeklilik olasılığı gibi çeşitli değerlerin tahminleri de hesaplamalarda kullanılmaktadır.

Ertelenmiş vergi: Vergilendirilebilen gelirin oluşmasının muhtemel olduğu durumlarda ertelenmiş vergi aktifi her türlü geçici farklar üzerinden hesaplanmaktadır⁶. Söz konusu farklılıklar genellikle bazı gelir ve gider kalemlerinin vergiye esas tutarlarının UFRS'ye göre hazırlanan konsolide finansal tablolarda farklı dönemlerde yer almasından kaynaklanmaktadır. Gelecekteki kar projeksiyonları, cari dönemlerde oluşan zararlar, kullanılmamış zararların ve diğer vergi varlıklarının kullanılabilceği tarihler ve gerektiğinde kullanılabilcek vergi planlama stratejileri gibi değerlendirmeler bu süreçte yer almaktadır.

Finansal araçların gerçeğe uygun değerleri: Finansal araçların tahmini gerçeğe uygun değerleri, işletmeler tarafından o döneme ait erişilebilir piyasa verileri ve uygun değerlendirme yöntemleri kullanılarak tespit edilmektedir. Özellikle finansal varlıklar ve finansal yükümlülükler için gerçeğe uygun değer hesaplama modeli oluştururken çeşitli varsayımlar baz alınarak iskonto oranı ve brüt kar marjı gibi değerler hesaplamalarda kullanılmaktadır.

Bağımsız denetim raporları, finansal tablolarla ilgili olarak muhasebe tahminlerinin yapılması ve uygun muhasebe politikalarının seçilmesinden işletme yönetiminin sorumlu olduğuna dair bir beyan içermektedir. Ayrıca bağımsız denetim, işletmenin muhasebe politikaları ile yapılan önemli muhasebe tahminlerinin ve finansal tabloların bir bütün olarak sunumunun uygunluğunun değerlendirilmesini içermektedir. Sonuç olarak, ileriye yönelik finansal tabloların incelenmesi süreciyle paralel olarak, raporlarda işletme yönetiminin sorumlu olduğuna dair bir beyan bulunmakta ve bağımsız denetçinin konuyla ilgili yetkileri açıklanmaktadır.

Bunların dışında, BIST 30 Endeksi içerisinden rastgele seçilen 10 adet şirket; enerji, telekomünikasyon, perakendecilik, otomotiv, medya turizm ve sivil havacılık gibi çeşitli sektörlerde hizmet vermektedir. Yöntem benzerlikleri olmasına karşın, işletmeler varsayımlar geliştirirken özellikle stratejik yapıları ve içinde buldukları sektör

dinamiklerini göz önünde bulundurdıkları tespit edilmiştir. Örneğin bazı durumlarda iskonto oranı yalnızca enflasyon oranına göre belirlenirken, diğer bir durumda projeksiyonlar daha uzun vadeli sektör yapısına göre farklılıklar gösterebilmektedir. Benzer sektörlerde yer alan işletmelerin ise ileriye yönelik aynı grup tahminlerinde nedenlerini açıklayarak farklı varsayım ve tahminler geliştirdiği görülmüştür.

Tarihi finansal tablolara ait bağımsız denetim raporlarında yer alan varsayım ve tahminler bağımsız denetim kapsamında olup, Bağımsız Denetim Standartları altında BDS 540 Muhasebe Tahminlerinin Denetimi ve UFRS altında özellikle TMS 8 Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalar standardı çerçevesinde düzenlenmektedir. Bu bilgiler İYFB olarak sınıflandırılmamakta ve geçmiş döneme ait tarihi bir bilgi olması nedeniyle GDS 3400 kapsamında yer almamaktadır.

6 TMS 12 Gelir Vergileri, prg. 34

4.2. İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesine İlişkin Bağımsız Denetçilerin Yaklaşımlarının Tespitine Yönelik Bir Araştırma

Araştırmanın bu bölümünde, GDS 3400 numaralı standardın ülkemizde uygulanabilirliği doğrultusunda mevcut uygulamalar ve meslek mensuplarının görüşleri üzerine değerlendirilmeler yer almaktadır. Türkiye’de denetim standartlarına uyumlaşma açısından önemli aşamalar kaydedilmiştir. UDGS’nin ikinci bölümünü oluşturan güvence standartları meslek adına yeni başlıklar sunmaktadır ve GDS 3400 bunlardan bir tanesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda, İYFB’lerin İncelenmesi konusuna meslek mensuplarının yaklaşımları ve bu konudaki eğitim ve hazırlık seviyelerini araştırmak amacıyla anket çalışmasına dayanan bir araştırma yapılmıştır.

4.2.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Araştırmanın amaçları şöyle sıralanabilir:

- Ülkemizde hangi İYFB’lerin mevcut durumda hazırlandığını ve bu bilgilerin bağımsız denetim sürecine ihtiyaç duyup duymadığını tespit etmek,
- İleriye yönelik finansal tabloların raporlanmasının ülkemizde kullanıcılara ne düzeyde fayda sağlayacağını ve bu tablolar için düzenlenen bağımsız denetim raporu ile güvence seviyelerindeki değişimleri saptamak,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesi standardı çerçevesinde ülkemizde karşılaşılabilecek zorlukların neler olabileceğini öğrenmek ve
- Bağımsız denetim anlayışına farklı bir bakış açısı getiren güvence sözleşmeleri çerçevesinde yer alan ileriye yönelik finansal bilgilerin in-

celenmesi konusunda meslek mensuplarının görüşlerini ortaya koymaktır.

4.2.2. Araştırmanın Kapsamı ve Yöntemi

Araştırmanın amaçları doğrultusunda hazırlanan anket, ülkedeki çeşitli bağımsız denetim, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik firmalarında görevli SMMM, YMM veya SPK Lisanslı Bağımsız Denetçilerden oluşan meslek mensuplarına uygulanmıştır. Ankette e-posta ve yüzyüze görüşme yöntemleri kullanılmıştır ve genellikle kapalı uçlu sorulara yer verilmiştir. Ancak bazı sorular meslek mensuplarının yorumlarını gerektirdiğinden açık uçlu cevaplara da ihtiyaç duyulmuştur. Anketi toplam 114 meslek mensubu cevaplandırmıştır ve elde edilen veriler, SPSS 20.0 paket programı yardımıyla analiz edilmiştir. Anket sorularının güvenilirliğini ölçmek amacıyla güvenilirlik analizi yapılmış ve Cronbach Alpha⁷ katsayısı 0,717 olarak hesaplanmıştır.

4.2.3. Araştırma Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Anket çalışmasından elde edilen bulgular aşağıdaki başlıklar altında açıklanmıştır.

- Meslek mensuplarına ilişkin genel bilgiler Tablo 2’de gösterilmektedir. Meslek mensuplarından % 81,6’sı erkek, % 93’ü 35 yaş ve üstü, % 69,3’ü lisans mezunu, % 54,4’ü YMM ve % 43’ü bağımsız denetçidir. Ayrıca, anket sonuçlarına göre katılımcıların görev yaptıkları denetim firmalarının % 43,9’u YMM şirketi, % 21,9’u Bağımsız denetim ve YMM şirketi ve % 18,4’ü uluslararası bağlantısı olan denetim şirkettir. Buna ek olarak, bu şirketlerin % 69,3’ü 1 ile 19 kişi arasında elemanla çalışmaktadır.

7 Cronbach alpha katsayısı 0 ile 1 arasında bir dağılım gösterir ve bu değerinin düşük çıkması testin homojen olmadığı anlamına gelir α . Değerlendirmede, $0,00 \leq \alpha \leq 0,40$ arası güvenilir değil, $0,40 \leq \alpha \leq 0,60$ arası düşük güvenilirlikte, $0,60 \leq \alpha \leq 0,80$ arası oldukça güvenilir ve $0,80 \leq \alpha \leq 1,00$ arası yüksek derecede güvenilir olarak kabul edilir.

Tablo 2. Araştırmaya Katılan Meslek Mensuplarına İlişkin Genel Bilgiler

1. Cinsiyet	Sayı	Yüzde
Kadın	21	18.4
Erkek	93	81.6
2. Yaş		
34 ve altı	8	7
35 ve üstü	106	93
3. Eğitim Durumu		
Meslek Lisesi	0	0
Lisans	79	69.3
Yüksek Lisans	32	28.1
Doktora	3	2.6
4. Görev Yapılmakta Olan Denetim Firmasının Türü		
SMMM Şirketi	4	3.5
YMM Şirketi	50	43.9
Bağımsız Denetim ve SMMM Şirketi	14	12.3
Bağımsız Denetim ve YMM Şirketi	25	21.9
Uluslararası Bağlantılı Denetim Şirketi	21	18.4
5. Görev Yapılmakta Olan Denetim Firmasında Çalışan Eleman Sayısı		
1 - 19	79	69.3
20 – 39	13	11.4
40 ve daha fazla	22	19.3
6. Denetim Sırasında Kullanılan Unvan		
SMMM	9	7.9
YMM	62	54.4
SPK Lisanslı Bağımsız Denetçi	43	37.7
Toplam	114	100

- Ankete katılan meslek mensuplarının GDS 3400 Standardı ile daha önce karşılaşma oranı yalnızca % 21'dir. Bununla birlikte bu standart çerçevesinde ileriye yönelik finansal tablo denetimi ülkemizde katılımcılar tarafından bugüne kadar hiç uygulanmamıştır. Buna kar-

şın, meslek mensuplarının bu bilgilerin incelenmesi ile ilgili görüşlerine göre, ileriye yönelik finansal tablolar açısından bağımsız bir denetim mekanizmasına meslek mensuplarının % 81,6'sı ihtiyaç olduğu görüşünü savunmuştur.

- “İleriye yönelik finansal tabloların raporlanması kullanıcılara hangi düzeyde fayda sağlar?” sorusunda katılan 114 meslek mensubundan 36’sı çok fayda sağlayacağını, 61’i fayda sağlayacağını, 15’i kararsız olduğunu, 2’si ise fayda sağlamayacağını belirtmiştir. Bu soruya paralel olarak “İleriye yönelik finansal tabloların bağımsız denetimden geçerek ayrı bir bağımsız denetim raporuyla sunulması kullanıcılara hangi düzeyde fayda sağlar?” sorusuna ise 30’u çok fayda sağlayacağını, 58’i fayda sağlayacağını, 16’sı kararsız olduğunu, 10’u ise fayda sağlamayacağını belirtmiştir. Meslek mensupları tarafından her iki sorunun yanıtında ifade edilen faydalar Tablo 3’de özetlenmiştir.

Tablo 3. İleriye Yönelik Finansal Tabloların Raporlanmasının ve Bağımsız Denetimden Geçmesinin Sağlayacağı Faydalar – Denetçi Görüşleri

İşletmeye şeffaflık getirir.
İşletme stratejisinin belirlenmesine katkı sağlar.
Finansal tabloların UDGS’ye uygun hazırlandığını göstererek, özellikle şirket yönetimi düzeyinde mevcut ortaklara ve gelecekteki olası ortaklara yararlı olur.
İşletmeye ait geleceğe yönelik projelerden beklentilerin daha gerçekçi değerlerle ifade edilmesine neden olur.
Erken uyarı görevi yaparak, işletmeleri disipline eder ve böylece yöneticilerin vizyonunu genişletir.
Fiili sonuçlardan sapma nedenlerinin analiz edilmesi ve gerekiyorsa muhasebe politikalarında değişikliğe gidilmesi gibi kararların alınmasına yardımcı olur.
İşletmenin sürekliliği ve güvenilirliği açısından kurumsal yapısına önemli faydalar getirir.
Kredi ve yatırım kararlarına önemli etkileri olur ve yatırımcılara ışık tutar.
İşletme hakkında kullanıcılara ileriye yönelik karlılık ve harcamalar ile ilgili önemli bilgiler aktarılmış olup, daha güvenilir ve daha objektif öngörüler yapılmasına yardımcı olur.
Finansal tabloların UDGS’ye uygun olarak incelendiği gösterilmiş olur.
İYFB’ler için sunulan bağımsız denetim raporuyla, kullanıcılara makul düzeyde güvence verilebilir.
Hile ve hataların önlenmesinde yardımcı olur.
İşletmenin gelecek dönemde aldığı riskler kullanıcılar tarafından incelenebilir.
Finansal tabloların hazırlanma sürecinde uygulayıcıların daha detaylı, titiz ve ciddi çalışmasına sebep olur.
Tarihi finansal tablolarda yer alan tahmin ve projeksiyonların geliştirilmesine katkı sağlar. Örneğin, değer düşüklüğü testlerinde kullanım değeri hesaplamasında yapılacak projeksiyonlar bakımından faydalı olur.
Sermaye piyasalarının daha geniş bir tabana yayılmasına katkıda bulunur.

- Meslek mensuplarına yöneltilen bir diğer soru UDGS çerçevesinde İYFB'lere ilişkin güvence seviyesi ile ilgilidir. İleriye yönelik finansal tablolar için düzenlenen bağımsız denetim raporu ile kullanıcılara bu finansal bilgilere ilişkin % 75 oranında belli düzeyde bir güvence sağlanacağı görüşü ortaya çıkmıştır. Sorunun yanıtı aşağıdaki tabloda gösterilmiştir:

Tablo 4. İleriye Yönelik Finansal Bilgilere İlişkin Güvence Seviyesi

İleriye yönelik finansal tablolar için düzenlenen bağımsız denetim raporu ile kullanıcılara hangi düzeyde güvence sağlanır?	Sayı	Yüzde
Daha az güvence sağlar	1	0.9
Hiçbir güvence sağlamaz	3	2.6
Belli düzeyde güvence sağlar	75	65.8
Çok güvence sağlar	28	24.6
Güvence düzeyinde bir değişim olmaz	7	6.1
Toplam	114	100

- Meslek mensuplarına ileriye yönelik finansal tabloların denetlenmesi durumunda finansal raporlarda ihtiyaç duyulabilecek bilgiler sıralanarak, bu bilgilerin önem derecelerinin (1: en önemsiz, 6: en önemli) belirtilmesi istenilmiştir. Tablo 5’de görüldüğü üzere meslek mensupları, % 47,40 oran ile kapsanan dönemde elde edilen fiili sonuçların sunulan verilerden farklılık gösterme ihtimalinin ol-

duğunu ve bu farklılıkların önemli olabileceğini belirten bir uyarı notunun finansal raporlarda bulunması gereken en önemli bilgi olarak öngörmüştür. Bunu takiben, İYFB ve bu bilginin dayandığı varsayımlara ilişkin işletme yönetiminin sorumlu olduğunu gösteren bir beyannamenin finansal raporlarda yer alması meslek mensuplarının %41,20’si tarafından gerekli görülmüştür.

Tablo 5. İleriye Yönelik Finansal Raporlara Eklenmesi Gereken Bilgilerin Önem Dereceleri

	Önem Dereceleri (%)					
	(1: en önemsiz, 6: en önemli)					
	1	2	3	4	5	6
İYFB ve bu bilginin dayandığı varsayımlara ilişkin işletme yönetiminin sorumlu olduğunu gösteren bir beyan	15.80	9.60	7.00	2.60	41.20	23.70
İYFB'nin amacı ve/veya sınırlı kullanımına atıfta bulunma	15.80	19.30	11.40	36.80	13.20	3.50
Bilginin kalitesini etkileyen önemli, uygun ve duyarlılığı yüksek olan varsayımların özeti	35.10	12.30	21.10	9.60	7.00	14.90
Önemli muhasebe politikalarının bir özeti	10.50	39.50	19.30	11.40	8.80	10.50
İYFB'nin kapsadığı süre	11.40	12.30	35.10	18.40	18.40	4.40
Kapsanan dönemde elde edilen fiili sonuçların sunulan verilerden farklılık gösterme ihtimalinin olduğunu ve bu farklılıkların önemli olabileceğini belirten bir uyarı notu	7.90	7.00	5.30	18.40	14.00	47.40

Kendilerine sunulan tabloda listelenen bu bilgiler arasından, bilginin kalitesini etkileyen önemli, uygun ve duyarlılığı yüksek olan varsayımların ve önemli muhasebe politikalarının özeti gibi bilgiler anket katılımcıları tarafından % 35,1 ve % 39,5 oranında en önemsiz olarak işaretlenmiştir. Bunun nedeni olarak meslek mensupları, bu gibi bilgilerin mevcut tarihi finansal raporlarda yer alan finansal tahminler için zaten sunuluyor ol-

duğunu, dolayısıyla ileriye yönelik finansal raporları için ayrı bir özel nitelik taşımadığını belirtmiştir.

- Anket katılımcılarının ileriye yönelik finansal tabloların incelenmesi standardı çerçevesinde ülkemizde karşılaşılabilecek zorlukların neler olabileceğine dair görüşleri ise Tablo 6'da gösterilmektedir:

Tablo 6. İleriye Yönelik Finansal Tabloların İncelenmesi Sürecinde Karşılaşılabilecek Zorluklar

Zorluklar	Sayı	Yüzde
İşletme yönetiminin bu konuda bilgi eksikliği	82	% 71.9
Denetçilerin konuyla ilgili bilgi/eğitim eksikliği	39	% 34.2
Denetçilerin uygulamada tecrübe eksikliği	53	% 46.5
Risk ve belirsizliklerin yönetim güçlüğü	63	% 55.3
Varsayımların makul düzeyde kabul edilebilir olmasının sağlanmasındaki güçlülük	39	% 34.2
İşletme yönetiminin bu bilgileri raporlamaya istekli olmaması	57	% 50.0
Kullanıcıların (yatırımcılar, kreditorler vs.) bu bilgilere ihtiyaç duymuyor olması	22	% 19.3

Buna göre, GDS 3400 standardının ülkemizde uygulama sürecinde karşılaşılabilecek en büyük zorluk işletme yönetimlerinin konu hakkında yeterli bilgiye sahip olmamasıdır. Katılımcılardan 82 meslek mensubu bu görüşü paylaşmaktadır. Ayrıca, %55,3 oranında katılımcı ise risk ve belirsizliklerin bu süreçte yönetilmesi konusunda güçlüklerin ortaya çıkabileceğini düşünmektedir. Buna karşın, finansal tablo kullanıcılarının bu bilgilere ihtiyaç duymuyor olması karşılaşılabilecek bir zorluk olarak nitelendirilmemektedir, çünkü bu ihtiyacın var olduğu katılımcılar tarafından önceki soruların yanıtlarında belirtilmiştir.

- Dönem sonu finansal tablolarda yer alan finansal tahminler, kapsadığı dönem dışında İYFB'ler ile aynı özellikleri paylaşmaktadır. Bu nedenle, meslek mensupları dönem sonu finansal tabloların bağımsız denetiminde bu bilgilerle karşılaşmakta ve denetim standartlarına uyumlu şekilde incelemektedir.

Meslek mensuplarının bu konu ile ilgili görüşlerini

almak amacıyla GDS 3400 Standardı gözönünde bulundurularak, dönem sonu mevcut finansal tablolarda kullanılan finansal tahminlerin raporlanması hakkındaki düşünceleri sorulmuştur. 11 kişi dönem sonu finansal raporlarda yer alan tahminlerin zaten denetlenmekte olduğunu, ayrıca raporlamaya ihtiyaç olmadığını belirtmiştir. Buna karşın, 24 kişi dönem sonu finansal raporlarda yer alan tahminlerin sonucu etkilediğini, bu nedenle ayrıca raporlanıp denetlenmesi gerektiğini söylemiştir. 31 kişi ise finansal tablolarda yer almayan ileriye yönelik finansal tahminlerin, bir başka deyişle güvence standartları kapsamına giren bilgilerin de raporlamaya dâhil edilmesi gerektiğini savunmuştur. 48 kişi ise, İYFB'lerin bir bütün olduğunu, bu nedenle bu bilgilerin bir bütün olarak standartlar çerçevesinde raporlanması gerektiğini düşünmektedir.

- Ankette meslek mensuplarından, yayınlanmasa da ülkemizde işletmeler tarafından hangi ileriye yönelik finansal bilgilerin hazırlandığına dair görüş almak istenmiştir. Sonuçlara göre işletmelerin hazırladığı İYFB'ler şunlardır:

Tablo 7. İşletmelerin Düzenlediği İYFB'ler

İYFB	Sayı	Yüzde
Önemli varsayımların özetleri ve önemli muhasebe politikaları	38	33.3
Bilanço kalemleri	62	54.4
Gelir tablosu kalemleri	62	54.4
Nakit akış tablosu kalemleri	51	44.7
Çalışma sermayesi raporları	17	14.9
Fon ihtiyaçları tahminleri	33	28.9
Kâr tahminleri	57	50.0
Birleşme kazançları raporları	9	7.9
Açıklayıcı finansal projeksiyonlar/duyurular	21	18.4
Satış, harcama seviyeleri ve kârlılık ile ilgili finansal bilgi tahminleri	38	33.3

İşletmelerin mevcut durumda düzenlediği ancak kullanıcılara raporlamadığı İYFB'lerin bilanço, gelir tablosu ve nakit akış tablosu kalemleri olduğu ve kar tahminlerinin işletme içinde hazırlandığı sonucuna ulaşılmaktadır. Ancak bazı anket katılımcılarına göre, işletmeler önemli varsayımların özetleri ile önemli muhasebe politikaları; satış, harcama seviyeleri ve kârlılık ile ilgili finansal bilgi tahminleri ve fon ihtiyaçları tahminleri gibi İYFB'ler de düzenlemektedir.

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

İleriye yönelik finansal bilgi için denetçi tarafından verilecek güvence, Uluslararası Güvence Denetim Standardı (GDS) 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standardı ismiyle ayrı bir başlık altında incelenmektedir. Bu standart, uygulayıcılara geleceğin denetimi ile ilgili inceleme ve raporlama ilkelerini tanımlamaktadır. İleriye

yönelik bilgilerin finansal tablo kullanıcılarına sunulması, özellikle finansal araçların değerlendirilmesi, işletme risklerinin belirlenmesi ve diğer tüm ilgili tarafların işletme ile ilgili çeşitli kararlar alabilmeleri açısından önem kazanmıştır.

Türkiye'de güvence sözleşmeleri Kamu Gözetimi Kurumu (KGK) önderliğinde, UDGS çerçevesinde ulusal denetim ve güvence standartları düzenlenmektedir. Bu bağlamda, çalışmanın meslek mensuplarıyla yapılan görüşmelerinde bu konudaki gelişmelerin ülkemiz düzenlemelerine yansıtılması önemlidir. İYFB'lerin incelenmesi konusunda Türkiye'deki beklentilerin ve mevcut uygulamaların neler olduğunu tespit etmek amaçlı düzenlenen ankete dayalı araştırma sonucunda çeşitli türde denetim firmaları ve meslek mensuplarından görüşler alınarak, güvence standartlarına ülke yaklaşımının nasıl olduğu incelenmiştir.

Öncelikli olarak, ülkemizde UDGS altında GDS 3400 standardı çerçevesinde bağımsız denetçiler tarafından İYFB'lerin incelenmesinin bugüne kadar henüz yapılmadığı gözlemlenmiştir. Ancak birçok meslek mensubunun konu ile ilgili olması ve ülkede ileriye yönelik finansal tabloların bağımsız denetim sürecine tabi olması gerektiğini düşünüyor olması elde edilen olumlu bir sonuç olarak yorumlanabilir. Buna paralel olarak, bu çeşit finansal bilgilerin denetim mekanizmasından geçmesinin kullanıcılara birçok yönden faydalar sağlayacağı görülmektedir. Bu bilgilerin ve varsayımların makul düzeyde kabul edilebilir ve güvenilir olduğunun kullanıcılara ayrı bir bağımsız denetim raporuyla sunulması verilen güvence seviyesini belli oranda arttıracaktır. Böylece, meslek mensupları bu bilgilerin hazırlanmasından raporlanmasına kadar olan süreçte vereceği çeşitli hizmetler (düzenleme, inceleme, danışmanlık vs.) ile etkili bir role sahip olacaktır.

Genel olarak Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları, muhasebe ve denetim mesleğine rehber olarak, kullanıcılar için belli düzeyde beklenti seviyesini karşılamayı ve sunulan hizmetlerde istikrarlı bir kalite kazanmayı sağlamak amacıyla düzenlenmiştir. Bu standartlar ve denetim olgusunun ileriye yönelik bilgilerle bir araya gelmesiyle birlikte, işletme yönetimlerine ait tahminlerin gelişmesi ve bununla beraber de genel olarak finansal raporlamanın kalitesinin artması beklenen bir sonuç olarak karşımıza çıkacaktır. Örneğin, gereğinden fazla iyimser olan tahminler nedeniyle finansal bilgi kullanıcılarının işletme ile ilgili yanlış yönde olumlu karar almalarına meslek mensubunun bu süreçte yer alması ile engel olunacaktır. Bu gibi sapmaları sınırlandırarak meslek mensubu aynı zamanda matematiksel hataları, varsayımlardaki istikrarsızlığı ve genel kabul görmüş muhasebe ilkelelerinden doğan ayrılıkları belirleyebilecektir.

Meslek mensupları standarda göre raporlarda yer alması gereken bilgiler arasından kullanıcılara

uyarı niteliği taşıyan sorumluluk ile tahminlerin elde edilebilirliği konularını ön plana çıkarmaktadır. İYFB'lere ait tüm sorumlüğün işletme yönetiminde olması, özellikle yönetim düzeyinde bilginin hazırlanma ve sunum süreçlerinde planlanmasını gerektirmektedir. İşletme yönetiminin yalnızca İYFB'ler ile değil, tüm faaliyetler, ürünler ve endüstri ile ilgili bilgi ve tecrübesi bu süreçte çok önemlidir. Buna karşın araştırma sonuçlarına göre ileriye yönelik finansal tabloların incelenmesi çerçevesinde ülkemizde karşılaşılabilecek başlıca zorluğun işletme yönetimlerinin bu konuda yeterli bilgiye sahip olmaması sonucu ortaya çıkmaktadır. Ayrıca bu bilgiler çerçevesinde doğacak risk ve belirsizliklerin yönetimi konusunda da zorluklarla karşılaşılacağı düşünülmektedir.

Meslek mensuplarının özellikle sorumlu taraf olarak nitelendirilen işletme yönetimleri ile ilgili genel görüşleri dikkat çekicidir. Günümüzde UFRS ve UDGS ile ilgili tüm eğitim, konferans, kongre ve sempozyumların genellikle meslek mensupları düzeyinde olduğu gözlenmektedir. Ancak güvence sözleşmeleri ve ilgili standartlar konusunda bu eğitimler yeterli kalmayacaktır. Ülkelerde bu konuda yaşanan ihtiyaç ülkemizde de aynı ihtiyacı gelecekte gündeme getirecektir ve düzenleyici kurumların ileriye yönelik finansal tablo hazırlanması, incelenmesi ve analizi süreçleri için ülke koşullarına uyumlaştırılmış özel rehberler yayınlamaları ve çeşitli eğitimler vermeleri gerekebilecektir.

Çalışmanın önemli sonuçlarından bir diğeri ise meslek mensuplarının çoğunluğunun ileriye yönelik finansal bilgilerin tümünü finansal tablolarda bir bütün olarak görüyor olmalarıdır. Bu nedenle tarihi veya ileriye yönelik şekilde ayırma gitmeden tüm finansal tahmin ve projeksiyonların varsayımlarla birlikte standardın öngördüğü şekilde incelenmesi gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Buna paralel olarak tarihi finansal tablolar dışında raporlanmayan İYFB niteliğindeki

tüm bilgilerin inceleme ve raporlama sürecine dahil edilmesi gerektiği savunulmaktadır.

Birçok ülkenin kendi sermaye piyasa yapılarına ve raporlama esaslarına göre detaylı kılavuz düzenlemeleri ülkemiz için örnek teşkil etmelidir. Bununla birlikte, birebir standardı uygulamaya geçirmekten ziyade konu ile ilgili detaylı mevzuatın meslek odaları tarafından uygulamadan birçok katılımcı ile birlikte düzenlenmesi çok daha fazla fayda sağlayacaktır. Elliot ve Pallais (1984) AICPA'nın konuyla ilgili ilk kılavuzu geliştirdiği yıllardaki araştırmalarında, bu kılavuzun mesleğe ve kamuoyuna çok önemli etkisi olacağını belirtmiş, ancak süreçte yer alan ilgili tarafların kılavuzun hazırlanma sürecinde görüş vermeleri gerektiğini savunmuştur. Bu şekilde, meslek için en iyi kılavuzun oluşturulabileceğini öngörmüşlerdir. Hodgkinson (2003) ise ICAEW'in daha iyi piyasalar için ilk geliştirdiği İYFB kılavuzu ile daha sağlıklı sermaye piyasalarının varlığından bundan sonra söz edilebileceğini belirtmiştir. Ayrıca, uluslararası düzeyde etkili olma ve özellikle AB finansal piyasalarına uyumun sağlanmasında bu kılavuzun önemli bir rol üstlendiğinin altını çizmiştir.

Bu çalışmanın literatüre olan katkılarının yanı sıra uygulamaya sağlayacağı birçok katkıdan söz edilebilir. Ülkemizde meslek mensuplarının bir güvence hizmeti olan ileriye yönelik finansal

bilgilerin incelenmesi konusundaki görüşlerinin belirlenmesi sonucunda, denetim şirketlerinin ön bir planlama yaparak eğitim ve bilgi seviyelerini bu hizmetler kapsamında genişletmelerine yardımcı olacaktır. Benzer şekilde, İYFB'lerle ilgili sorumlu tarafın işletme yönetimi olması, işletmelerin özellikle yönetim düzeyinde eğitim ve bilgi düzeyine yatırım yapmalarına olanak sağlayacaktır. Aynı zamanda, ülkelerin kendi düzenlemelerini geliştirmiş olması sonucunda kamu gözetim kurumu ve meslek odalarının meslek mensuplarıyla ortak yürütecekleri kapsamlı çalışmalar başlatmasında yol gösterici olacaktır. Literatürde gelecekte bu konuyla ilgili araştırmalara ihtiyaç devam edecektir. Örneğin, bu çalışmada yalnızca meslek mensuplarının konu ile ilgili görüş ve tespitleri ele alınmış olup, gelecek araştırmalarda ülkemizde bu hizmetleri meslek mensuplarından talep edecek ve sorumlu taraf olan işletme yönetimlerinin görüşlerine de başvurmak yararlı olacaktır. Son olarak ise bu çalışma doğrultusunda finansal tahminlerin yer aldığı tarihi veya ileriye yönelik finansal tabloların bir bütün olması görüşünün ortaya çıkması ile bağımsız denetim raporlarının kullanıcılara ne şekilde sunulacağı gelecekte araştırmalara konu olabilir. Finansal raporlama ile ilgili önemli bir araştırma konusu olan entegre raporlama ile birlikte sürdürülebilirlik, stratejik yönetim gibi konular İYFB'lerin raporlanması doğrultusunda incelenebilir.

KAYNAKÇA

- AICPA, Prospective financial information: with conforming changes as of March 1, 2009, New York: AICPA, 2009.
- APB, Prospective financial information- a discussion paper; responses received, London: Auditing Practices Board, 1998.
- Akdoğan, Nalan, Tekdüzen Muhasebe Sisteminde Maliyet Muhasebesi Uygulamaları, Gazi Kitabevi, 8. Baskı, 2009.
- Bell, T. ve Wright, A. M., Auditing practice, Research, and Education: A Productive collaboration, New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1995.
- Berlinger, R. W. ve Robbins, W. B., Using forecasts and projections to raise capital, Journal of Accounting, Auditing and Finance, 1: 347-352, 1986.
- Brackney, K. S. ve Helms, G. L., Practice Notes: A Survey of Attestation Services, Auditing: A Journal of Practice and Theory, C:XV, 2: 85-98, 1996.
- Corless, J. C. ve Norgaard, C. T., User reactions to CPA reports on forecasts, Journal of Accountancy, 46-54, 1974.
- Davey, A., Working with prospective financial information, Corporate Finance Guideline, London: ICAEW Corporate Finance Faculty, 23: 1-15, 2001.
- Dev, S. ve Webb, M., The accuracy of company profit forecasts, Journal of Business Finance, 4:26-39, 1972.
- Elliott, R. K. ve Pallais, D. M., Prospective Financial Statements: Guidelines for a Growing Practice Area. Journal of Accountancy, 157: 56-69, 1984.
- Esendemirli, E., Annual Reports: A Bridge between Past and Future, MODAV 10. Uluslararası Muhasebe Konferansı, İstanbul, 2013.
- FEE, Analysis of responses to FEE discussion paper on the auditor's involvement with the new EU Prospectus Directive, Brussels: FEE, 2005.
- Groot, T. L. C. M., Environmental strategy, corporate strategy, performance measurement and the creation of economic value, European Accounting Association Annual Congress, Refereed Conference Proceedings, April, 2001.
- Hodgkinson, R., The Future of Reporting, www.accountancymagazine.com, 2003.
- ICAEW, Prospective financial information - guidance for UK directors, London: ICAEW. <https://www.icaew.com/-/media/corporate/files/technical/financial-reporting/information-for-better-markets/ifbm/pfi.ashx>, 2003.
- Johnson, D. A. ve Pany, K., Forecasts, auditor review and bank loan decisions, Journal of Accounting Research, 22: 731-743, 1984.
- Mak, Y. T., The accuracy and bias of profit forecasts in New Zealand prospectuses, Accounting Forum, 14: 43-65, 1990.
- Mcconomy, B. J., Bias and Accuracy of Management Earnings Forecasts: An Evaluation of the Impact of Auditing, Contemporary Accounting Research, 15: 2, 1998.
- Özer Tamer, Ö., Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Çerçevesinde Geleceğin Denetimi, Basılmamış Doktora Tezi, 2013.
- PwC. Corporate Reporting: From Compliance to Competitive Edge, http://www.pwc.com/en_GX/gx/corporate-reporting/assets/pdfs/Thought.piece_survey.Competitive.Edge.2011.pdf, 2011.
- Rankin, L. J. ve Sharp, F. C., Are CPA Firms Jumping on the New Assurance Services Bandwagon?, The Ohio CPA Journal, Ekim-Aralık, 15-19, 2000.

- Reed, R. O., Assurance Services: The Expansion of the CPAs' Traditional Services in Local CPA Firms, *The Journal of Applied Business Research*, C:XVII, 1: 15-28, 2001.
- Rodgers, W. ve Housel, T., Investment decision making in the high technology industry: implications for the accounting profession, *European Accounting Association Annual Congress, Refereed Conference Proceedings*, April, 2001.
- Rodgers W. ve Housel, T. J., The effects of environmental risk information on auditors' decisions about prospective financial statements, *European Accounting Review*, 13(3): 523-540, 2004.
- Ruhnke, K. ve Lubitzsch, K., Determinants of the maximum level of assurance for various assurance services, *International Journal of Auditing*, 14: 233-255, 2010.
- Schelluch, P. ve Gay, G., Assurance provided by auditors' reports on prospective financial information: implications for the expectation gap. *Accounting and Finance*, 46: 653-676, 2006.
- Shafer, W.E. ve Morris, R.E., Small Practitioners' Views on New Assurance Services, *National Public Accountant*, C:XLIII, 10: 26-29, 1998.
- KGK, TMS 12 Gelir Vergileri, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS12.pdf>, 2013a.
- KGK, TMS 16 Maddi Duran Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS16.pdf>, 2013b.
- KGK, TMS 2 Stoklar, Türkiye Muhasebe Standartları, http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS2.pdf, 2013c.
- KGK, TMS 36 Varlıklarda Değer Düşüklüğü, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS36.pdf>, 2013d.
- KGK, TMS 37 Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS37.pdf>, 2013e.
- KGK, TMS 38 Maddi Olmayan Duran Varlıklar, Türkiye Muhasebe Standartları, <http://www.kgk.gov.tr/contents/files/TFRS_2013/TMS/TMS38.pdf>, 2013f.
- KGK, GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi, Türkiye Denetim Standartları, https://www.kgk.gov.tr/contents/files/BDS/GDS_3400.pdf, 2014.
- Yanık, S. ve Türker, İ., Sürdürülebilirlik ve Sosyal Sorumluluk Raporlamasındaki Gelişmeler (Tümleşik Raporlama), *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 47: 291-308, 2012.