



Turkish Studies

Economics, Finance, Politics

Volume 14 Issue 3, 2019, p. 1093-1105

DOI: 10.29228/TurkishStudies.23315

ISSN: 2667-5625

Skopje/MACEDONIA-Ankara/TURKEY



INTERNATIONAL
BALKAN
UNIVERSITY

EXCELLENCE FOR THE FUTURE
IBU.EDU.MK

Research Article / Araştırma Makalesi

Article Info/Makale Bilgisi

✍ *Received/Geliş:* 11.06.2019

✓ *Accepted/Kabul:* 10.09.2019

✍ *Report Dates/Rapor Tarihleri:* Referee 1 (18.07.2019)-Referee 2 (26.07.2019)

This article was checked by iThenticate.

KONKORDATO SÜRECİNDE BAĞIMSIZ DENETİM RAPORU GDS 3400- İLERİYE YÖNELİK FİNANSAL BİLGİLERİN İNCELENMESİ STANDARDI AÇISINDAN DEĞERLENDİRME

*Tuğçe UZUN KOCAMIŞ**

ÖZ

Konkordato 7101 sayılı İcra ve İflas Kanunu ile bir icra iflas kurumu olarak düzenlenmektedir. Mali yapısı bozulan işletmelere borçlarının yeniden yapılandırılması imkanı tanıyan konkordato müessesesi Aralık 2018 tarihinde yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile usulsüzlüklerin önüne geçilmesi amacıyla konkordato talebine eklenecek belgelere makul güvence veren denetim raporu ilave edilmiştir. Kanun maddesinde ilave husus olarak yer alan denetim raporu güvence denetimi kapsamındadır. Finansal bilgilerin güvenilirliği bağımsız denetim ile sağlanırken, finansal olmayan bilgilerin güvenilirliği güvence denetimi ile sağlanır. Finansal bilgilerin kullanıcıları, bilgi teknolojileri, sürdürülebilirlik raporları gibi birçok konuda güvence talep edebilirler.

Güvence hizmetleri, finansal tabloların bağımsız ve objektif bir değerlendirmesini sağlayan denetim faaliyetleridir. Güvence denetimi, bir dış uzman tarafından bir sözleşmeye bağlı olarak taraflar arasındaki ilişkinin doğrulanması veya bu ilişkinin doğrudan belirli kriterlerle denetlenmesi sonucu bir uzman tarafından güvence sağlayan bir denetim işlemi olarak tanımlanabilir. Güvence hizmetleri, finansal olmayan alanlar dahil olmak üzere birçok bilgi alanını içerir. Bu denetimlerin amacı, yürürlükteki politika ve düzenlemelere uygun olarak işlemlerin yapılmasını sağlamaktır. Bu bağlamda, düzenleyici ve mali tablo denetimlerinin tümü güvence hizmetleri olarak kabul edilir.

Güvence hizmetlerinin amacı, şirket hakkındaki finansal ve finansal olmayan bilgilerin güvenilirliğini ve kalitesini artırmaktır. Bu çalışmada kısaca konkordato kurumu ele alınarak güvence denetim



* Dr. Öğr. Üyesi, İstanbul Üniversitesi- Cerrahpaşa, SBMYO, E-posta: tugce.uzun@istanbul.edu.tr

standardı 3400 (GDS-3400) bağlamında konu açıklanmaya çalışılmış ve makul güvence açısından değerlendirilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Konkordato, Güvence Denetimi, Makul Güvence

JEL Sınıflandırma: G330, M400, M420

INDEPENDENT AUDIT REPORT IN CONCORDE PROCESS GDS 3400- EVALUATION OF FORWARD FINANCIAL INFORMATION STANDARD

ABSTRACT

Concordatum is regulated as an executive bankruptcy institution with the Execution and Bankruptcy Law no. 7101. The concordatum institution was reorganized in December 2018, enabling enterprises to restructure their debts. In order to prevent irregularities with this regulation, the audit report that provides reasonable assurance has been added to the documents to the request of the concordatum. The audit report as an additional matter in the article of the Law is within the scope of the assurance audit. While the reliability of financial information is provided by independent audit, the reliability of non-financial information is provided by assurance audit. Users of financial information can request assurance in many areas such as information technology, sustainability reports.

Assurance services are auditing activities that provide an independent and objective assessment of financial statements. Assurance audit can be defined as an audit process that provides assurance by an expert as a result of the verification of the relationship between the parties under a contract by an external expert or the audit of the relationship directly by certain criteria. Assurance services include many areas of information, including non-financial areas. The purpose of these audits is to ensure that transactions are carried out in accordance with applicable policies and regulations. In this context, all regulatory and financial statement audits are considered as assurance services.

The purpose of assurance services is to improve the reliability and quality of financial and non-financial information about the company. In this study, the concordatum institution was briefly discussed and the subject was tried to be explained in the context of assurance audit standard 3400 (GDS-3400) and evaluated in terms of reasonable assurance.

STRUCTURED ABSTRACT

The concordatum institution is defined as the agreement between the debtor enterprises whose credit structure is deteriorated and the creditors' agreements with each other to receive their receivables within a plan and approved by the court. It is seen that the concordatum demands of the enterprises have a chain effect on the markets. The

company has the chance to repay its debts by restructuring the business debt whose financial structure is deteriorated. Concordatum is regulated as an executive bankruptcy institution with the Execution and Bankruptcy Law no. 7101. The concordatum institution was reorganized in December 2018, enabling enterprises to restructure their debts. In order to prevent irregularities with this regulation, the audit report that provides reasonable assurance has been added to the documents to be added to the request of the concordatum.

Assurance services are auditing activities that provide an independent and objective assessment of financial statements. The purpose of the audit is stated in Turkey Assurance Standards on Auditing. The Public Oversight Authority has introduced 4 assurance standards. As a result of the audit carried out by the independent auditor in accordance with IAS 3000 and IAS 3400, the auditor's responsibility is to issue reports with reasonable assurance. IAS 3000 sets out the framework for assurance contracts. It is a type of audit by which the auditor intends to obtain sufficient and appropriate evidence to report a result designed to increase the level of trust of target users other than the party responsible for the information subject to the audit (ie, an outcome of the measurement or assessment of the underlying audit subject by applying criteria) Purpose of The Examination of Prospective Financial Information (GDS-3400) is to establish standards for examining the financial information for the future and provide guidance (Turkey Auditing Standards-Assurance Audit Standardization 3400, 2014, p.1). Operating budget, proforma balance sheet, proforma income statement, feasibility reports are examples of this standard. (Dinç & Atabay, 2016, p. 1535).

Independent audit firm authorized by Public Oversight, Accounting and Auditing Standards Authority, to audit performed in accordance with Auditing Standards in Turkey and the audit report and its basis providing reasonable assurance that the proposal in the preliminary project of the concordatum will be realized, will be submitted to the court during the application of the concordatum. The report in which the auditor declares his opinion in writing upon the completion of the assurance audit is called the assurance report. The auditor expresses his opinion in this report. The audit report that provides reasonable assurance is the document prepared in parallel with the regulations of the institution and the responsibility of which is undertaken by the independent audit company. The reasonable assurance report states the auditor's opinion and any other important issues that have been reached as a result of the assessment of audit evidence within the framework of audit standards. If the independent audit firm concludes with a positive conclusion that the proposal in the preliminary project of the concordatum will be realized as a result of its audit, it prepares the audit report which gives reasonable assurance (Documents to be added to the request for concordatum, 2019, article 9). To this end, the auditor is responsible for obtaining reasonable assurance whether the financial statements, the interim balance sheets and other historical financial information have been prepared in accordance with the independent auditing standards. The auditor will use his / her professional judgment throughout the assurance audit and will not put aside professional skepticism. The purpose of the assurance audit is to increase the

confidence in the enterprise. The assurance report confirms the quality of financial or non-financial information by third parties. The involvement of the audit company contributes greatly to the objectivity and reliability of the application, but with the latest regulation, a problem for the audit firms is also present. In terms of the assurance audit standard, the auditor is not in a position to give an opinion on whether the results shown in the forward financial information can be achieved. In this context, it is not possible for the auditor to provide reasonable assurance.

As a result, Turkey Audit Standartları- Under the Assurance Audit Standard-3400, the auditor provides only moderate assurance when reporting whether management's assumptions are reasonable. Even if the auditor concludes that he has obtained proofs that convince him, he may express positive assurance of the assumptions, but this does not constitute reasonable assurance. Addressing the issue from this point of view is important in order to avoid possible problems for audit firms.

Keywords: Concordatum, Assurance Auditing, Reasonable Assurance

Jel Cods: G330, M400, M420.

1. Giriş

7101 sayılı İcra ve İflâs Kanunu (İİK) ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun 15.03.2018 tarih ve 30361 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Söz konusu Kanun ile 2004 Sayılı İcra İflas Kanununun 286 ve müteakip maddelerinde yapılan değişikliklerle Konkordato konusunda düzenlemeler yapılmış¹ ve bu değişiklik ile iflas ertelenmesi müessesesi tamamen ortadan kaldırılmıştır. Yeni değişiklikle, iflas ertelenmenin yerine, konkordato uygulaması ön plana çıkarılmıştır. 30 Ocak 2019 30671 no'lu Resmi Gazete'de Konkordato talebine eklenecek belgelerde düzenlemeler yapılmıştır. Bu düzenleme ile Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu'na yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu tarafından Türkiye Denetim Standartları'na göre yapılacak denetim kapsamında hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin yapılacağı hususunda makul güvence veren denetim raporu ile dayanaklarının, konkordato başvurusu sırasında mahkemeye sunulması gerekmektedir.

Finansal bilgilerin kullanıcıları, bilgi teknolojileri, sürdürülebilirlik raporları gibi birçok konuda güvence talep edebilirler. Talep edilen güvence servisi, uygulayıcılar tarafından gerekli kriterler temelinde değerlendirilmekte ve ilgili hedef kullanıcıları için güvence raporu hazırlanmaktadır. Güvence denetimlerinin bir sonucu olarak, hem hizmet sağlayıcılar hem de hizmet alanlar, söz konusu hizmetle ilgili üçüncü taraflardan güvence sağlamış olmaktadır. (Dinç & Atabay, 2016, s. 1527). Kanun maddesinde ilave husus olarak yer alan denetim raporu güvence denetimi kapsamındadır.

Bu çalışmada kısaca konkordato kurumu ele alınarak Güvence Denetim Standardı 3400 (GDS-3400) bağlamında konu açıklanmaya çalışılmış ve makul güvence açısından değerlendirilmiştir.

2. Konkordato Kurumu

Konkordato borçlu ve alacaklı arasındaki ilişkinin belirlenmesi ve yapılacak işlemlerin hangi esaslara göre yapılacağına düzenlenmesi amacıyla ortaya çıkarılmıştır. Konkordato TDK'da;

¹ 2004 Sayılı İcra ve İflâs Kanunu, 09.06.1932 Tarih ve 20128 Sayılı Resmi Gazete

“bir borçlunun ticari durumunun sarsılmış olmasıyla alacaklıların, alacaklarını belli bir plana göre almaları konusunda kendi aralarında vardıkları ve mahkemece onaylanan anlaşma”

olarak tanımlanmaktadır.

Konkordato kurumu mali yapısı bozulan borçlu işletmelerle alacaklı işletmelerin alacaklarını bir plan dahilinde almaları hususunda kendi aralarında vardıkları ve mahkemece onaylanan anlaşma olarak ifade edilmektedir. İşletmelerin konkordato taleplerinin piyasalar üzerinde zincirleme bir etkisi olduğu görülmektedir. Mali yapısı bozulan işletme borcunu yeniden yapılandırarak borçlarını ödeme şansına sahip olmaktadır. Konkordato talebi sadece konkordato ilan eden işletmeyi değil bu işletmeyle iş yapan diğer işletmelerin de zor durumda kalmasına neden olacaktır. Konkordato talepleri incelendiğinde: (Özdemir, 2018, s. 2):

- İşletmelerin nakit durumlarında yaşadıkları sıkıntılar,
- Alacakların vadelerinde tahsil edilememesi,
- Döviz kurlarındaki dalgalanmaların maliyetleri arttırması gibi

nedenlerden kaynaklandığı görülmektedir.

Konkordato, İİK'nun 285-309 madde hükümlerinin var olması durumunda, borçlarını ödemede zorlanan borçluyu iflastan çıkarmak için uygulanan hafifletilmiş bir icra müessesidir (Karacan, 2018, s. 98). Kısaca konkordato, ödeme aciziyetine düşen borçlunun alacaklıları ile anlaşarak borcundan kısmen kurtulmasıdır. Alacaklının borçlunun hazırladığı teklifi kabul etmesi durumunda konkordato hüküm ifade eder (Aslanoğlu, Özalp, & Özalp, 2017). Bu süre içinde rehin verilen alacaklar dışında borçlunun takibi yapılamamakta ve daha önce başlatılmış olan takipler durdurulmaktadır (Karacan, 2018, s. 98).

3. Güvence Denetimi ve Güvence Denetim Standartları

İşletmeye ilgi duyanlar açısından bilgilerin güvenilir olması, karar verme sürecinde önemli bir etkidir. Tarafların güvenilir bilgiye duydukları ihtiyaç denetimi gerekli hale getirmektedir. Bu durum sadece bağımsız denetim faaliyeti ile ilgili olmayıp işletmenin tüm faaliyetlerini kapsamaktadır. Güvence denetimi de bu aşamada devreye girmektedir (Dinç & Atabay, 2016, s. 1530).

AICPA Güvence Hizmetleri İcra Komitesi (ASEC), güvence hizmeti ihtiyacını doğuran beş ana konuyu aşağıdaki gibi belirlemiştir (Louwers, Blay, Sinas, Strawser, & Thibodeau, 2018, s. 611-612):

1. Sanayi çağından bilgi çağına geçiş; Mevcut bilgi tabanlı ekonomi, maddi olmayan duran varlıkların yönetimini vurgular ve büyük ölçüde tarihsel maliyet olarak ölçülen fiziksel varlıklara olan odağı azaltır. Piyasa değerleri, optimal sermaye tahsisini engelleyen defter değerlerinden önemli ölçüde farklı olabilir.

2. Bilgi teknolojisi: Bilgi teknolojinde yaşanan gelişmeler güvence denetimlerinin etkinliğini de arttıracaktır.

3. Küreselleşme; Sermaye piyasalarının küreselleşmesinin bir sonucu, kuruluşların farklı kültürel ilkelere, bağlı kuruluşlara, mülkiyete, hesap verebilirliğe ve denetim standartlarına sahip farklı yetki alanlarındaki olanaklara sahip olmasıdır. Uluslararası sermaye kaynaklarına olan yurt içi talep, muhasebe ve denetim standartlarındaki ortak bir dile ve küresel tutarlılığa olan talebi, dolayısıyla uluslararası denetim ve muhasebe standartlarının yakınsamasına odaklanılmasını sağlar.

4. Şeffaflık ve kurumsal yönetişime ilişkin yeni talepler; Daha fazla ilgili bilgi çağrısı, yatırımcılardan, alacaklılardan, analistlerden, düzenleyici kurumlardan ve standart belirleyicilerinden ve yönetim ve yönetim kurullarından gelmektedir. Dünyanın dört bir yanındaki düzenleyici kurumlar da daha ayrıntılı değerlendirme yapabilmek amacıyla daha fazla bilgi talep etmektedirler.

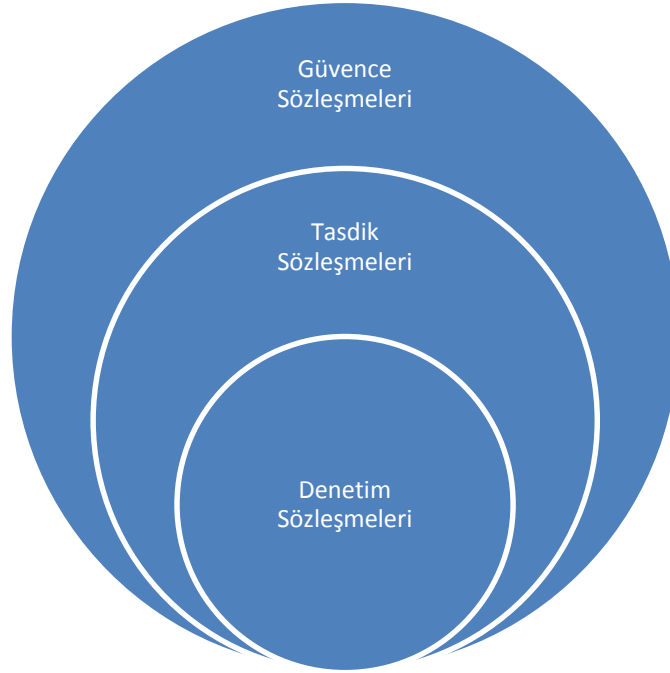
5. Yeni sosyal yapılar; Nihai değişim kategorisi, sermaye piyasalarının demokratikleşmesi, yaşlanan nüfus ve artan sosyal baskılar gibi yeni sosyoekonomik yapıları içermektedir. Artan sosyal baskılar, kurumsal sosyal sorumluluk ve sürdürülebilirliğe odaklanan küresel çalışmaları ortaya çıkartmıştır.

3.1. Güvence Denetimi

Güvence denetimi, bağımsız denetim ve belgelendirme hizmetlerini içeren geniş bir olgudur ve bilgi kalitesini artıran bağımsız profesyonel hizmetler olarak tanımlanabilir (Coşkun Aslan & Demirkan, 2017, s. 128). Güvence denetimleri; denetçinin veya denetçi dışındaki bir tarafın kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrudan denetimleri içerir.(GDS 3000-md.2)

Güvence hizmetleri, karar vericiler için bilgi kalitesini veya içeriğini artıran bağımsız profesyonel hizmetlerdir. Güvence hizmetleri, finansal olmayan alanlar dahil olmak üzere birçok bilgi alanını içerir. Aşağıdaki şekil denetim, tasdik ve güvence hizmetleri arasındaki ilişkiyi göstermektedir.

Şekil 1: Denetim, Tasdik ve Güvence Sözleşmeleri Arasındaki İlişkiler



Kaynak: Auditing & Assurance Services (Louwers, Blay, Sinas, Strawser, & Thibodeau, 2018, s. 11)

Güvence hizmetlerinin alt grupları olmasına rağmen, tasdik ve denetim hizmetleri yüksek düzeyde yapılandırılmıştır ve büyük karar verici grupları için (ör. Yatırımcılar, borç verenler) faydalı olması amaçlanmıştır. Öte yandan, denetim ve tasdik hizmetleri dışındaki güvence hizmetleri, daha küçük ve denetime ilişkin belirli beklenti hedefleri olan karar vericiler tarafından kullanım için daha fazla kişiselleştirmeye uygundur. Örneğin, pek çok şirket ve kuruluş, işletmenin karşılaştığı risklerin kapsamlı bir değerlendirmesini yapmak için denetim firmalarını kullanmıştır. Bu tür bir kurumsal risk değerlendirmesi daha sonra paydaşlara yönetim ekibinin işletmenin karşılaştığı riskleri anladığını ve doğru bir şekilde yönettiğini göstermek için kullanılabilir (Louwers, Blay, Sinas, Strawser, &

Thibodeau, 2018, s. 10). Güvence sözleşmesinde hizmet konusu değişebilir. Aşağıda güvence sözleşmesine ilişkin bazı örnekler yer almaktadır (Dinç & Atabay, 2016, s. 1531-1532):

- Proje tahmini veya tarihi finansal tablo, performans ve nakit akışı ile ilgili hizmetler
- Mali olmayan açıklama, performans göstergeleri
- Sistem ve süreçlerle ilgili hizmetler (İç kontrol sistemi, bilgi teknolojileri sistemi)
- Kurumsal yönetim, mevzuat uyumu, insan kaynakları ile ilgili hizmetler
- Sürdürülebilirlik raporu
- Denetim komitesinin etkinliğinin değerlendirilmesi
- Sosyal sorumluluk beyanları
- Sera gazı bildirim

Güvence denetiminin amaçları Türkiye Denetim Standartlarında belirtilmiştir. Denetçilerin hedefleri koşullara bağlı olarak bilgilerin önemi ve doğruluğu hakkında makul veya sınırlı güvence sağlamak olarak tanımlanmaktadır. Kamu Gözetim Kurumu 4 adet güvence standardını yürürlüğe koymuştur. Bu standartlardan GDS 3000 nolu standart güvence denetimi ile ilgili genel çerçeveyi oluşturmaktadır. Diğer 3 standarda ise güvence denetim türlerine göre sınıflandırma yapılmıştır. Bu standartlar:

- GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi
- GDS 3420 Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri
- GDS 3402 Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları'dır.

GDS 3000 ve GDS 3400'e uygun olarak bağımsız denetçi tarafından yürütülen denetimde denetçinin sorumlulukları öncelikle konkordato teklifinde yer alan projenin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği ve proje ekinde yer alan tablolara ilişkin olarak önemli hata veya hile kaynaklı yanlışlık içerip içermediğine ilişkin makul güvence elde ederek rapor düzenlemektir. Aşağıda kısaca ilgili standartlara yer verilmiştir.

3.2. GDS 3000 Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi Veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri

GDS 3000 güvence sözleşmelere ilişkin çerçeveyi ortaya koymaktadır. Sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye (diğer bir ifadeyle dayanak denetim konusunun kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçümünün veya değerlendirilmesinin bir çıktısına) ilişkin güven seviyesini artıracak şekilde tasarlanmış bir sonuç bildirmek üzere, denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçladığı denetimdir.

Her bir güvence denetimi iki boyutta sınıflandırılır (KGK, 2012):

- 1) Makul güvence denetimi veya sınırlı güvence denetimi

Makul güvence, denetçinin, denetim sırasında elde edilen kanıtların mali tablolarda yer alan iddiaları desteklediğine dair memnuniyet derecesi anlamına gelir. Makul güvence, maddi yanlış beyanların zamanında önlenemeyeceği veya tespit edilemeyeceği konusunda uzaktan bir ihtimal olduğunun anlaşılmasını içerir. Mutlak güvence olmasa da, makul güvence, yine de, yüksek düzeyde bir güvencedir (Lessambo, 2018, s. 9). Makul güvence denetimi; denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetimi riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence denetimidir.

Sınırlı güvence denetimi; uygulanan prosedürlere ve elde edilen kanıtlara dayanarak denetçinin, denetime konu bilginin önemli yanlışlık içerdiği kanaatine varmasına sebep olan herhangi bir konunun dikkatini çekip çekmediğini aktaracak biçimde bir sonuç bildirdiği güvence denetimidir. Sınırlı güvence denetiminde denetçi, sınırlı güvence denetimi riskini denetimin içinde bulunduğu şartlar altında kabul edilebilir düşük bir düzeye indirir.

Tablo 1: Diğer Güvence Hizmetleri

Diğer Güvence Hizmetleri	Faaliyetler
Türev ürünlere ilişkin politikalar da dahil olmak üzere yatırımlarla ilgili riskler ve kontroller	Riskleri tanımlamak ve bu işlemlerin etkinliğini belirlemek için bir şirketin yatırım uygulamalarındaki süreçleri değerlendirin.
Gizli müşterileri	Satış personelini ve takip ettikleri prosedürleri değerlendirmek için isimsiz alışveriş yapın.
Dijital bilgilerin biriktirilmesi, dağıtılması ve depolanması risklerini değerlendirme	Yedekleme ve saha dışı depolama yeterliliği de dahil olmak üzere, elektronik risk üzerindeki güvenlik risklerini ve ilgili kontrolleri değerlendirin.
Dolandırıcılık ve yasa dışı davranışlara ilişkin risk değerlendirmesi	Sahtekarlık riski profilleri geliştirin ve sahtekarlık ve yasadışı eylemleri önleme ve tespit etmede şirket sistemlerinin ve politikalarının yeterliliğini değerlendirin.
ISO 9000 sertifikaları	Şirket ürünlerinin yüksek kalitede olmasını sağlamaya yardımcı olan ISO 9000 kalite kontrol standartlarına uygunluğunu doğrulayın.
Kurumsal sorumluluk ve sürdürülebilirlik	Bir şirketin kurumsal sorumluluk raporundaki bilgilerin şirket bilgileriyle ve belirlenmiş raporlama kriterleri ile tutarlı olup olmadığına ilişkin rapor hazırlayın.

Kaynak: Auditing And Assurance Services, Auditing And Assurance Services, 2016, 11.

2) Doğrulama hizmeti veya doğrudan denetim:

a. Doğrulama hizmeti: Denetçi dışındaki bir tarafın, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulanmak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği bir güvence denetimidir.

b. Doğrudan denetim: Denetçinin, dayanak denetim konusunu geçerli kıstaslar uygulamak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgiyi güvence raporunun bir parçası olarak veya ilişiginde sunduğu güvence denetimidir.

3.3. GDS 3400- İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi

Güvence Denetimi - İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi Standardının (GDS-3400) amacı, ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesine yönelik standartlar oluşturmak ve rehberlik sağlamaktır (Türkiye Denetim Standartları-Güvence Denetim Standardı- 3400, 2014, s. 1). İşletme bütçesi, proforma bilanço, proforma gelir tablosu, fizibilite raporları bu standart kapsamında örnek olarak sayılabilir. (Dinç & Atabay, 2016, s. 1535).

Denetçinin ileriye yönelik finansal bilgilerin incelemesinde görüşüne dayanak teşkil edecek aşağıda belirtilen konularda yeterli ve uygun kanıt toplaması gerekir (Türkiye Denetim Standartları-Güvence Denetim Standardı- 3400, 2014, s. 2):

a. İleriye yönelik finansal bilgilere dayanan varsayımların en iyi tahminlerinin makul olup olmadığı ve hipoteze dayanan varsayımların kullanılıp kullanılmadığı, bu varsayımların bilgilerin amacı ile tutarlı olup olmadığı,

- b. Finansal bilgilerin bu varsayımlara göre hazırlanıp hazırlanmadığı,
- c. Varsayımların açık ve net bir şekilde ortaya konulup konulmadığı,
- d. Finansal bilgilerin uygun muhasebe ilkelerine göre hazırlanıp, hazırlanmadığı.

İleriye yönelik bilgiler tahmin gerektirir. Tahmin, işletme yönetiminin finansal durum tablosunu hazırladığı dönem itibarıyla gerçekleştirilmeyi beklediği varsayımlara dayalı faaliyetler ve geleceğe ilişkin beklentilerini göz önünde bulundurarak hazırladığı finansal bilgiler anlamındadır. İleriye yönelik bilgilerin hazırlanması muhakeme gerektirir ve subjektiftir.

İleriye yönelik finansal bilgiler beklenen potansiyel yatırımcıya yardımcı olmak, nakit akış bilgilerini ortaya koyarak borç verenlerin bilgisine sunmak gibi amaçlarla hazırlanabilir.

Denetçi tarafından ileriye yönelik olarak verilen güvence (Türkiye Denetim Standartları-Güvence Denetim Standardı- 3400, 2014, s. md.8-9):

- Henüz meydana gelmemiş ve gelmeyebilecek olaylarla ilgilidir.
- Finansal bilgilerin dayandırıldığı varsayımları destekleyen kanıtlar mevcut olabilir fakat bu kanıtlar geleceğe yöneliktir ve dolayısıyla spekülatif niteliktedir.
- Ayrıca, denetçinin bu aşamada mevcut varsayımlara dayanarak denetçinin “önemli yanlışlık” bulunmadığı yönünde pozitif görüş için yeterli tatmin düzeyine ulaşması zor olabilir.

Bu bağlamda denetçinin sağlayacağı güvence yönetimin varsayımlarının makul olmadığına ilişkin olarak orta düzeyde bir güvence olacaktır. Bununla birlikte denetçi, varsayımlara ilişkin kendisini ikna eden kalitede yeterli ve uygun kanıt elde ederse bu durum denetçinin pozitif güvence vermesine engel teşkil etmeyecektir.

Denetçi için önemli olan husus öncelikle tarihi finansal bilgilerinin güvenilirliğinin ne derecede işletme yönetimine doğrulandığıdır. Denetçi, ileriye dönük bilgileri objektif olarak değerlendirebilmesi için işletmenin finansal durumuna ilişkin bilgi sahibi olmalıdır. Ayrıca denetçi, finansal bilgilerin bağımsız denetimden geçip geçmediği ve bu bilgilerin hazırlanmasında geçerli muhasebe ilkelerinin kullanılıp kullanılmadığını belirlemesi gerekir (Türkiye Denetim Standartları-Güvence Denetim Standardı- 3400, 2014, s. 14). Önceki döneme ait finansal bilgilere ilişkin bağımsız denetim raporunun olumlu görüş içermemesi durumunda denetçi bu durumun ileriye yönelik finansal bilgilerin incelenmesinde dikkate alır (Türkiye Denetim Standartları-Güvence Denetim Standardı- 3400, 2014, s. 15).

Denetçi ileriye yönelik denetim görüşünü oluştururken ileriye yönelik finansal bilgilerin kapsadığı zaman dilimini dikkate alması gerekir. Dönemin uzaması ile denetçinin sağlıklı varsayımlarda bulunma kabiliyeti azalır. Denetçinin değerlendirme yaparken göz önünde bulundurması gereken hususlar aşağıda yer almaktadır (Türkiye Denetim Standartları-Güvence Denetim Standardı- 3400, 2014, s. md.16):

- Faaliyet döngüsü
- Varsayımların güvenilirlik derecesi
- Kullanıcıların ihtiyaçları

Denetçi denetim sürecini planlarken aşağıdaki hususları dikkate alır (Türkiye Denetim Standartları-Güvence Denetim Standardı- 3400, 2014, s. md.17).

- “Önemli yanlışlık” ihtimali,
- Önceki denetimler ve hizmetler sırasında elde edilen bilgiler,

- Yönetimin ileriye yönelik finansal bilgilerin hazırlanması konusundaki yeterliliği,
- İleriye yönelik finansal bilgilerin yönetimin muhakemesinden etkilenme düzeyi ve
- Dayanak -temel- verilerin güvenilirliği ve yeterliliği.

Denetçi kanıtların güvenilirliği açısından kaynağını değerlendirir. Denetçi yeterli ve uygun kanıtı iç ve dış kaynaklardan elde eder.

Denetçi, yönetimden ileriye yönelik finansal bilgilerin kullanım amacı, varsayımların geçerliliği ve sorumluluklarının kabulüne ilişkin yazılı bir açıklama alır (Türkiye Denetim Standartları-Güvence Denetim Standardı- 3400, 2014, s. md.25). Güvence denetim çalışmalarının tamamlanması ile denetçi güvence raporunu hazırlar ve teslim eder (Dinç & Atabay, 2016). Güvence raporu, güvence hizmeti konusu hakkında inceleme yapıldıktan sonra, ilgili hizmet konusunun belirlenmiş kriterlere uyumu hakkında yazılı bir uygulayıcı beyanı olarak tanımlanabilir. Güvence denetiminde hem makul hem de sınırlı güvence sağlanır.

2. Konkordato Sürecinde Bağımsız Denetim

Konkordato süreci 15.03.2018 tarihinde yeniden şekillendirilmiştir. Bu tarihte 7101 sayılı İcra ve İflâs Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile konkordato sürecinde değişiklikler yapılmıştır. 15.03.2018 tarihinde yayınlanan metin üzerinde usulsüzlüklerin önüne geçmek adına 30 Ocak 2019 30671 no'lu Resmi Gazete'de konkordato talebine eklenecek belgeler hakkında yeni bir düzenleme yapılmış ve daha önce kanun metninde belgeler arasında sayılan finansal analiz raporu güvence veren denetim raporu olarak değiştirilmiştir. İlgili madde gereğince borçlu, konkordato talebine aşağıdaki belgeleri ekler (Konkordato Talebine Eklenecek Belgeler , 2019, s. Md.5):

- a) Konkordato ön projesi.
- b) Borçlunun malvarlığının durumunu gösterir belgeler.
- c) Alacaklı ve alacak listesi.
- d) Karşılaştırma tablosu.
- e) Makul güvence veren denetim raporu.

Ayrıca denetim ve rapor başlığı altında denetime ilişkin maddeler aşağıda yer almaktadır:

- Denetimin konusu ve kapsamı
- Denetimde uyulacak standartlar
- Denetim kıstası
- Denetim kanıtı
- Rapor
- Sorumluluk
- Sözleşme ve ücret tarifesi
- Bildirim

Denetimin, borçlunun konkordato ön projesinde yer alan teklifinin gerçekleşeceği hususunda makul güvence verilir verilmeyeceğinin tespiti amacıyla yapılacağı ilgili maddede belirtilmektedir (Konkordato Talebine Eklenecek Belgeler , 2019, s. 12.md (1)). Bağımsız denetim kuruluşunun, makul güvence veren denetim raporunu hazırlarken konkordato ön projesini, borçlunun malvarlığının durumunu gösterir belgeleri, alacaklı ve alacak listesi, karşılaştırma tablosunu ve diğer gerekli gördüğü

bilgi ve belgeleri isteyebilir (Konkordato Talebine Eklenenecek Belgeler , 2019, s. 12.md (2)-(3)). Buradaki amaç denetçinin makul güvence vermesi için gerekli belgelerin temini ve denetiminin sağlanmasıdır.

Denetçi, bir denetim görüşü oluşturmak için yeterli ve uygun denetim kanıtları toplamalıdır. Denetçi tarafından denetim görüşünü oluşturmak için kullanılan tüm belgeler denetim kanıtıdır. Denetim çalışmasının önemli bir kısmı denetim kanıtı elde etmek için yapılan çalışmalardır. Etkili bir denetim için yeterli sayıda denetim kanıtının toplanması gerekli olmakla birlikte, bu kanıtların iyi kalitede olması ve amaçlara hizmet etmesi de önemlidir (Durmuş, Otlı, & Özkan, 2018, s. 70).

Denetim kanıtı, denetçinin güvence raporunu hazırlayabilmesi için rapora dayanak teşkil eden bilgi ve belgelerdir. Denetçinin elde edeceği kanıtın uygun nitelikte ve nicelikte olması gerekmektedir. Denetçi yeterli miktarda denetim kanıtı elde ederken mesleki şüphecilikten uzaklaşmamalıdır (Konkordato Talebine Eklenenecek Belgeler , 2019, s. md.15 (1)-(2)).

Denetim kanıtının niteliği ile kastedilen, toplanan kanıtların türü ve güvenilirliğidir. Denetim kanıtının güvenilirliğini etkileyen maliyet (ekonomik faktörler), denetim sırasında denetçi tarafından dikkate alınması gereken önemli bir unsurdur. Denetim makul bir maliyet ve zamanda yapılmalıdır. Toplanan denetim kanıtı sayısı ile zaman ve maliyet arasında doğrudan bir ilişki vardır. Kanıtların sayısı arttıkça, denetimin maliyeti ve denetim için harcanan zaman artmaktadır. Denetim sürecinde, denetçinin gerekli kanıtların kısa sürede ve en az maliyetli denetim teknikleriyle toplandığından emin olması önemlidir (Durmuş, Otlı, & Özkan, 2018, s. 72).

Bağımsız denetçi, varsayımların ve tahminlerin makul olup olmadığına ilişkin kanıtları toplar. Bu kanıtları toplayamaması durumunda konkordato ön projesinde yer alan teklife ilişkin olumlu görüşe varamaz (Konkordato Talebine Eklenenecek Belgeler , 2019, s. 15.md (3)).

Denetçinin, güvence denetimini tamamladığında görüşünü yazılı olarak beyan ettiği rapora güvence raporu denmektedir. Denetçi bu raporda görüşünü açık şekilde beyan eder. Makul güvence veren denetim raporu, kurumun düzenlemelerine paralel olarak hazırlanan ve bağımsız denetim şirketi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir. Makul güvence raporunda denetim kanıtlarının denetim standartları çerçevesinde değerlendirilmesi sonucu ulaşılan denetçi görüşü ve varsa diğer önemli hususlar belirtilmektedir. Bağımsız denetim kuruluşu, yaptığı denetim sonucunda konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşeceği hususunda olumlu sonuca varırsa, makul güvence veren denetim raporunu hazırlar (Konkordato Talebine Eklenenecek Belgeler , 2019, s. 16.md.).

Konkordato ön projesine ilişkin bağımsız güvence raporu aşağıdaki başlıkları içermektedir.

1. Görüş (Sonuç)
2. Görüşün (Sonucun) Dayanağı
3. Borçlunun Sorumluluğu
4. Güvence Denetimini ve İncelemeyi Gerçekleştiren Denetçinin Sorumluluğu
5. Yapısal Kısıtlamalar
6. Raporun Kullanılma Amacı
7. Görüşe (Sonuca) Dayanak Olarak Yürütülen Çalışmalar ve Analizler

Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunca yetkilendirilen bağımsız denetim kuruluşu tarafından Türkiye Denetim Standartlarına göre yapılacak denetim kapsamında hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşeceği hususunda makul güvence veren denetim raporu ile dayanakları, konkordato başvurusu sırasında mahkemeye sunulacaktır (Konkordato Talebine Eklenenecek Belgeler , 2019, s. 19.md).

Konkordato sürecinin sağlıklı tamamlanabilmesi için gerekli belgelerden en önemlisi, bir bağımsız denetim şirketi tarafından hazırlanan ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşmesinin kuvvetle muhtemel olduğunu gösteren rapordur. Raporda, ön projenin gerçekçi olup olmadığı değerlendirilecek ve buna uygun görüş verilecektir. Burada üzerinde durulması gereken konu raporun makul güvenceyi içerecek şekilde hazırlanacak olmasıdır. Makul güvence; bir denetim çalışmasında denetçinin, denetime tâbi olan bilgilerin önemli yanlışlıklar içermediğine dair yüksek kesin olmayacak şekilde verdiği güvencedir.

GDS 3000 ve GDS 3400'e uygun olarak bağımsız denetçi tarafından yürütülen denetim neticesinde denetçinin sorumluluğu makul güvence elde ederek rapor düzenlemektir. Bu rapor makul güvence içeren bir denetim raporu olacaktır. Denetçi bu amaçla Bağımsız Denetim standartlarına uygun olarak bağımsız denetimi yapılan işletmenin finansal tabloları ile birlikte, nakit akım tablosu, ara bilançoları ve diğer tarihi finansal bilgilerin gerçeğe uygun hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin olarak da makul güvence elde etme sorumluluğundadır. Denetçi, güvence denetimi boyunca mesleki muhakemesini kullanacak ve mesleki şüpheciliği bir kenara bırakmayacaktır.

Denetçi denetim sırasında güvence rapor kullanıcılarının kararlarını etkileyebilecek şekilde hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık riskinin olmasını tahmin etmesi durumunda bu yanlışlığı önemli kabul edecektir. Denetçi süreçte yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edecektir. Denetim standartları, finansal tabloların önemli ölçüde yanlış olup olmadığına dair makul bir güvence elde etmek için denetimi planlamayı ve gerçekleştirilmesini gerektirir.

Tabidir ki, burada denetim şirketinin vereceği güvence "makul bir güvence" olmayacaktır. Çünkü ön proje, fiili sonuçlardan ziyade, gelecek beklentilerini yansıtacaktır. Bu nedenle, güvence türü, kısıtlı güvence olacaktır. Denetim firmaları, hatalı ya da mahkemeyi yanıltıcı rapor hazırlamaları halinde lisans iptaline varan cezalarla karşı karşıya kalabileceklerdir.

3. Sonuç

Güvence denetiminde amaç işletmeye olan güven duygusunu arttırmaktır. Güvence raporu ile finansal veya finansal olmayan bilginin kalitesi üçüncü taraflarca doğrulanmaktadır. Konkordato hem borçlu hem de alacaklı açısından finansal durumlarını etkileyen bir müessese olması bakımından önem arz etmektedir. Konkordatoya başvuru sürecinde, konkordatonun uygulanmasından önce Bağımsız Denetçi Raporu hazırlanması önem arz etmektedir. Konkordato kararı raporun sonucuna bağlı olarak verilebilecektir.

Denetim şirketinin sürece girmesi uygulamanın objektifliğine ve güvenilirliğine büyük katkı sağlamakla birlikte yapılan son düzenleme ile denetim firmaları açısından bir sorunu da beraberinde getirmektedir. Güvence denetim standardı açısından da konu ele alındığında denetçi, ileriye yönelik finansal bilgilerde gösterilen sonuçlara ulaşıp ulaşamayacağı hususunda görüş bildirecek bir konumda değildir. Bu bağlamda denetçinin makul güvence vermesi mümkün değildir.

Sonuç olarak, Türkiye Denetim Standartları-Güvence Denetim Standardı-3400 md.8-9 kapsamında yönetimin varsayımlarının makul olup olmadığı raporlanırken, denetçi yalnızca orta düzeyde bir güvence sağlar. Denetçi kendisini ikna eden (tatmin eden) kanıtları elde ettiği yargısına varsa dahi, varsayımlarla ilgili pozitif güvence ifade edebilir fakat bu makul güvence anlamına gelmemektedir. Konunun bu açıdan ele alınması denetim firmaları açısından yaşanabilecek olası sıkıntıların önüne geçilmesi açısından önemlidir.

KAYNAKÇA

2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu. (1932). 09.06.1932 Tarih ve 20128 Sayılı Resmi Gazete.

- 7101 Sayılı İcra ve İflas Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (2018, Şubat 28). 28 Şubat 2018 tarih 30361 Sayılı Resmi Gazete.
- Arens, A. A., Elder, R. J., Beasley, M. S., & Hogan, C. (2016). *Auditing And Assurance Services*. U.S.A.: Pearson.
- Aslanoğlu, S., Özalp, A. D., & Özalp, A. (2017). Bir Yeniden Yapılandırma Kurumu Olarak Konkordato Başvurusu, Geçici Mühlet ve Gerekçeleri. *Ekonomi, İşletme, Siyaset ve Uluslararası İlişkiler Dergisi*, 3(2), 63-78.
- Coşkun Aslan, M., & Demirkan, S. (2017). Auditing And Assurance Services. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 127-141.
- Dinç, E., & Atabay, E. (2016). Güvence Denetim Standartları ve Güvence Denetim Süreci. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 21(5), 1527-1541.
- Durmuş, A. F., Otlu, F., & Özkan, Ö. (2018). Denetim Kanıtı Kalitesinin Denetçi Görüşüne Etkisi: Literatür İncelemesi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi*, 66-88.
- Karacan, S. (2018). Konkordato Finansal Krizde Çözüm Mü? *Uluslararası Turizm, İşletme, Ekonomi Dergisi*, 2(2), 97-112.
- KGK. (2012). *Türkiye Denetim Standartları-Güvence Denetim Standardı-3000*. Ankara: KGK.
- KGK. (2014). *Türkiye Denetim Standartları-Güvence Denetim Standardı- 3400*. Ankara: KGK.
- Konkordato Talebine Eklenecek Belgeler . (2019, Ocak 30). 30 Ocak 2019 tarih 30671 sayılı Resmi Gazete.
- Lessambo, F. (2018). *Auditing, Assurance Services, and Forensics*. Cham: Palgrave Macmillan.
- Louwers, T., Blay, A., Sinas, D., Strawser, J., & Thibodeau, J. (2018). *Auditing & Assurance Services*. New York : McGraw-Hill Education.
- Özdemir, M. (2018). Konkordatonun Muhasebe İşlemlerine Etkisi. *Giresun Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, 4(12), 1-12.