

GÜVENÇE DENETİMİ VE HUKUKİ ALTYAPISI*

Dr. Öğr. Üyesi Gökhan Aydoğan
Ankara Üniversitesi
Siyasal Bilgiler Fakültesi
ORCID: 0000-0002-0898-7183

Dr. Öğr. Üyesi Emrah Ertugay
Ankara Üniversitesi
Siyasal Bilgiler Fakültesi
ORCID: 0000-0003-2049-395X



Öz

Şirketlerin ürettiği bilgilerin bilgi kullanıcıları için güvenilir olmasını sağlamaya yönelik hukuki araçlardan en önemlisi “denetim”dir. Denetimin farklı türleri olmakla birlikte bunlar arasında “güvence denetimi”; finansal ve finansal olmayan özel nitelikli bilgilerin tarafsız, bağımsız ve uzman kişiler tarafından bu alana ilişkin oluşturulan belirli standartlar çerçevesinde incelenip “doğrulama hizmeti” veya “doğrudan denetim” yoluyla “makul” veya “sınırlı” olmak üzere iki tür güvence düzeyine ulaşılmasına yönelik bir faaliyettir. Söz konusu faaliyet, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu bünyesindeki Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu tarafından hazırlanan ve Türkiye de dâhil birçok ülkede model olarak kullanılarak yürürlüğe konulan belirli standartların kapsadığı konularda yürütülebilmektedir.

Türkiye’de özellikle son dönemde daha da önem kazanmış olan konkordato süreçleri, sürdürülebilirlik raporlamaları ve sermaye piyasası araçlarının halka arzı için hazırlanan izahnamelerde yer alan birtakım bilgiler hakkında güvence denetiminin gerçekleştirilmesi bu konuda yürürlüğe konulan standartları önemli kılmaktadır.

Bu çalışmada güvence denetiminin kavramsal çerçevesi ve terminolojisi, hukuki altyapısı, yürürlükte olan güvence denetimi standartları ve güvence denetiminin Türkiye’deki kullanım alanları ele alınmıştır. Aynı zamanda bu faaliyetin yürütülmesine temel teşkil eden güvence denetimi sözleşmesi; sözleşmenin tarafları, şekli ve hukuki niteliği bağlamında incelenmiştir.

Anahtar Sözcükler: Anonim şirketler, Denetim, Güvence denetimi, Uluslararası Güvence Denetimi Standartları

Assurance Engagement and its Legal Basis

Abstract

The most important legal instrument created to ensure that the information produced by companies is reliable for information users is “audit”. While there are different types of auditing, “assurance engagement” is the service in which financial and non-financial special quality information are examined through “direct engagement” or “attestation engagement” by impartial and independent experts within the framework of certain standards established in this field and provides two types of assurance level as “reasonable” or “limited”. Assurance engagements can be realized within the framework of standards prepared by the International Independent Auditing and Assurance Standards Board (IASB) within the International Federation of Accountants (IFAC). Several countries, including Turkey, have accepted and taken these standards as a model.

Performing assurance engagements on certain information included in concordatum processes, sustainability reporting and prospectuses prepared for the public offering of capital market instruments, which have recently gained more importance in Turkey, makes the standards put into effect in this regard important.

In this study, the conceptual framework and terminology of assurance engagement, its legal basis, assurance engagements standards in force and the possible areas of use of the assurance engagements in Turkey are analyzed. It is also examined the assurance engagement contract, which constitutes the basis for the execution of this activity, in terms of the parties to this contract, its form and legal nature.

Keywords: Joint-Stock companies, Audit, Assurance engagement, International Standards on Assurance Engagements

* Makale geliş tarihi: 24.11.2023
Makale kabul tarihi: 29.12.2023
Erken görünüm tarihi: 17.01.2024

Güvence Denetimi ve Hukuki Altyapısı

Giriş

Finansal raporlama, şirketlerin iç ve dış çevresinin bilgi ihtiyacını karşılamak amacıyla yapılmaktadır. Bu çevreler, şirketler hakkında alacakları ekonomik kararlarda söz konusu raporları kullanırlar. Tarafların aldığı ekonomik kararların rasyonel nitelikte olabilmesi için ise farklı çevrelere yönelik olarak üretilen bilgilerin doğruluğu büyük önem taşımaktadır.

Şirketler tarafından üretilen bilgilerin özellikle dış kullanıcılar tarafından “doğru” olarak kabul edilebilmesi için finansal bilgiyi üretenlerden bağımsız olarak faaliyet gösteren ve tarafsız bir şekilde karar alabilen bir mekanizmaya ihtiyaç vardır. Bu noktada bağımsız denetim olgusu devreye girmektedir. Bağımsız denetim, şirketlerin faaliyet sonuçlarına ilişkin olarak şirket tarafından üretilen bilgilerin incelenmesine ve ortaya çıkan faaliyet sonuçlarının finansal rapor kullanıcıları için yanlış veya yanıltıcı bilgi içerip içermediğinin belirlenmesine ilişkin olarak yapılan bir çalışmadır (Özkorkut, 2013: 3). Bağımsız denetim çalışmalarında esas itibarıyla geniş bir kullanıcı kitlesinin ortak finansal bilgi ihtiyaçlarını karşılamaya yönelik olarak şirketlerin bilanço, gelir tablosu, özkaynak değişim tablosu, nakit akış tablosu ve dipnotlar ile yıllık faaliyet raporları denetlenmektedir. Bu denetimler için Uluslararası Bağımsız Denetim ve Güvence Denetimi Standartları Kurulu (*International Auditing and Assurance Standards Board, IAASB*) tarafından oluşturulan bağımsız denetim standartları (BDS) kullanılmaktadır.

Ancak, piyasanın karar verme süreçleri için yüksek kaliteli bilgiye olan ihtiyacı, tarihsel mali tablolara duyulan ihtiyaçtan çok daha fazladır. Tarihsel mali tablolara ek olarak her türden karar ve karar alıcı ile sonsuz sayıda olası bilgi kümesi vardır (Elliot, 1998: 42). Bu nedenle, günümüzde şirket faaliyetlerinin karmaşıklaşması ve buna bağlı olarak artan bilgi çeşitliliği nedeniyle bilgi kullanıcılarının yanıltıcı bilgi ile doğru bilgiyi ayırt etmeleri önemli ölçüde zorlaşmıştır (Knechel, 2020: 2). Dolayısıyla daha dar bir kullanıcı kitlesine hitap eden daha özel nitelikli finansal ve finansal olmayan bilgilerin doğruluklarının saptanması önem kazanmış ve söz konusu ihtiyaç, denetim geleneğini temel alan *güvence hizmetleri* kavramının oluşmasına neden olmuştur (Elliot, 1998: 42). Güvence hizmetlerinin sunulmasında IAASB’ın oluşturduğu

uluslararası standartlar Türkiye de dâhil birçok ülke için model niteliğinde görülmektedir.

Bu çalışmada güvence denetimine neden ihtiyaç duyulduğu, güvence denetimi kavramı ve güvence denetiminin hukuki altyapısı açıklandıktan sonra yürürlükte bulunan güvence denetimi standartları ve standartların Türkiye’deki kullanım alanları ortaya konulmuş ve son olarak da güvence denetimi sözleşmesi değişik açılardan inceleme konusu yapılmıştır.

1. Güvence Denetimi İhtiyacı

Şirketlerin geçmişten günümüze yürüttükleri faaliyetler ve bu faaliyetlerin dünya çapındaki gelişimi ve etkileşimi dikkate alındığında, muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilgilerin sürekli artış sergilediği görülmektedir. Söz konusu artış sadece muhasebe bilgi sistemi tarafından üretilen bilginin artması sonucunu değil aynı zamanda muhasebe dışı bilgilere dayalı olarak verilecek kararların da artması ve bilgilerden etkilenen kesimlerin de genişlemesi sonuçlarını doğurmaktadır. Örneğin, bir üretim işletmesinin üretim kalitesi hakkında güvence olarak algılanan ISO (*International Organization for Standardization*) standartlarına uygunluk veya bir elektronik ticaret işletmesinin tüketici bilgilerinin korunmasına yönelik araçlara ya da web sitesinin gizliliğe ilişkin güvenlik sertifikasına sahip olup olmadığı gibi (Elliot, 1998: 44). Üretilen bilgiler ve bu bilgilerden etkilenen kesimlerdeki artış bir Kelebek Etkisi (*The Butterfly Effect*) yaratarak, taraflar arasındaki çıkar çatışmalarında da artışa yol açmaktadır. Bunun nedeni taraflar arasındaki bilgi seviyesi ve bilginin doğruluğu hakkındaki farklılıklardır. Taraflar piyasada dolaşan bilgilerin iyi veya kötü olduğu konusunda fikir sahibi olamadıkları için “ters seçim” ve “ahlaki tehlike” riskleri ile karşı karşıya kalırlar (Akerlof, 1970: 493-494).

Taraflar arasındaki bilgi kalitesi farklılığını azaltacak temel olgulardan birisi ise “denetim” kavramıdır. Peki, söz konusu bilgi, şirketler ile ilgili olduğunda bağımsız denetimin mi yoksa güvence denetiminin mi kapsamına girmektedir? Bu sorunun cevabını Knechel, denetimi “*sonucun gözlemlenemez olduğu ve piyasa güçlerine ve düzenleyici kısıtlamalara tabi olduğu durumlarda müşterinin kendine özgü ihtiyaçlarını dikkate alan, sistematik bir süreçte kullanılan, uzmanların bilgi ve becerilerine dayanan, bilgi riskini azaltmak için tasarlanmış ve ekonomik olarak motive edilmiş profesyonel bir hizmet*” olarak tanımladıktan sonra şu şekilde vermektedir: “*Bu tanım, genişletilmiş güvence tartışmasıyla potansiyel olarak ilgili olan bir dizi anahtar unsuru vurgulamaktadır. Birincisi, ‘bilgi riski’ üzerine odaklanma, açıkça geleneksel mali tablolarla sınırlı değildir ve çok çeşitli diğer bilgileri içerebilir. Bu görüş, doğal olarak bir denetimin temin edebileceği bilgi türlerinin tartışılmasına yol*

açar. ‘Piyasayı hareket ettirebilecek’ her türlü bilgi, olası güvence için adaydır.” (Knechel, 2020: 5).

Bu açıdan düşünüldüğünde, geleneksel finansal tablolarda yer almayan, daha dar bir kullanıcı kitlesine sahip bilgilerin de güvenilirliğini artırabilmek amacıyla güvence hizmetlerine yönelik bir ihtiyaç doğduğu görülmektedir.

2. “Güvence Hizmeti” ve “Güvence Denetimi” Kavramları

Öncelikle belirtelim ki, IAASB tarafından yayımlanan Güvence Hizmetleri İçin Uluslararası Kavramsal Çerçeve (Kavramsal Çerçeve, *International Framework for Assurance Engagements*)¹ ve Standartlarda denetim anlamını içermeyen “*assurance engagement*” terimi kullanılmışken bu kavram Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) düzenlemeleri ile mevzuatımıza “güvence denetimi” olarak girmiştir². IAASB düzenlemelerindeki *assurance engagement* ifadesi, taraflar arasındaki sözleşmesel ilişki çerçevesinde ifası taahhüt edilen kendine özgü hizmeti/faaliyeti bir başka deyişle sözleşme konusu edimi ifade etmektedir.

Hukukumuzda yürürlükte olan tanımına göre güvence denetimi, “*sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların, denetime konu bilgiye (diğer bir ifadeyle dayanak denetim konusunun kistaslar 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 denetim*”dir (GDS 3000, par. 12/i).

Bilindiği üzere finansal raporların bağımsız denetimi ise “*Finansal tablo ve diğer finansal bilgilerin, finansal raporlama standartlarına uygunluğu ve doğruluğu hususunda, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanutlarının elde edilmesi amacıyla, denetim standartlarında öngörülen*

1 Bkz. <https://www.iaasb.org/publications/2022-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services> (Son erişim tarihi: 15.11.2023).

Önemle belirtelim ki, KGK finansal raporlama standartlarına ilişkin düzenlemelerinde “Finansal Raporlamaya İlişkin Kavramsal Çerçeve”yi yürürlüğe koymuş olsa da güvence denetimi standartlarına ilişkin düzenlemelerinde -IAASB standartlarından farklı olarak- Kavramsal Çerçeve’yi yürürlüğe koymamıştır. Güvence denetiminin genel unsurlarını ve karakteristik özelliklerini ayrıntılı şekilde ortaya koyan bu düzenlemenin yürürlüğe konulmamasının önemli bir eksiklik olduğu kanaatindeyiz.

2 Her ne kadar hem kelimelerin terimsel anlamlarını hem de sunulan hizmetin/faaliyetin niteliğini dikkate alarak “güvence denetimi” teriminin kullanılmasını eleştirel bulsak da, çalışmamızda IAASB düzenlemeleri bakımından “güvence hizmeti”; KGK düzenlemeleri için ise “güvence denetimi” kavramının kullanılması tercih edilmiştir.

gerekli bağımsız denetim tekniklerinin uygulanarak defter, kayıt ve belgeler üzerinden denetlenmesi ve değerlendirilerek rapora bağlanması”mı ifade eder (660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname³ m. 2/1.b; Bağımsız Denetim Yönetmeliği⁴ m. 4/1.b).

IAASB’ın yayımlanmış olduğu Kavramsal Çerçeve’ye göre, güvence hizmetinin beş unsurunun mevcut olduğu kabul edilmektedir (*Elements of an Assurance Engagement*, par. 4, 26). Bunlar; “üçlü taraf ilişkisi” (*three party relationship*), “dayanak denetim konusu” (*underlying subject matter*), “kistas” (*criteria*), “kanıt” (*evidence*) ve “güvence raporu”dur (*assurance report*). Anılan unsurların taşıdığı özellikler güvence hizmetinin diğer denetim faaliyetlerinden farklılıklarını ortaya koymaktadır.

Söz konusu farklılıkların ilki, üçlü taraf ilişkisi bakımından *güvence hizmetinin belli (spesifik) bir kullanıcı grubunu hedeflemesidir*. Gerek yıllık finansal raporların denetimi için yapılan bağımsız denetim ve gerekse ara dönem finansal tablolarının denetimi için yapılan sınırlı bağımsız denetim faaliyetlerinde genel (daha geniş) bir kullanıcı grubuna hitaben görüş bildirilmektedir. Güvence hizmeti daha dar ve belirli bir kullanıcı grubuna yönelik bilgi üreten üçlü bir ilişki (denetimi yaptıran sorumlu taraf-denetçi-hedef kullanıcı) doğurmaktadır.

Güvence hizmetinde dayanak denetim konusuyla ilgili olarak genel amaçlar için kullanılacak bilgilerin yerine, çok daha özel amaçlar doğrultusunda kullanılacak *spesifik bir bilginin denetim konusu yapılması* ikinci farklılığı oluşturmaktadır. Bu şekilde denetim talep eden sorumlu taraf, hedef kullanıcının kendisi ile ilgili olarak alacağı karara dair *güven seviyesini artıracak şekilde* önemli bir dayanak oluşturmaktadır.

Bir diğer temel farklılık ise düzenlenen rapora ilişkin olup güvence hizmeti sonucunda denetçinin inceleme konusu olan husus hakkında oluşturduğu kanaatin isimlendirilmesi ile ilgilidir. Genel kullanıcı gruplarının hedef alındığı bağımsız denetim çalışmalarında denetçinin ulaştığı kanaat “görüş”⁵ (*opinion*) olarak ifade edilirken (BDS 700, par. 23) güvence hizmetleri için görüşün yanı sıra “sonuç”⁶ (*conclusion*) terimi de kullanılmıştır (GDS 3000, par. 69). Grant ve Pflugrath (2019: 3) bu farklılığın nedeninin “denetim” ve “güvence” kavramlarının içeriğinden kaynaklandığı ve “görüş” teriminin yalnızca denetim

3 RG. 02.11.2011, S. 28103.

4 RG. 26.12.2012, S. 28509.

5 “Bir olay, varlık veya düşünce üzerinde varılan yargı, fikir; kanaat” (TDK Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/>).

6 “Bir olayın doğurduğu başka bir olay veya durum; netice” (TDK Sözlüğü, <https://sozluk.gov.tr/>).

için geçerli olduğunu ve hatta güvence hizmetleri için uygun olmadığını dile getirmiştir.

Ekleyelim ki, IAASB'ın Kavramsal Çerçeve'sinin 20. paragrafında güvence raporunun diğer denetim çalışmalarından mutlak düzeyde ayrıştırılması için “güvence” (*assurance*) terimi ile “denetim” (*audit*) veya “inceleme” (*review*) terimlerinin uygunsuz bir şekilde kullanılmaması gerektiği açıkça ifade edilmiştir.

Güvence denetiminin unsurlarından olan “kıstas”⁷, diğer denetim çalışmalarında kullanılan “önceden belirlenmiş ölçütler”den farklıdır. Bunun nedeni diğer denetim çalışmalarının genel kullanıcı kitlesine hitap etmesinden dolayı çoğunlukla finansal verileri kapsayan, muhasebe denetimi alanında uygulanabilecek ve tüm işletmeleri kapsayacak bir yapıda olması gerekliliğidir⁸. Ancak, güvence hizmetlerinde, güvence verilecek konu özel bir kullanıcı kitlesine hitap edeceği için güvence hizmeti konusu ile mümkün olduğunca ilişkili, çok daha spesifik ve güvence hizmeti talep eden işletmeye özgü hususların kıstas olarak kullanılması gerekmektedir. Hatta söz konusu kıstas, güvence hizmeti talep eden işletmeye özgü olduğu için aynı kıstasın başka işletmeler için de kullanılması bazen beklenen güvence düzeyini sağlamayabilir. Buna ek olarak, kıstasların daha çok niceliksel özellik taşıması niteliksel kıstaslara göre daha yüksek bir güvence düzeyi sağlayacaktır (Hasan vd., 2005: 93).

Son unsur ise tüm denetim çalışmalarında varılan sonucu desteklemek için varlığı zorunlu olan “kanıt”⁹tır. Kanıtın yine diğer denetim türlerinde olduğu gibi yeterlilik ve uygunluk kriterlerini sağlaması gerekmektedir¹⁰. Güvence hizmetlerinin doğası gereği kanıtların güvence konusu, kıstaslar ve uygulanacak olan prosedürler ile bağlantı seviyeleri kanıtın güvenilirliğini ve nihai olarak verilecek olan güvence düzeyini etkilemektedir (Hasan vd., 2005: 93). Bu nedenle güvence hizmetlerinde kanıtları şekillendiren en önemli husus belirlenen kıstaslardır. Denetçinin mesleki muhakemesini kullanırken söz konusu bağlantıya önem vermesi gerekmektedir.

Güvence hizmetleri çerçevesinde yapılan çalışmalar, genellikle tarihi finansal veriler üzerinden değil, finansal nitelik taşımayan bilgiler ile gelecekteki koşullara dayalı bilgiler üzerinden yapılmaktadır (Elliot, 1998: 42). Denetim

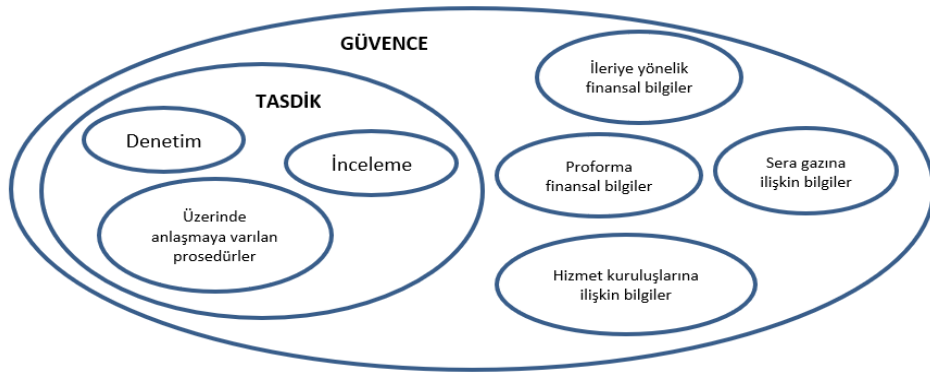
7 “Dayanak denetim konusunun değerlendirilmesi ve ölçülmesi için kullanılan kıyaslama noktalarıdır” (GDS 3000, par. 12/m).

8 BDS'ler bu yapıyı “geçerli finansal raporlama çerçevesi” olarak adlandırmaktadır.

9 “Denetçinin, görüşüne dayanak oluşturan sonuçlara ulaşırken kullandığı bilgilerdir.” (BDS 500, par. 5/b).

10 Uygunluk, “denetim kanıtının kalitesinin ölçütü”; yeterlilik ise “denetim kanıtının sayısının ölçütü”dür (BDS 500, par. 5/b,c).

hizmeti ile güvence hizmeti arasındaki en önemli farklardan birisi budur. Denetim denilen olgu, tarihi (geçmiş) verilerin şirketin gerçek durumunu yansıtır yansıtmadığı hususunun araştırılmasıdır. Yani denetim, yatırımcılara ve alacaklılara sunulan bir bilgi setinin güvenilir olduğuna dair güvence sağlar (Elliot, 1998: 42). Bir diğer ifade ile bir bilginin denetlenebilmesi için zaman çizgisi içerisinde geçmişe dayanması gerekmektedir. Güvence olgusu ise gelecekteki olası koşullar göz önünde bulundurularak bir yargıya varılan (geleceğe ilişkin) bir durum olduğundan doğruluğu kesin olarak denetlenemez.



(Elliot, 1995: 119)¹¹

Yukarıda “denetim”, “tasdik” ve “güvence hizmetleri”nin ilişkisi gösterilmektedir. Tasdik, mali tabloların geleneksel denetimlerinin yanı sıra incelemeler ve üzerinde anlaşmaya varılan prosedürler gibi diğer unsurları da içerir. Yalnız, bu hizmetler doğrulama alanının tamamını kapsamaz. Güvence ise tasdiki içerir; ancak, bunun ötesine geçer (Elliot, 1995: 119).

3. Güvence Denetimi Faaliyetinin Türleri ve Sağlanan Güvence Düzeyleri

GDS 3000’e göre, bir güvence denetimi “doğrulama hizmeti” veya “doğrudan denetim” şeklinde olabilir (par. 12/i.ii). Doğrulama hizmeti, “denetçi dışındaki bir tarafın, dayanak denetim konusunu kıstaslar uygulanmak suretiyle

¹¹ Yukarıdaki şeklin alındığı makalenin orijinalinde güvence hizmetleri, “aday hizmetler” (*candidate services*) olarak ifade edilmiştir. Bunun nedeni makalenin yayımlandığı yıl itibarıyla hizmetlerin henüz tam olarak isimlendirilmemiş olmasıdır. Günümüzde bu hizmetler ilgili Standartlarla belirli hâle getirildiği için aşağıda da ayrı ayrı incelenen söz konusu hizmetlerin güncel isimlerine kısaltılarak yer verilmiştir.

ölçtüğü veya değerlendirdiği bir güvence denetimi”ni ifade ederken doğrudan denetim ise “*denetçinin, dayanak denetim konusunu geçerli kıstaslar uygulamak suretiyle ölçtüğü veya değerlendirdiği ve sonuçta ortaya çıkan denetime konu bilgiyi güvence raporunun bir parçası olarak veya ilişkisinde sunduğu güvence denetimi*”dir (par. 12/i.ii.a-b).

Güvence hizmetlerini bağımsız denetimden ayıran özellikler ve güvence hizmetlerinin unsurları beraber dikkate alındığında, söz konusu faaliyetin neticesinde verilecek olan güvencenin düzeyi önem taşımaktadır. Verilen hizmet ister doğrulama hizmeti olsun ister doğrudan denetim olsun, yapılacak çalışma sonucunda denetçi oluşturmuş olduğu kanaati iki farklı güvence düzeyinde sunabilmektedir. Bu bağlamda, güvence hizmetlerinde yapılan çalışmalar sonucunda “makul güvence” (*reasonable assurance*) ve “sınırlı güvence” (*limited assurance*) olmak üzere iki tür güvence düzeyine ulaşılabilmektedir.

Makul güvence, “*denetçinin, denetimin yapıldığı şartlarda, varacağı sonuca dayanak olarak güvence denetimi riskini¹² kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirdiği güvence düzeyidir*”. Sınırlı güvence ise “*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 düzeyidir*” (GDS 3000, par. 12/i.i.a-b).

İki güvence düzeyi arasındaki farkı belirleyen *denetçinin kabul etmiş olduğu risk düzeyidir*. Sınırlı güvencede denetçinin kabul etmiş olduğu risk düzeyi makul güvenceye göre daha yüksektir. Bunun nedeni sınırlı güvencede uygulanan prosedürlerin nitelik ve zamanlama olarak makul güvenceye göre daha dar kapsamlı olması ve bunun sonucunda da verilen güvence düzeyinin daha düşük olmasıdır.

4. Güvence Denetiminin Hukuki Altyapısı

Hukukumuzda güvence denetiminin düzenleniş şekline bakıldığında, anonim ve limited¹³ şirketlerin denetimine ilişkin genel hükümleri içeren 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun (TTK)¹⁴ denetimle ilgili düzenlemelerinde (m. 397-406) güvence denetimine ilişkin esaslara açıkça yer verilmediği

12 Bu ifade, Standartta kaynaklık eden ISAE 3000’de “*engagement risk*” olarak ifade edilmesine karşın mevzuatımızda “sözleşme riski” terimi yerine “güvence denetimi riski” ifadesi kullanılmıştır.

13 Türk Ticaret Kanunu’nun 635. maddesinde yapılan atıf dolayısıyla Kanunun 397 ilâ 406. maddeleri (397. maddenin beşinci ve altıncı fıkraları hariç olmak üzere) limited şirketlere de uygulanır.

14 RG. 14.02.2011, S. 27846.

görülmektedir. Ancak, KGK'nın denetim standartlarını yayımlama yetkisinin (TTK m. 397) güvence denetimi standartları konusunda da düzenleme yapma yetkisine sahip olduğu şeklinde yorumlanabileceği kanaatindeyiz. Keza 660 sayılı KHK uyarınca KGK'nın sahip olduğu görev ve yetkiler de Kurumun güvence denetimi konusunda düzenleme yapma yetkisine sahip olduğunu gözler önüne sermektedir. Güvence hizmetlerinin -uyumsuzluklarına rağmen- “güvence denetimi” terimiyle bir denetim faaliyeti olarak nitelendirilmesinin altında yatan nedenlerden birisinin de KGK'nın bu şekilde yetkilendirilmek istenmesi olabileceği akla gelmektedir.

Mevzuatımızda genel olarak uygulama alanı bulan zorunlu bir güvence denetimi faaliyeti öngörülmemiştir. Aşağıda da açıkladığımız üzere, bu faaliyet yalnızca belirli konularda bilginin kalitesini artırmaya yönelik bir hizmet olarak karşımıza çıkmaktadır. Daha önce de vurgulandığı gibi şirketlerin faaliyetlerinin genişlemesi, üretilen bilgilerin de artışına neden olarak karar vericilerin doğru bilgiye olan ihtiyacındaki bir artışla sonuçlanmıştır. Bu nedenle de karar vericiler şirketler hakkındaki bilgilere dair güvence talebinde bulunmuşlardır. Söz konusu bilgilere dair verilen güvencenin küresel dünyada karşılık bulabilmesi ve tüm ülkelerde verilen güvence hizmetlerinin ortak kriterlere göre yapılabilmesi için standartların oluşturulması gerekmiştir.

Uluslararası Denetim Uygulamaları Komitesi (*International Auditing Practices Committee*¹⁵, *IAPC*), 1990'ların ortalarında başlayan tartışmaları dikkate alarak başlatmış olduğu standart geliştirme projesini tamamlamış ve ISAE 100'ü¹⁶ Haziran 2000'de yayımlamıştır (Hasan vd., 2005: 92). IAASB daha sonra bilgi kullanıcılarının ihtiyaç duydukları güvencenin sağlanabilmesi için çeşitli konularda standartları oluşturarak bütün ülkelerin kullanımına sunmuştur. Türkiye de denetim alanındaki uluslararası standartların mevzuatımıza kazandırılabilmesi amacıyla IFAC ile telif anlaşması yapmıştır (Tekinalp vd., 2019: 505). Söz konusu standartların Türkçe'ye çevrilerek yürürlüğe konulması yetkisi de 2011 yılında yayımlanan 660 sayılı KHK ile kurulan KGK'ya verilmiştir.

KGK'nın bu yetkisini kullanarak bugüne kadar yürürlüğe koyduğu standartlar şu şekildedir:

15 Günümüzde; *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*.

16 Daha sonra standart kodu 1 Ocak 2005 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere ISAE 3000 olarak değiştirilmiş ve günümüze kadar bu kullanım devam etmiştir.

(a) “*Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri*” Başlıklı Güvence Denetimi Standardı 3000¹⁷,

(b) “*İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi*” başlıklı Güvence Denetimi Standardı 3400¹⁸,

(c) “*Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları*” başlıklı Güvence Denetimi Standardı 3402¹⁹,

(d) “*Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri*” başlıklı Güvence Denetimi Standardı 3420²⁰,

(e) “*Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri*” başlıklı Güvence Denetimi Standardı 3410²¹.

Ekleyelim ki, KGK tarafından Nisan 2023’te yayımlanan “GDS 3000’in Sürdürülebilirlik ve Diğer Genişletilmiş Dış Raporlama (GDR) Güvence Denetimlerine Uygulanmasına İlişkin Zorunlu Olmayan Rehber” de GDS 3000 kapsamındaki güvence denetimlerinin yürütülme süreçlerinde denetçilere yardımcı olmayı amaçlayan bir uygulama rehberi görevi görmektedir.

5. Güvence Denetimi Standartları

Mevzuatımızda yer alan güvence denetimi standartları, yukarıda da belirtildiği gibi değişik konulardaki güvence hizmetlerinin ortak standartlara bağlanmasına yöneliktir. Bunlar arasında GDS 3400, 3402, 3420 ve 3410 açık bir atıf yapılmadığı sürece kural olarak yalnızca kendi konuları çerçevesinde uygulama alanına sahipken, GDS 3000 tarihi finansal bilgilerin bağımsız denetimleri veya sınırlı bağımsız denetimleri dışında kalan güvence denetimlerini düzenlemesinin sonucu olarak bütün güvence hizmetlerinin sunulmasında uygulama alanı bulabilecek genel nitelikli kuralları içermektedir.

Bu çerçevede, hukukumuzda yürürlükte olan güvence denetimi standartlarının kapsamı ve uygulama alanı aşağıdaki şekildedir:

17 RG. 21.12.2018, S. 30632, mükerrer.

18 RG. 12.11.2014, S. 29173.

19 RG. 21.12.2018, S. 30632, mükerrer.

20 RG. 30.12.2020, S. 31350, ikinci mükerrer.

21 RG. 16.01.2023, S. 32075, mükerrer.

5.1. Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri (GDS 3000)

IAASB güvence hizmetlerinin gelişen bir alan olduğu kabulü ile ISAE 3000'i 2003 yılında onaylamıştır. Aradan geçen zaman içerisinde standarda ilişkin pratik uygulamalar incelenmiş ve bazı temel kavramların nasıl uygulanacağına dair hususların açıklığa kavuşturulabilmesi için revizyon ihtiyacı doğmuştur. IAASB bu amaçla Mart 2009'da başlatmış olduğu projeyi tamamlamış ve Mart 2011'de revize edilmiş ISAE 3000'i onaylamıştır. Bu standart esas alınarak Türkiye'de de GDS 3000 yürürlüğe konulmuştur.

Standart, tarihi finansal bilgilerin denetimi veya incelemeleri dışında güvence sözleşmelerine ilişkin gereklilikler için "rehber" niteliği taşımaktadır. Bu bağlamda, GDS 3000 için temel olarak üç amaçtan bahsedilebilir:

- Farklı seviyelerde güvence sağlamayı amaçlayan sözleşmelerin amaçlarını ve unsurlarını tanımlamak,
- Meslek mensuplarına rehber olmak ve standartlar getirmek ile
- Talep edilen güvence hizmetine özgü özel standartlar geliştirmek için çerçeve oluşturmak (Altıntaş, 2010: 47).

Anılan amaçlar bakımından GDS 3000, güvence denetimleri çerçevesinde ortaya çıkabilecek çok çeşitli konu başlıklarına etkin bir şekilde uygulanabilen, mevcut ve gelecekteki konulara özgü GDS'ler için bir temel sağlayan, ilkelere dayalı ve KGK Kurul Kararı niteliğinde bir standarttır.

GDS 3000'in kapsayıcı özelliği onu, belli bir hizmete özgü GDS'ler için başlangıç noktası hâline getirmektedir. Bu açıdan bakıldığında, talep edilen belli bir güvence hizmetine özgü GDS'nin olması durumunda, hizmete özgü GDS, GDS 3000'e ek olarak uygulanır (Ural ve Yanık, 2022: 509). Dolayısıyla GDS 3000 aşağıda açıklanan diğer standartların kapsadığı konularda da uygulama alanına sahip olabilmektedir.

Son olarak belirtelim ki, GDS 3000'in bu kapsamlı niteliğinin yanında, verilecek olan hizmetin niteliğine bağlı olarak bağımsız denetim standartları ve sınırlı bağımsız denetim standartları, verilecek olan güvence hizmeti için rehberlik sağlayabilir (GDS 3000, par. A22).

5.2. İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi (GDS 3400)

Şirketler hakkındaki bilgilerin paylaşıldığı finansal raporlarda, özel durum açıklamalarında, sermaye piyasası araçlarının halka arzında düzenlenecek olan izahnamelerde ve konkordatonun söz konusu olması hâlinde düzenlenecek olan konkordato ön projesinde geleceğe yönelik birtakım bilgiler yer alabilmektedir. Bu bilgiler gelecekte meydana gelebilecek olaylar ile şirketin muhtemel işlem ve eylemleriyle ilgili varsayımlara dayanan bilgileri içerir. Şirkete ilişkin tahminler, beklentiler, projeksiyonlar, planlar ve hedefler gibi hususlar şirketin geleceğine yönelik bilgi türleridir.

Geleceğe yönelik bilgiler nitelikleri gereği belirli ölçüde subjektiflik taşımaktadır. Bu durum söz konusu bilgilerin kalitesi (geçerliliği, gerçekliği, yanıltıcı olup olmaması) bakımından önemli bir risk teşkil etmektedir. Geleceğe yönelik bilgilerin yanlış veya yanıltıcı olmasının, bilgi kullanıcıları açısından beraberinde getirdiği asimetrik bilgi rizikosunu azaltmaya yönelik hukuki araçlardan biri de geleceğe yönelik bilgilerin güvence denetimine tabi tutulmasıdır.

Bilindiği üzere, bağımsız denetim, şirketlerin bir dönem süresince yürütmüş oldukları faaliyetler neticesinde ortaya çıkan finansal raporların şirketlerin gerçek durumlarını gösterip göstermediğinin araştırılmasıdır. Bu açıdan düşünüldüğünde, söz konusu raporlar dönemsellik esasına göre düzenlendiği için içerisinde yer alan bilgiler şirketlerin geçmiş işlem ve olaylarına dayanmaktadır. İleriye yönelik finansal bilgiler ise gerçekleşme ihtimalleri belirli varsayımlara dayalı, tahmin ve projeksiyon (öngörü) barındıran henüz meydana gelmemiş belki de meydana gelmeyecek olay ve eylemlerle ilgilidir.

İleriye yönelik bilgiler, içerdikleri belirsizlik nedeniyle bilgi kullanıcılarını yanıltma potansiyeline sahiptir. Bunun nedeni de söz konusu bilgilerin hazırlanmasında şirket yönetiminin önemli düzeyde muhakeme kullanması ve bu bilgilerin büyük ölçüde subjektif olmasıdır (GDS 3400, par. 3).

İşte tam olarak bu gerekçeyle (yönetimin muhakemelerde yanlı olma riski) GDS 3400 gibi bir standarda ihtiyaç duyulmuştur. Standartta denetçi tarafından güvence verilen temel husus, yönetimin kullanmış olduğu muhakemelerin makul olup olmadığıdır. Elbette güvence verilen tek husus bu değildir. Bunun yanında; oluşturulan finansal bilgilerin kullanılan muhakemelere uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı, sunumun ve açıklamaların yeterli düzeyde olup olmadığı ve ileriye yönelik finansal bilgilerin uygun muhasebe ilkeleri kullanılarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair de güvence sağlanmaktadır (GDS 3400, par. 2).

Ancak, bilinmelidir ki; denetçi, vermekte olduğu güvenceye rağmen, ileriye yönelik finansal bilgilerde gösterilen sonuçlara ulaşıp ulaşamayacağı hususunda görüş bildirecek bir konumda değildir (GDS 3400, par. 8).

5.3. Hizmet Kuruluşundaki Kontrollere İlişkin Güvence Raporları (GDS 3402)

Günümüzde şirketlerin, yürüttükleri faaliyetlerin çeşitlenmesi ve artan rekabet ortamı nedeniyle ana faaliyetlerine odaklanmaları ve maliyet avantajı sağlayabilmeleri önemli bir husus hâline gelmiştir. Bu nedenle şirketler ana faaliyetlerinin yürütülmesinde kolaylık sağlayacak destek hizmetleri ile beraber aynı zamanda yan faaliyetlerin yürütülmesini sağlayan destek hizmetlerini dışarıdan hizmet alımı ile karşılama yoluna gitmektedirler (Atabay ve Dinç, 2017: 113).

Dışarıdan sağlanan destek hizmetleri çok çeşitli olmakla birlikte gerek bağımsız denetimin ve gerekse güvence hizmetlerinin ilgi alanına girenler sadece şirketlerin finansal raporlama süreçleri ile ilişkili olanlardır²². Bu tür hizmetlerin finansal raporların oluşturulmasındaki doğrudan etkileri, onları, bilgi kullanıcıları açısından önemli bir risk unsuru hâline getirmektedir.

“Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar” başlıklı BDS 402 Standardında hizmet kuruluşu, “*hizmet alan işletmelerin finansal raporlamaya ilişkin bilgi sistemlerinin bir parçası olan hizmetleri bu işletmelere sunan üçüncü taraf kuruluştur (veya üçüncü tarafın bir bölümüdür)*” şeklinde tanımlanmaktadır. Söz konusu standart, hizmet kuruluşundan faydalanan bir işletmenin bağımsız denetiminde denetçinin çalışmaları için rehberlik sağlamaktadır.

Hizmet alan işletme denetçisi yeterli ve uygun denetim kanıtına ya hizmet alan işletmeden ya da hizmet kuruluşundan ulaşmaya çalışır. Fakat uygulama boyutundaki sorun, hizmet kuruluşunun başka işletme olması ve denetçinin hizmet alan işletme ile yapmış olduğu denetim sözleşmesinin hizmet kuruluşunu kapsamamasıdır. Diğer bir ifade ile hizmet alan işletme denetçisinin hizmet kuruluşunda denetim prosedürlerini uygulamaya yetkisi yoktur. Denetim sözleşmesi aracılığı ile böyle bir yetki tanımlanmış olsa dahi bu yöndeki bir çalışma denetim maliyetlerini önemli ölçüde artıracak bir unsurdur. Ayrıca hizmet kuruluşunun aynı hizmeti birden fazla işletmeye verebileceği düşünüldüğünde her hizmet alan işletme denetçisinin hizmet kuruluşunda bu

²² Ayrıntılı bilgi için bkz. BDS 402, par. 3.

yönde bir çalışma yapması, verimsiz olmasının yanı sıra operasyonel maliyetlerin artmasına da sebep olacaktır (KPMG, 2013: 6).

Böyle bir durumda hizmet alan işletme denetçisi maddi doğrulama prosedürlerinin nitelik, zamanlama ve kapsamını belirlerken kontrollerin etkin şekilde işlediğine güvenmek istemesi hâlinde veya maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına veya hizmet alan işletmedeki kontrollerin işleyiş etkinliği testleriyle birlikte yönetimin beyanları düzeyinde yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamaması durumunda hizmet kuruluşlarından kontrollerin etkin olduğuna dair rapor talep etmektedirler.

Bu noktada, BDS 402’yi tamamlayıcı nitelikte olan GDS 3402 devreye girmektedir. Anılan standart, hizmet alan işletmenin iç kontrolüyle ilgili olma ihtimali bulunan bir hizmeti sağlayan hizmet kuruluşundaki kontroller hakkında, hizmet alan işletmenin ve onun denetçilerinin kullanımına yönelik bir rapor sunmak amacıyla hizmet kuruluşu denetçisi²³ tarafından yürütülen güvence denetimlerini düzenler (par. 1).

Söz konusu hizmet sonucunda hazırlanan raporlar²⁴ BDS 402 açısından “uygun” kanıt niteliği taşımaktadır. Bunun nedeni GDS 3402’nin yalnızca makul güvence veren doğrulama hizmetlerini düzenlemesidir (par. 2).

5.4. Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri (GDS 3420)

İhraççıların²⁵ sermaye piyasası araçlarının halka arzı veya borsada işlem görmesi için düzenlemek zorunda oldukları izahname, ihraççının tarihi finansal bilgileri ışığında şekillenen mevcut finansal durumunun yanı sıra geleceğe yönelik bazı bilgileri de içermektedir.

İzahnamede yer alan bilgiler açısından temel sorunlardan biri geleceğe dair bilgilerin geleneksel bağımsız denetimin konusunu oluşturup olmamasıdır. Peki,

23 “Bir hizmet kuruluşunun talebi üzerine, hizmet kuruluşunun kontrollerine ilişkin güvence raporu veren denetçidir” (BDS 402, par. 8/g; GDS 3402, par. 9/ğ).

24 “1 inci tip rapor: hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımına ve tasarımına ilişkin rapor. 2 nci tip rapor: hizmet kuruluşundaki kontrollerin tanımı, tasarımı ve işleyiş etkinliğine ilişkin rapor” (BDS 402, par. 8).

25 İhraççı, “Kitle fonlaması platformları aracılığıyla para toplayanlar hariç olmak üzere, sermaye piyasası araçlarını ihraç eden, ihraç etmek üzere Kurula başvuruda bulunan veya sermaye piyasası araçları halka arz edilen tüzel kişileri ve bu Kanuna tabi yatırım fonlarını” ifade eder (Sermaye Piyasası Kanunu m. 1/1.h).

şirketlerin sermaye piyasası araçlarından kaynaklanan riskleri üstlenecek yatırımcılar şirketlerin öngörü ve beklentilerini içeren geleceğe dair bilgilere nasıl güvencelerdir? Bu sorunun ortaya koyduğu ihtiyaç nedeniyle izahnamelerde yer alan geleceğe dair bilgilerin makul (güvenilir) olup olmadığı hakkında yatırımcılar bir güvenceye gereksinim duyarlar. Dolayısıyla ihraççılar, yatırımcıların izahnamede yer alan geleceğe dair bilgilere duyacakları güven düzeyini artırabilmek için bir güvence hizmeti alırlar. Söz konusu hizmetin tüm dünyada yaygınlaşabilmesi ve yeknesak esaslara bağlanabilmesi için de IAASB izahnamede yer alan bilgilere yönelik olarak güvence denetimi standardını oluşturmuştur (ISAE 3420).

ISAE 3420 esas alınarak yürürlüğe konulan GDS 3420, sorumlu tarafın (ihraççının) bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgileri derlemesi hakkında makul güvence raporu vermek için bir uygulayıcı (denetçi) tarafından üstlenilen doğrulama hizmeti niteliğinde güvence hizmetlerine dair rehberlik sağlayan standarttır. Bu Standardın sermaye piyasası araçlarının halka arz süreçlerindeki uygulamasına ilişkin bilgilere aşağıda ayrıntılı olarak yer verilmiştir²⁶.

Standarta göre uygulayıcının sorumluluğu proforma finansal bilgilerin sorumlu tarafça tüm önemli yönleriyle geçerli kıstaslara dayanarak derlenip derlenmediğinin raporlanmasıdır (GDS 3420, par. 2). Proforma finansal bilgiler, “*önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini, bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya üstlenilen bir işlemmiş gibi göstermek için yapılan düzeltmelerle birlikte sunulan finansal bilgilerdir*” (GDS 3420, par. 11/d). Bir izahnamede yer alan proforma finansal bilgilerin amacı yalnızca, “*önemli bir olay veya işlemin işletmenin düzeltilmemiş finansal bilgileri üzerindeki etkisini bu amaçla seçilen daha önceki bir tarihte gerçekleşen bir olaymış veya yapılan bir işlemmiş gibi göstermektir*” (GDS 3420, par. 4).

Şu hâlde denetçi, sorumlu taraf tarafından izahnamede yer alan geleceğe dair bilgilerin (proforma finansal bilgilerin) oluşturulmasında kullanılan kıstasların gerçekçi olup olmadığına dair bir güvence hizmeti vermektedir. Verilen güvence, makul güvence düzeyinde olduğu için potansiyel yatırımcıların izahnameye olan güveninin artırılması ve böylece yatırımcıların sermaye piyasalarına daha fazla katılmasının sağlanması amaçlanmaktadır.

26 Bkz. “6.2. Sermaye Piyasası Araçlarının Halka Arzında”.

5.5. Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri (GDS 3410)

Şirketlerin sera gazı emisyonlarına ilişkin zorunlu veya ihtiyari beyanları hakkında makul veya sınırlı güvence verilmesine yönelik doğrulama hizmetleri için kullanılan standart “*Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri*” başlıklı GDS 3410’dur. Bu GDS, IAASB’nin yayımladığı ISAE 3410 esas alınarak oluşturulmuş olup bir işletmenin sera gazı beyanına yönelik raporlama yapmak için yürütülen güvence denetimlerini düzenler (par. 2).

Sera gazı beyanlarına yönelik güvence denetimi faaliyetini ve dolayısıyla GDS 3410’u uygulamada önemli kılan fiili ve hukuki gelişmeler bulunmaktadır. Bu konudaki fiili gelişme, insan faaliyetleri nedeniyle sera gazı oranlarının git gide daha fazla artması nedeniyle gezegenimizin ısısının artmasına bağlı olarak dünyanın her tarafında farklı farklı etkiler gösteren bir iklim krizinin oluşmasıdır²⁷. Hukuki olarak ise devletlerin ve uluslararası örgütlerin, iklim krizini dikkate alarak şirketlerin çevresel etkilerine yönelik düzenleme ve uygulamaları yürürlüğe koyduğu görülmektedir. Türkiye’nin de taraf olduğu Birleşmiş Milletler İklim Değişikliği Çerçeve Sözleşmesi ve bu Sözleşme sonrasındaki düzenlemeler (Kyoto Protokolü ve Paris İklim Anlaşması) ile Avrupa Birliği’nin “Yeşil Mutabakat”ı (*The European Green Deal*) bu düzenlemeler arasında öne çıkmaktadır. Sürdürülebilirlik raporlaması (*sustainability reporting*) özelindeki uluslararası düzenlemeler arasında özellikle Avrupa Birliği’nin 2022/2464 sayılı Kurumsal Sürdürülebilirlik Raporlaması Direktifi²⁸ önem taşımaktadır.

Bu çerçevede, sürdürülebilirlik raporlarında sunulan bilgilerin güvenilirliğini sağlama konusundaki en önemli veri güvence denetimi ile sağlanacaktır.

6. Güvence Denetiminin Türkiye’deki Başlıca Kullanım Alanları

Güvence denetimi, yukarıda açıklanan hukuki çerçevede düzenlenmiş olmakla beraber, Türkiye’de özellikle üç güncel ve somut konuda güvence

27 Ayrıntılı bilgi için bkz. Hükümetlerarası İklim Değişikliği Paneli’nin (*The Intergovernmental Panel on Climate Change, IPCC*) raporları (<https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg2/>, Son erişim tarihi: 15.11.2023).

28 “Directive (EU) 2022/2464 of the European Parliament and of the Council of 14 December 2022 amending Regulation (EU) No 537/2014, Directive 2004/109/EC, Directive 2006/43/EC and Directive 2013/34/EU, as regards corporate sustainability reporting” (OJ. 16.12.2022, L. 322, p. 15-80).

denetimine başvurulduğu görülmektedir. Bunlar; konkordato, halka arz ve sürdürülebilirlik raporlaması süreçleridir. Hemen belirtelim ki, güvence denetiminin bu alanlar dışında da uygulamasının mevcut olduğunun gözden uzak tutulmaması gerekir²⁹.

6.1. Konkordato Sürecinde

TTK m. 377 ve 2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu (İİK)³⁰ m. 285 vd. hükümlerine göre söz konusu olabilecek bir konkordato süreci bakımından güvence denetimine başvurulmuştur.

Konkordato; borçlarını, vadesi geldiği hâlde ödeyemeyen veya vadesinde ödeyememe tehlikesi altında bulunan herhangi bir borçlunun, vade verilmesi veya indirim yapılması yoluyla borçlarını ödeyebilmesi ya da muhtemel bir iflâstan kurtulması için talep edilebilen bir yoldur (İİK m. 285/1). Borçlunun yanı sıra iflâs talebinde bulunabilecek her alacaklı da gerekçeli bir dilekçeyle, borçlu hakkında konkordato işlemlerinin başlatılmasını isteyebilir (İİK m. 285/2).

Konkordato talebine eklenebilecek belgeler İİK m. 286’da düzenlenmiştir. “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” bu maddenin (e) bendinde borçlu tarafından konkordato talebine eklenmesi gereken belgeler arasında sayılmıştır. Söz konusu denetim raporunun hazırlanmasında esas alınacak standart da GDS 3400 İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi standardıdır.

Ayrıca, Adalet Bakanlığı tarafından yayımlanan “Konkordato Talebine Eklenecek Belgeler Hakkında Yönetmelik³¹”in 13. maddesine göre “*Borçlunun malvarlığının durumunu gösteren belgeler ile alacaklı ve alacak listesi, Bağımsız Denetim Standardı 805’e³²; konkordato ön projesi ile karşılaştırma tablosu, Güvence Denetimi Standardı 3000 ve Güvence Denetimi Standardı 3400’e uygun olarak denetlenir.*”. Anılan Yönetmeliğin 12 ilâ 19. maddelerinde konkordato süreçleri için söz konusu olan güvence denetimi ve güvence raporuna ilişkin esaslar düzenlenmiştir.

29 Örneğin, hizmet kuruluşlarındaki kontrollere ilişkin güvence raporlaması (bkz. 5.3).

30 RG. 19.06.1932, S. 2128.

31 RG. 30.01.2019, S. 30671.

32 BDS 805 “Özel Hususlar-Tek Bir Finansal Tablonun Bağımsız Denetimi ile Finansal Tablolardaki Belirli Unsurların, Hesapların veya Kalemlerin Bağımsız Denetimi” Standardı.

Bu çerçevede, geleceğe ilişkin bilgilerin de yer aldığı konkordato ön projesi ve karşılaştırma tablosunun hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık içerip içermediği ve konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği hakkında makul güvence elde edilmesi ve denetçinin görüşünü (vardığı sonucu) içeren bir makul güvence denetimi raporu düzenlenmesi gerekmektedir. Bu şekilde borçlu hakkında geçici mühlet kararı verilmesi ve konkordato sürecine girilmesi için mali durumunun net bir şekilde ortaya konulmasının yanı sıra konkordato ön projesinde yer alan teklifin gerçekleşmesi konusunda makul güvence elde edilmesiyle borçlu ve alacaklı arasındaki menfaat dengesinin daha iyi bir şekilde korunması mümkün olacaktır (bkz. 7155 sayılı Kanun Madde Gereçekçeleri, m. 13). Dolayısıyla, GDS 3000 ve GDS 3400 çerçevesinde gerçekleştirilen bir güvence denetimi konkordato süreçleri bakımından *olmazsa olmaz* nitelikte bir faaliyet olarak karşımıza çıkmaktadır.

6.2. Sermaye Piyasası Araçlarının Halka Arzında

6362 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu (SerPK), sermaye piyasası araçlarının halka arzı veya borsada işlem görmesi için ihraççının sermaye piyasası mevzuatına uygun şekilde bir izahname düzenlemesi ve bu izahnamenin Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından SerPK’da yer alan kriterlere uygun bulunarak onaylanması ve gerekli usullere uygun şekilde yayımlanması zorunluluklarını öngörmüştür (SerPK m. 4 vd.).

İzahnameye ilişkin temel düzenlemeler SerPK’da ve SPK tarafından yürürlüğe konulan İzahname ve İhraç Belgesi Tebliği’nde³³ yer almaktadır. Yasal tanımına göre “izahname”, “*ihraççının ve varsa garantörün finansal durum ve performansını ile geleceğe yönelik beklentilerine, faaliyetlerine, ihraç edilecek veya borsada işlem görecektir sermaye piyasası araçlarının özelliklerine ve bunlara bağlı hak ve risklere ilişkin olarak yatırımcıların bilinçli bir değerlendirme yapmasını sağlayacak nitelikteki tüm bilgileri içeren kamuyu aydınlatma belgesi*”ni ifade eder (SerPK m. 3/1.j; İzahname ve İhraç Belgesi Tebliği m. 4/1.i)³⁴. GDS 3420’de ise izahname, daha yalın bir ifadeyle “*işletmenin menkul kıymetleriyle ilgili mevzuat uyarınca düzenlenen ve üçüncü bir tarafın buna dayanarak yatırım kararı almasının amaçlandığı belge*” şeklinde tanımlanmaktadır (par. 11/c).

Her iki tanımdan da anlaşıldığı üzere, izahnamede ihraççının; muhasebe bilgi sistemine dayanan (yani geçmiş işlem ve olaylardan ortaya çıkan) mevcut bilgileri (düzeltilmiş finansal bilgileri) ile beraber henüz gerçekleşmemiş

33 RG. 22.06.2013, S. 28685.

34 İzahname hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. Aydoğan, 2021: 139-172.

geleceğe ilişkin yani tahmine dayanan bilgileri (düzeltilmemiş finansal bilgileri) ve beklentileri de yer almaktadır. Geçmiş tarihli işlemler şirketler hakkında önemli bir fikir sağlarken aslında yatırımcılar şirketlerin geleceğine yatırım yaptıkları için geleceğe dair tahmin ve beklentiler de yatırımcıların karar vermelerinde önemli bir paya sahiptir.

İzahname ve İhraç Belgesi Tebliği'nin m. 8/5.ç,d bentlerine göre “*finansal tablolardan üretilmeyen verilerin geçmiş, tahmini, beklentiye dayalı ya da proforma finansal bilgilerden hangisi ile ilişkili olduğunun belirtilmesi*” ve “*finansal tablolardan üretilmeyen verilerin bağımsız denetimden ve/veya sınırlı incelemeden geçirilmediği hususunun açıkça vurgulanması*” zorunlu tutulmuştur.

SPK'nın resmi internet sitesinde yayımlanmış olduğu izahname format ve kılavuzlarında ihraççının tercih etmesi durumunda güvence denetimi faaliyetinin gerçekleştirilebileceğinin belirtilmesinin yanı sıra kâr tahmin³⁵ ve beklentilerine³⁶ yer verilmesinin koşulu olarak “bağımsız güvence raporu” hazırlanmasının kural olarak zorunlu olduğu belirtilmiştir³⁷. Bu format ve kılavuzlar hukuki nitelik itibarıyla ilgililer tarafından uyulması zorunlu olan “atipik/adsız düzenleyici işlem” niteliğindedir (Aydoğan, 2021: 152).

6.3. Sürdürülebilirlik Raporlamasında

Ülkemizde yakın geçmişte “Sera Gazı Emisyonlarının Takibi Hakkında Yönetmelik”³⁸ ve “Sera Gazı Emisyonlarının İzlenmesi ve Raporlanması Hakkında Tebliğ”³⁹ ile “Sera Gazı Emisyon Raporlarının Doğrulanması ve Doğrulayıcı Kuruluşların Akreditasyonu Tebliği”⁴⁰ yürürlüğe konulmuştur. Son

35 Kâr tahmini, “*cari ve/veya takip eden hesap dönemleri için muhtemel kar veya zararın veya asgari veya azami bir rakamının açıkça ya da dolaylı olarak veya gelecekte elde edilebilecek kar veya uğranabilecek zararların hesaplanabileceği verilerin belirtilmesi anlamına gelmektedir*”.

36 Kâr beklentisi, “*sona ermiş, ancak sonuçları henüz yayınlanmamış olan bir hesap dönemi için kar ya da zarar tahmin edilmesidir. Bu nedenle, kar tahminleri kar beklentilerine göre daha çok belirsizlik taşımakta ve varsayımlara dayanmaktadır*”.

37 “Payların Halka Arzında Kullanılacak Tek Belgeden Meydana Gelen İzahname Formatı ve Hazırlanmasına İlişkin Kılavuz” “14. Kâr Tahminleri ve Beklentileri” ve “Borçlanma Araçlarının Halka Arzında Kullanılacak İhraççı Bilgi Dokümanı Formatı ve Hazırlanmasına İlişkin Kılavuz” “9. Kâr Tahminleri ve Beklentileri” (Bkz. <https://www.spk.gov.tr/sirketler/duzenlemeler-ve-surecler/kamuyu-aydinlatma-belgeleri-ve-basvuru-formlari>, Son erişim tarihi: 15.11.2023).

38 RG. 17.05.2014, S. 29003.

39 RG. 22.07.2014, S. 29068.

40 RG. 02.12.2017, S. 30258.

dönemde, doğrulayıcı kuruluşların bağımsızlığını güçlendirmek ve doğrulama raporlarının daha güvenilir olmasını sağlamak amacıyla yukarıda belirtilen Yönetmelik kapsamına giren tesislere ait sera gazı emisyon raporlarının doğrulanması ile ilgili iş ve işlemler için “Merkezi Elektronik Doğrulayıcı Kuruluş Atama Sistemi” (MEDAS)⁴¹ kurulmuştur. Sera gazı emisyonuna ilişkin raporların kalitesinin artırılması ve doğruluğunun sağlanabilmesi, ülkemizde yürürlüğe konulması planlanan İklim Kanunu ile kurulması hedeflenen Emisyon Ticareti Sistemi bağlamında da oldukça önem taşımaktadır.

Şirketler hukuku düzleminde ise SPK’nın “Kurumsal Yönetim Tebliği (II-17.1)”ne⁴² yapılan eklemelerle⁴³ bu Tebliğ’de belirtilen bazı şirketlerin kurumsal yönetim ilkelerine uyum raporlamalarında, sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesi kapsamındaki açıklamalara yer verilmesi zorunluluğu (m. 1/5) ve şirketlerin yıllık faaliyet raporlarında ayrıca, sürdürülebilirlik ilkelerinin uygulanıp uygulanmadığına, uygulanmıyor ise buna ilişkin gerekçeli açıklamaya, bu ilkelere tam olarak uymama dolayısıyla çevresel ve sosyal risk yönetiminde meydana gelen etkilere ilişkin açıklamaya yer verilmesi (m. 8/1) kararlaştırılmıştır. Ek olarak, Tebliğin 8. maddesine eklenen üçüncü fıkra hükmüyle SPK tarafından ilan edilen sürdürülebilirlik ilkelerinin uygulanmasının gönüllülük esasına dayalı olduğu ve sürdürülebilirlik ilkeleri uyum çerçevesinin içeriğine ve yayımlanmasına ilişkin esasların SPK tarafından belirlenip ilan edileceği öngörülmüştür.

Ayrıca, SPK tarafından Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi yayımlanmıştır⁴⁴. Sürdürülebilirlik İlkeleri Uyum Çerçevesi’ne göre şirketler, “bağımsız üçüncü taraflara (bağımsız sürdürülebilirlik güvence sağlayıcılarına) doğrulatıldığı takdirde, sürdürülebilirlik performans ölçümlerini kamuya açıklar ve söz konusu doğrulama işlemlerinin artırılması yönünde gayret gösterir.” (A4. Doğrulama).

Önemle belirtelim ki, 7408 sayılı Kanun⁴⁵ ile TTK m. 88’e eklenen 6. fıkra hükmüyle KGK, belirlediği işletmeler ve kuruluşlar için uygulamada birliği ve sürdürülebilirliğe ilişkin raporlamaların uluslararası alanda geçerliliğini sağlamak amacıyla uluslararası standartlarla uyumlu olacak şekilde Türkiye

41 T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı İklim Değişikliği Başkanlığı’nın 02.11.2023 tarihli duyurusu için bkz. <https://iklim.gov.tr/2023-yili-sera-gazi-emisyon-raporu-dogrulama-is-atamasi-gerceklestirildi-haber-4162>, Son erişim tarihi: 15.11.2023).

42 RG. 04.06.2022, S. 31856.

43 RG. 02.10.2020, S. 31262.

44 Bkz. <https://spk.gov.tr/data/63a17b1a8f95db0fa40e3309/s%C3%BCrd%C3%BCr%C3%BClebilirlik%20ilkeleri%20uyum%20cercevesi.pdf>, Son erişim tarihi: 15.11.2023).

45 RG. 04.06.2022, S. 31856.

Sürdürülebilirlik Raporlama Standartlarını belirlemeye ve yayımlamaya yetkili kılınmıştır.

Uluslararası Sürdürülebilirlik Standartları Kurulu (*International Sustainability Standards Board, ISSB*) tarafından taslak olarak paylaşılan UFRS S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler ile UFRS S2 İklimle İlgili Açıklamalar standartları KGK tarafından Türkçe'ye tercüme edilmiş ve 26 Mayıs 2023'te kamuoyuyla paylaşılmıştır⁴⁶. 23 Kasım 2023'te ise Türkiye Sürdürülebilirlik Raporlama Standartları (TSRS) taslakları (S1 Sürdürülebilirlikle İlgili Finansal Bilgilerin Açıklanmasına İlişkin Genel Hükümler, S2 İklimle İlgili Açıklamalar) KGK tarafından kamuoyunun görüşüne açılmıştır. KGK'nın sürdürülebilirlik raporlama standartlarının çok kısa süre içerisinde yayımlanarak yürürlüğe girmesi beklenmektedir. Bu gelişmeler de sürdürülebilirlik raporlamasının önemini ve gelecekteki muhtemel gelişimini ifade etmesi bakımından önemlidir.

Sürdürülebilirlik raporlarında sunulan bilgilerin güvenilirliğini sağlayan hukuki araçların başında da güvence denetimi gelmektedir. Sürdürülebilirlik raporları ile verilen bilgilerin doğruluğunun, bu bilgilerin kamuyu aydınlatmanın bir parçası olmasının yanı sıra sera gazı emisyonlarına ilişkin tespit ve raporlamaların gelecekte yürürlüğe konulması planlanan emisyon ticareti sistemi ve sınırda karbon vergilendirmesi uygulamaları bakımından da oldukça önemli bir yer tutacağı kesindir.

7. Güvence Denetimi Sözleşmesi

Güvence denetimi, bir sözleşme çerçevesinde yerine getirilir. Zira bu hizmetin verilebilmesi için öncelikle taraflar arasında bir "güvence denetimi sözleşmesi"nin yapılması gerekir.

Güvence denetimi sözleşmesi, yukarıda açıklanan güvence denetimi faaliyeti dikkate alındığında, yürütülen faaliyetin konusunun belirli kıstaslara göre değerlendirme veya ölçümü yapılarak sorumlu taraf dışındaki hedef kullanıcıların güven düzeyini artıracak şekilde tasarlanmış bir görüş veya sonucun güvence denetimi hizmetini sunan kişi tarafından ortaya konulduğu sözleşmedir.

Sözleşme konusu edim güvence denetimi hizmetinin türüne göre farklılık arz etmekle birlikte, bu hizmeti en genel ifadeyle ortaya koyan açıklamalara GDS 3000'de yer verilmiştir. Buna göre, hukukumuzda güvence denetimleri; "*denetçi dışındaki bir tarafın kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu*

46 https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Sustainability/Surdurulebilirlik_26_05_2023.pdf, Son erişim tarihi: 15.11.2023).

ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrulama hizmetleri ile denetçinin kıstaslar uygulanmak suretiyle dayanak denetim konusunu ölçtüğü veya değerlendirdiği doğrudan denetimleri” içerir (par. 2). Sözleşmenin bir diğer esaslı unsuru ise denetçinin güvence denetimi faaliyeti karşılığında doğan ücret hakkıdır.

Bu çerçevede belirtmekte yarar vardır ki, güvence denetimi faaliyeti neticesinde hazırlanan güvence raporu hukuki nitelik itibarıyla bir bağımsız denetim raporu niteliğinde olmadığından bağımsız denetim raporu kapsamında ortaya konulan görüşler için TTK'nın 403. maddesinde öngörülen hukuki sonuçların güvence denetimi neticesinde hazırlanan rapor dolayısıyla doğması söz konusu değildir.

7.1. Sözleşmenin Tarafları

Güvence denetiminde üç taraflı bir ilişki söz konusu olmakla birlikte güvence denetimi sözleşmesi iki taraf arasında akdedilmektedir. Sözleşmenin taraflarını “denetimi yaptıran taraf” ve “denetçi” oluşturmaktadır. Sözleşme sonucunda güvence denetimi faaliyetinin gerçekleştirilmesi sonrasında hazırlanan rapordan yararlanan kişiler ise “hedef kullanıcılar”dır.

Diğer güvence denetimi standartları bakımından birtakım genel hükümleri de içeren GDS 3000’de “denetimi yaptıran taraf”, “*güvence denetimini yürütmesi için denetçiyle sözleşme yapan taraf veya tarafları*” (par. 12.f); “denetçi” ise “*denetimi yürüten kişiyi/kişileri*” (par. 12/b) ifade eder. Denetimi yaptıran taraf; “*farklı koşullar altında, yönetim veya sorumlu tarafın üst yönetiminden sorumlu olan kişiler, mevzuat uyarınca yetkilendirilen kurum ve kuruluşlar, hedef kullanıcılar, ölçüm veya değerlendirmeyi yapan taraf ya da farklı bir üçüncü taraf*” olabilir (par. A15).

Güvence denetiminin niteliği gereği bazı durumlarda denetçinin birtakım uzmanların bilgi ve emeğinden yararlanma gereksinimi ortaya çıkabilir (Kardeş Selimoğlu ve Özsozgün Çalışkan, 2016: 14, Kardeş Selimoğlu vd., 2022: 24). Bu kişiler güvence denetimi sözleşmesinin tarafı statüsüne sahip olmamakla birlikte güvence denetimi sözleşmesinin denetçi tarafından ifasında “ifa yardımcısı” olarak rol oynarlar.

7.2. Sözleşmenin Şekli

Sözleşmenin taraflarını oluşturan “denetimi yaptıran taraf” ile “denetçi”nin güvence denetimi sözleşmesinin esaslı unsurları üzerinde anlaşmaya varması hâlinde sözleşme ilişkisi kurulur.

GDS 3000 par. 27'ye göre, üzerinde anlaşmaya varılan sözleşme şartlarının yeterince detaylı bilgi içerecek şekilde “yazılı bir sözleşmede” belirtilmesi zorunluluğu öngörülmüştür (ayrıca bkz. GDS 3000, par. A57-A58). Yazılı bir denetim sözleşmesinin, denetimle ilgili yanlış anlamaları önleme bakımından müşteri ve denetçinin yararına olduğu GDS’lerde vurgulanmıştır (GDS 3000, par. A57; GDS 3400, par. 12).

Yazılı sözleşmenin içeriği, güvence denetiminin türüne ve denetimin şartlarına göre farklılık arz eder. Örneğin, GDS 3410 par. 18’de sera gazı beyanlarına ilişkin güvence denetimlerinin gerçekleştirilebilmesi için gereken sözleşmenin zorunlu şartlarına yer verilmiştir.

7.3. Sözleşmenin Hukuki Niteliği

Güvence denetimi faaliyetinin gerçekleştirilmesi ve bir rapora bağlanması için “denetimi yaptıran taraf” ve “denetçi” arasında yapılan sözleşmenin hukuki niteliğinin doğru belirlenmesi, doğrudan bu faaliyete ilişkin kurallar arasında açık bir hüküm bulunmayan hâllerde başvurulabilecek genel hükümlerin belirlenebilmesi bakımından önem arz eder.

“Güvence” kavramı köken olarak “teminat” ve “garanti” (*garantie*) ile yakınlık arz etse de güvence denetimi sözleşmesi bir teminat ilişkisi kurmadığı gibi garanti sözleşmesine de vücut vermez.

Güvence denetimi sözleşmesinin hukuki niteliği belirlenirken genel olarak bağımsız denetim sözleşmesine yönelik görüşlerden de yararlanılabilir. Öğretide şimdiye kadar değişik görüşler ortaya konulmuş olsa da hakim görüş denetim sözleşmesinin her iki tarafa borç yükleyen ve iş görme ilişkisi kuran bir “eser sözleşmesi” olduğu yönündedir (Tekinalp vd., 2019: 515; Özkorkut, 2013: 276).

Güvence denetimi sözleşmesinin de tam iki tarafa borç yükleyen bir eser sözleşmesi olduğu kanaatindeyiz. Dolayısıyla güvence denetimine ilişkin özel hüküm bulunmayan hâllerde 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nun (TBK)⁴⁷ 470 ilâ 486. maddeleri -bu faaliyetin niteliğine uygun düştüğü ölçüde- uygulama alanı bulabilir.

Hemen belirtelim ki, daha önce açıklandığı üzere⁴⁸, IAASB Kavramsal Çerçevesi ve Standartlarında kullanılan “*assurance engagement*” kavramının, finansal raporların ilgili standartlara uygun olup olmadığının incelenmesini ifade eden “bağımsız denetim”den farklılıkları ve özellikle güvence denetimi faaliyeti ile varılan sonucun bağımsız denetim sonucunda verilen bir görüşü ifade

47 RG. 04.02.2011, S. 27836.

48 Bkz. “2. ‘Güvence Hizmeti’ ve ‘Güvence Denetimi’ Kavramları”.

etmemesi varılan bu sonucun değiştirilmesini gerektirmez. Zira güvence denetimi sözleşmesinin, bir tarafın ödemeyi taahhüt ettiği belirli bir ücret karşılığında sözleşmenin diğer tarafının KGK'nın ilgili standartlarına uygun faaliyette bulunarak denetim konusunun kıstaslar uygulanarak ölçümüne veya değerlendirilmesine ilişkin denetçinin yeterli ve uygun kanıt elde etmeyi amaçlayarak (makul veya sınırlı) güvence sağlayan bir sonuç bildiren güvence raporu oluşturulmasını konu alması, eser sözleşmesinin TBK m. 470'de yer alan tanımına⁴⁹ uygun düşmektedir. Eser sözleşmelerinde sözleşmenin konusunu oluşturan edim üstlenilen işin türüne göre farklılaşmaktadır.

Ekleyelim ki, güvence denetimi sözleşmesi hukuki niteliği itibarıyla sürekli borç ilişkisi doğurmaz; ani edimli niteliktedir. Dolayısıyla bu sözleşme belirli bir güvence denetimi faaliyetini kapsar şekilde yapılacağından daha sonra aynı hizmetin alınması için yeniden sözleşme yapılması zorunluluğu ortaya çıkar.

Öte yandan, güvence denetimi ile sözleşmenin tarafı olmayan üçüncü bir kişiye karşı ve hangi konuda güvence talep edildiğine bağlı olarak değişmekle birlikte makul veya sınırlı bir güvence sunularak bir sonuç hakkındaki öngörü paylaşımı söz konusu olmaktadır. Üçüncü kişilere bilgi sunumunu hedefleyen bu sözleşme ilişkisi hiç kuşkusuz denetçinin bilgi sunulmasından kaynaklı hukuki sorumluluğunu da beraberinde getirir. Hukukumuzda bilgi sunulmasından doğan sorumluluk genel bir hükümle doğrudan düzenlenmemekle birlikte, TTK, SerPK ve 660 sayılı KHK'nın denetçinin sorumluluğunun öngörüldüğü esasları güvence denetimi faaliyeti sonunda hazırlanan raporlar bakımından da uygulama alanına sahiptir.

Sonuç

Şirketlerin sürekli olarak ticari faaliyet gerçekleştirmesi aynı zamanda süreklilik arz eden bir kaynak ihtiyacı doğurmaktadır. Bu kaynakların bir kısmı ticari faaliyetler neticesinde elde edilirken bir kısmı da doğrudan sermaye tedarik ederek sağlanmaktadır. İster ticari faaliyet neticesinde olsun ister sermaye tedariki şeklinde olsun şirketlere kaynak temin eden tarafların da doğal olarak şirketler ile ilgili daha nitelikli bilgi talepleri artış göstermiştir.

Şirketler de söz konusu talebi karşılayabilmek amacıyla yürütmüş oldukları faaliyetlerin sonuçlarını finansal raporları aracılığı ile karşılamaya çalışmaktadır. Ancak, finansal rapor kullanıcılarının bu raporlara güven duyabilmeleri için şirket dışından bir tarafın raporların şirketin gerçek durumunu

49 "Eser sözleşmesi, yüklenicinin bir eser meydana getirmeyi, iş sahibinin de bunun karşılığında bir bedel ödemeyi üstlendiği sözleşmedir."

yansıttığına dair güvence sağlaması gerekmektedir. Bu güvenceyi sağlayan da bağımsız denetim olgusudur. Yalnız, bağımsız denetim şirketlerin geçmiş faaliyet sonuçları hakkında makul güvence sağlayan bir noktadadır.

Günümüzde ise zaman çizgisinde geçmişe dayalı olarak ortaya çıkmış bilgiler artık bilgi kullanıcılarının bazı özellikli konulardaki bilgi ihtiyacını karşılayamamaktadır. Bu çerçevede, kamuyu aydınlatma ihtiyacının gelişimiyle finansal olmayan bilgilerle birlikte geleceğe ilişkin beklenti, öngörü ve projeksiyonların paylaşımı da artmıştır. Bu da “güvence denetimi” faaliyetini ortaya çıkararak temel nedendir.

Güvence denetimi “doğrulama hizmeti” veya “doğrudan denetim” şeklinde olabilir. Güvence denetiminde bu tür bilgilerin güvenilirliği hakkında ilgili standardın ve verilen hizmetin türüne göre “makul” veya “sınırlı” ölçüde güvence sağlanmaktadır.

Güvence denetimi konusunda IAASB tarafından yürürlüğe konulan uluslararası standartlar Türkiye dâhil birçok ülkede model olarak kullanılmaktadır. Ülkemizde denetim standartlarını yürürlüğe koyma yetkisi bulunan KGK, yapılmış olan telif anlaşmaları çerçevesinde uluslararası nitelikteki güvence denetimi standartlarıyla tam uyumlu olacak şekilde bugüne kadar beş güvence denetimi standardını yürürlüğe koymuştur.

Kuşkusuz, güvence denetimi faaliyeti belirli maliyetler doğurmaktadır. Ancak, gerek kanun koyucu gerekse de kanun koyucunun verdiği yetki çerçevesinde KGK ve SPK gibi düzenleyici otoriteler tarafından öngörülen zorunlu güvence denetimi uygulamaları hem bilgi kullanıcıları hem de orta ve uzun vadede bu faaliyete tabi tutulan şirketler bakımından fayda sağlayıcı niteliktedir. Ayrıca, ilgililer arasında menfaat dengesini sağlamasından dolayı piyasalar bakımından da işlevseldir.

Güvence denetimi, hukuki nitelik itibarıyla eser sözleşmesi niteliğinde olan ve “denetimi yaptıran taraf” ile “denetçi” arasında kurulan yazılı bir sözleşme çerçevesinde yürütülür. Denetçi, güvence denetimi faaliyeti sonunda hazırlamış olduğu rapor bakımından denetimi yaptıran tarafa ve üçüncü kişilere karşı TTK, SerPK ve 660 sayılı KHK’nın denetçinin sorumluluğuna ilişkin esasları uyarınca sorumludur.

Güvence raporu, hukuki niteliği itibarıyla geleneksel bağımsız denetim raporu niteliğinde değildir. Bu sebeple, bağımsız denetim raporu kapsamında ortaya konulan görüşler için TTK’da öngörülen hukuki sonuçlar, güvence denetimi neticesinde hazırlanan güvence raporu dolayısıyla doğmaz.

Bugün için özellikle konkordato sürecinde, sermaye piyasası araçlarının halka arzında ve sürdürülebilirlik raporlamasında güvence denetimi faaliyetinden yararlanılmaktadır. Ticari ilişkilerin hızlı şekilde değişim ve gelişim göstermesi

dolayısıyla gelecekte güvence denetiminin kapsamının da genişleyeceği kanaatindeyiz. Bu çerçevede, mevcut güvence denetimi standartlarında güncellemeler devam edeceği gibi yeni standartlar da ortaya çıkacaktır.

Kaynakça

- Akerlof, George A. (1970), "The Market for 'Lemons': Quality Uncertainty and the Market Mechanism", *The Quarterly Journal of Economics*, 84(3): 488-500.
- Altıntaş, Nergis Nalan (2010), "Bağımsız Denetim ve Vergi Denetimi Dışındaki Güvence Hizmetleri: Türkiye'deki Uygulamalar Hakkında Bir Araştırma", *Yayımlanmamış Doktora Tezi*, İstanbul Üniversitesi.
- Atabay, Esra ve Engin Dinç (2017), "3402 nolu Güvence Hizmetleri Standardı ve Bağımsız Denetçilerin Bu Standarda Yönelik Farkındalıklarının İncelenmesi", *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 22(1): 113-121.
- Aydoğan, Gökhan (2021), Anonim Şirketlerde Kamuyu Aydınlatma Belgelerinden Doğan Hukuki Sorumluluk (Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü).
- BDS 402, Hizmet Kuruluşu Kullanan Bir İşletmenin Bağımsız Denetiminde Dikkate Alınacak Hususlar.
- BDS 700, Finansal Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama.
- Elliot, Robert K. (1995), "The Future of Assurance Services: Implications for Academia", *Accounting Horizons*, December, Vol. 9, No. 4: 118-127.
- Elliott, Robert. K. (1998), "Assurance services and the audit heritage", *CPA Journal*, 68(6): 41-47.
- GDS 3000, Tarihî Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri.
- GDS 3400, İleriye Yönelik Finansal Bilgilerin İncelenmesi.
- GDS 3410, Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Denetimleri.
- GDS 3420, Bir İzahnamede Yer Alan Proforma Finansal Bilgilerin Derlenmesine İlişkin Raporlama Yapmak Üzere Üstlenilen Güvence Denetimleri.
- Grant, Simon ve Gary Pflugrath (2019), "Minimum Financial Requirements Report Amendments" (<https://www.cpaaustralia.com.au/-/media/corporate/allfiles/document/media/submissions/audit-assurance/qbcc-minimum-financial-requirements-report.pdf?la=en&rev=6f892318c8fa4c67864ee3c88490f7c1>, Son erişim tarihi: 15.11.2023).
- Hasan, Mahreen, Steven Maijoor, Theodore J. Mock, Peter Roebuck, Roger Simnett ve Ann Vanstraelen (2005), "The Different Types of Assurance Services and Levels of Assurance Provided", *International Journal of Auditing*, 9(2): 91-102.
- Hükümetlerarası İklim Değişikliği Paneli Raporları (*The Intergovernmental Panel on Climate Change, IPCC*) raporları (<https://www.ipcc.ch/report/ar6/wg2/>, Son erişim tarihi: 15.11.2023).
- IAASB (2013), Basis for Conclusions Prepared by the Staff of the IAASB-ISA 3000 (Revised), Assurance Engagements Other than Audits or Reviews of Historical Financial Information-International Framework for Assurance Engagements and Related Conforming Amendments.
- IAASB (2022), International Framework for Assurance Engagements (<https://www.iaasb.org/publications/2022-handbook-international-quality-management-auditing-review-other-assurance-and-related-services>, Son erişim tarihi: 15.11.2023).

- Kardeş Selimoğlu, Seval ve Arzu Özsözgün Çalışkan (2016), "Sürdürülebilirlik Bağlamında: Uluslararası Güvence Denetimi Standardı GDS (ISAE) 3410 Sera Gazı Beyanları-II", *Muhasebe ve Denetime Bakış*, 16(48): 1-20.
- Kardeş Selimoğlu, Seval, Aylın Poroy Arsoy, Tuba Bora Kılınçarslan (2022), "Güvence Denetiminin Unsurları Bağlamında Uluslararası Güvence Denetimi Standardı 3410'a Göre Sera Gazı Beyanlarına İlişkin Güvence Oluşturulması", *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Temmuz (95): 21-34.
- Knechel, W. Robert (2021), "The Future of Assurance in Capital Markets: Reclaiming the Economic Imperative of the Auditing Profession", *Accounting Horizons*, 35(1): 133-151.
- KPMG (2013), Uluslararası Destek Hizmetleri Uygulamaları, KPMG Türkiye Araştırma Raporu, Finansal Hizmetler, Türkiye.
- Özkorkut, Korkut (2013), Anonim Şirketlerde Bağımsız Denetim (Ankara: Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü).
- Tekinalp, Ünal, Reha Poroy, Ersin Çamoğlu (2019), Ortaklıklar Hukuku I, (İstanbul: Vedat Kitapçılık).
- Ural, Nuray ve Yanık, Zeki (2022), "Tarihi Finansal Bilgilerin Bağımsız Denetimi veya Sınırlı Bağımsız Denetimi Dışındaki Güvence Denetimleri Standardı (GDS 3000) ve Bir Uygulamanın Değerlendirilmesi", *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, 24(3): 505-531.